

La difusión de la auditoría operativa en el ámbito regional

Un estudio comparado del Reino Unido, Alemania y España

Ana Yetano*

La auditoría *operativa* —también llamada auditoría de gestión— se ha convertido en una herramienta clave para el sector público. Sin embargo, al igual que la nueva gestión pública (NGP), sus grados de desarrollo difieren entre los países. Este trabajo analiza la auditoría operativa en las instituciones regionales de auditoría de Alemania, España y el Reino Unido, con el objetivo de conocer su nivel de desarrollo y los factores que explican las posibles diferencias o similitudes. Por medio del uso de la teoría del actor-red, mostramos la existencia de dos modelos: el modelo anglosajón del Reino Unido, basado en el sector privado, y el modelo continental de Alemania y España, basado en una clara distinción entre el sector público y el privado. El estilo de administración pública y la orientación de las reformas del sector público explican en gran medida la configuración de la auditoría operativa.

Palabras clave: auditoría operativa, instituciones regionales de auditoría, teoría del actor-red, administración pública.

The Diffusion of Value for Money Auditing at Regional Level: a Comparative Study of the United Kingdom, Germany and Spain

The vFM audit has emerged as an increasingly influential force in the public sector. Nevertheless, as in new public management, vFM audit developments show differences among countries. This paper studies vFM auditing in Germany, Spain and the United Kingdom regional audit institutions. The aim is to evaluate the level of development of vFM auditing in these countries at regional space and to explain the factors that may create differences and similarities in those developments. Using actor-network theory, we describe two models of vFM audit development: the anglo-saxon model for the United Kingdom,

*Ana Yetano es profesora titular en el Departamento de Contabilidad y Finanzas de la Facultad de Economía y Empresa de la Universidad de Zaragoza. Gran Vía, 2 50005 Zaragoza (España). Tel. +34 876 55 47 93 Fax. +34 976 76 17 69. Correo-e: ayetano@unizar.es.

Artículo recibido el 18 de abril de 2011 y aceptado para su publicación el 14 de mayo de 2013.

based on the private sector, and the continental model, for Germany and Spain, based on a clear distinction between the public and the private sectors. The public administration style and the focus of public sector reforms have had a great influence on the final configuration of VFM auditing.

Keywords: value for money audit, regional audit offices, actor-network theory, public administration.

INTRODUCCIÓN

El desarrollo de la auditoría operativa a menudo se vincula con el movimiento de la nueva gestión pública (NGP).¹ Las reformas de la NGP fueron una respuesta a los déficit presupuestarios de los años ochenta, la crítica de los ciudadanos hacia el gobierno y la insatisfacción con las estructuras organizacionales centralizadas y las formas de control orientadas a los insumos dentro de las organizaciones gubernamentales (Guthrie *et al.*, 2005; Ter Bogt y Van Helden, 2009). La crisis actual ha dado un lugar protagonista a algunos conceptos de la NGP, en particular los relacionados con la eficacia del sector público. Los ciudadanos necesitan saber que el gobierno gasta sus impuestos de manera inteligente y eficiente (Arellano-Gault, 2012). La auditoría operativa fue promovida para brindar seguridad sobre la economía, la eficiencia y la eficacia de los logros del sector público (Pollitt *et al.*, 1999; English, 2007). Así, en la situación actual, la auditoría operativa puede desempeñar un papel destacado.

Con el surgimiento de la auditoría operativa como una fuerza cada vez más influyente en el sector público, numerosos tribunales de auditoría general buscaron asegurar que sus actividades fueran congruentes con las reformas del sector público y que las apoyaran (Gendron *et al.*, 2001; Funnell, 2003; Power, 2003; Gendron *et al.*, 2007; Skaerbaek, 2009). La auditoría del Estado, en especial la auditoría operativa, desempeñó un papel en la legitimización de los cambios en los controles gubernamentales en concordancia con la NGP; por ejemplo, al promover la idea de que los gobiernos deben

¹ Flesher y Zarzeski (2002) afirman que el impulso inicial de la auditoría operativa se produjo durante la última parte de la década de 1940 y el comienzo de la de 1950 en Estados Unidos. En 1945, el Congreso de Estados Unidos aprobó la Ley de Control a la Cooperación Gubernamental que dio los primeros pasos hacia la auditoría operativa.

ser más responsables en términos de resultados (Gendron *et al.*, 2007). En esencia, auditar se convirtió en un componente legítimo de las buenas prácticas administrativas en una amplia variedad de campos (Power, 2003).

En la actualidad, la mayoría de las instituciones nacionales y regionales de auditoría pública incluye la auditoría operativa entre sus funciones. Sin embargo, el desarrollo de la auditoría operativa manifiesta diferencias entre los países (Funnell, 1998, 2003, 2004; Jacobs, 1998; Radcliffe, 1998, 2008; Pollitt, 2003; Yetano, 2005; Free y Radcliffe, 2009). En su proyecto de investigación sobre auditoría operativa, Pollitt (2003) y Pollitt y sus colaboradores (1999) sugieren que las diversas instituciones superiores de auditoría (ISA) han tenido papeles distintos en las reformas del sector público. Jacobs (1998) mostró el papel cambiante de la auditoría operativa en Nueva Zelanda para dar cabida al movimiento de la NGP.

Este ensayo analiza la labor de auditoría operativa que han llevado a cabo las instituciones regionales de auditoría (IRA) de Alemania, España y el Reino Unido. El objetivo es evaluar el desarrollo de la auditoría operativa en el ámbito regional y analizar los factores que explican las diferencias en sus desarrollos. De manera parecida a Burchel *et al.* (1985), exploraremos la dialéctica de la auditoría y su entorno. Estudiar el desarrollo de la auditoría operativa dentro de su contexto social es el vehículo para comprender su configuración actual y su comparabilidad a través de distintos contextos. Cuando la auditoría operativa se considera como un constructo social, varios temas requieren atención: ¿Cómo se promulga la auditoría operativa? ¿Cuál es la naturaleza de los arreglos institucionales que sustentan la auditoría operativa? ¿Qué factores han activado la implementación de la auditoría operativa? ¿Cuál es la naturaleza de las limitantes que existen para el desarrollo de la auditoría operativa? (Guthrie y Parker, 1999). Este ensayo recurre a la teoría del actor-red (ANT, por sus siglas en inglés), en particular, a la sociología de la traducción. Esta teoría brinda un marco valioso para estudiar a los distintos actores y fases en la introducción de una nueva tecnología. Usamos la ANT para identificar las diferencias en la práctica de la auditoría operativa.

Centramos nuestro estudio en las IRA, pues al analizar la auditoría en el sector público es frecuente olvidarse de ellas. La mayor parte de los estudios

sobre auditoría operativa ha centrado su atención en las ISA (entre otros Pollitt *et al.*, 1999; Torres y Pina, 1999; Pollitt, 2003; Yetano, 2005; González *et al.*, 2007). Consideramos que las IRA también son un área interesante de análisis porque su esfera de actividad es más cercana a los ciudadanos y porque suelen mostrar mayores desarrollos en las técnicas de auditoría que las ISA (Dahanayake y Jacobs, 2007). Exploramos Alemania, España y el Reino Unido porque representan diferentes culturas administrativas y porque el Reino Unido posee las IRA con mayor tradición en la auditoría operativa, mientras que Alemania y España son los países de la Unión Europea con mayor autonomía regional.

TEORÍA DEL ACTOR-RED Y LAS ETAPAS DE LA TRADUCCIÓN

El creciente uso de la contabilidad de forma instrumental (Power y Laughlin, 1992) y el surgimiento de una “lógica de la auditabilidad” dentro del sector público no son inevitables, dependen de cómo se (re)presente la contabilidad como solución, qué se haya definido como el problema y cuáles sean las oportunidades para el cambio (Jacobs, 1998). La auditoría, como la contabilidad, constituye un fenómeno social, más que puramente técnico; por lo tanto, es importante estudiar la relación que existe entre las prácticas auditoras y el contexto social (véase Burchell *et al.*, 1980, 1985; Hopwood, 1985). En cualquier transformación, el análisis de la compleja interacción entre las instituciones, los asuntos y los procesos es determinante para entender la práctica (Burchell *et al.*, 1985). Robson (1991) afirmaba que, para estudiar la transformación, es necesario ocuparse del proceso por medio del cual la contabilidad o las técnicas auditoras, como la auditoría operativa, están sujetas a una traducción a discursos sociales, económicos y políticos más amplios. Normalmente no se asocian estos discursos con aquellos aparentemente neutrales y técnicos sobre las prácticas de la contabilidad y la auditoría.

La ANT permite el estudio de las innovaciones en contabilidad por medio de un estudio del orden y el desorden que se producen cuando se lleva a cabo la introducción de la innovación (Callon, 1986; Skaerbaek, 2009). La ANT

se enfoca en los numerosos actos de traducción o invocación de resultados como parte de una narrativa que debe acontecer para poder crear, mantener o modificar cierta tecnología (Feldman y Pentland, 2005). La construcción de la auditoría operativa puede concebirse como un proceso colectivo, en el cual los distintos actores que contribuyen a su consolidación también actúan de muy diversa manera al aceptarla, adaptarla o impedirla (véase Latour, 1987). La ANT permite una inspección minuciosa de sucesos en apariencia discrepantes y demuestra que los actores que traducen una tecnología inevitablemente tratarán de materializar la idea al convertirla en las prácticas particulares que establecen como meta. Las innovaciones de la auditoría se difunden porque traducen los intereses cambiantes y transitorios de varios grupos o actores que pretenden mantener su posición e influencia dentro de las organizaciones y la sociedad (Alcouffe *et al.*, 2008).

La ANT contempla la innovación como un proceso de “traducción” (Callon, 1986; Latour, 1987). En este proceso, el contexto mismo es un elemento constitutivo de la innovación en lugar de ser sólo una fuente de explicación (Alcouffe *et al.*, 2008). Durante la traducción, las interacciones entre los actores derivan en alianzas con el fin de perseguir una meta en particular (Normanton, 1966). Existen cuatro etapas en el proceso de traducción: *problematization* (creación de problema), *interessement* (definición de actores), *enrolment* (búsqueda de grupos de apoyo o interés) y *mobilization* (puesta en marcha) (Callon, 1986). En pocas palabras, la *problematization* se refiere a los esfuerzos del actor por convencer a los demás de que la innovación, en nuestro caso, la auditoría operativa, es la solución correcta. El *interessement* implica asegurar los intereses de los demás actores alrededor de la innovación y establecer los papeles que los distintos actores pueden desempeñar. El *enrolment* crea una alianza entre las redes para llegar a un acuerdo entre los grupos de interés con respecto a sus intereses en la tecnología. Finalmente, la *mobilization* supervisa que el interés siga siendo más o menos estable (Callon, 1986; Mouritsen *et al.*, 2001; Alcouffe *et al.*, 2008). Durante este proceso, la identidad de los actores, la posibilidad de interacción y el margen de maniobra se negocian y delimitan constantemente (Callon, 1986).

