

EL MARCO NORMATIVO EN AUDITORÍA DE GESTIÓN: PROPUESTA DE NORMAS PARA LA EVALUACIÓN DE LA GESTIÓN

*(The Normative Framework in Management Audit: Proposed Standards for
the Evaluation of Management)*

María Isabel González Bravo
Profesora Titular de la Universidad de Salamanca

RESUMEN

Una de las dificultades más importantes en torno a las auditorías de gestión o auditorías operativas es la ausencia de un marco normativo que al igual que en la auditoría financiera pueda servir de base al profesional auditor en su análisis y emisión de conclusiones. El objetivo del presente trabajo es intentar solucionar en alguna medida esta limitación proponiendo un marco normativo compuesto de principios y normas que pueden ser aplicables a este tipo de actividades. En concreto, se desarrollan normas de evaluación que se centran en los aspectos básicos de estas auditorías: la evaluación de la economía, eficacia y eficiencia de la entidad. Además, se exponen algunos criterios que pueden servir para la evaluación y se identifican las situaciones que pueden alertar sobre los comportamientos no económicos, ineficaces e ineficientes.

Palabras clave: auditoría de gestión, normas de auditoría de gestión, evaluación gestión.

ABSTRACT

One of the most important difficulties in the arena of management auditing or operational audit is the absence of a normative framework equivalent to that which guides the professional financial auditor in undertaking his/her analysis and giving his/her opinion. The aim of this piece of work is to try to solve in some measure this problem, proposing a normative framework composed of principles and standards that could be applicable to this type of activity. Specifically, the paper develops evaluatory standards centred on the basic aspects of management audit work: The evaluation of the economy, efficiency and effectiveness of the entity. Further, it proposes some criteria that could serve as a basis for such evaluation and help to identify situations where organisational behaviour is not economic, efficient or effective.

Key words: management auditing, management auditing standards, performance assessment.

1. UNA REFERENCIA AL CONCEPTO DE AUDITORÍA DE GESTIÓN

Si se revisa la bibliografía relativa a las actividades enmarcadas dentro del ámbito de la auditoría, pero distintas de la auditoría financiera o contable, podríamos constatar la gran diversidad de términos utilizados los cuales, en ocasiones, coinciden en los rasgos identificativos de la función a la que están haciendo referencia. No es nuestra intención realizar un análisis de las diversas posturas manifestadas a este respecto, para lo cual remitimos al trabajo de Prado Lorenzo y González Bravo (1993 y 1997) en los que se recogen no sólo las manifestaciones de diversos autores, sino también de organizaciones como el AICPA o el ICAEW en relación con este tipo de auditorías centradas en el análisis y la revisión de aspectos relacionados con la actuación y el comportamiento empresarial. Para ofrecer una visión global que sirva de base para los desarrollos posteriores, la tabla 1 recoge los rasgos esenciales de la auditoría de gestión, en comparación con otros tipos de auditorías en función del objeto analizado.

Tabla 1
Clasificación de la auditoría dependiendo del objeto básico sobre el que se centra el análisis

	AUDITORÍA			
	AUDITORÍA FINANCIERA	AUDITORÍA NO FINANCIERA		
		AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO	AUDITORÍA DE ACTUACIÓN	
			AUDITORÍA OPERATIVA	AUDITORÍA DE GESTIÓN
ALCANCE	Estados contables e información económico-financiera de las empresas, referida a sus operaciones y situación patrimonial.	Conducta de una entidad referida a aquellos aspectos en los que existen normas, procedimientos o premisas impuestas externa o internamente que la regulan.	Procedimientos, sistemas, programas, políticas y métodos en general, puestos en marcha en una entidad para la realización de su actividad.	Gestión de una entidad en términos de resultados –eficacia en consecución de los objetivos y eficiencia en la utilización de recursos–, e indirectamente la actuación de los directivos.
OBJETIVO	Emitir una opinión sobre el grado de correspondencia entre la información anterior y la situación económico-financiera real de una entidad.	Emitir una opinión sobre el grado de adecuación de la conducta de la entidad a las normas que la regulan.	Emitir una opinión sobre el grado de adecuación de los sistemas, procedimientos y mecanismos a los diseños establecidos por la dirección, así como su efectividad para que la entidad sea económica, eficaz y eficiente.	Emitir una opinión sobre la gestión y actuación de una entidad y su capacidad de mantener una posición competitiva.
FINALIDAD	Garantizar la fiabilidad de la información económico-financiera a sus usuarios.	Garantizar que la actuación, el comportamiento o la conducta de las unidades económicas se realiza en observancia con las regulaciones que la afectan.	Mejorar la eficiencia operativa de las entidades.	Mejorar la eficiencia de la gestión empresarial y garantizar a los sujetos económicos externos a la entidad la conducta de la misma.
ÁMBITO DE APLICACIÓN	Entidades públicas o privadas.	Entidades públicas o privadas.	Entidades públicas o privadas.	Entidades públicas o privadas.
AUDITOR	Externo.	Externo e interno.	Interno.	Externo. Interno.
USUARIOS	Externos.	Externos e internos.	Internos.	Externos e internos.

Fuente: González Bravo (1996)

Antes de continuar, es necesario matizar la orientación de este trabajo respecto a la auditoría de gestión. Tal y como se recoge en la tabla anterior las auditorías de gestión pueden ser aplicadas tanto al ámbito público como al privado, si bien dependiendo de dicha aplicación pueden surgir matices diferenciadores que afectarán básicamente a los aspectos que han de ser analizados y evaluados. Obviamente, estas diferencias son consecuencia de las particularidades de la gestión que afectan a cada uno de los dos tipos de entidades. De cualquier forma, el desarrollo que este tipo de auditorías ha alcanzado en el ámbito público no tiene nada que ver con su incipiente en el sector privado. En este sentido, pueden encontrarse una gran variedad de trabajos orientados en este ámbito, aunque quizás lo más representativo es su desarrollo a partir de las propias entidades u órganos de control de la gestión pública.

Asimismo, pueden encontrarse autores que apuntan que las auditorías realizadas en el sector público son *antecesoras* de algunas de las que se han dado en llamar auditorías no financieras en su aplicación al sector privado. Así se manifiestan Arens y Loebbecke (1991) o López Díaz y Martínez García (1992) que relacionan la auditoría operativa –una de las denominaciones que más respaldo ha tenido dentro de las auditorías no financieras– con la *Performance Audit*, término utilizado para ciertas auditorías en el sector público centradas en el análisis de la gestión en “términos de actuación”. Estos trabajos se extendieron internacionalmente y se les asoció otro tipo de denominaciones tales como *Value for money Audit*, *Operational Audit* y *Management Audit*, así como *Auditorías de las 3E*.

Todo este conjunto de trabajos o actividades de auditoría tienen la misma esencia: la actuación de una entidad, evaluada o analizada a través de cuestiones como la economía, la eficacia o la eficiencia del comportamiento. No obstante, el desarrollo de la propuesta de marco normativo se ha elaborado con inclinación al ámbito de las organizaciones empresariales por lo que muchas afirmaciones no pueden ser generalizadas.

Así pues, la auditoría de gestión será considerada a partir de ahora como una función que quedaría definida de la siguiente forma:

La actividad realizada por un profesional debidamente capacitado, consistente en revisar, analizar y evaluar la gestión de una organización o parte de ella, a través de un proceso sistemático, planificado y objetivo, de acuerdo a una serie de premisas económicamente razonables, con el objetivo de emitir una opinión –a modo de conclusión– sobre su gestión y actuación, los posibles riesgos que pueden afectar a su comportamiento futuro, y detectar aquellas debilidades o deficiencias de gestión que sean significativas, con el fin de crear un valor informativo para cualquier interesado en la empresa.

De esta definición nos gustaría destacar las siguientes características:

- Como cualquier función auditora, la auditoría de gestión se caracteriza por la existencia de un método de actuación concreto que garantiza la opinión y las

conclusiones emitidas en el informe, a través de un proceso programado de recogida de evidencia.

- Una auditoría de gestión puede realizarse sobre una organización en global o circunscribirse a una parte concreta de la misma. El concepto de empresa se sustituye por el concepto de *entidad* para determinar el ámbito de aplicación de la función.
- En el caso de las auditorías de gestión no podemos hablar de la existencia de principios y normas de auditoría generalmente aceptados que el auditor tenga que observar en el análisis y evaluación para poder emitir una opinión. Por esta razón, el profesional deberá valerse de una serie de criterios, a modo de premisas básicas, que serán utilizados como orientaciones o pautas a la hora de realizar la evaluación de la gestión. De cualquier forma, a estos criterios de medida ha de suponerseles un carácter flexible, es decir, de poder acomodarse o adaptarse al tipo de organización o entidad que se está auditando.

La opinión del auditor describe la situación de la entidad auditada desde un punto de vista económico, financiero y competitivo, centrando la atención en aquellas variables que son de interés para distintos sujetos económicos que no tienen capacidad para acceder a esta información por otras vías; explica esta situación identificando las causas que la han originado; pone de manifiesto aquellos hechos o circunstancias que desvían la conducta de la organización de los patrones "económicamente aceptables"; y evidencia los riesgos que pueden hipotecar su futuro. En ningún caso el objetivo de la auditoría de gestión es emitir un juicio de valor sobre la gestión realizada ni garantizar la continuidad o el éxito de la entidad auditada. Este es un aspecto que ha de ser claramente comprendido por el público y que afecta de forma importante al futuro de la auditoría de gestión ya que, como indica López Aldea (1994, p. 64), "si un usuario malinterpreta la función auditora, aún leyendo el informe de auditoría, éste no le sacará del error".

En este punto, es necesario matizar que los usuarios no reciben la información o los datos que han servido al auditor como evidencia para su informe, sino las conclusiones alcanzadas de la situación de la entidad auditada. Esta precisión es importante puesto que puede afectar al desarrollo futuro de la auditoría de gestión, en la medida en que se argumenta la necesidad de evitar la publicidad de cualquier tipo de información interna por entender que podría ser utilizada por agentes externos, básicamente competidores, en beneficio propio y en detrimento de la propia entidad.

La necesidad de información acerca de aspectos relativos a la gestión de las organizaciones, dentro del ámbito privado, no responde al interés específico de ningún órgano controlador o fiscalizador, sino a una demanda social, justificada económicamente, de los distintos grupos que *sufren* la mala situación de las empresas. El debate

no afecta a la auditoría de gestión de forma específica, ni mucho menos, creemos, al contenido de su informe, sino a la consideración de la información emitida por las empresas como bien público. Cualquier argumentación en este sentido puede ser rebatida recurriendo a la necesidad de reconsiderar qué información es necesario que emitan las empresas, tratando de ampliar cualitativa y cuantitativamente los datos que actualmente están obligadas a suministrar al mercado.

Facilitar la transparencia del mercado introduciendo nuevas obligaciones de carácter informativo puede mejorar la competitividad, que no competencia, de las empresas, porque permitiría a los gestores planificar acciones orientadas hacia su eficiencia interna y su eficiencia en relación a los competidores. Esta misma idea fue recogida en *The Corporate Report (1975)*, cuando se indicaba que los competidores y rivales de una empresa buscan información para “promover su propia eficiencia realizando comparaciones económicas”. Ningún agente económico podría argumentar que resulta perjudicado, puesto que, ante la existencia de una posible *norma de obligado cumplimiento*, los mecanismos informativos funcionarían para todos los agentes por igual y, por lo tanto, se mantendría equitativo el juego competitivo.

2. EL ESTADO DE LA CUESTIÓN: EL MARCO NORMATIVO EN AUDITORÍA DE GESTIÓN

Al igual que ocurre con toda función auditora, la auditoría de gestión necesita de un conjunto de normas que regulen su ejecución, de tal forma que los usuarios del informe puedan tener garantías sobre la calidad del trabajo realizado por el auditor. Asimismo, necesita de un grupo de principios y normas que sirvan de referencia para poder alcanzar las conclusiones adecuadas sobre la gestión de la entidad auditada. Con respecto a este tema, Gabás Trigo (1989, p. 299) comenta que es especialmente trascendente para los auditores “la existencia de unos principios y normas que enmarquen con precisión los criterios adecuados, correctos, razonables u ortodoxos, de tal manera que un juicio crítico sobre cualquier aspecto pueda estar respaldado por una norma. En caso contrario, ante una hipotética ausencia del término de comparación, de base de referencia objetiva, la opinión del auditor pierde su sustentación y podría convertirse en mera subjetividad”.

En lo que respecta a las normas a las que estará sujeto el auditor en su actuación, y que configuran la metodología de su trabajo, éstas no difieren sustancialmente de las existentes en otros ámbitos de aplicación de la auditoría. Así pues, se distinguen básicamente tres niveles en los que la práctica de la auditoría de gestión va a estar normalizada: el sujeto, la ejecución del trabajo y el informe. Salvo los desarrollos y apre-

ciaciones que sea conveniente realizar, derivadas de las características propias de este tipo de actuaciones, la opinión generalizada es que las normas que actualmente son de aplicación en la auditoría financiera pueden ser trasladables a la auditoría de gestión. En este sentido, el AICPA (1982, p. 4) afirma la existencia de una serie de actividades y características comunes con la auditoría financiera que hacen factible la aplicación de algunas de las normas emitidas para estas últimas. En la misma línea se pueden encontrar opiniones similares en los pronunciamientos del APC (1987b y 1990). Este es el mismo planteamiento seguido en las denominadas auditorías de economía, eficacia y eficiencia en el sector público por órganos como la General Accounting Office en Estados Unidos o la Comisión de Coordinación de los Organos Públicos de Control Externo del Estado Español, que han emitido normas específicas que no hacen sino complementar las ya existentes en el ámbito de la auditoría contable. En el mismo sentido, el APC (1987a, párr. 22) afirma que, salvo los pronunciamientos individuales que para este tipo de auditores se hagan, serán de aplicación todas las normas y guías emitidas para las auditorías de estados financieros¹.

Por el contrario, más problemático resulta delimitar el conjunto de principios y normas que servirán de marco de referencia para sustentar la opinión del auditor de gestión. Esto es así porque el objeto de análisis, la gestión de una entidad, es específica a cada tipo de organización, es decir, depende de las características propias de dicha entidad; en consecuencia, no puede ser ni estandarizada ni normalizada porque no es posible definir una serie de principios y normas de forma taxativa que reduzcan la gestión a un patrón concreto de conducta. Lógicamente, tampoco se puede hablar de criterios o indicadores de evaluación de carácter universal que permitan al profesional emitir una opinión sobre la actuación y gestión de una unidad económica. Como indica Bueno Campos (1986, p. 362), la ausencia de un cuerpo doctrinal y de unos principios de general aceptación, dificultan el desarrollo de las normas y procedimientos aplicables en auditoría de gestión.

A pesar de esta situación, es incuestionable la necesidad de desarrollar unos principios que al menos actúen como pautas de carácter general y que gocen de un consenso generalizado. De lo contrario, como manifiesta Martínez García (1992, p. 281), se corre el riesgo de que las opiniones de los auditores puedan “impregnarse de subjetividad ante la ausencia de una norma objetiva que les señale la dirección acertada”. Para que esto no ocurra, aunque los procedimientos y técnicas a aplicar en auditoría de gestión sean en

¹ La similitud y comparabilidad de la estructura de los tres grupos de normas puede observarse en el desarrollo que de las mismas se recogen, respecto a este tipo de auditorías en el sector público, en Comisión Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español (1992), Public Audit Forum (2000), IGAE (1997) u Office of the Auditor General of Canada (2000).

última instancia específicos a cada organización y a cada tipo de trabajo (López Díaz y Martínez García, 1992), debe intentarse al menos establecer unas macrorreglas que, a modo de principios, permitan estructurar un cuerpo básico de nociones.

Las afirmaciones realizadas respecto a la ausencia de principios consensuados de gestión en cuanto a patrones correctos de conducta, no debe suponer ningún inconveniente al desarrollo del presente trabajo. Nuestro objetivo se orienta al establecimiento de pautas generales que permitan definir un marco normativo a través del cual estructurar el trabajo de auditoría de gestión, de forma que pueda obtenerse evidencia suficiente para emitir un informe con una opinión razonablemente sustentada. Si los principios y normas de contabilidad que conducen a la imagen fiel constituyen un marco debidamente especificado y válido para la auditoría financiera, es porque el concepto de imagen fiel puede delimitarse y concretarse en torno a la presentación razonable de la situación económico y financiera de la empresa y de los resultados de sus operaciones. La ausencia de una delimitación clara de “buena gestión” o “actuación óptima” no impide la creación de un marco, simplemente lo deja abierto en torno a macrorreglas o a principios más generales.

Esta situación propicia que distintos autores realicen propuestas sugiriendo una serie de principios con el fin de que puedan ser considerados como pautas razonables de comportamiento empresarial que permitan evaluar el quehacer y desarrollo económico de cualquier entidad. En relación a estas manifestaciones, es necesario mencionar el trabajo de Bueno Campos (1986), *Principios y Normas del Programa de Auditoría Operativa*, donde se expone, de una forma detallada, el posible cuerpo de principios, normas y procedimientos que podrían ser aplicables a este tipo de actuaciones. Básicamente, el autor hace referencia a: 1) postulados del entorno, que caracterizan el entorno empresarial; 2) principios económicos, que han de caracterizar el comportamiento y actuación de las entidades; 3) principios que garanticen la información que va a ser analizada y 4) normas y procedimientos que guíen al auditor en la evaluación final.

Para autores como Termes Anglés (1991) es posible hablar de dos niveles dentro del marco normativo de las auditorías de gestión: los principios y las normas. En su opinión, el término principio ha de ser entendido como (*op. cit.* p. 56) “los fundamentos básicos y racionales, que si no son tenidos en cuenta, se obtienen resultados sin ninguna significación o con significación sesgada”. De acuerdo a este planteamiento distingue: *Principios básicos de la auditoría de gestión, Principios generales y de ejecución de los trabajos y Normas de auditoría de gestión*. Estas últimas tendrían como objetivo ejercer una función similar a la de los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados. No obstante, el autor reconoce que, al no existir “prácticas de gestión generalmente aceptadas”, no pueden establecerse normas que permitan verificar dicha gestión. Sin embargo, sí parece afirmar la posibilidad de establecer unos cri-

terios básicos de verificación (*op. cit.* p. 93) como “normas de buena dirección razonables y correctas”, ya que es posible afirmar que “existen prácticas de gestión basadas en determinados criterios consagrados por la experiencia, cuya eficacia es indiscutible y, que de no tenerse en cuenta, los resultados obtenidos en la gestión difícilmente podrán ser considerados como eficientes”.

Somos conscientes de la dificultad, e incluso de lo erróneo, de intentar traspasar a la auditoría de gestión un marco normativo similar al existente en otros ámbitos de aplicación de esta actividad como la auditoría financiera. No obstante, consideramos que en un intento de acomodar éste a las características propias de la actividad objeto de análisis, el posible marco fundamental de la auditoría de gestión podría orientarse en torno a tres líneas básicas:

1. *Principios*: Recogerían las conductas o comportamientos aceptables y razonables que asegurarían, con cierta garantía, la correcta gestión y actuación de una entidad. En la elaboración de estos principios deberán tenerse en cuenta inevitablemente las características del entorno en el que las organizaciones realizan su actividad; características que vendrán expuestas en determinados postulados.
2. *Normas de evaluación*: Estarían afectas al proceso de evaluación de la gestión, estableciendo pautas generales sobre cuestiones tales como qué se va a medir y cómo se va a medir.
3. *Normas de auditoría*: Permitirían garantizar la calidad de la auditoría al regular los requisitos del profesional auditor, la ejecución del trabajo y la emisión del informe.

El objetivo del presente trabajo es precisamente desarrollar alguno de estos componentes en un intento de dar un paso más en el planteamiento y orientación de estas nuevas facetas de la auditoría, de tal forma, que poco a poco puedan ir traspasando el umbral teórico en el que prácticamente se han desarrollado en los últimos años.