La *problematization* parte de un problema para el cual la auditoría operativa es la solución. No hay duda de que, durante las décadas de 1980 y 1990, la mayoría de los países europeos trató de alejarse del modelo legal de la burocracia del Estado hacia el modelo emprendedor. Un gobierno que “trabaja mejor y cuesta menos” ofrecía algo para cada tradición (Jann, 2003). Incluso en la actualidad, la creciente presión para incrementar la eficiencia debido al estrés fiscal y a los déficit presupuestarios es algo común a todos los países. La tendencia hacia un enfoque gerencial para operar los servicios públicos aumentó la importancia de la información de desempeño y las instituciones de auditoría requerían, cada vez más, ya fuera verificar la información de desempeño existente o generar su propia información (Ling, 2003). Como resultado de esta situación tan cambiante, las instituciones de auditoría se encontraban con un claro reto para asumir nuevas competencias y prioridades (Torres y Pina, 1999). Las reformas de la NGP transformaron los valores, prácticas y estructuras previas en “objetos auditables externamente”, al configurar la gestión para que fuera propicia a la inspección y la evaluación (Power, 1996). La auditoría operativa se traducía a los términos y objetivos del discurso político para estimular la acción o el cambio en el ámbito de la contabilidad y se consideraba como una mejora posible para el desempeño del sector público.

Sin embargo, en Europa, la mezcla particular de fuerzas institucionales derivó en varias maneras de adoptar la NGP y dio lugar a distintos modelos de reformas en el sector público (Pollitt y Bouckaert, 2000; Pina y Torres 2003; Pollitt, 2003; Torres, 2004). Los regímenes del sector público están incrustados en contextos históricos e institucionales específicos de acuerdo con su nacionalidad, que condicionan la naturaleza de sus respuestas a los procesos actuales de cambio económico y social, y a la realineación ideológica global (Clark, 2000). Se ha argumentado que la incorporación de los ideales del servicio público controlados por el Estado y los de tipo legal en las instituciones es un factor decisivo para explicar la variación de las reformas administrativas en la Europa Occidental (Clark, 2000). Así, resulta necesaria para entender la cultura administrativa en la que se introduce una nueva tecnología auditora como parte de la *problematization*.

Una vez que la auditoría operativa se vislumbra como la solución para ciertos fallos del sector público, es necesario definir qué actores la pondrán en marcha. Durante el *interesement*, se espera que las IRA adopten esta nueva tecnología como parte de sus funciones. Gendron *et al.* (2007) analizaron las estrategias de los auditores para volverse reconocidos como dueños de la experiencia en NGP. Resulta innegable que el empleo de la auditoría como mecanismo de control ha crecido, y que un número cada vez mayor de unidades o divisiones gubernamentales está siendo evaluado (Van Thiel y Leeuw, 2002). Como lo señaló Pentland (2000), esta tendencia era patente donde fuera que el público demandara la contabilidad del gobierno. Pollitt (2003), Pollitt y Bouckaert (2000) y Power (1996) sostenían que la cantidad de recursos invertidos en la auditoría aumentaba en gran medida. Las instituciones de auditoría cambiaron su papel de ser simples guardianas financieras a incluir el análisis de la economía, la eficiencia y la eficacia del sector público. Pollitt y Summa (1997), Pollitt, Gire *et al.* (1999) y Gendron, Cooper y Towley (2007) afirmaban que, en algunas jurisdicciones, el auditor se percibía como el actor central en la operacionalización del amplio discurso sobre la NGP (Pollitt y Summa, 1997; Pollitt *et al.*, 1999; Gendron *et al.*, 2007; Skaerbaek, 2009). En la actualidad, la mayoría de las instituciones de auditoría declara, formalmente, que está investigando las “3 e”: economía, eficiencia y eficacia.

Durante el *enrolment* se crea una alianza de redes para llegar a un acuerdo entre los grupos de interés con respecto a sus intereses en la auditoría operativa. Además de las IRA, otros actores participan en el proceso de traducción. Los auditados, el congreso y otras unidades de gobierno, los medios, e incluso otras IRA y las ISA, participan en la negociación y delimitación del proceso de auditoría operativa. Así, la configuración de la auditoría operativa depende de cómo se inscriben los diferentes actores en ella. Sería de gran interés analizar cómo las IRA interactúan con estos otros actores. Skaerbaek (2009) señaló que debe estudiarse el proceso de configuración de la auditoría por parte de los distintos actores.

La última etapa, la *mobilization*, muestra si la tecnología ha sido adoptada realmente, de manera retórica o abandonada. Esta adopción adquiere

distintas formas porque, durante el proceso de traducción, todos los actores y actuantes han tenido un efecto en el resultado final. La mayoría de las instituciones de auditoría formalmente establece que lleva a cabo auditorías operativas. Sin embargo, la literatura que previamente ha analizado la difusión de las tecnologías de auditoría operativa en varios países ha subrayado, de manera continua, las variaciones en su adopción. Incluso si la lógica subyacente de la auditoría operativa fuera la misma, al final, las técnicas tienden a diferir de aquellas que fueron diseñadas en teoría.

METODOLOGÍA

Para analizar la traducción de la tecnología de la auditoría operativa, hemos estudiado 32 IRA, 16 de Alemania, 12 de España y cuatro del Reino Unido. Hemos revisado los informes publicados en 2004, 2005, 2006 y 2007, la regulación de las IRA y su relación con las ISA. También hemos investigado el órgano de gobierno, la trayectoria del presidente o ministro, la población de la región y el número de empleados. Esto nos ha permitido identificar a los actores y redes principales alrededor de las auditorías operativas.

De manera tradicional, la ANT se ha empleado en estudios del caso. Por ejemplo, Preston *et al.* (1992) investigaron los procesos mediante los cuales una iniciativa presupuestaria arraiga (o no) en ciertos hospitales. Briers y Chua (2001) ilustraron cómo el sistema de contabilidad de una organización puede modificarse debido a una heterogénea relación actor-red de actores y actuantes locales y globales. Christensen y Skaerbaek (2010) usaron la ANT para demostrar cómo los aportes de una consultoría, como los informes de un proyecto de consultoría, seminarios y sesiones informativas, pueden ser útiles para estabilizar las tecnologías de contabilidad.

En vez de realizar un estudio del caso individual o múltiple, hemos analizado 32 IRA, incrementando la cantidad de unidades de análisis que suelen encontrarse en los estudios de la ANT. Esta estrategia tiene ventajas y desventajas. En el lado positivo, el estudio de 32 organizaciones diferentes que han intentado introducir la misma tecnología nos brinda la posibilidad de comparar los resultados de varios procesos de traducción, así como de

identificar los factores que conducen a las diferencias. La ANT nos dota de un marco satisfactorio para identificar los distintos momentos y actores que pueden afectar la traducción. No obstante, esto nos lleva a una pérdida de profundidad en los casos particulares. El resultado puede ser una subestimación o sobreestimación de los efectos del proceso de traducción. Sin embargo, consideramos que nuestro empleo de la ANT no invalida el estudio sino que abre las puertas a investigaciones futuras.

Para el análisis de los informes, hemos utilizado la información disponible en Internet. En los casos alemanes y en algunos casos españoles, las IRA elaboran un informe anual que incluye la ejecución presupuestaria de la región junto con una cantidad de análisis de ciertos departamentos, áreas o iniciativas. Para los fines de este estudio, el análisis presupuestario y los otros análisis se han considerado como informes independientes. De otra manera, algunas IRA habrían tenido sólo uno o dos informes al año, con información que no sería comparable. En el estudio de los informes, hemos analizado los objetivos de los mismos, la metodología y las conclusiones para identificar si los informes analizaban la regularidad, el aspecto financiero, la economía, la eficiencia o la eficacia.² Las limitaciones de los informes también se han considerado para verificar si los temas concernientes a los objetivos de la auditoría operativa fueron finalmente analizados.

ANÁLISIS DE RESULTADOS

LOS ESTILOS DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

Durante la década de 1980, los países angloamericanos introdujeron un enfoque gerencial en el sector público que enfatizaba la economía, la eficiencia y la eficacia en la administración pública. Al tener una perspectiva neoliberal,

² Para clasificar los informes en economía y eficiencia, eficacia y programas o las “3 e”, consideramos que los informes que analizan los costos, ahorros, calidad, resultados y procesos pertenecían a economía y eficiencia, y que los informes que analizan los resultados, el cumplimiento de los programas, los objetivos de los proyectos, la coherencia de las metas y los impactos pertenecían a eficacia y programas. Aquellos que cubren aspectos de ambas categorías fueron clasificados como relativos a las “3 e”.

estos países son más propensos a introducir mecanismos de mercado y nociones de competitividad, y a volver los servicios públicos más receptivos a sus usuarios y clientes (Sanderson, 2001; Sanderson y Foreman, 1996). Todos ellos llevaron a cabo importantes iniciativas de descentralización y adaptaron las experiencias del sector privado al sector público. En estos países, los organismos que establecen los estándares de contabilidad a menudo están conformados por asociaciones de contabilidad profesionales y regidos por ellas. Así, cuando se diseña la contabilidad del sector público y la regulación de la auditoría, estos países se caracterizan por tener una influencia más fuerte de las asociaciones profesionales (véase Pina *et al.*, 2009).

El Reino Unido es una monarquía constitucional y una democracia parlamentaria. Está compuesto por Inglaterra, Gales, Escocia (que juntos conforman Gran Bretaña) e Irlanda del Norte. La sede del gobierno se localiza en Londres, pero tiene tres administraciones nacionales, con distintos poderes, en las capitales de Irlanda del Norte, Gales y Escocia. Se considera que el Reino Unido es un líder y un ejemplo a seguir en lo que concierne a las reformas del sector público (Pina *et al.*, 2010; Pollitt y Bouckaert, 2011). Con la NGP, las nuevas funciones que subrayan las “3 e” redefinieron las actividades de las instituciones de auditoría (Pollitt *et al.*, 1999). Es más, en el Reino Unido, las instituciones de auditoría desempeñaron un papel fundamental durante las reformas, diseñando, entre otras cosas, indicadores de gestión.

Los países germanos están influidos por estructuras heredadas de una administración pública burocrática y jerárquica fundamentada en la ley administrativa. Según Hammerschmid y Meyer (2003), su modelo burocrático sigue siendo básicamente weberiano en el marco de un complicado sistema federal con una compleja interrelación entre gobierno federal (*Bund*) y los estados (*Länders*). La práctica administrativa se caracteriza por una filosofía jurídica predominante (*Rechtsstaat*) con protección constitucional. El *Weisungsprinzip* (principio de directivas) establece un sólido sistema jerárquico tanto al interior como entre los departamentos. Estas directivas regulan las funciones de manera muy detallada (Pina *et al.*, 2009).

Alemania es una república federal conformada por 16 estados (*Länders*). Como la típica burocracia weberiana, se caracteriza por una subordinación

jerárquica, competencias claras y procedimientos regidos por reglas y organizados legalmente (Wollmann, 2000). En realidad, estos elementos no han cambiado, a pesar de las continuas comisiones de reforma y las modas (Jann, 2003). Dado que el Estado es una personalidad jurídica, todas las acciones son actos jurídicos y los servidores públicos requieren capacitación legal (Jann, 2003). Esto deriva en una supremacía de la profesión jurídica entre los miembros de la comunidad política y de los funcionarios públicos (Clark, 2000; Gualmini, 2008).