3. BASE DEL MARCO NORMATIVO DE LA AUDITORÍA DE GESTIÓN: POSTULADOS Y PRINCIPIOS

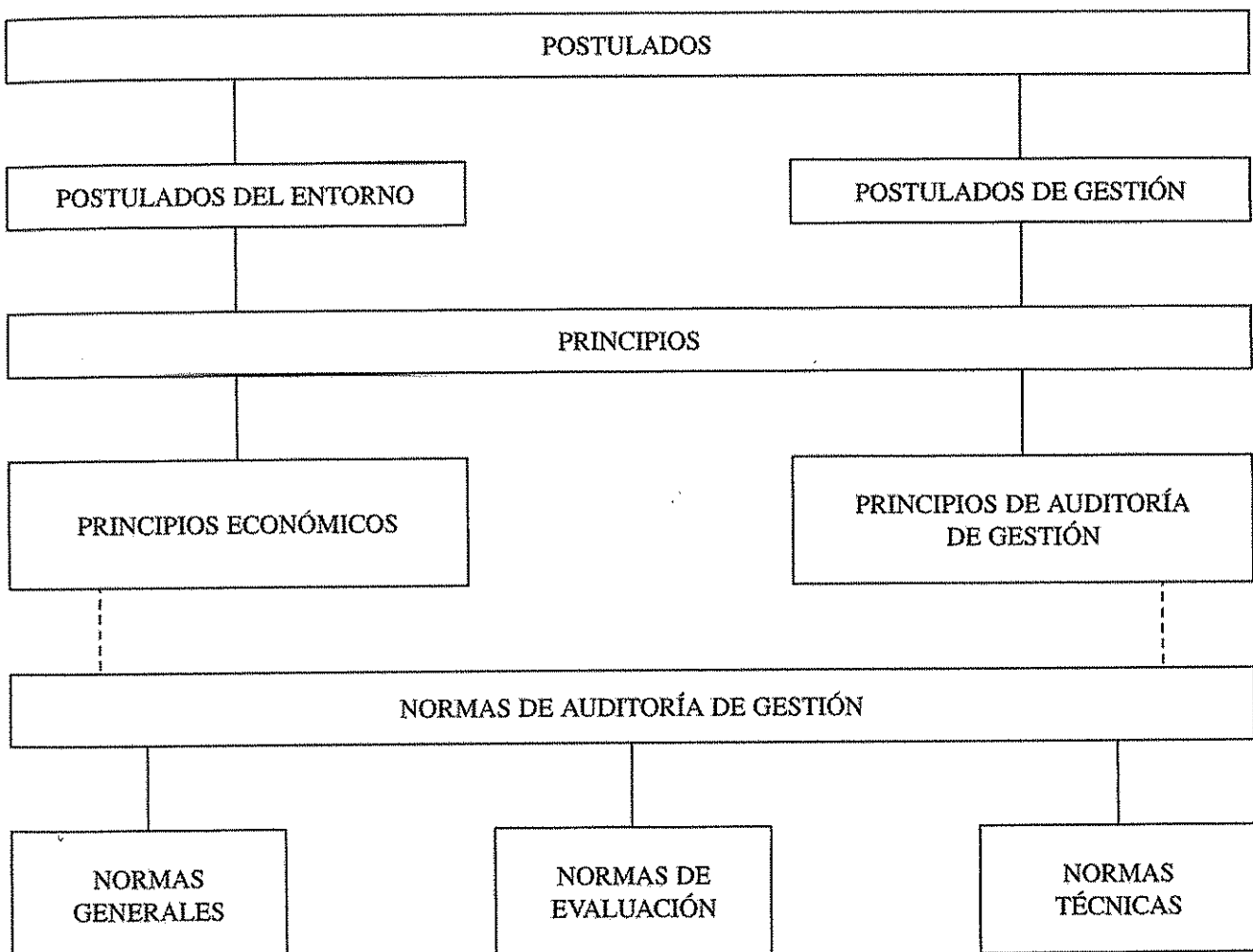
Para el establecimiento de los principios y normas que afectan a las auditorías de gestión, hemos optado por simular, en este contexto de la gestión empresarial, el razonamiento deductivo utilizado en el marco normativo de la contabilidad financiera del que resultan los principios y normas de contabilidad que son los criterios de referencia para el auditor financiero en la realización de su examen. En nuestro caso, también buscamos unos principios y normas que sirvan de referencia y que además sean coheren-

tes entre ellos así como con el entorno en el que las organizaciones son gestionadas. Utilizando el trabajo de Tua Pereda (1983) los componentes anteriormente propuestos pueden entenderse bajo la siguiente óptica:

- Un postulado es un término que se toma como punto de partida para un razonamiento deductivo; son, en definitiva, una serie de conceptos básicos o proposiciones.
- Un principio es una regla de carácter general y básica aplicable a un sistema, con un fin concreto y es acorde con el entorno que rodea a dicho sistema.
- Una norma es ya una regla de carácter concreto y detallado que se deriva de los principios y establecen estándares o pautas de acción para la práctica.

De forma sinóptica, en aplicación de los conceptos anteriores al ámbito de la auditoría de gestión podríamos ofrecer la figura 1.

Figura 1
Sinopsis de la propuesta de marco normativo para la auditoría de gestión



Siguiendo en la línea manifestada al principio, el trabajo se orienta hacia las auditorías de gestión en el ámbito de las entidades privadas, por lo que el marco normativo que se ofrece está influenciado por aspectos y circunstancias que afectan principalmente a este tipo de organizaciones. Este planteamiento no implica asumir que las auditorías de gestión son aplicables a contextos concretos y, por lo tanto, que han de ser diferenciadas en función del mismo. No obstante, los aspectos que afectan a la gestión sí son diferenciables y, consecuentemente, las variables explicativas de dicha gestión contienen matices y especificidades en ocasiones difícilmente reconciliables. En este sentido, conceptos como los que desarrollaremos más adelante tales como economía, eficacia o eficiencia son multidimensionales, y muchas de estas dimensiones no tienen por qué coincidir, y de hecho no coinciden en numerosos casos, entre el ámbito público y privado.

Atendiendo a las afirmaciones anteriores, la auditoría de gestión tiene en su base dos tipos de postulados que hemos denominado *postulados del entorno* y *postulados de gestión* que van a establecer los términos básicos para entender el razonamiento posterior de los principios propuestos. Los primeros describen el entorno en el que las unidades económicas desarrollan su actividad; en este sentido pueden ser válidos los establecidos por AECA (1991, p. 15 y ss.). Los segundos recogen nociones fundamentales que caracterizan el proceso de gestión llevado a cabo en las unidades empresariales. Son afirmaciones relativas a la actividad empresarial, que gozan de aceptación y son asumidas de forma generalizada. Estas afirmaciones podrían quedar resumidas en los siguientes puntos:

- *Entidad de gestión*: Las unidades económicas están dirigidas por personas que ejercen las funciones de planificación y control asumiendo la responsabilidad de sus resultados; tienen asignados unos objetivos de acuerdo a las misiones a largo plazo que se les presume y utilizan recursos que se les confiere para ello –ideas recogidas de la *Teoría de la óptica gerencial o cadena de mando* entre cuyos representantes señalaremos los trabajos de Raby (1959) y Li (1960)–.
- *Continuidad de gestión*: Toda entidad se crea para sobrevivir en el entorno manteniendo y mejorando su situación competitiva, lo que puede dar lugar a presumir el éxito de la misma. Así lo entiende Sterling (1968, p. 483) cuando afirma que “la continuidad *per se* es una forma de éxito al menos mínimo”.
- *Valoración de la gestión*: La gestión de una entidad es susceptible de ser medida a través de indicadores de tipo cuantitativo y cualitativo como representación simbólica de sus resultados de gestión.
- *Éxito de gestión*: El éxito empresarial puede ser identificado con determinadas situaciones que caracterizan comportamientos adecuados para garantizar la consecución a largo plazo de los fines de la empresa, así como su mantenimiento en el mercado.

Los términos definidos tienen sentido exclusivamente dentro del ámbito de las entidades privadas y a partir de ellos pueden construirse las normas posteriores relativas a la valoración de la medición de la economía, eficacia, eficiencia y continuidad.

Respecto a los *principios*, que deben entenderse como reglas de carácter general, es necesario hacer referencia a los denominados *principios económicos*, considerados como las pautas que han de guiar la actuación de las unidades y que son indicativos de su éxito a largo plazo. En este sentido se habla de eficiencia, rentabilidad, productividad, equilibrio financiero, etc.². Por otra parte, podemos hacer referencia a unos *principios de auditoría de gestión* entendidos como las premisas básicas que consolidan la base sobre la que se desarrollan las normas concretas. Estos principios pueden enunciarse de la siguiente forma:

- Las unidades económicas han de comportarse económica, eficaz y eficientemente para poder garantizar una conducta adecuada. Al mismo tiempo, los comportamientos o actuaciones económicas, eficaces y eficientes en un período determinado permiten presumir el éxito de una firma a largo plazo y confiar en que no existen, en principio, razones que puedan amenazar su situación futura.
- El seguimiento de ciertos principios generales de gestión permiten que una entidad se comporte económica, eficaz y eficientemente. Es decir, ciertas conductas o comportamientos, susceptibles de ser identificados, pueden hipotecar la futura marcha de la entidad, así como su éxito a largo plazo³.
- La gestión de una unidad económica puede ser estimada a partir del análisis de una situación que es consecuencia de unos hechos ocurridos durante un período de tiempo determinado, y por lo tanto “objetivos”, y a partir de una serie de hechos previsible gracias a un conjunto de circunstancias determinadas.

Tanto los postulados como los principios sientan las bases para poder desarrollar el conjunto de normas de auditoría de gestión que establecerán de forma detallada los criterios y las reglas que determinan los elementos que van a ser analizados y evaluados por el auditor, así como la forma de realizar dicho proceso. Estas normas las hemos dividido en:

² Remitimos a la exposición de principios económicos realizada por Gutenberg (1986, p. 52-55) en relación a tres principios que han sido considerados por distintos autores como indicativos de comportamientos identificables con el éxito de las unidades económicas. Nos referimos al principio lucrativo, principio de economicidad y principio de equilibrio financiero, cuyo enunciado se recoge en la obra anteriormente citada.

³ En trabajos como el de Ripoll Feliu y Tamarit Aznar (1994, p. 195 y ss.) se identifican una serie de pautas a seguir por la Dirección de las empresas que permiten alcanzar el éxito de las mismas –calidad total, gestión de recursos humanos, búsqueda de la mejora continua, etc.–. Asimismo, Peters y Waterman (1992) exponen y analizan ocho atributos que pueden caracterizar a las empresas con éxito.

Normas generales: Delimitan aspectos relativos a la evaluación efectuada por el auditor para que sus conclusiones tengan algún significado.

Normas de evaluación de la gestión: Detallan las cuestiones que van a ser evaluadas y la forma de hacerlo.

Normas técnicas: Regulan la práctica de la auditoría de gestión en relación al profesional auditor, a la ejecución de los trabajos y al informe.

De los tres grupos de normas referidos, los dos primeros regulan cuestiones directamente relacionadas con el análisis de la gestión, identificando aquellos aspectos que deberán ser tenidos en cuenta por el auditor para emitir sus conclusiones, el tercer grupo, las normas técnicas, son propias de la función auditora en general, con especificaciones derivadas de cada actividad en particular.

4. DELIMITACIÓN DE LOS CONCEPTOS BÁSICOS EN AUDITORÍA DE GESTIÓN

Como se recogía al hacer referencia al concepto de auditoría de gestión, es común vincular estas actividades al análisis de cuatro aspectos relacionados estrechamente con la gestión de las unidades económicas. Nos estamos refiriendo a la economía, eficacia y eficiencia con que se desarrollan las actividades y a la capacidad futura de la entidad analizada de mantenerse en el mercado sin riesgos significativos que hagan peligrar su continuidad. Evidentemente, el desarrollo de las normas que delimiten la evaluación y análisis en auditoría de gestión deberá hacerse teniendo en cuenta estos cuatro aspectos significativos. Por ello, expondremos a continuación brevemente una definición de los mismos a efectos de dar sentido al desarrollo posterior de las normas que van a proponerse.

En términos generales, consideraremos que una unidad actúa económicamente si capta los recursos de forma adecuada en cuanto a tiempo, calidad, cantidad y precio. Nos hacemos eco del concepto de economía recogido por el *Auditing Practices Committee* (1987b, párr. 7) como “los términos y condiciones bajo los cuales una organización adquiere recursos humanos y materiales (...)”; La actuación económica de una unidad se presume como la obtención apropiada de recursos humanos, físicos y financieros en cantidad y calidad adecuadas a bajo coste (APC, 1990, p. 10). En definitiva, dos son los aspectos a destacar en relación con el concepto de economía que va a ser utilizado a partir de ahora:

- La capacidad económica de una entidad se manifiesta básicamente en la captación de recursos, puesto que, el uso de los mismos redundará, en último término, en la eficiencia.
- La referencia a que la captación de recursos ha de ser adecuada no es más que exigirle una serie de condiciones que influirán decisivamente en el resultado

final. Estas condiciones se vinculan a nociones de tiempo, calidad, cantidad y coste adecuados o cuando menos razonables.

Por eficacia de una entidad se entiende la capacidad que ésta tiene de alcanzar los objetivos programados en un período de tiempo determinado. No obstante, también se considera que una unidad es eficaz si mantiene el rumbo fijado por sus metas y objetivos a largo plazo, es decir, mantiene una dinámica de actuación coherente con sus orientaciones. Esto nos permite afirmar que la evaluación de la eficacia en la auditoría de gestión deberá tener en cuenta dos puntos de vista:

- El grado de consecución de los objetivos *per se* en un período determinado. Es decir, cuantificación y análisis de las desviaciones ocurridas entre los hechos planificados y los ocurridos en el ejercicio o período objeto de análisis.
- Grado de coherencia de los objetivos que han sido programados con los fines y metas de la entidad. Se trata de un análisis de la eficacia desde un punto de vista más cualitativo, es decir, efectos que supone el cumplimiento de los objetivos programados.

Por último, se entiende que una organización es eficiente si racionaliza el uso de sus recursos de la mejor manera posible para la obtención de unos determinados resultados. No obstante, el concepto de eficiencia puede ser objeto de tratamiento diferente dependiendo del nivel al que se refiera. De esta forma, pueden encontrarse referencias a la eficiencia cuando se habla simplemente de una relación entre output e input, –siendo la productividad uno de los indicadores más utilizados en este caso–; se alude también a la eficiencia en el sentido de conseguir los objetivos programados optimizando la utilización de los medios; o, incluso, se habla de eficiencia cuando una unidad económica alcanza o se acerca a la mejor situación que podría tener en las condiciones actuales. En este último sentido, AECA (1991, p. 29) se refiere a la eficiencia global de una unidad económica como “el grado de comparación entre su realidad y el mejor resultado posible que pueda satisfacer el mismo fin”. Bajo todos ellos subyace, sin embargo, una misma idea de obtener “el mejor resultado posible” o “la optimización del resultado”⁴.

Para autores como Nich, Gift y Zeb (1987, p. 9), en el ámbito de las auditorías de gestión, de las denominadas tres “Es”, la eficacia sería la más importante ya que es el único concepto que incide en el ámbito externo de la empresa, argumentando que tener un impacto social es una necesidad primaria de toda organización. De la misma opinión es Glynn (1985, p. 113), quien considera que a pesar de su trascendencia está valorándose de forma secundaria en este tipo de auditorías.

⁴ Como recoge Rivero Torre (1994, p. 17), el concepto de eficiencia debe entenderse en “el marco del *equilibrio u óptimo*, puesto que, como es sabido, en economía, el máximo posible y estable, es el punto de equilibrio consistente en *lo mejor de lo posible*”.

5. LAS NORMAS DE CARÁCTER GENERAL

Las normas de carácter general detallan aspectos relativos a las consideraciones que habrá de realizar el auditor en el proceso de análisis y evaluación para que los resultados del mismo tengan significación. En concreto, nuestra propuesta se concreta en las siguientes normas:

1. *Norma de período de referencia:* La auditoría de gestión ha de estar referida al período concreto de gestión de la unidad, marcado por la programación específica de objetivos, de forma que puedan evaluarse correctamente la economía, la eficacia y la eficiencia. Además, puesto que el auditor deberá acudir para obtener evidencia a comparaciones intraempresa e interempresas con los datos correspondientes, esto exige:
 - a) Que los datos sean perfectamente homogéneos en el tiempo y espacio.
 - b) Que estén referidos al mismo momento en el caso de las comparaciones inter-empresas.
 - c) La modelización de la “mejor situación posible” se haga teniendo en cuenta las características del entorno que durante ese período determinado han podido influir en la entidad.
2. *Norma de entidad:* Es susceptible de auditoría cualquier nivel organizativo que cumpla al menos con los siguientes requisitos⁵: tener marcados unos objetivos, disponer de un conjunto de recursos para alcanzarlos y tener la “obligación” de responder de sus resultados. Esto exige planificar y programar la auditoría de gestión de forma que sean analizadas y revisadas cada una de las áreas, departamentos o funciones que cumplan con estos requisitos, con el fin de poder detectar aquellos factores críticos que podrían afectar a las conclusiones sobre la organización en su conjunto. Indudablemente, por razones de tiempo y de coste no pueden ser evaluadas todas y cada una de las partes de la unidad económica, por ello, el auditor estimará, mediante las pruebas o procedimientos que considere oportunos, cuáles deberán ser analizadas.

⁵ En términos generales, en una obra publicada por el IMPI (1984, p. 33), que recoge la opinión de distintos autores, se estima que los requisitos que ha de cumplir una empresa para que pueda llevarse a cabo una auditoría de este tipo serían los siguientes: “En principio, debe existir algún grado de organización. En segundo lugar, la empresa debe planificar su actividad, tener unos objetivos de futuro fijados cuidadosa y razonadamente, que posteriormente serán contrastados con las realizaciones. En tercer lugar, estos objetivos deben estar cuantificados –precisamente para que se pueda efectuar la comparación–; (...). Y por último, la empresa debe contar con unos recursos, tanto económicos como humanos, que permitan articular los requisitos anteriores”.

3. *Norma de criterio de medida:* Los indicadores representativos de los resultados obtenidos por una entidad podrán ser tanto de carácter cuantitativo como cualitativo, pero deberán aportar la información necesaria y suficiente para que cualquier agente económico pueda estimar si la entidad se está conduciendo de forma que pueda alcanzar las metas que se presuponen a toda organización. Para la elección del conjunto de indicadores que deberán ser aplicados a la información recogida, el auditor podrá optar por las siguientes alternativas:
- Hacer uso de los indicadores establecidos en los sistemas de medición que la empresa tenga implantados. En este caso, el auditor deberá evaluar el grado de confianza que tanto el sistema de medición como dichos indicadores le proporcionan; de tal forma, que si un sistema es considerado inadecuado por el auditor deberá ampliar el alcance de su revisión a través de la utilización de otras técnicas.
 - Utilizar su experiencia en anteriores auditorías de gestión para identificar aquéllos indicadores que mejor representan el comportamiento y la actuación de una unidad económica. En este supuesto deberá tener en cuenta que no todas las organizaciones son iguales y que, por lo tanto, un indicador adecuado para una empresa puede no serlo para otra.
 - Acudir a las bases de datos existentes en el mercado que recogen los indicadores que de forma generalizada son considerados como representativos de los resultados obtenidos por las empresas. Al mismo tiempo, el auditor podrá comparar con mayor facilidad los resultados obtenidos por la empresa auditada con los correspondientes a los del resto de las organizaciones incluidas en dichas bases de datos. En cualquier caso, el auditor debe tener seguridad de que dicha comparación es factible, es decir, no existen aspectos específicos que afecten a alguno de los indicadores y por lo tanto sesguen los valores de las comparaciones.
4. *Norma del valor del indicador:* El valor del indicador que se tome como referencia comparativa no puede convertirse en un objetivo que deba alcanzar la empresa, esencialmente si éste ha sido obtenido a través de un modelo de optimización del rendimiento. En última instancia, las conclusiones del auditor sobre la gestión de la entidad auditada deben ser la consecuencia de la importancia que, a su juicio, tienen las desviaciones entre los resultados alcanzados por esa entidad y aquéllos con los que se realiza la comparación. De esta forma, los límites que determinan la frontera donde comienza a considerarse que una actuación no es económica, eficaz o eficiente, aún aceptando cierto grado de subjetividad, deben ser establecidos con la razonabilidad que impone la profesionalidad y capacitación del auditor.

6. LAS NORMAS DE EVALUACIÓN DE LA GESTIÓN

Las normas de evaluación de la gestión son el apoyo fundamental con el que cuenta el auditor para poder analizar la gestión de una entidad y obtener conclusiones adecuadas que tengan validez para los usuarios del informe. Estas normas deben indicar los aspectos que pueden alertar al profesional acerca de las deficiencias en la gestión que repercutan negativamente en los resultados de la unidad económica, comprometan su situación en el mercado o provoquen que su comportamiento se aleje de las pautas que, con carácter general, se consideran representativas de comportamientos adecuados.

6.1. Norma sobre la evaluación de la economía

El objetivo que ha de perseguir el auditor cuando evalúa la economía en la gestión es el de determinar si los recursos han sido adquiridos en condiciones adecuadas, básicamente en lo relativo a cuatro factores o aspectos relacionados con los mismos: calidad, cantidad, tiempo y precio. Se entenderá por recursos, a efectos de la valoración de la economía, tanto los inputs que directamente se ven incorporados al producto o servicio final como los que indirectamente forman parte del proceso de elaboración de dichos productos o servicios. Puesto que la auditoría de gestión está restringida a un período concreto, se entenderá que el análisis de la economía habrá de centrarse en aquellos recursos que han sido adquiridos durante dicho período.

El auditor deberá tener en cuenta que las variables asignadas a la capacidad económica de una entidad son interdependientes y, por lo tanto, habrán de ser analizadas las influencias negativas que los comportamientos en cada una de ellas tengan sobre las restantes. Dado que las cuatro variables no tienen el mismo peso específico en todas las entidades, habrán de ser ponderadas con el fin de que la valoración de la economía y las conclusiones finales del auditor, en lo que respecta a la gestión económica, no se encuentren sesgadas.