Los países napoleónicos están influenciados por estructuras heredadas del modelo jurídico francés (Kickert, 1997), también construido alrededor de la ley administrativa (Rouban, 1997). Esto implica la existencia de estructuras altamente burocráticas, un marco jurídico para la toma de decisiones administrativas basado en los ideales del debido proceso y el trato igualitario (véase Guyomarch, 1999). El gobierno central define leyes estatales globales para los servicios a prestar y existe una hacienda pública centralizada que recibe casi todos los impuestos fiscales en nombre de todas las autoridades públicas centrales, regionales y locales. Incluso en países con un alto grado de descentralización, como España, el gobierno central establece características de servicio comunes para todo el país y mantiene dependencias en provincias y regiones. A menudo demuestran una adopción tardía de los postulados de la NGP (Anessi-Pessina *et al.*, 2008; Pina *et al.*, 2009).

España es una monarquía constitucional, con una monarquía hereditaria y un parlamento con dos cámaras. Está dividido en 17 regiones autónomas y dos ciudades autónomas y todas tienen sus propias autoridades elegidas de manera directa. Estas administraciones autónomas en las que se ha delegado el mandato tienen amplios poderes de administración y regulación. La mayor parte de los empleados del sector público español son funcionarios públicos. Su estatus especial aumenta las dificultades de las reformas gerenciales que se enfocan en introducir la competencia, la evaluación del desempeño y los resultados, y los sistemas de pago vinculados al desempeño. Este modelo de gobierno ha sido definido por Christensen y Laegreid (2001) como “el Estado soberano” y es común en los países napoleónicos y germánicos.

PROBLEMATIZATION: LA CONSTRUCCIÓN DE LA AUDITORÍA OPERATIVA COMO UNA SOLUCIÓN

En muchos países se ha producido una “explosión de la auditoría”, en particular los países pioneros en la NGP (Pollitt y Bouckaert, 2011). En los siguientes apartados, analizaremos las reformas que caracterizan el ambiente para la auditoría operativa en cada país. En el Reino Unido, la NGP fue una reforma exhaustiva basada en la minimización del Estado, la superioridad del sector privado sobre el sector público y la eficacia de los mecanismos al estilo del mercado (Rhodes, 1997). Las reformas orientadas al mercado y la administración de los recursos humanos son las diferencias más importantes entre los países angloamericanos y los de Europa continental, que han tenido mayores dificultades para adoptar los postulados de la NGP (Torres y Pina, 2004).

Margaret Thatcher centró su esfuerzo en las políticas liberales y sus gobiernos emprendieron un proceso de liberalización de la economía y lucharon en contra de la ineficiencia burocrática (Niskanen, 1973; Chapman, 1978). Broadbent y Laughlin (2002) afirmaron que uno de los elementos empleados en el Reino Unido para controlar el trabajo fue la tecnología de la contabilidad. La segregación de las entidades del sector público fue facilitada por la contabilidad de devengo y la producción de medidas de desempeño, que procuraron mejorar la transparencia y mantener la responsabilidad de las entidades descentralizadas. La disminución general del sector público estuvo acompañada de un extraordinario crecimiento de la auditoría, la inspección y los cuerpos de control (Power, 1996). Durante la década de 1980 y principios de la de 1990, la auditoría adquirió un impulso institucional (Power, 1996) y se aplicaron los nuevos procesos de auditoría en casi cualquier rama del sector público del Reino Unido (Hood *et al.*, 1999).

En Alemania, al final de la década de 1970, los dilemas acerca de la sobrecarga y el fracaso del Estado adquirieron protagonismo en la discusión pública (véase Jann, 2003). Este debate fue reforzado por la recesión económica y la crisis fiscal que azotó a Alemania en los años ochenta. Pero los problemas más severos ocurrieron en los años noventa, cuando la economía alemana tuvo que enfrentar la presión causada por los crecientes problemas

presupuestarios y económicos surgidos a partir de la reunificación. La deuda pública en términos de PIB (definida por el Tratado de Maastricht) se elevó dramáticamente de 39.5 por ciento en 1991, a 58.4 por ciento en 1996. Como resultado, a comienzos de la década de 1990, los objetivos de simplificación y desburocratización se fortalecieron (Jann, 2003), y el nuevo modelo de dirección (NMD), la versión alemana de la NGP, ganó un punto de apoyo (Wollmann, 2001; Kuhlmann *et al.*, 2008).

Con mayor influencia en el ámbito del gobierno local, el NMD aspiraba a transformar la burocracia clásica en un sector público más emprendedor, flexible y con mejor desempeño, con un enfoque predominante en la administración orientada a resultados, presupuesto y control (Reichard, 2003; Kuhlmann *et al.*, 2008). Una vez que cristalizaron las políticas de la unificación, la agenda de la reforma administrativa subrayó el enfoque del “Estado austero”, dedicado a recortar el número de personal y reducir las medidas legislativas y regulatorias. Se efectuaron algunas enmiendas clave a la ley del servicio público para incluir periodos de prueba para las posiciones de liderazgo y pago de bonos vinculados al desempeño (Bowerman *et al.*, 2003; Hood y Lodge, 2005). En tiempos más recientes, Alemania ha reducido los puestos en el sector público (incluyendo el ejército) y los salarios, así como los subsidios, ajustes que han sido comparados con aquellos implementados durante la reunificación.

Durante los años ochenta y noventa, España implementó algunas reformas de la NGP. Éstas surgieron como una reacción a la percepción ciudadana de que la administración pública era un sistema ineficiente y burocrático heredado de la dictadura de Franco. Al mismo tiempo, las presiones sociales para mejorar la calidad y la cantidad de los servicios públicos españoles llevaron a un crecimiento del gasto público de 24.4 por ciento del PIB en 1975, a 45.5 por ciento en 1995. Este notable incremento significó prestaciones sociales ampliadas y mejor sustentadas. Entonces, mientras que los gobiernos de Thatcher y Reagan emprendieron un proceso de liberalización de la economía y recortes en el sector público, España reformó las estructuras de la administración pública heredadas de la era predemocrática y expandió el sector público (Torres *et al.*, 2011).

La experiencia española en las reformas de la NGP ha sido una cadena de reajustes más que de cambios. Los sucesivos gobiernos españoles (en los órdenes central, regional y local) han estado involucrados en la modernización de la administración pública con un énfasis en las mejoras en contabilidad, enfoque en el cliente, implementación de premios a la calidad, cartas de servicio y tecnologías de la información. En la actualidad, la Comisión de la Unión Europea exige que el gobierno español asuma un control estricto sobre el gasto público nacional, regional y municipal, con el fin de reducir el déficit presupuestario y estabilizar las finanzas.

En resumen, el Reino Unido concibió la contabilidad y la auditoría como elementos clave en las reformas del sector público. Como resultado, los departamentos de auditoría tuvieron la oportunidad de incrementar sus actividades, mientras que el resto del sector público sufría recortes. Alemania y España también introdujeron reformas al sector público, pero no le dieron la misma importancia a la contabilidad y a la auditoría. De hecho, en 2005, la contabilidad de devengo en el terreno local apenas se introdujo en Alemania y estaba en proceso de ser implementada en España (Pina *et al.*, 2009). Las reformas en Alemania y España también tenían orientaciones distintas; mientras que el primero estaba enfocado en reducir el personal del sector público y sus déficit presupuestarios, el segundo incrementó su sector público. España inició los cambios en la descentralización territorial, pero había una falta de coherencia entre la devolución y las reformas presupuestarias y contables y esto convirtió algunas iniciativas de reforma en cambios superficiales (Torres y Pina, 2004).

INTERESSEMENT: ¿QUIÉN LLEVARÁ A CABO LA AUDITORÍA OPERATIVA?

En los tres países, las IRA asumieron la responsabilidad de realizar la auditoría operativa. Una diferencia significativa fue que las IRA del Reino Unido, en especial la ACom,³ no sólo asumieron la auditoría operativa como

³ Véase la lista de acrónimos en el apéndice 1.

una actividad adicional, sino que también adquirieron un papel preponderante en las reformas de la NGP. Por ejemplo, desde 1992, han sido las responsables de elaborar indicadores de gestión para las autoridades locales en proyectos tales como Best Value y Comprehensive Performance Assessment (CPA). De hecho, su papel cubrió cuatro áreas: auditoría (regularidad y operativa), asesoría (evaluación de la información de desempeño), investigación (estudios sobre auditoría operativa y aspectos financieros) y comparación de información (para prevenir fraude y error).

Las principales características de las IRA estudiadas se muestran en el cuadro 1. Por lo que concierne a la distribución territorial de las IRA durante el periodo de estudio, en el Reino Unido y Alemania había una IRA en cada región, mientras que en España sólo 12 de las 17 regiones autónomas tenía IRA en funcionamiento. Aunque todas las IRA añadieron la auditoría operativa a sus papeles tradicionales como guardianas financieras, en Alemania y España la eficiencia y la eficacia no siempre se incluyeron entre los objetivos; sólo la economía constituyó un objetivo de la auditoría operativa en todos los casos.

En el Reino Unido, cada una de las IRA tenía sus propias características estatutarias y operativas. La ACom fue creada en 1983 y a ella le siguió la NIAO en 1987 y, finalmente, la AS y la WAO fueron creadas en 2000 y 2005, respectivamente. En el inicio, la auditoría de Irlanda del Norte, Escocia y Gales fue realizada por la ACom. Antes de la constitución de la ACom, la responsabilidad de la auditoría del gobierno local recaía en el Ministerio del Medio Ambiente. Hoy en día, el trabajo de la ACom está siendo transferido al sector privado y se espera que sea desmantelado. En Alemania, la configuración actual de las IRA data de la formación de los *Länders* después de la Segunda Guerra Mundial. Hubo dos fases: primero las IRA de los *Länders* de la República Federal Alemana y, segundo, las IRA de los *Länders* de la República Democrática Alemana, establecida en los años noventa, después de la reunificación.

En España, la IRA de Navarra data de 1365. Sin embargo, la configuración actual de las IRA españolas comenzó después de la Constitución de 1978, cuando fueron creadas las regiones autónomas. No todas las IRA

CUADRO 1. Principales características de las IRA

	<i>Reino Unido</i>	<i>Alemania</i>	<i>España</i>
<i>Número de IRA</i>	4	16	12 (17)
Función	Regularidad Economía, eficiencia y eficacia	Regularidad Economía (todas) Eficiencia y eficacia (7 IRA)	Economía (todas) Eficiencia y eficacia (8 IRA)
Órgano legislativo	Parlamento nacional (ACom) Parlamento regional	Parlamento regional	Parlamento regional
Recursos provistos por	Cuotas y Parlamento	Parlamento regional	Parlamento regional
Externalización	ACom, AS y WAO	No	Sólo la SCC

Fuente: Elaboración propia.

surgieron con la creación de estas regiones: algunas fueron creadas a finales de la década de 2000 y otras han comenzado a operar recientemente, como la de Aragón, que empezó sus funciones en 2010. En las regiones donde no hay IRA, la responsabilidad de la auditoría del sector público recae en la ISA.