Teniendo en cuenta que la experiencia concede al auditor conocimiento de factores que son indicativos de deseconomías, existen una serie de circunstancias que pueden dar lugar a considerar que la gestión de una entidad no ha sido económica. Entre otras, el auditor deberá tener en cuenta las siguientes:

- Los gastos realizados en la adquisición de los recursos durante el período auditado no se encuentran justificados económicamente. Al mismo tiempo, no son coherentes con los comportamientos de años anteriores ni con las previsiones de evolución de la entidad.
- Las desviaciones ocurridas durante el período, básicamente en lo relativo a la cantidad y al precio, no están debidamente justificadas ni se corresponden con

situaciones de carácter excepcional que pudieran responder a situaciones coyunturales. En cualquier caso, toda desviación deberá ser analizada con el fin de detectar la causa que la provocó y las repercusiones que ha podido tener en el comportamiento global de la entidad y en su situación futura.

- No se está gestionando adecuadamente la variable calidad, lo que está provocando costes elevados de no-calidad, así como repercusiones negativas en la percepción de los clientes que pueden deteriorar la imagen de la entidad y las futuras ventas.
- Existen recursos ociosos o en subactividad produciéndose su deterioro o provocando costes elevados por su mantenimiento en el almacén.
- La empresa está soportando costes que no generan ningún tipo de valor añadido al producto o servicio final debido a la inadecuada atención concedida a cualquiera de las cuatro variables de la economía.
- Los recursos financieros suponen una excesiva carga para la entidad y desequilibran la estructura financiera de la empresa.
- El auditor ha obtenido evidencia suficiente que le permite afirmar que en la mayor parte de las variables existían otras alternativas más ventajosas en el momento en que se realizó la adquisición.
- Se han producido numerosas roturas de stock y ralentizaciones de la actividad por problemas relacionados con la adquisición de los medios necesarios para el normal funcionamiento de la entidad.
- Se incumplen de forma generalizada las normas de adquisición establecidas por la empresa.

6.2. Norma sobre la evaluación de la eficacia

Para la evaluación de la eficacia el auditor deberá centrar su atención en el análisis de los outputs, concretamente en aquéllos que directamente sean representativos de los objetivos que la entidad había programado para el período auditado, siendo la fórmula más indicada para su valoración el cálculo de la desviación habida entre el objetivo programado y el resultado obtenido: $OP - RO = DESVIACION$, (OP : Objetivo programado y RO : Resultado obtenido).

Puesto que los objetivos no siempre están especificados en variables concretas que permitan calcular fácilmente la desviación, en ciertas ocasiones el auditor habrá de seleccionar los indicadores que sean la representación simbólica de dichos objetivos, asegurándose que los indicadores elegidos son los más apropiados para recoger información pertinente en relación a los mismos.

En virtud de su juicio, el auditor puede considerar conveniente que la eficacia se evalúe en función de unos márgenes sobre el porcentaje de realización del objetivo,

permitiendo así una flexibilidad mayor en la catalogación de la gestión de una unidad como eficaz. Tanto si se admite como si no un cierto margen de desviación en el logro de los objetivos, cualquier desviación ha de ser convenientemente analizada con el fin de detectar sus causas y las consecuencias que han podido derivarse, y estimar las repercusiones que pudieran producirse de este hecho en el futuro de la entidad, siendo la única manera de conseguir reconducir su actuación⁶.

Es preciso advertir que la inexistencia de objetivos o la falta de claridad de los mismos puede suponer limitaciones importantes al trabajo del auditor e incluso puede provocar que éste se abstenga de emitir su opinión sobre la eficacia de la entidad auditada. Es más, debería cuestionarse la posibilidad de que el auditor concluya negativamente respecto a la eficacia de una unidad económica si ésta no programa objetivos.

Al igual que recogíamos en relación con la economía, existen determinadas circunstancias que pueden ser indicativas de actuaciones ineficaces y han de ser tenidas en cuenta por el auditor:

- Ausencia de objetivos. Una entidad que no programa objetivos difícilmente tiene en mente alcanzar los fines y metas últimas, por lo que habrá de ser catalogada como ineficaz.
- Desviaciones importantes no justificadas por causas excepcionales y no imputables a ningún tipo de deficiencia en la gestión.
- Planteamiento de objetivos que no producen ningún efecto positivo en la situación de la unidad económica en relación a sus competidores y no son coherentes con las metas a largo plazo.
- Planteamiento de objetivos que, si bien producen resultados positivos a corto plazo, hipotecan el futuro de la entidad.
- Ausencia de progreso en el comportamiento de las magnitudes que generan competitividad a la organización.

6.3. Norma sobre la evaluación de la eficiencia

Para la valoración de la eficiencia, el auditor deberá analizar relaciones entre inputs y outputs para poder alcanzar conclusiones sobre el grado de rendimiento en la utilización de los primeros, así como el grado en el que la entidad auditada obtiene mejor rendimiento que sus competidores. La eficiencia es un concepto que afecta a todas las partes de la organización, por lo que el auditor deberá proceder a seleccionar un núme-

⁶ Autores como López González, Mendaña Cuervo y Rodríguez Pérez (1993, p. 805), comparten la opinión de que el análisis de la eficacia no finaliza al cuantificar la desviación.

ro de indicadores que permitan analizar la eficiencia de cada una de ellas, de tal forma que la eficiencia global será el resultado de ponderar las distintas eficiencias parciales.

Para la evaluación de la eficiencia se considera adecuado la realización de comparaciones, sin embargo, el problema reside en encontrar el valor comparativo que sirva de referencia y sea el más adecuado para alcanzar las conclusiones⁷. De cualquier forma, es conveniente que se realicen las siguientes comparaciones:

- a) Con series cronológicas de la misma empresa⁸. La ventaja de esta técnica es la facilidad de obtención de información, no obstante, aunque permite obtener evidencia de si el comportamiento ha sido mejor o peor, no se puede analizar claramente cómo de bueno ha sido ese comportamiento.
- b) Con entidades del mismo sector. Esta técnica adolece de falta de información sobre los datos de los competidores⁹. Si el auditor utiliza esta técnica ha de tener presente que aunque la evidencia permita afirmar que la entidad auditada es más eficiente que otras, esto no implica que no sea posible mejorar en algún aspecto (Dunn, 1991, p. 255).
- c) Con el “mejor resultado posible”. Este resultado sería calculado a través de técnicas de modelización que permitirían optimizar los valores de referencia a utilizar en la comparación, teniendo en cuenta las variables o factores que afectan a la entidad auditada. En este sentido, técnicas como el *Data Enveloping Analysis* (Charnes, Coopers y Rhodes, 1978) están alcanzando un gran protagonismo en la evaluación de la eficiencia relativa de unidades en comparación con otras pertenecientes a su entorno. No obstante, el auditor ha

⁷ En distintos trabajos puede encontrarse también la referencia a considerar como valores comparativos los establecidos en determinadas leyes y reglamentos (AICPA, 1982; Kell y Boyton, 1992, o Urías, 1993), si bien es cierto que estas situaciones serán encontradas más fácilmente cuando se trata de auditorías de gestión en el ámbito público.

⁸ Para Golany y Roll (1989, p. 237) existe un enfoque de la eficiencia, que denominan económico, a través del cual se asume que existe una relación constante en el tiempo entre ratios de inputs/outputs que puede ser medida realizando comparaciones y análisis de datos relativos a períodos anteriores.

⁹ En este sentido, Blessing (1991, p. 64) opina que, en especial, debería prestarse atención a los valores de aquellas entidades que son catalogadas como excelentes, permitiendo no sólo poder contar con un adecuado criterio de medida sino además tener una base para realizar recomendaciones que mejoren el rendimiento de la entidad. Sin embargo, para autores como Morala Gómez (1992, p. 256), este procedimiento no está exento de críticas ya que “al desconocerse las relaciones eficientes entre inputs y outputs no puede determinarse de forma objetiva cuando una entidad es eficiente/ineficiente en un determinado aspecto cuando se compara con otras, ¿cómo decidir a que distancia de la media la actuación pasa de ser eficiente a ser ineficiente?”.

En relación a este tema, Termes Inglés (1991, p. 81-82) hace referencia a algunas publicaciones que recogen indicadores de rendimiento de entidades públicas que por su fiabilidad permiten realizar comparaciones óptimas; concretamente menciona el *Board of Labours Sataistics* en Estados Unidos y el *Public Expenditure White Paper* en el Reino Unido.

de tener presente que el procedimiento de modelización está afecto de una serie de inconvenientes, como por ejemplo:

- No siempre es posible optimizar todos los indicadores que pueden haberse elegido como representativos de la eficiencia.
- Las modelizaciones no siempre incluyen todos los factores que influyen directa o indirectamente en la eficiencia de una entidad, especialmente aquellos coyunturales que puedan haber afectado a la gestión del período auditado.
- Las conclusiones obtenidas de dicha comparación no siempre son significativas, porque no son representativas de la situación que la entidad tiene en el mercado en relación a si ha mejorado o no su posición, ya que se parte de una situación "óptima" que en la realidad es difícilmente alcanzable por cualquier entidad.

La elección final de los valores de referencia vendrá condicionada por la cantidad de información de la que pueda disponer el auditor.

Los dos últimos ámbitos analizados en cuanto a la evaluación de la eficiencia, la comparación con entidades del mismo sector y con el mejor resultado posible, permitirán junto con el análisis de la continuidad recoger evidencia relativa al aspecto competitivo de la entidad auditada tal y como se recogió en la definición y su posterior desarrollo de la auditoría de gestión.

Entre las situaciones que pueden ser consideradas por el auditor como indicativas de ineficiencia, cabría citar las siguientes:

- La entidad deteriora progresivamente su situación en relación a períodos anteriores.
- Existen entidades que, en las mismas condiciones y con idénticas características que la auditada, están consiguiendo resultados mejores.
- La entidad se encuentra muy alejada de sus competidores.
- Existen partidas importantes de recursos que se encuentran infrutilizados.
- Los niveles de rendimiento de los recursos humanos y técnicos son bajos.
- Los costes de elaboración son muy altos.
- La percepción de la calidad de los productos de la entidad por parte de los clientes ha descendido en relación a períodos anteriores o es muy baja.

6.4. Norma sobre la continuidad futura de la entidad

El auditor de gestión no debe dar por concluido su trabajo sin estimar las posibles repercusiones que la evidencia obtenida pueden significar en el futuro de la entidad. Es decir, aunque el análisis del período auditado, en lo relativo a los conceptos de

economía, eficacia y eficiencia, pueda ser positivo, en ningún caso debe presuponerse que el futuro está garantizado¹⁰. Por ello, el auditor deberá hacer uso de las técnicas y procedimientos que considere pertinentes para estimar razonablemente la posibilidad de amenazas futuras, no obstante, el auditor no es responsable de garantizar la viabilidad de la entidad auditada.

Para ello, el auditor deberá plantearse la existencia de dudas sobre el futuro de la entidad auditada, sobre su situación o sobre la existencia de amenazas a su continuidad. En concreto, hemos seleccionado los siguientes factores como indicativos de problemas de continuidad en una entidad evaluada y que deben servir al auditor como alerta para su análisis:

1. Deterioro progresivo de rentabilidades.
2. Tensión en las relaciones con proveedores y clientes.
3. Gastos financieros desproporcionados en relación a la capacidad de generar flujos monetarios.
4. Rendimientos inferiores a los competidores.
5. Necesidad de grandes inversiones en tecnología para mantenerse competitivo.
6. Existencia de grandes proyectos que necesitan de fuertes inversiones.
7. Niveles considerables de infrautilización de recursos.
8. Resultados negativos en el análisis de las variables relacionadas con la economía, eficacia y eficiencia.
9. Descenso en los factores o variables directamente relacionados con el nivel de actividad de la entidad: producción, ventas, etc.
10. Problemas significativos con el personal de la empresa, huelgas importantes, dificultad en las negociaciones de convenio, expedientes de regulación de empleo, etc.
11. Pérdidas de las carteras de clientes y las de proveedores.
12. Deterioro de la estructura financiera de la unidad económica.
13. Incapacidad continuada de generar beneficios positivos o, en su caso, escasa capacidad de autofinanciarse.
14. Cambios en el equipo de dirección.
15. Deficiencias en los sistemas de control y de información que impidan una gestión adecuada.

¹⁰ En este sentido debemos interpretar las palabras de Faucett (1983, p. 16) cuando indica que “aún en el caso de que los resultados de la auditoría parezcan indicar que se tiene un *magnífico certificado de salud*, esto debe interpretarse como significando únicamente que no se descubrieron puntos débiles obvios en la estructura, políticas o actos de la gerencia”.

16. En general, pueden considerarse también los enumerados en la *Norma de auditoría sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento* (ICJCE, 1993), donde se recogen, entre otros: resultados económicos negativos y/o cash-flow negativo de forma continuada y significativa, fondo de maniobra negativo, etc.

El auditor deberá analizar los factores que permitan presumir que la entidad pueda tener problemas en el futuro, estimando el riesgo de que dicha situación ocurra. Cuando la evidencia obtenida confirme la existencia de riesgos de continuidad es conveniente que se ponga en contacto con los directivos de la entidad auditada antes de emitir el informe final, con el fin de que éstos puedan realizar las alegaciones que consideren oportunas y exponer, en su caso, sus planes futuros para evitar tales riesgos. Si bien la existencia de dichos planes manifiesta una voluntad de la dirección por mejorar la situación actual detectada, el informe deberá contener siempre las conclusiones alcanzadas por el auditor, ya que los usuarios tienen el derecho de conocer los riesgos asociados a la continuidad de la empresa auditada. La forma de presentación de estos contenidos aparece recogida en las normas sobre el informe que a continuación van a recogerse.

7. NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA

Las normas técnicas de auditoría tratan de garantizar que la información contenida en el dictamen del auditor pueda ser de utilidad a sus usuarios para una adecuada toma de decisiones. Estas normas se estructuran en tres grupos: 1) Normas de carácter personal, 2) Normas para la realización del trabajo y 3) Normas referentes al informe.

Las normas de carácter personal están dirigidas a regular la figura del profesional que realiza el trabajo de auditoría, principalmente en lo que respecta a los requisitos que determinan su capacitación y a la diligencia con la que ha de llevarlo a cabo para que los resultados puedan cumplir con los objetivos previstos. Las normas sobre la ejecución del trabajo establecen una metodología de actuación mínima que garantiza, básicamente, que la opinión no se emita de una forma arbitraria, sino que se sustente en información objetiva, siendo, por ello, susceptible de ser probada. Las normas sobre el informe regulan el contenido, presentación y elaboración de la opinión final emitida por el auditor, delimitando el tipo de opinión que sería preciso utilizar en distintas situaciones.

En ciertos aspectos, los contenidos de las normas que pudieran ser aplicables a la auditoría de gestión son muy similares a los ya recogidos en otros tipos de auditorías, por lo que nos limitamos en este apartado a exponer los aspectos más específicos que

deberían tenerse en cuenta en este tipo de actividades. La propuesta de normas quedaría estructurada de la siguiente forma:

Tabla 2
Normas de auditoría

N. CARÁCTER GENERAL	N. EJECUCIÓN TRABAJO	N. INFORME
Formación técnica y capacitación profesional. Cuidado y diligencia profesional. Independencia. Responsabilidad.	Planificación de la auditoría. Supervisión. Documentación. Evidencia. Análisis del control interno. Recomendaciones. Carta de encargo.	Requisitos del informe. Contenido básico del informe. Otros contenidos del informe.

De estas normas, recogeremos a continuación los aspectos más significativos.

Normas de carácter general.

Respecto a la capacitación y formación de un auditor de gestión son necesarios unos conocimientos que deben superar el ámbito contable y financiero, de tal forma que puedan proveerle de una visión global de la organización¹¹. En concreto, los auditores de gestión deben dominar el conjunto de conocimientos y técnicas relativas a la función de auditoría en sí y, por otra parte, conocimientos generales sobre la administración de empresas, así como técnicas específicas que le permitan enfrentarse a cualquier situación que pudiera aparecer en el transcurso de la evaluación de la gestión de la entidad que se audita. Sería conveniente que estos conocimientos básicos pudieran adquirirse a través de cursos homologados como forma de garantizar un nivel mínimo de capacitación para los auditores de gestión¹².

En algunas ocasiones será necesario contar con la colaboración esporádica de otros profesionales expertos en materias en las que los auditores de gestión pueden no alcanzar el nivel de conocimientos requerido, siendo, como indica el *Auditing*

¹¹ Para el APC (1987b), este tipo de auditorías requiere que el auditor posea: habilidad para comprender y evaluar las realidades de una organización en áreas que normalmente se encuentran fuera del ámbito de la auditoría financiera; capacidad para relacionar los distintos sistemas de una organización con la realidad de sus operaciones, su entorno y objetivos; y, comprensión de las relaciones inputs y outputs.

¹² Para autores como Burton (1988, p. 479) o Pablo López (1986, p. 655) la experiencia que los integrantes de las divisiones de consultoría de las grandes firmas auditoras tienen en aspectos relativos a la gestión empresarial, es un argumento importante para que se considere el origen del profesional en la rama de la asesoría.

Practices Committe (1990, p, 27), el juicio del auditor el que determine la necesidad de su contratación. En cualquier caso, el auditor ha de ser consciente de que sólo deberá realizar aquellos trabajos para los cuales se encuentre debidamente capacitado (AICPA, 1982 y 1991).

La independencia, la integridad y la objetividad son quizá los aspectos más importantes de los auditores, básicamente porque sobre ellas se asienta la razón de ser de su actividad: salvaguardar a terceros, a través de un juicio imparcial y objetivo, de posibles actuaciones incorrectas o informaciones que desvirtúen la realidad. Se trata de tres cuestiones clave para otorgar, ante todo, credibilidad a la labor del auditor, puesto que condicionan no sólo la validez del informe sino también la fiabilidad del dictamen para los usuarios del mismo. Hasta tal punto esto es así, que la ausencia o deficiencia de alguna de ellas puede implicar que su opinión carezca de valor. Este es un hecho incuestionable también en los trabajos de auditoría de gestión¹³.

La posibilidad de que terceras personas puedan dudar de la independencia del auditor, aunque éste se encuentre fuera de los supuestos de incompatibilidad regulados expresamente, es un tema controvertido en el ámbito de la auditoría financiera y aún más puede serlo en el de la auditoría de gestión. Básicamente nos estamos refiriendo a las situaciones que pueden presumir la existencia de conflictos de interés entre el auditor y los directivos de la compañía auditada. Las situaciones de conflictos de interés afectan en algunos casos a la función auditora en general y otras lo hacen, de manera específica, a la auditoría de gestión. En el segundo caso nos referimos a los supuestos en los que un auditor de gestión realiza recomendaciones. Tal y como indican Arens y Loebbecke (1991, p. 811), ¿qué debemos pensar cuando se advierte que puede dañarse la independencia de un auditor cuando éste es responsable de corregir deficiencias detectadas por operaciones ineficientes? En el mismo sentido, Burton (1988, p. 479) se cuestiona lo siguiente: "*Si un auditor evalúa e informa en cuestiones específicas de procedimientos de una firma ¿está limitado para realizar recomendaciones de mejora? Si él ha sugerido procedimientos que han sido adoptados, ¿puede independiente-*

¹³ En particular, algunos de los pronunciamientos que distintas organizaciones han realizado en relación a auditorías de gestión asumen desde un principio que el auditor de gestión ha de ser objetivo e independiente. De esta forma, el APC (1987b) se refiere a las auditorías del value for money siempre como juicios independientes y objetivos; asimismo en el documento de 1990 considera necesario que el auditor sea totalmente independiente. El AICPA se refiere a la independencia, objetividad e imparcialidad como normas que han de cumplir todos los miembros en el ejercicio de cualquier tipo de trabajo, no sólo en auditorías financieras; más concretamente, considera (AICPA, 1982) que, para auditorías de este tipo, el profesional deberá guiarse por las normas emitidas para cualquier miembro y por aquellas establecidas en el ámbito de los Management Advisory Services y, en este caso, el Management Advisory Services Executive Committee (AICPA, 1991) reitera la necesidad de que se conduzca con objetividad, imparcialidad e independencia.

mente revisarlos? Por otra parte ¿puede una auditoría proceder sin al menos una recomendación implícita al cambio, excepto en los casos en los que se haya conseguido una total perfección?”

La realización de recomendaciones no implica que el auditor se vea inmerso en el proceso de gestión, puesto que son los directivos los que toman las decisiones y los que deciden o no aplicarlas. En cualquier caso, para que el juicio del auditor de gestión no pueda verse afectado en lo relativo a la independencia y objetividad por la posibilidad de emitir recomendaciones, es necesario conceder una atención especial a su emisión, estableciendo la forma y contenido que en su caso deben tener como se recogerá más adelante.

El auditor es responsable de su actuación y de la de los miembros de su equipo, en cuanto a que ambas se ajusten a las normas de auditoría establecidas. La existencia de responsabilidad se justifica por la presunción de que la auditoría es una función social por la que ciertos colectivos confían en el trabajo profesional de los auditores. En principio, cabría admitir para el auditor de gestión el mismo tratamiento que para el resto de los profesionales auditores; es decir, estaría exento de cualquier tipo de responsabilidad cuando realizara su trabajo con un estricto respeto de las normas. En el mismo sentido, y atendiendo a los supuestos existentes para el auditor financiero, ha de ser presumible la existencia de responsabilidad cuando actuaciones negligentes, o con mala fe, hayan sido causa de conclusiones erróneas.