En todos los casos, a excepción de la ACom en el Reino Unido, que está regulada por el Parlamento nacional, la creación y regulación de las IRA (véase cuadro 1) es responsabilidad del Parlamento regional. En Alemania y España, el Parlamento regional también proporciona los recursos. En el Reino Unido, los recursos provienen principalmente de las cuotas pagadas por los auditados (más de 85% de su ingreso). Estas cuotas de auditoría se establecen cada año. Otra diferencia importante es que las IRA del Reino Unido, a excepción de la NIAO, externalizan gran parte de su labor. El sistema de financiamiento y la externalización de las auditorías en el Reino Unido generan la capacidad suficiente para auditar a todos los gobiernos y organizaciones locales pertenecientes a estas IRA cada año. Entre las IRA alemanas y españolas, la externalización es la excepción más que la regla, como es el caso de la SCC española.

Los cuadros 2 (Reino Unido), 3 (Alemania) y 4 (España) muestran algunas características organizacionales de las IRA estudiadas. En la mayoría de los casos, el órgano de gobierno es un colegio. Sin embargo, en el Reino

CUADRO 2. Órgano de gobierno y empleados de las IRA en el Reino Unido

IRA	Órgano de gobierno	Presidente durante el periodo de estudio	Experiencia en ciencia o economía	Sector privado	Años como presidente	Número de empleados	Número de habitantes / Número de empleados
ACom	Director +12	James Strachan (2002/2005)	Sí	Sí	3	2 023	24 929
		Michael Lyons (2005/2006)	Sí	Sí	1		
		Michael O'Higgins (since 2006)	Sí	Sí	4		
AS							
Auditor General	Auditor General	Robert Black (2000/2010)	Sí	No	10	280	18 196
Accounts Commission	Director +11	Alastair MacNish (2001/2007)	Sí	No	7		
NIAO	Auditor General	John Dowdall (1994/2009)	Sí	No	16	141	12 230
WAO	Auditor General	Jeremy Colman (2005/2010)	Sí	Sí	5	248	11 930

Fuente: Elaboración propia.

Unido encontramos tres casos —NIAO, WAO y AS⁴— en los que el órgano de gobierno es el auditor general (véase cuadro 2). Las principales diferencias se encuentran en la trayectoria del presidente y en su experiencia en el sector privado. El auditor general o presidente de las IRA del Reino Unido suele tener un trasfondo económico o científico, y experiencia tanto en el sector público como en el privado. En Alemania y España (cuadros 3 y 4), el presidente típico tiene trayectoria jurídica, ha ostentado cargos políticos, tiene experiencia previa sólo en el sector público y suele ser un funcionario público superior. En Alemania, algunas IRA exigen diez años de experiencia en el

⁴ La Auditoría de Escocia (*Audit Scotland*) fue creada para ayudar tanto a la Comisión de Cuentas (*Audit Commission*) como a la Auditoría General de Escocia (*Auditor General for Scotland*) con sus labores. El auditor general es responsable de la auditoría a la mayoría de los organismos públicos, excepto de las autoridades locales.

CUADRO 3. Órgano de gobierno y empleados de las IRA en Alemania

IRA	Órgano de gobierno	Presidente durante el periodo de estudio	Experiencia en ciencia o economía	Sector privado	Años como presidente	Número de empleados	Número de habitantes / Número de empleados
BOR	Presidente +15	Heinz Fischer Heidl Berger (desde 2004)	No	No	6	-	
HR	Presidente +7	Manfred Eibelshäuser (desde los noventa)	Sí	No	20	239	25376
LB	Presidente +4	Gisela von der Auezur (desde los noventa 2007)	No	No	17		
LMV	Presidente +4	Tilmann Schweisfurth (desde 2004)	Sí	No	6		
LNW	Presidente +4	Ute Scholle (desde al menos los noventa)	-	-	10	455	39413
LSA	Presidente +4	Ralf Seibicke (desde 2003)	Sí	No	7	173	13768
LSH	Presidente +4	Aloys Altmann (desde 2004)	Sí	No	6	100	28343
NL	Presidente +5	Martha Jansen (2003-2007)	No	No	4	180	44151
RBW	Presidente +6	Frank Martin (1998-2009)	No	No	11	250	42998
RFHB	Presidente +3	Lothar Spielhoff (1999-2009)	No	No	10	45	14708
RFHH	Presidente +5	Jann Meyer-Abic (desde 2002)	No	No	8		
RS	Presidente +4	Manfred Plaetrich (desde 2003)	No	No	7	45	22896
RRP	Presidente +6	Volker Harttoff (desde 2002)	No	No	8		
RB	Presidente +6	Jens Harms (2001-2008)	Sí	No	7		
SR	Presidente +6	Franz Josef Heigl (2003-2009)	No	No	6		
TR	Presidente +4	Hans Walter Sebastian Dette (desde 2001)	No	No	9	60	37796

Fuente: Elaboración propia.

CUADRO 4. Órgano de gobierno y empleados de las IRA en España

IRA	Órgano de gobierno	Presidente durante el periodo de estudio	Experiencia en ciencia o economía	Sector privado	Años como presidente	Número de empleados	Número de habitantes / Número de empleados
ACC	Presidente + 4	Marcelino Rodríguez Viera (2001-2005)	Sí	No	4	57	35015
		Rafael Medina Jaber (2005)	-	-	5		
CCN	Presidente	Luis Muñoz Garde (1997-2010)	-	Sí	13	41	14680
CCA	Presidente + 6	Rafael Navas Vázquez (desde 2003)	No	No	7	128	62310
ccm	Presidente + 6	Ramón García Mena (2004-2005)	No	No	1	93	64604
		Manuel Jesús González González (desde 2005)	Sí	No	5		
CCCL	Presidente + 4	Pedro Martín Fernández (desde 2003)	Sí	No	7	99	25485
CCG	Presidente + 4	Luciano Fariña Busto (2003-2007)	No	No	7	65	42577
scc	Presidente + 5	Joan Colom Naval (desde 2004)	Sí	No	6	111	64277
sccv	Presidente + 2	Rafael Vicente Queral (desde 2004)	No	No	6	88	54624
sccm	Presidente	Miguel Ángel Cabezas de Herrera Pérez (desde 1994)	No	Sí	16	25	77290
SCIB	Presidente + 2	Pedro Antonio Mas Cladera (desde 2003)	No	No	7	48	20855
SCPA	Presidente + 2	Avelino Viejo Fernández (desde 2005)	Sí	No	5	24	44871
TVCP	Presidente + 6	María Asunción Macho Berroya (1991-1992; 2002-2007)	Sí	No	9	81	26342

Fuente: Elaboración propia.

sector público, un porcentaje determinado del colegio debe ser jueces calificados y, en dos casos, se requiere una edad mínima: 35 años, en HR, y 40, en NL. El periodo en el cargo en las IRA de los tres países es parecido; sólo en el caso de la RBW el cargo se mantiene de por vida. En el Reino Unido, el mandato queda establecido por nombramiento, mientras que en Alemania y España queda establecido por ley y suele ser de doce años en Alemania, y de seis en España.

La cantidad de habitantes por funcionario es menor en el Reino Unido. En Alemania y España existe una gran variación, al ser España el país con las peores cifras, pues existen cuatro casos con más de 50 mil habitantes por funcionario. Las IRA del Reino Unido están reguladas por una Ley de Auditoría y una Ley de Gobierno Local. Además, deben elaborar un código de práctica auditora que prescriba la manera en la que los auditores deben llevar a cabo sus funciones. Los códigos suelen renovarse cada cinco años y constituyen una legislación secundaria. Una diferencia importante entre ACom y AS, NIAO y WAO es que las tres últimas también son responsables de auditar a sus gobiernos regionales. Existe una gran homogeneidad en los marcos jurídicos de las IRA alemanas; principalmente, se basan en tres leyes: la Constitución (*Verfassung*) de los *Länder*, la ley de la IRA en específico (*Landesrechnungshofgesetz-LRHG*) y la ley presupuestaria del *Länder* (*Landeshaushaltsordnung-LHO*). En España, el funcionamiento está regulado por los estatutos de las regiones autónomas o por una ley regional.

En el Reino Unido, la auditoría se complementa con funciones adicionales que están estrechamente vinculadas con las reformas del sector público, mientras que el foco de las IRA alemanas y españolas es sólo la auditoría. España es el único país que aún no tiene una estructura auditora regional completa. En los otros dos países, para el final de la década de 1990, la auditoría regional se había desarrollado completamente aunque, en algunas regiones del Reino Unido, las auditorías aún eran llevadas a cabo por la ACom. Existen diferencias importantes en el Reino Unido que incrementan su capacidad auditora: cobran cargos, tienen más recursos humanos y externalizan una gran parte de su labor. Finalmente, la experiencia previa de los presidentes demuestra la importancia que en el Reino Unido se da al

enfoque en el sector privado, mientras que Alemania y España dan importancia a la ley administrativa.

ENROLMENT: LA RED ALREDEDOR DE LA AUDITORÍA OPERATIVA

Las IRA forman una red de instituciones que se ven afectas por sus actividades o influyen en ellas; éstas son el parlamento o el gobierno regional o nacional, las entidades auditadas, otras IRA, las ISA y otros actores, como los medios y los ciudadanos. Una relación clave es la que existe entre la IRA y su gobierno o parlamento correspondiente. Como se ha mencionado antes, estos parlamentos regulan la actividad auditora y proporcionan la mayor parte de los recursos, excepto en el Reino Unido; además, nombran a los miembros del consejo y al presidente. Sólo en algunos casos españoles el consejo elige al presidente de entre sus miembros.

En Alemania, las respuestas del auditado a los informes se incluyen en el informe publicado. Además, en el Reino Unido y en Alemania es común contar con un proceso de seguimiento para verificar si las recomendaciones de los informes de auditoría operativa se han aplicado. Creando cierta presión para que la organización auditada adopte las reformas.

Las IRA de los tres países son independientes de las ISA, pero cooperan con éstas; sin embargo, en España, el juicio por responsabilidad contable siempre es una función de la ISA (Tribunal de Cuentas) y las IRA deben informar a éste de sus actividades y enviarle sus informes. En contraste, en el Reino Unido se afirma que existe cierta competencia de poderes entre la NAO y la ACom (Bowerman *et al.*, 2003). A pesar de ello, en el Reino Unido encontramos la mayor cantidad de informes elaborados en cooperación con la ISA.

Suele haber cooperación entre las IRA de cada país. En el Reino Unido, las IRA y el Tribunal Nacional de Auditoría (National Audit Office, NAO) suelen desarrollar estudios nacionales y regionales de auditoría operativa en colaboración. En Alemania, existen intercambios escritos que narran las experiencias en grupos de trabajo con el fin de desarrollar un control financiero efectivo y unificar procedimientos de auditoría. Los resultados de estos grupos conducen a reuniones frecuentes entre las ISA (*Bundesrechnungshof*)

y las IRA. Un resultado importante derivado de esta cooperación es una auditoría a las becas y subsidios europeos llevada a cabo por las 16 IRA y la *Bundesrechnungshof*. En España, existen intercambios de experiencias entre las IRA y algunos ejemplos de auditorías coordinadas. Con respecto a las redes internacionales, la mayoría de las IRA son miembros de Eurorai. En el Reino Unido, tres de ellas son miembros y ACom fue una de las fundadoras. En Alemania, nueve son miembros y dos de ellas, HR y LSA, se hallan entre las fundadoras. En España, todas son miembros y seis de ellas, ACC, CCN, CCG, SCC, SCCV y TVCP, son fundadoras.