Existen ciertos aspectos relativos a la responsabilidad del auditor de gestión que es necesario tener en cuenta, como por ejemplo que en ningún caso ha de ser considerado responsable de los resultados derivados de las decisiones o planteamientos erróneos de la dirección¹⁴, pero sí es responsable de que el contenido y la claridad del informe sean los apropiados con el fin de que éste sea de utilidad a los usuarios y puedan tomar las decisiones convenientes.

Normas sobre la ejecución del trabajo.

En relación con la ejecución del trabajo es necesario hacer referencia a la evidencia en auditoría de gestión. Para algunos autores la evidencia tiene más importancia en las auditorías financieras que en las de gestión, ya que como se recoge en Álvarez López (1988, p. 60), el objetivo de las primeras es obtener la evidencia suficiente para, poder emitir una opinión, –lo que denomina información justificativa–, y el de las segundas es opinar para mejorar la eficacia y la eficiencia de la gestión, –lo que deno-

¹⁴ Así se manifiesta el *Auditing Practices Committee* (1990) cuando afirma que no es responsabilidad del auditor ni inducir, ni implicarse en la gestión, y deja claro (APC, 1987b) que la buena gestión es responsabilidad de la dirección, siendo ésta, por lo tanto, quien deberá tomar las decisiones oportunas.

mina información operacional—. Sin embargo, la evidencia es uno de los principales factores que permiten confiar en el juicio emitido por el profesional y, por lo tanto, es incuestionable en cualquier tipo de auditoría.

El hecho de que los conceptos y partidas sobre los cuales un auditor de gestión debe recoger evidencia no estén debidamente especificados implica que, en este tipo de actuaciones más que en otros, sea el juicio del auditor el que determine la validez de la misma, teniendo en cuenta los posibles efectos que pudieran derivarse para su opinión final. La suficiencia de la evidencia en auditoría de gestión puede desbordar al propio auditor. El carácter complejo del concepto de gestión, y la amplitud de las variables que pueden estar relacionadas con ella, pueden dificultar la delimitación del grado en el que se tiene certeza de que las conclusiones están suficientemente soportadas. En auditoría de gestión, la ausencia, la insuficiencia o la falta de calidad de la evidencia deben ser considerados por el auditor como causas suficientes para ser precavido en la emisión de sus conclusiones (Elford, 1987, p. 14), o en su caso, para abstenerse de emitir las.

En relación con el control interno, el auditor deberá centrar el análisis en los sistemas de control interno administrativos relacionados directamente con la gestión. El examen debe permitir identificar las deficiencias o debilidades que afecten directamente a la gestión y actuación futuras de la entidad. No es objetivo de la auditoría de gestión evaluar la eficacia y eficiencia de los sistemas de control interno de la entidad auditada. Sin embargo, el auditor comunicará a la dirección las debilidades encontradas durante la revisión, principalmente aquellas que puedan comprometer la gestión futura. El auditor habrá de tener en cuenta que existen determinados factores asociados a los sistemas de control interno que pueden ser buenos indicadores para estimar a priori el comportamiento y la gestión de la entidad auditada, y son válidos para identificar las parcelas o áreas que necesitan de una atención especial.

Normas del informe de auditoría de gestión.

En relación con el informe de auditoría, existe una opinión generalizada entre los autores de que no se puede hablar de una tipificación en el informe de auditoría de gestión, puesto que éste va a depender de las características del encargo realizado. En este sentido, el APC (1987b, párr. 29) afirma que pueden existir diversos informes fruto de una misma auditoría en función de a qué tipo de usuarios vayan dirigidos, de tal forma que su contenido debería ser acorde tanto con los requisitos y términos manifestados por la parte contratante y establecidos en el compromiso, como con las necesidades de la dirección. A nuestro entender, no se pueden establecer unas "normas" totalmente rígidas sobre el mismo, al igual que existe con el de la auditoría financiera, pero sí pueden delimitarse las características, estructura y contenido que pueden ser asumidos en la generalidad de los trabajos de este tipo.

Como medio de comunicación que es y en virtud de su divulgación a personas que normalmente no sólo van a desconocer muchos de los aspectos que se están auditando, sino, incluso, el propio proceso de auditoría, el informe ha de cumplir con una serie de requisitos que le permitan ser fácilmente comprensible por los usuarios a fin de que pueda surtir los efectos que de él cabe esperar. Por lo tanto, en este tipo de informes habrá de tenerse en cuenta cuestiones como quién o quienes van a ser los usuarios y para qué fines va a ser utilizado (Rodríguez Valencia, 1991, p. 264). De esta forma, el informe debe ser claro y conciso en cuanto a su redacción y presentación. Las afirmaciones y conclusiones del auditor deben estar debidamente soportadas por una evidencia razonable y deberá existir una estructura coherente a fin de que puedan distinguirse claramente las conclusiones. Como se ha venido indicando, el contenido del informe de auditoría de gestión va a variar en función del encargo realizado y también en función de los destinatarios del mismo, existiendo ciertos contenidos que aparecerán sólo en los informes destinados a los usuarios internos.

Es necesario que se describan correctamente los objetivos y la finalidad de la auditoría realizada, con el fin de que las conclusiones finales puedan ser más fácilmente comprensibles. El estado de objetivos debería ir acompañado de una descripción de la naturaleza del trabajo llevado a cabo, es decir, de una referencia que permita al usuario identificar en qué consiste la realización de la auditoría y comprender qué implica emitir una opinión sobre la gestión de una entidad. Así, debe indicarse que una auditoría de gestión no es una auditoría financiera sino que tiene como principal objetivo el de analizar ciertos aspectos de una entidad con el fin de detectar las debilidades y evaluar su grado de eficacia, eficiencia y economía, a través de unos criterios que carecen del requisito de ser óptimos y, por lo tanto, susceptibles de ser cuestionados. Por lo tanto, ha de quedar claro para los usuarios que todas las conclusiones emitidas por el auditor carecen de una certeza total y han de ser consideradas como propuestas razonables.

Entre los contenidos también es necesario hacer referencia al alcance del trabajo, exponiendo las áreas que se han examinado y la profundidad de las investigaciones realizadas. Además, se ha de precisar cualquier tipo de limitación, bien impuesta por la parte contratante, bien sobrevenida a lo largo del trabajo, que pudiera haber afectado a la evaluación realizada por el auditor y, por lo tanto, a su capacidad para emitir conclusiones adecuadas sobre la gestión llevada a cabo en la entidad auditada. En relación con los criterios o indicadores de referencia que hayan sido utilizados por el auditor, el APC (1990, p. 31) indica que es importante que el auditor incluya una opinión sobre lo apropiado o no de dichos indicadores y si pudieran estar afectando a la conclusión final.

Deberán describirse las anomalías o debilidades encontradas a través de la aplicación de los distintos procedimientos. La forma de presentación de las mismas es vital,

primero, para que sean comprendidas por los usuarios y, segundo, para que el informe pueda producir los efectos esperados. Para Urías (1993, p. 35), no sólo habrían de describirse o consignarse las debilidades encontradas sino también sus causas y, en el caso de que pudieran producir riesgos susceptibles de valoración, cuantificar los efectos de los mismos.

Respecto a la opinión y las conclusiones, esta parte es la más importante del informe de auditoría de gestión y también la que más diferencias plantea con el contenido de los informes de otros tipos de auditorías. En este sentido, creemos que el auditor debe evitar emitir una opinión tal y como se entiende en el ámbito de la auditoría financiera, básicamente porque no pueden estandarizarse las circunstancias que permitan discriminar unas situaciones de otras de forma generalizada. Al mismo tiempo, la mayor carga de subjetividad que acompaña el trabajo del auditor de gestión, obligado por la ausencia de criterios de medición de general aceptación, justifica que se opte por evitar que el informe contenga una opinión como tal. En su defecto, el auditor de gestión se pronuncia a través de las conclusiones, entendidas como la evaluación de los efectos de la evidencia observada y recogida sobre la actividad de la empresa. Por lo tanto, estamos afirmando que el informe de auditoría de gestión no recoge una opinión positiva, negativa o con salvedades sobre la gestión y actuación de la entidad; el término opinión queda equiparado a una descripción de la realidad de la entidad, desde diversos puntos de vista que ya han sido comentado, siempre sustentados en una evidencia objetiva recogida tras un proceso debidamente planificado y programado.

A falta de una opinión como tal, las conclusiones recogidas en el informe deben cumplir una serie de requisitos a fin de que puedan ser efectivamente útiles a los usuarios. A juicio de Termes Inglés (1991, p. 140), algunas de las condiciones que deben cumplir las conclusiones para ser consideradas como válidas son las siguientes¹⁵:

- Han de ser claras.
- Han de ser concretas y coherentes.
- Señalar los puntos débiles de la gestión, y de forma especial los resultados considerados como ineficaces, ineficientes o antieconómicos.
- Evitar la crítica personal.
- Expresar si los medios disponibles permiten llevar a cabo las recomendaciones.

Las recomendaciones suponen aquellas ideas expuestas por el auditor sobre las medidas que debieran ser tomadas para mejorar los índices de eficacia, eficiencia y economía de la gestión o para anular los riesgos que pueden incidir sobre la gestión y actuación futuras. En general, las recomendaciones se consideran como contenido

¹⁵ Para Blessing (1991, p. 66), las observaciones que el auditor haga han de incluir 5 elementos: criterio, condición, causa, efecto y recomendación.

necesario del informe, debiendo ir acompañadas de la identificación de aquellas zonas susceptibles de mejora. Sin embargo, consideramos que, en el caso de que el informe vaya dirigido a usuarios externos, se omitan tales recomendaciones, centrándolo únicamente en la valoración de la actuación de la entidad, y éstas sean enviadas a la dirección en forma de carta de recomendaciones. En cualquier caso, las recomendaciones no deben tratar de sustituir la función decisoria de la dirección sobre quien recae dicha responsabilidad.

Por último, en ciertas ocasiones se admite que en el informe puedan aparecer las manifestaciones de la dirección, siempre que se diferencien perfectamente de las realizadas por el auditor, derivadas de las pruebas realizadas y la evidencia recopilada, dejando constancia a los usuarios que éste no es responsable de las mismas. Estos contenidos pueden ser de gran utilidad para asegurar que los hechos más importantes que afectan a la gestión de la entidad han sido interpretados de la forma adecuada. Al mismo tiempo, permite que los niveles competentes de responsabilidad aleguen o comenten lo que consideren necesario, pudiendo resultar mucho más beneficioso el informe definitivo entregado a los usuarios externos¹⁶. De esta forma, se ayuda a evitar que las auditorías de gestión sean consideradas como “inspecciones” de la capacidad de directivos y administradores, permitiendo ofrecer la opinión de éstos sobre las consideraciones del auditor y, en su caso, afirmar su compromiso de mejora.