En el Reino Unido, los informes se presentan ante los medios. La ACom prepara informes breves con un enfoque especial para los medios. En Alemania, estos también cubren el trabajo de los IRA. Se considera que los medios brindan visibilidad a las actividades de las IRA y contribuyen a producir cambios al interior del sector público. En España, la relación con los medios está menos desarrollada; de hecho, las IRA no suelen contar con información específica para la prensa. Todas las IRA difunden sus informes, o al menos un resumen de ellos, a través de Internet, lo que permite que los ciudadanos consulten la labor que se ha llevado a cabo.

En el Reino Unido existe un mayor nivel de independencia, pues los recursos provienen de las entidades auditadas en vez de venir del gobierno. El sistema de financiamiento de las IRA se parece al del sector privado. El proceso de seguimiento en el Reino Unido y en Alemania promueve la implementación de las recomendaciones. La relación de las IRA con la ISA y con Eurorai es similar en todos los casos. Con respecto a los medios, la atención que éstos ponen en las IRA y viceversa es mayor en el Reino Unido y Alemania.

MOBILIZATION: LA LABOR DE LA AUDITORÍA OPERATIVA

En este apartado mostramos en qué medida ha sido adoptada la tecnología de la auditoría operativa y, de manera más precisa, cómo ha sido adaptada a las circunstancias particulares de cada país y región. El Reino Unido fue pionero en la elaboración de la auditoría operativa, es más, la actividad de las IRA no sólo incluía este tipo de auditoría, sino también los estudios de las

mejores prácticas, conjuntos de herramientas para mejorar la administración de las organizaciones, indicadores de gestión, guías de implementación y códigos de práctica. Así, las IRA del Reino Unido también forman parte de la implementación de políticas orientadas a mejorar la economía, la eficiencia y la eficacia de las instituciones públicas. En ese país, la labor de la auditoría operativa se puede dividir en dos tipos, por un lado, los gobiernos locales y los organismos que brindan servicios nacionales de salud se auditan anualmente, junto con otros organismos bajo el escrutinio de estas IRA. Estas auditorías se llevan a cabo en el siguiente año financiero y se trata de auditorías integradas que cubren tanto los aspectos financieros como de auditoría operativa. Durante el periodo de estudio, se llevó a cabo un buen número de estas auditorías. La única excepción en el cuadro 5 es la NIAO.⁵ Por otro lado, estas IRA realizaron otro tipo de estudios de economía, eficiencia y eficacia similares a los hallados en Alemania y España, que cubren áreas específicas de interés, como las listas de espera, los servicios de comida en hospitales y el desempeño de los servicios de vivienda. Algunos de estos estudios fueron llevados a cabo en cooperación con otras IRA o la ISA.

En Alemania y España, la auditoría operativa tiene un papel secundario. En ambos países, la actividad primaria ha sido la auditoría de la ejecución presupuestaria y el análisis de deuda de los *Länder* o de las regiones autónomas. El carácter oportuno de los informes era dudoso, pues usualmente se publican con un retraso de dos a tres años. En Alemania, la auditoría de los *Länders*, llamada *Jahresbericht*, incluía, tras el análisis presupuestario, una segunda parte con informes sobre ciertas áreas o departamentos. Estos informes trataban sobre la regularidad, pero también sobre la economía, la eficiencia y la eficacia. En algunas ocasiones también preparaban informes adicionales para auditar un tema en específico, ya fuera sobre la regularidad o la economía, la eficiencia o la eficacia. Los *Länders* que tienen jurisdicción sobre los gobiernos locales (10 de 16) elaboraron un informe anual similar

⁵ En el caso de la NIAO, en vez de consultar los informes de manera individual, la información ha sido extraída del Informe Anual, ya que no todos los informes están disponibles en la red. En consecuencia, sólo se han revisado los estudios enfocados en la auditoría operativa.

CUADRO 5. Actividad de las IRA en 2004, 2005, 2006 y 2007 (Apéndice 2 muestra por año)

<i>IRA de RU</i>	<i>ACom*</i>	<i>AS*</i>	<i>NIAO*</i>	<i>WAO***</i>	<i>BOR</i>	<i>HR</i>	<i>LB</i>	<i>LMW</i>	<i>LNV</i>	<i>LSA</i>	<i>LSH</i>	<i>NL</i>	<i>RBW</i>	<i>RFHB</i>	<i>RFHH</i>	<i>RS</i>	<i>RRP</i>	<i>RB</i>	<i>SR</i>	<i>TR</i>	
Total de informes	5204	568	988	242																	
Regulares (sólo) (%)	1	9	96	5																	
Operativo todo o parte (%)	99	91	4	95																	
Operativo todo (%)	23	13	100	20																	
Operativo parte (%)	77	87		80																	
Economía y eficiencia (%)				10																	
Eficacia y programas (%)				1																	
"3 e" (%)	100	100	100	89																	
<i>IRA de Alemania</i>																					
Total de informes	112	136	104	108																	
Regulares (sólo) (%)	46	43	58	51																	
Operativo todo o parte (%)	54	57	42	49																	
Operativo todo (%)	60	51	30	38																	
Operativo parte (%)	45	49	70	62																	
Economía y eficiencia (%)	95	95	93	92																	
Eficacia y programas (%)		4	5	2																	
"3 e" (%)	5	1	2	6																	
<i>IRA de España</i>																					
Total de informes	491	109	91	29																	
Regulares (sólo) (%)	100	93	81	86																	
Operativo todo o parte (%)	0	7	19	14																	
Operativo todo (%)	0	25	29	25																	
Operativo parte (%)	100	75	71	75																	
Economía y eficiencia (%)		63	24	25																	
Eficacia y programas (%)		13	29	50																	
"3 e" (%)		25	47	25																	

Fuente: Elaboración propia. * Los periodos difieren debido a los diferentes años fiscales, las correspondencias son: 04: abril04/ marzo05; 05: 05/06; 06: 06/07; 07: 07/08. **Sólo los tres últimos periodos, ***Sólo los dos últimos periodos, ****Sólo el último periodo.

para los gobiernos locales con un análisis presupuestario y una segunda parte con informes que pueden considerarse de “3 e”. La actividad de las IRA alemanas de auditoría operativa puede consultarse en el cuadro 5; aunque es menor que la del Reino Unido, también es bastante intensa.

En España, en vez de incluir estudios adicionales en la auditoría anual de las regiones autónomas, estos estudios se hicieron de manera independiente, excepto en SCCV. Como puede apreciarse en el cuadro 5, la actividad de auditoría es mucho menor que en los otros dos países. Con relación a los gobiernos locales, encontramos diferentes políticas: algunos elaboraron un informe común del sector de gobierno local, otros seleccionaron ciertos gobiernos locales cada año y la ACC auditó a todas las municipalidades cada año.

El número de informes (véase cuadro 5) es mucho más alto en el Reino Unido, seguido por Alemania y luego España. Además, la mayor parte de los informes del Reino Unido, cerca de 95 por ciento, aborda aspectos operativos (excepto en la NIAO, véase nota 5). Este porcentaje disminuyó en Alemania a 50 por ciento. En España, no todas las IRA efectuaron auditorías operativas y sólo un caso alcanzó 46 por ciento; el resto está entre 7 y 19 por ciento. Sin embargo, la labor de la auditoría operativa evolucionó de manera positiva a lo largo del tiempo porque, mientras que en 2004 sólo había cuatro IRA estudiando aspectos operativos, en 2007 ya eran ocho (véase Apéndice 2).

En el Reino Unido, los informes operativos en su mayor parte son auditorías integradas. En Alemania, encontramos que alrededor de 60 por ciento son auditorías integradas, y alcanzan 93 por ciento en SR. En España, la mayoría también son auditorías integradas, donde es frecuente encontrar que la economía, la eficiencia o, incluso, la eficacia estaban entre los objetivos de las auditorías, pero también incluían una limitación que indicaba que aquellos aspectos finalmente no se estudiaban⁶ debido a la falta de medidas de desempeño o a objetivos establecidos previamente.

Sólo en el Reino Unido, la mayoría de los informes abordó las “3 e”. En Alemania, la mayor parte del trabajo se orienta a la economía y la eficiencia, un promedio de 93 por ciento de los informes. Existen dos IRA —RS y

⁶ Esos casos no han sido considerados como estudios sobre la auditoría operativa.

RRP— que sólo hicieron auditorías de economía. Los mayores esfuerzos en eficacia o en las “3 e” fueron realizados por TR, con 18 por ciento de sus informes; RFHB, con 13 por ciento, y LNH, con alrededor de 12 por ciento. El principal objetivo de las auditorías alemanas fue analizar si era posible que las actividades gubernamentales costaran menos: en particular, los análisis se enfocaron en las estructuras organizacionales y en las necesidades del personal. Las IRA alemanas actúan, cada vez más, como consultoras durante las discusiones que abordan el proyecto presupuestario. Los informes de asesoría o consultoría incluyen aspectos, como salarios, dar forma a la tecnología de la información de las administraciones regionales, el sistema de administración de personal y la modernización administrativa.

En las IRA españolas, el enfoque en la economía y la eficiencia, la eficacia y los programas o las “3 e” varía mucho. Además, la manera en la que la auditoría operativa se ha introducido en las IRA españolas difiere. Algunas, como CCA y CCG, elaboraron informes de operativos para áreas concretas, por ejemplo los servicios de comida en hospitales. Otras, como SCIB, CCCM y SCCV, añadieron aspectos operativos en los informes financieros de ciertas entidades, como las universidades.

La actividad en el Reino Unido no es realmente comparable a la de Alemania y España. Las IRA del Reino Unido siguen un modelo del sector privado y añaden elementos de auditoría operativa. Cada año financiero, realizan auditorías a todas las entidades bajo su supervisión, ya sea de manera interna o externa. El foco de las IRA alemanas y españolas está puesto sobre el presupuesto regional y, si existen recursos extra, entonces se analiza la economía y la eficiencia de ciertos servicios, aunque con dos años de retraso, lo cual reduce la utilidad de la información en algo de poca utilidad. Sin embargo, al comparar Alemania y España, encontramos un mayor desarrollo en el primer país.

DISCUSIÓN

La auditoría operativa ha sido implementada por las IRA de los tres países analizados. Pollitt y Bouckaert (2011) afirman que existen tres etapas en la auditoría del sector público. La primera es la tradicional auditoría financie-

ra y de cumplimiento; la segunda consiste en añadir análisis sobre algunos temas de gestión, principalmente los que conciernen a la mala gestión, pero todavía cerca de los asuntos financieros, y la tercera etapa es el desarrollo de la auditoría operativa a gran escala, como una actividad distintiva, a menudo con una unidad o sección independiente del tribunal nacional de auditoría para desarrollar la experiencia en auditoría operativa (Pollitt y Bouckaert, 2011). Las IRA del Reino Unido son un ejemplo del tercer nivel, las alemanas del segundo y las españolas, dependiendo de que IRA se trate, pertenecen al primer o segundo nivel.