De cualquier forma, las alegaciones y comentarios de la dirección no han de dar lugar a modificar las conclusiones finales del auditor, ya que se presume que éstas son el resultado de un proceso de análisis y evaluación debidamente soportado con evidencia adecuada. En este sentido Fabado i Alfonso (*op. cit.* 1991, p. 89) se pronuncia opinando: “Generalmente, si las conclusiones de un informe se apoyan sobre hechos exactos, no ha lugar a cambiarlas. No obstante, si el auditado estima que una conclusión tiene necesidad de ser matizada, no está prohibido hacerlo, mientras ello no modifique el fondo de la conclusión. El auditor debe estar abierto a las sugerencias de modificación de las recomendaciones, a condición de que sus objetivos no sean cambiados. Cuando se consideren unas recomendaciones alternativas, se deberá sacar provecho de la experiencia del auditado en la gestión de su función.”

¹⁶ López Díaz y Martínez García (1992, p. 12-13) recogen esta misma idea cuando hablan de los dos tipos de informes que pueden existir, según lo que denominan el enfoque negativo y el enfoque positivo. Según el “enfoque negativo” existiría un único informe con carácter definitivo dirigido a los usuarios internos. De acuerdo al “enfoque positivo” se procedería a realizar reuniones con los responsables del área auditada con el fin no sólo de darles a conocer los distintos hechos encontrados y estudiar las soluciones, sino de permitirles ir tomando acciones correctivas.

8. CONCLUSIONES

La estructura presentada en torno a un posible marco normativo de la auditoría de gestión, pese a su clara diferenciación entre principios, postulados y normas, no pretende ofrecer una rigidez de normalización para el desarrollo de este tipo de trabajos. Claramente, se ha afirmado la imposibilidad, y el escaso beneficio que a estas auditorías podría hacerse, de construir un cuerpo de principios y normas como los que sirven de base para el ejercicio de las auditorías financieras. No obstante, el hecho de que la auditoría de gestión tenga un objetivo claramente orientado hacia la comunicación de una información precisa para distintos usuarios, bien internos o externos, obliga a establecer un marco de referencia, al menos básico y general, que otorgue garantía y confianza a las conclusiones o exposiciones realizadas por el auditor.

Este marco de referencia ofrecido consta de dos líneas claramente diferenciadas. Por una parte, un conjunto de principios y normas, coherentes con unos postulados que describen el contexto que afecta a la gestión empresarial, objeto de análisis en la auditoría de gestión, y que pretenden marcar las guías básicas para la revisión y evaluación a efectuar por el auditor. De esta forma se consigue que las conclusiones sean coherentes con los aspectos más representativos de la gestión empresarial que puedan ser de utilidad para distintos usuarios. Por otra parte, un conjunto de normas que afectan a la auditoría de gestión en sí de las cuales se han destacado los aspectos más importantes que pueden afectar al profesional, a la ejecución del trabajo y al informe.

La metodología utilizada para la construcción del marco, a través de un itinerario deductivo, no pretende presentarse como la más adecuada. Ha sido elegida como un instrumento que nos permitía alcanzar los objetivos que nos habíamos propuesto. La labor de las organizaciones profesionales, así como la experiencia adquirida por los auditores en trabajos de este tipo que se están llevando a cabo, bien como actividades asociadas a la consultoría, a la actividad de la auditoría interna e incluso en la auditoría gubernamental, creemos que son tres puntales de referencia básicos para un futuro desarrollo de la auditoría de gestión como una actividad con rasgos identificativos propios, que no responde a trabajos de carácter esporádico.

BIBLIOGRAFÍA

ÁLVAREZ LÓPEZ, J. (1988): "La auditoría de gestión como servicio a la comunidad", *Técnica Contable*, nº 469 enero, p. 5-10 y 64.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA) (1982): *Operational Audit Engagements*, AICPA, New York.

- _____ (1991): *Statement on Standards for Consulting Services n° 1*, AICPA, New York.
- ARENS, A. y LOEBBECKE, J. (1991): *Auditing and integrated approach*, Prentice-Hall, New Jersey.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1991): *El objetivo eficiencia en la empresa. Principios de Organización y Sistemas*, Doc. n°1, AECA, Madrid.
- AUDITING PRACTICES COMMITTEE (1989): *Auditing and Reporting 1989/90, Applicability to the public sector of Auditing Standards and Guidelines (1987a)*, ICAEW, London.
- _____ (1989): *Auditing and Reporting 1989/90, Value for money auditing (1987b)*, ICAEW, London.
- _____ (1990): *Value for money audit*, APC, London.
- BLESSING, L. J. (1991): "New opportunities: a CPA'S primer on performance auditing", *Journal of Accountancy*, n° 5, May, p. 58-70.
- BUENO CAMPOS, E. (1986): *Auditoría y Principios de Contabilidad*. Actas VII Congreso Nacional de Censores Jurados de Cuentas de España. *Principios y normas del programa de auditoría operativa*, ICJCE, Madrid, p. 355-391.
- BURTON, J. C. (1988): *Perspectives in Auditing. Management Auditing*, MacGraw-Hill, New York, p. 473-480.
- CHARNES, A.; COOPER, W. W. y RHODES, E. (1978): "Measuring the efficiency of decision-making units", *European Journal of Operational Research*, Vol. 2, n° 6, p. 429-444.
- COMISIÓN DE COORDINACIÓN DE LOS ORGANOS PÚBLICOS DE CONTROL EXTERNO DEL ESTADO ESPAÑOL (1992): *Principios y normas de auditoría del Sector Público*, Sindicatura de Comptes, OPCEEE.
- DUNN, J. (1991): *Auditing. Theory and practice*, Prentice-Hall, New York.
- ELDFORD, K. (1987): "Value for Money for VFM audits", *The Accountants Magazine*, April, 14.
- FABADO I ALFONSO, E. (1991): *Auditoría de economía, eficiencia y eficacia en el Sector Público: Principios, normas, límites y condiciones para su realización. Aplicación práctica*, Cámara de Comptos de Navarra, Navarra.
- FAUCETT, P. M. (1983): *Auditoría administrativa para fabricantes*, Diana Técnico, México.
- GABÁS TRIGO, F. (1989): *Lecturas sobre Principios Contables, El principio de uniformidad y su importancia en auditoría*, AECA, Madrid, p. 297-320.
- GLYNN, J. J. (1985): "Value for money auditing: an international review", *Financial Accountability and Management*, Vol. 1, n° 2, p. 113-128.
- GOLANY, B. y ROLL, Y. (1989): "An application procedure for DEA", *OMEGA*, Vol. 17, n° 3, p. 237-250.
- GONZÁLEZ BRAVO, M. I. (1996): *Nuevos ámbitos de aplicación de la auditoría: La auditoría de gestión, una propuesta de formalización*, Tesis Doctoral, Universidad Salamanca, Salamanca.
- GUTENBERG, E. (1986): *Economía de la empresa. Teoría y práctica de la gestión empresarial*, Deusto, Bilbao.
- IMPI (1984): Cuadernos del IMPI n° 12, *La auditoría operativa como factor de beneficio*, IMPI, diciembre.
- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (1997): *Normas de auditoría del Sector Público*, IGAE, Madrid.
- INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS IN ENGLAND AND WALES (ICAEW) (1975): *The Corporate Report*. ICAEW, London.
- INSTITUTO CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA (1993): *Norma de auditoría sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento*, ICJCE, Madrid.
- KELL, W. y BOYNTON, W. (1992): *Modern auditing*, Wiley & Sons, New York.

LI, D. (1960): "The nature of Corporate Residual Equity Under the Entity Concept", *The Accounting Review*, April, p. 258-263.

LÓPEZ ALDEA, J. (1994): *Vademecum de Auditoría, True and Fair*, Zaragoza.

LÓPEZ DÍAZ, A. y MARTÍNEZ GARCÍA, F. J. (1992): "Auditoría de gestión: aspectos metodológicos", *Revista Técnica Instituto Censores Jurandos de Cuentas de España*, nº 24, p. 4-15.

LÓPEZ GONZALEZ, E.; MENDAÑA CUERVO, C. y RODRÍGUEZ PEREZ, A. (1993): *La eficiencia de las entidades públicas: el papel de la dirección estratégica*, Ponencias y comunicaciones VII Congreso de AECA, Vitoria, p. 795-808.

MARTÍNEZ GARCÍA, F. J. (1992) *La regulación de la Auditoría en España*, IACJCE, Madrid.

MORALA GOMEZ, B. (1992): "La medida de la eficiencia en las entidades públicas", *Actualidad Financiera*, nº 18, Semana 4 al 10 mayo, p. 255-265.

NICH, D. L.; GIFT, R. G. y ZEB, J. (1987): "The future of Operational Auditing", *Internal Auditing*, Winter, p. 3-11.

OFFICE OF THE AUDITOR GENERAL OF CANADA (2000): *Value-for-money audit Manual*, OAG.

PABLO LÓPEZ, I. (1986): "La auditoría operativa: un nuevo campo en la práctica profesional", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 15, nº 51, p. 643-657.

PETERS, T. J. y WATERMAN, R. H. Jr. (1992): *En busca de la excelencia. Lecciones de las empresas mejor gestionadas de los Estados Unidos*, Ediciones Folio, Barcelona.

PRADO LORENZO, J. M. y GONZÁLEZ BRAVO, M. I. (1993): "Hacia una formulación de la auditoría no financiera: la auditoría de gestión", *Revista Técnica Instituto Censores Jurandos de Cuentas de España*, nº 2, p. 12-24.

_____ (1997): *Ensayos sobre Auditoría, Las auditorías no financieras*, ICJCE, Oviedo.

PUBLIC AUDIT FORUM (2000): *What Public Sector Bodies can expect from their Auditors*, March 2000.

RABY, W. (1959): "The two faces of accounting", *The Accounting Review*, July, p. 452-461.

RIPOLL FELIU, V. M. y TAMARIT AZNAR, M. C. (1994): "Contabilidad de gestión: punto de arranque de la gestión empresarial", *Técnica Contable*, nº 543, marzo, p. 193-204.

RIVERO TORRE, P (1994): "Solvencia, eficiencia y rentabilidad", *Iª Jornada de Trabajo sobre Análisis Contable*, ASEPUC, Granada, p. 7-21.

RODRÍGUEZ VALENCIA, J. (1991): *Sinopsis de auditoría administrativa*, Trillas, México.

STERLING, R. P. (1968): "The going concern: an examination", *Accounting Review*, Vol. 43, nº 3, July, p. 481-502.

TERMES ANGLES, F. (1991): *La auditoría de performance en el Sector Público*, IACJCE, Madrid.

TUA PEREDA, J. (1983): *Principios y normas de contabilidad*, Instituto de Planificación Contable, Madrid.

URÍAS VALIENTE, J. (1993): "Nuevos desarrollos en el campo de la auditoría: Hacia una auditoría global", *Vº Encuentro de ASEPUC*, Sevilla.