Sin embargo, hemos mostrado no sólo diferentes niveles de desarrollo en la travesía lineal señalada por Pollitt y Bouckaert (2011), sino también distintas filosofías subyacentes. Podemos distinguir claramente dos modelos: el anglosajón para el Reino Unido, basado en el modelo del sector privado, y el continental para Alemania y España, basado en una clara distinción entre los sectores público y privado. De hecho, Alemania y España coinciden en la importancia que le otorgan a la actividad auditora presupuestaria, pero muestran distintos desarrollos en la auditoría operativa debido a sus diferentes orientaciones en las reformas del sector público. El empleo de la ANT, en particular las fases de la sociología de la traducción, ha permitido que identifiquemos estas diferencias en la auditoría operativa.

Dentro de la marcada agenda neoliberal de la reforma del sector público del Reino Unido, un elemento clave ha sido la adopción de técnicas del sector privado y transfiriéndole actividades. Las técnicas relacionadas con la contabilidad fueron introducidas con el fin de mejorar la gestión pública y de comparar el costo total de los servicios con los proveedores externos (Ellwood y Newberry, 2007). La auditoría regional, como tal, fue diseñada con un objetivo doble: hacer la misma auditoría financiera anual que se lleva a cabo en cualquier empresa del sector privado y hacer auditorías operativas con el propósito de comparar el desempeño entre las instituciones para reflejar la importancia de la competencia. De hecho, durante las iniciativas *best value* y de evaluación corporativa, se establecieron tablas que comparaban distintas instituciones.⁷

⁷ Véase audit-comission.gov.uk.

Además, las IRA estaban estructuradas para operar como empresas auditoras del sector privado. Se establecieron cuotas de auditoría, las entidades auditadas eran capaces de elegir empresas privadas por medio de un programa de externalización y el presidente o director se elegía con base en su experiencia técnica, que solía obtenerse tras años de experiencia en el sector privado. Durante muchos años, las IRA del Reino Unido, en particular la ACom, adoptaron un papel central en la implementación de herramientas tales como la medición de desempeño. El objetivo era demostrar la conveniencia de comparar el desempeño de las instituciones del sector público e introducir la competencia entre ellas. Este papel destacado durante los años medulares de la NGP implicó una disminución general del sector público, acompañada de un crecimiento extraordinario de los organismos de auditoría, inspección y control (Power, 1996; Hood *et al.*, 1999). En la actualidad, la situación ha cambiado. Una vez que se ha introducido un modelo del sector privado, posteriormente, se ha producido la completa privatización de la entidad. En 2012 unos 700 auditores fueron transferidos al sector privado y cesó la práctica de auditoría en la ACom.

El modelo continental está impulsado por una clara distinción entre los sectores público y privado, y depende de la ley administrativa y de un sistema de funcionarios profundamente arraigado. Las IRA de Alemania y España han sido configuradas como una herramienta del gobierno más que como una herramienta que imite al sector privado. En estos países, a pesar de las distintas reformas contables, los sistemas presupuestarios continúan siendo centrales en la gestión pública y, por tanto, la contabilidad sigue estrechamente vinculada al presupuesto (Pina *et al.*, 2009; Portal *et al.*, 2012). Como resultado, la principal actividad de las IRA ha sido controlar la legalidad de la ejecución presupuestaria, en vez de dar importancia a las auditorías operativas. En Alemania y España, las IRA han adquirido más un papel de observadoras que de participantes en las reformas del sector público. Al tiempo que el Reino Unido introducía herramientas para reducir el sector público, España se encontraba más interesada en expandirlo. En consecuencia, las iniciativas de expansión y calidad dejaron a la auditoría operativa en segundo plano. Como ha quedado demostrado, las IRA espa-

ñolas han tenido un desarrollo bastante dispar en las distintas regiones, lo cual demuestra que la auditoría operativa no era una de sus prioridades.

En los casos alemán y español, los presidentes elegidos por el parlamento suelen ser servidores públicos con trayectoria jurídica y una fuerte orientación política. Los recursos para las IRA provienen del parlamento. Esta influencia parlamentaria da lugar al clientelismo político o al problema de la “puerta giratoria”. El clientelismo puede ayudar a explicar por qué no se han ejercido medidas correctivas con respecto al retraso en los informes. Otro posible efecto del clientelismo es la orientación que tienen las IRA alemanas para elegir temas que coinciden con las reformas gubernamentales, como reducir el personal al servicio público e incrementar la flexibilidad de las estructuras del sector público. En España, una consecuencia del clientelismo puede ser la falta de reconocimiento de los escándalos políticos durante los últimos años; como resultado, se ha propuesto dismantelar algunas de las IRA españolas.

La relación entre las IRA y su ISA correspondiente, y su participación en Eurorai es parecida en todos los casos. La búsqueda de visibilidad parecía brindar a las IRA alguna seguridad en torno a la importancia de sus papeles, ya sea como reformadoras o controladoras de las reformas del sector público. En algunos casos, esta visibilidad parecía estar acorde con buscar “proyectar” una buena imagen, en especial en España, el país con el desarrollo más bajo de auditoría operativa pero, al mismo tiempo, el único en el que todas las IRA son miembros de Eurorai.

Para resumir, hemos mostrado las notorias diferencias entre las dos maneras de introducir la auditoría operativa. Estas diferencias dificultan la convergencia entre los modos de efectuarlas. El uso de la ANT nos ha permitido mostrar que las divergencias provienen de la definición del problema que el enfoque operativo pretende resolver y del estilo de gestión pública. Los modelos de auditoría operativa muestran las distintas maneras en las que cada país la ha traducido. Así que, las instituciones públicas en general y las IRA en particular afirman perseguir la mejora de la economía, la eficiencia y la eficacia de los recursos públicos, pero lo hacen de maneras muy distintas.

CONCLUSIONES

La ANT ha ayudado a explicar cómo se ha adaptado la auditoría operativa en los tres países analizados y por qué hay variaciones en su configuración final. Hemos demostrado que la auditoría, en particular la operativa, no es una tecnología neutra y que su configuración depende de cómo se articule en tanto que solución al problema específico que cada país pretende resolver. La auditoría representa una herramienta maleable que los gobiernos regionales han empleado en mayor medida cuando los objetivos de sus reformas pueden justificarse por medio de las auditorías operativas.

El estilo de gestión pública y los problemas que estos tres países han enfrentado durante las décadas de 1980 y 1990 han tenido una gran influencia en las diferentes configuraciones de la auditoría operativa. En el Reino Unido, el interés en imitar al sector privado ha promovido la creación de “objetos auditables”, para comparar el desempeño del sector público con el “excelente” desempeño del sector privado. De hecho, el proceso de auditoría mismo ha sido trasladado al sector privado. El principal objetivo de la auditoría del modelo continental es garantizar una apropiada ejecución presupuestaria, pero la auditoría operativa también ha sido implementada en Alemania cuando resultaba útil para justificar las reformas del sector público. En España, tanto el enfoque en expandir el sector público durante la explosión de las auditorías como el clientelismo han dado a la auditoría operativa un papel marginal.

Hay varias lecciones que aprender de estas tres maneras de desarrollar la auditoría operativa sin suponer que un modelo orientado al sector privado o al sector público es mejor que otro. En primer lugar, la introducción de la contabilidad de devengo y las medidas del desempeño han facilitado el proceso auditor en el Reino Unido, permitiendo un entorno adecuado. La trayectoria del presidente debe estar basada en experiencia técnica más que en una carrera política, para favorecer la independencia y reducir el efecto de “puerta giratoria”. El sistema de cuotas también disminuye la dependencia del parlamento. No es esencial transferir en su totalidad la auditoría de las entidades públicas al sector privado, pero la externalización podría ayudar a

incrementar la cantidad de las auditorías financieras y legales, y daría recursos adicionales a las IRA para que llevaran a cabo sus estudios operativos.

Presentamos este trabajo como una investigación inductiva con el objetivo de identificar las diferencias en el proceso de traducción. Éstas sugieren que el análisis de los desarrollos de las técnicas de auditoría requiere ser llevado a cabo con precaución, siempre tomando en cuenta el propósito de la tecnología y el contexto en el cual ésta ha sido introducida. Como lo demuestra la investigación, las instituciones de auditoría adoptan diferentes papeles y éstos están muy condicionados por el contexto y por los actores que dan forma a la operación de las distintas dependencias auditoras. ☒☒

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Alcouffe, S., N. Berland y Y. Levant (2008), “Actor-networks and the Diffusion of Management Accounting Innovations: A Comparative Study”, en *Management Accounting Research*, 19 (1), pp. 1-17.
- Anessi-Pessina, E., G. Nasi e I. Steccolini (2008), “Accounting Reforms: Determinants of Local Government’s Choices”, en *Financial Accountability and Management*, 24 (3), pp. 321-342.
- Arellano-Gault, D. (2012), “The Evaluation of Performance in the Mexican Federal Government: A Study of the Monitoring Agencies’ Modernization Process”, en *Public Administration Review*, 72 (1), pp. 135-142.
- Bowerman, M., C. Humphrey y D. Owen (2003), “Struggling for Supremacy: The Case of UK Public Audit Institutions”, en *Critical Perspectives on Accounting*, 14, pp. 1-22.
- Briers, M. y W.F. Chua (2001), “The Role of Actor-networks and Boundary Objects in Management Accounting Change: A Field Study of an Implementation of Activity-based Costing”, en *Accounting, Organizations and Society*, 26 (3), pp. 237-269.
- Broadbent, J. y R. Laughlin (2002), “Accounting Choices: Technical and Political Trade-offs and the UK’s Private Finance Initiative”, en *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15 (5), pp. 622-654.
- Burchell, S., C. Clubb, A. Hopwood, J. Hughes y J. Nahapiet (1980),

- “The Roles of Accounting in Organizations and Society”, en *Accounting, Organizations and Society*, 5 (1), pp. 5-27.
- Burchell, S., C. Clubb y A.G. Hopwood (1985), “Accounting in its Social Context: Towards a History of Value Added in the United Kingdom”, en *Accounting, Organizations and Society*, 10 (4), pp. 381-413.
- Callon, M. (1986), “Some Elements of a Sociology of Translation: Domestication of the Scallops and the Fishermen of St. Brieuc Bay”, en J. Law (ed.), *Power, Action and Belief: A New Sociology of Knowledge?*, Londres, Routledge, pp. 196-223.
- Chapman, L. (1978), *Your Disobedient Servant*, Londres, Chatto & Windus.
- Christensen, T. y P. Læg Reid (2001), *New Public Management. The Transformation of Ideas and Practice*, Aldershot, Ashgate.
- Christensen, M. y P. Skaerbaek (2010), “Consultancy Outputs and the Purification of Accounting Technologies”, en *Accounting, Organizations and Society*, 35 (5), pp. 524-545.
- Clark, D. (2000), “Public Sector Reform: A Comparative West European Perspective”, en *West European Politics*, 23 (3), pp. 25-44.
- Dahanayake, S.J. y K. Jacobs (2007), “Value for Money Auditing in the State of Victoria”, ponencia en 5th Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference (APIRA), Auckland.
- Ellwood, S. y S. Newberry (2007), “Public Sector Accrual Accounting: Institutionalising Neo-Liberal Principles?”, en *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 20 (4), pp. 549-573.
- English, L. (2007), “Performance Audit of Australian Public Private Partnerships: Legitimising Government Policies or Providing Independent Oversight?”, en *Financial Accountability and Management*, 23 (3), pp. 313-336.
- Feldman, M.S. y B.T. Pentland (2005), “Organizational Routines and the Macro-Actor”, en B. Czarniawska y T. Hernes (eds.), *Actor-Network Theory and Organizing*, Malmo, Liber/CBS, pp. 91-111.
- Flesher, D.L. y M.T. Zarzeski (2002), “The Roots of Operational (Value-for-Money) Auditing in English-speaking Nations”, en *Accounting and Business Research*, 32 (2), pp. 93-104.

- Free, C. y V. Radcliffe (2009), “Accountability in Crisis: The Sponsorship Scandal and the Office of the Comptroller General in Canada”, en *Journal of Business Ethics*, 84 (2), pp. 189-208.
- Funnell, W. (1998), “Executive Coercion and State Audit: A Processual Analysis of the Responses of the Australian Audit Office to the Dilemmas of Efficiency Auditing 1978-1984”, en *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 11 (4), pp. 436-459.
- _____ (2003), “Enduring Fundamentals: Constitutional Accountability and Auditors-general in the Reluctant State”, en *Critical Perspectives on Accounting*, 14 (1-2), pp. 107-132.
- _____ (2004), “Further Evidence on the Roots of Public Sector Operational (Value-for-Money) Auditing: A Response to Flesher and Zarzeski”, en *Accounting and Business Research*, 34 (3), pp. 215-222.
- Gendron, Y., D.J. Cooper y B. Townley (2001), “In the Name of Accountability: State Auditing, Independence and New Public Management”, en *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 14 (3), pp. 278-310.
- _____ (2007), “The Construction of Auditing Expertise in Measuring Government Performance”, en *Accounting Organizations and Society*, 32 (1-2), pp. 101-129.
- González, B., A. López y R. García (2008), “Supreme Audit Institutions and their Communication Strategies”, en *International Review of Administrative Sciences*, 74 (3), pp. 435-461.
- Gualmini, E. (2008), “Restructuring Weberian Bureaucracy: Comparing Managerial Reforms in Europe and the United States”, en *Public Administration*, 86 (1), pp. 75-94.
- Guthrie, J., C. Humphrey, L. Jones y O. Olson (eds.) (2005), *International Public Financial Management Reform: Progress, Contradictions and Challenges*, Greenwich, Information Age Publishing.
- Guthrie, J. y L. Parker (1999), “A Quarter of a Century of Performance Auditing in the Australian Federal Public Sector: A Malleable Masque”, en *Abacus. A Journal of Accounting Finance and Business Studies*, 35 (3), pp. 302-302.
- Guyomarch, A. (1999), “‘Public Service’, ‘Public Management’ and the

- ‘Modernization’ of French Public Administration”, en *Public Administration*, 77 (1), pp. 171-193.
- Hammerschmid, G. y R. Meyer (2003), *Current Initiatives and Central Actors in the Austrian Administrative Reform Process*, ponencia presentada en la Conferencia Anual EGPA.
- Hood, C., O. James, G. Jones *et al.* (1999), *Regulation Inside Government: Waste-Watchers, Quality Police y Sleazebusters*, Oxford, Oxford University Press.
- Hood, C. y M. Lodge (2005), “Aesop With Variations: Civil Service Competency as a Case of German Tortoise and British Hare?”, en *Public Administration*, 83 (4), pp. 805-822.
- Hopwood, A.G. (1985), “The Tale of a Committee that Never Reported: Disagreements on Intertwining Accounting with the Social”, en *Accounting, Organizations and Society*, 10 (3), pp. 361-377.
- Jacobs, K. (1998), “Value for Money Auditing in New Zealand: Competing for Control in the Public Sector”, en *The British Accounting Review*, 30 (4), pp. 343-360.
- Jann, W. (2003), “State, Administration and Governance in Germany: Competing Traditions and Dominant Narratives”, *Public Administration*, 81 (1), pp. 95-118.
- Kickert, W. (ed.) (1997), *Public Management in the United States and Europe*, Cheltenham, Edward Elgar.
- Kuhlmann, S., J. Bogumil y S. Grohs (2008), “Evaluating Administrative Modernization in German Local Governments: Success or Failure of the ‘New Steering Model’?”, en *Public Administration Review*, 68 (5), pp. 851-863.
- Latour, B. (1987), *Science in Action: How to Follow Scientists and Engineers through Society*, Milton Keynes, Open University Press.
- Ling, T. (2003), “Ex Ante Evaluation and the Changing Public Audit Function: The Scenario Planning Approach”, en *Evaluation*, 9, octubre, pp. 437-452.
- Mouritsen, J., H.T. Larsen y P.N.D. Bukh (2001), “Intellectual Capital and the ‘Capable Firm’: Narrating, Visualizing and Numbering for Ma-

- naging Knowledge”, en *Accounting, Organizations and Society*, 26 (7-8), pp. 735-762.
- Niskanen, W. *et al.* (1973), *Bureaucracy: Servant or Master?*, Londres, Institute for Economic Affairs.
- Normanton, E.L. (1966), *The Accountability and Audit of Governments*, Manchester, Manchester University Press.
- Pentland, B.T. (2000), “Will Auditor Take Over the World? Program, Technique and Verification of Everything”, en *Accounting, Organizations and Society*, 25, pp. 307-312.
- Pina, V. y L. Torres (2003), “Reshaping Public Sector Accounting: An International Comparative View”, en *Canadian Journal of Administrative Sciences-Revue Canadienne des Sciences de l'Administration*, 20 (4), pp. 334-350.
- Pina, V., L. Torres y A. Yetano (2009), “Accrual Accounting in EU Local Governments: One Method, Several Approaches”, en *European Accounting Review*, 18 (4), pp. 765-807.
- Pina, V., L. Torres y S. Royo (2010), “Is e-Government Promoting Convergence Towards More Accountable Local Governments?”, en *International Public Management Journal*, 13 (4), pp. 350-380.
- Pollitt, C. (2003), “Performance Audit in Western Europe: Trends and Choices”, en *Critical Perspectives on Accounting*, 14 (1-2), pp. 157-170.
- Pollitt, C. y G. Bouckaert (2000), *Public Management Reform: A Comparative Analysis*, Oxford, Oxford University Press.
- _____ (2011), *Public Management Reform: A Comparative Analysis. New Public Management, Governance and the Neo-Weberian State*, Oxford, Oxford University Press.
- Pollitt, C. y H. Summa (1997), “Reflexive Watchdogs? How Supreme Audit Institutions Account for Themselves”, en *Public Administration*, 75 (2), pp. 313-336.
- Pollitt, C., X. Gire, J. Lonsdale, *et al.* (1999), *Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*, Oxford, Oxford University Press.
- Portal, M., E. Lande, R. Jones y K. Lüder (2012), “French Revolution and

- German Circumspection: Reforming Budgeting and Accounting in National Governments”, en *Public Money and Management*, 32 (5), pp. 357-361.
- Power, M. (1996), “Making Things Auditable”, en *Accounting, Organizations and Society*, 21 (2-3), pp. 289-315.
- _____ (2003), “Auditing and the Production of Legitimacy”, en *Accounting, Organizations and Society*, 28 (4), pp. 379-394.
- Power, M. y M.R. Laughlin (1992), “Critical Theory and Accounting”, en M. Alveson y H. Wilmott (eds.), *Critical Theory and Accounting*, Londres, Sage, pp. 113-135.
- Preston, A.M., D.J. Cooper y R.W. Coombs (1992), “Fabricating Budgets: A Study of the Production of Management Budgeting in the National Health Service”, en *Accounting, Organizations and Society*, 17 (6), pp. 561-593.
- Radcliffe, V.S. (1998), “Efficiency Audit: An Assembly of Rationalities and Programmes”, en *Accounting, Organizations and Society*, 23 (4), pp. 377-410.
- _____ (2008), “Public Secrecy in Auditing: What Government Auditors Cannot Know”, en *Critical Perspectives on Accounting*, 19 (1), pp. 99-126.
- Reichard, C. (2003), “Local Public Management Reforms in Germany”, en *Public Administration*, 81, pp. 345-363.
- Robson, K. (1991), “On the Arenas of Accounting Change: The Process of Translation”, en *Accounting Organizations and Society*, 16 (5-6), pp. 547-570.
- Rhodes, R.A.W. (1997), *Understanding Governance: Policy Networks, Governance, Reflexivity and Accountability*, Buckingham y Philadelphia, Open University Press.
- Rouban, L. (2008), “Reform Without Doctrine: Public Management in France”, en *The International Journal of Public Sector Management*, 21, 133.
- Sanderson, I. (2001), “Performance Management, Evaluation and Learning in ‘Modern’ Local Government”, en *Public Administration*, 79 (2), pp. 297-313.

- Sanderson, I. y A. Foreman (1996), "Towards Pluralism and Partnership in Management Development in Local Government", en *Local Government Studies*, 22 (1), pp. 59 - 77.
- Skaerbaek, P. (2009), "Public Sector Auditor Identities in Making Efficiency Auditable: The National Audit Office of Denmark as Independent Auditor and Modernizer", en *Accounting Organizations and Society*, 34 (8), pp. 971-987.
- Ter Bogt, H.J. y G.J. van Helden (2009), "The Design and Implementation Process of an Outcome Budget in Local Government: A Longitudinal Case Study", EGPA Conference, Malta, 2-4 de septiembre.
- Torres, L. (2004), "Trajectories in Public Administration Reforms in European Continental Countries", en *Australian Journal of Public Administration*, 63, pp. 99-112.
- Torres, L. y V. Pina (1999), "An Empirical Study on the Performance of Supreme Audit Institutions in European Union Privatization", en *European Accounting Review*, 8 (4), pp. 777-795.
- _____ (2004), "Reshaping Public Administration: The Spanish Experience Compared to the UK", en *Public Administration*, 82 (2), pp. 445-464.
- Torres, L., V. Pina y A. Yetano (2011), "Performance Measurement in Spanish Local Governments: A Cross-Case Comparison Study", en *Public Administration*, 89 (3), pp. 1081-1109.
- Van Thiel, S. y F.L. Leeuw (2002), "The Performance Paradox in the Public Sector", en *Public Performance and Management Review*, 25 (3), pp. 267-281.
- Wollmann, H. (2000), "Local Government Modernization in Germany: Between Incrementalism and Reform Waves", en *Public Administration*, 78 (4), pp. 915-936.
- _____ (2001), "Germany's Trajectory of Public Sector Modernisation: Continuities and Discontinuities", en *Policy and Politics*, 29 (2), pp. 151-170.
- Yetano, A. (2005), "Value for Money Audits and e-Government: Benchmarking Best Practices", en *Public Performance and Management Review*, 29 (2), pp. 111-124.

APÉNDICE 1

Instituciones Regionales de Auditoría y Tribunal Nacional de Auditoría (TNA) del Reino Unido, Alemania y España.

Reino Unido

Audit Commission (ACom)
Audit Scotland (AS)
Northern Ireland Audit Offices (NIAO)
Wales Audit Office (WAO)
National Audit Office (NAO)

Alemania

Bayerischer Oberster Rechnungshof (IRA de Bavaria - BOR)
Hessischer Rechnungshof (IRA de Hessen - HR)
Landesrechnungshof Brandenburg (IRA de Brandenburgo - LB)
Landesrechnungshof Mecklenburg-Vorpommern (IRA de Pomerania Occidental - LMV)
Landesrechnungshof Nordrhein-Westfalen (IRA de Rhine-Westphalia del Norte - LNW)
Landesrechnungshof Sachsen-Anhalt (IRA de Sajonia-Anhalt - LSA)
Landesrechnungshof Schleswig-Holstein (IRA de Schleswig-Holstein - LSH)
Niedersächsischer Landesrechnungshof (IRA de Baja Sajonia - NL)
Rechnungshof Baden-Württemberg (IRA de Baden-Württemberg - RBW)
Rechnungshof der Freien Hansestadt Bremen (IRA de Bremen - RFHB)
Rechnungshof der Freien und Hansestadt Hamburg (IRA de Hamburgo - RFHH)
Rechnungshof des Saarlandes (IRA de Saarland - RS)
Rechnungshof Rheinland-Pfalz (IRA de Rhineland-Palatinate - RRP)
Rechnungshof von Berlin (IRA de Berlín - RB)
Sächsischer Rechnungshof (IRA de Sajonia - SR)
Thüringer Rechnungshof (IRA de Turingia - TR)
Bundesrechnungshof (TNA de Alemania)

España

Audiencia de Cuentas de Canarias (IRA de Islas Canarias - ACC)

Cámara de Comptos de Navarra (IRA de Navarra - CCN)

Cámara de Cuentas de Andalucía (IRA de Andalucía - CCA)

Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid (IRA de Madrid - CCCM)

Consejo de Cuentas de Castilla y León (IRA de Castilla y León -CCCL)

Consello de Contas de Galicia (IRA de Galicia - CCG)

Sindicatura de Cuentas de Cataluña (IRA de Cataluña -SCC)

Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana (IRA de Valencia - SCCV)

Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha (IRA de Castilla-La Mancha - SCCM)

Sindicatura de Cuentas de las Islas Baleares (IRA de las Islas Baleares - SCIB)

Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias (IRA de Asturias - SCPA)

Tribunal Vasco de Cuentas Públicas (IRA del País Vasco - TVCP)

Tribunal de Cuentas (TNA de España - TC)

APÉNDICE 2

Actividad de la IRA extendida

CUADRO 6. Actividad de las IRA en el Reino Unido durante 2004, 2005, 2006 y 2007

	<i>Audit Commission*</i>				<i>Audit Scotland*</i>				<i>Northern Ireland Audit Office*</i>				<i>Wales Audit Office *</i>			
	2007	2006	2005	2004	2007	2006	2005	2004	2007	2006	2005	2004	2007	2006	2005	2004
Informes totales	890	1309	1365	1640	114	122	134	198	244	249	246	249	83	88	71	
Regulares (sólo) (%)	1	1	2	1	6	9	10	9	95	96	96	96	2	6	7	
Operativo todo o parte (%)	99	99	98	99	94	91	90	91	5	4	4	4	98	94	93	
Operativo todo (%)	8	18	28	29	8	19	12	12	100	100	100	100	26	24	9	
Operativo parte (%)	92	82	72	71	92	81	88	88	0	0	0	0	74	76	91	
Economía y eficiencia (%)													11	16	2	
Eficacia y programas (%)													2	1		
"3 e" (%)	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	86	83	98	

Fuente: Elaboración propia. *Los periodos difieren debido a los diferentes años fiscales, las correspondencias son 04: abril04/ marzo05; 05: 05/06; 06: 06/07; 07: 07/08.

CUADRO 7. Actividad de las IRA en Alemania durante 2004, 2005, 2006 y 2007

	Bayerischer Oberster Rechnungshof	Hessischer Rechnungshof	Landesrechnungshof Brandenburg	Landesrechnungshof Mecklenburg-Vorpommern	Landesrechnungshof Nordrhein-Westfalen	Landesrechnungshof Sachsen-Anhalt	Landesrechnungshof Schleswig-Holstein	Niedersächsischer Landesrechnungshof
	2007	2007	2007	2007	2007	2007	2007	2007
	2006	2006	2006	2006	2006	2006	2006	2006
	2005	2005	2005	2005	2005	2005	2005	2005
	2004	2004	2004	2004	2004	2004	2004	2004
Informes totales	24 28 31 29	35 41 32 28	20 23 30 31	20 27 32 29	34 33 25 35	29 27 30 28	24 28 27 23	51 56 46 51
Regulares (sólo) (%)	46 54 55 31	51 51 41 21	55 52 53 68	60 67 38 45	41 55 32 60	59 52 63 39	33 57 37 65	53 52 50 47
Operativo todo o parte (%)	54 46 45 69	49 49 59 79	45 48 47 32	40 33 63 55	59 45 68 40	41 48 37 61	67 43 63 35	47 48 50 53
Operativo todo (%)	69 62 64 50	35 50 68 50	22 36 21 40	38 22 35 50	75 73 76 64	33 31 27 41	31 75 29 63	63 63 74 52
Operativo parte (%)	31 38 57 50	65 50 32 50	78 64 79 60	63 78 65 50	25 27 24 36	67 69 73 59	69 25 71 38	38 37 26 48
Economía y eficiencia (%)	100 92 86 100	94 85 100 100	100 82 100 90	100 100 80 100	85 93 76 86	100 100 100 94	100 100 100 75	88 78 100 96
Eficacia y programas (%)	0 0 0 0	6 10 0 0	0 9 0 10	0 0 5 0	5 0 6 0	0 0 0 6	0 0 0 0	13 7 0 4
"3 e" (%)	0 8 14 0	0 5 0 0	0 9 0 0	0 0 15 0	10 7 18 14	0 0 0 0	0 0 0 25	0 15 0 0

CUADRO 7. Actividad de las IRA en Alemania durante 2004, 2005, 2006 y 2007 (continuación)

	Rechnungshof Württemberg	Rechnungshof der Freien Hansestadt Bremen	Rechnungshof der Freien und Hansestadt Hamburg	Rechnungshof des Saarlandes	Rechnungshof Rheinland- Pfalz	Rechnungshof von Berlin	Sächsischer Rechnungshof	Thüringer Rechnungshof
2007	28	20	27	23	2004	2005	2006	2007
2006	27	23	24	28	27	23	2004	2005
2005	27	23	24	28	27	23	2004	2005
2004	23	27	24	28	27	23	2004	2005
2007	20	27	24	28	27	23	2004	2005
2006	20	27	24	28	27	23	2004	2005
2005	20	27	24	28	27	23	2004	2005
2004	20	27	24	28	27	23	2004	2005
Informes totales	28	20	27	23	2004	2005	2006	2007
Regulares (sólo) (%)	29	50	52	48	50	52	42	59
Operativo todo o parte (%)	71	50	48	52	48	50	58	41
Operativo todo (%)	40	40	54	25	67	44	56	45
Operativo parte (%)	60	70	46	58	33	56	44	55
Economía y eficiencia (%)	85	100	77	92	73	94	88	82
Eficacia y programas (%)	5	0	15	0	7	0	6	0
"3 e" (%)	10	0	8	8	20	6	6	18

Fuente: Elaboración propia.

CUADRO 8. Actividad de las IRA en España durante 2004, 2005, 2006 y 2007

	<i>Audiencia de Cuentas de Canarias</i>				<i>Cámara de Comptos de Navarra</i>				<i>Cámara de Cuentas de Andalucía</i>				<i>Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid</i>				<i>Consejo de Cuentas de Castilla y León</i>				<i>Consejo de Cuentas de Galicia</i>			
	2007	2006	2005	2004	2007	2006	2005	2004	2007	2006	2005	2004	2007	2006	2005	2004	2007	2006	2005	2004	2007	2006	2005	2004
Informes totales	123	15	228	125	27	19	32	31	30	22	19	20	8	10	7	4	12	8	-	-	18	45	37	31
Regulares (sólo) (%)	100	86.7	100	100	89	95	94	94	70.0	81.8	89.5	90	87.5	80.0	85.7	100	75.0	87.5	-	-	38.9	53.3	67.6	58.1
Operativo todo o parte (%)	0.0	13.3	0.0	0.0	11.1	5.3	6.3	6.5	30.0	18.2	10.5	10.0	12.5	20.0	14.3	0.0	25.0	12.5	-	-	61.1	46.7	32.4	41.9
Operativo todo (%)	0	0	100	50	0	100	50	0	33	25	0	50	0	0	100	0	0	0	-	-	36	52	25	38
Operativo parte (%)	100	100	0	50	100	0	50	100	67	75	100	50	100	100	0	100	100	100	-	-	64	48	75	62
Economía y eficiencia (%)	100	100	100	50	33	100	100	50	22	0	100	0	0	50	0	0	0	0	-	-	45	5	8	8
Eficacia y programas (%)	0	0	0	0	33	0	0	0	44	25	0	0	100	50	0	0	0	0	-	-	36	24	17	23
"3 e" (%)	0	0	0	0	33	0	0	50	33	75	0	100	0	0	100	100	100	100	-	-	18	71	75	69

CUADRO 8. Actividad de las IRA en España durante 2004, 2005, 2006 y 2007 (continuación)

	Sindicatura de Cuentas de Cataluña			Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana			Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha			Sindicatura de Cuentas de Islas Baleares			Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias			Tribunal Vasco de Cuentas Publicas							
	2007	2006	2005	2007	2006	2005	2007	2006	2005	2007	2006	2005	2007	2006	2005	2007	2006	2005					
Informes totales	27	28	20	28	12	8	9	10	5	7	5	5	5	5	4	1	2	2	2	19	15	36	
Regulares (sólo) (%)	93	82	75	86	91.7	87.5	88.9	100	80.0	85.7	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Operativo todo o parte (%)	7.4	17.9	25.0	14.3	8.3	12.5	11.1	0.0	20.0	14.3	0.0	0.0	0.0	0.0	0.00	0.00	0.0	0.0	0.0	0	0	0	0
Operativo todo (%)	0	0	0	25	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Operativo parte (%)	100	100	100	75	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Economía y eficiencia (%)	100	100	100	75	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Eficacia y programas (%)	0	0	0	25	0	0	0	0	100	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
"3 e" (%)	0	0	0	0	100	100	100	100	0	100	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Fuente: Elaboración propia.