

LA CULTURA DEL CONTROL

José María Santacana Gómez
Interventor y Auditor del Estado

INTRODUCCIÓN

El diccionario de la Real Academia define la palabra cultura como “ el conjunto de modos de vida y costumbres, conocimientos y grado de desarrollo artístico, científico, industrial en una época o grupo social”

Trasladado al ámbito de las organizaciones públicas, la cultura de estas organizaciones podríamos definirla como el conjunto de valores, costumbres, procedimientos y pautas de comportamiento utilizados tanto institucionalmente como sobre todo por las personas integradas dentro de las mismas en su forma de actuar.

Entre los componentes de la cultura de nuestras entidades públicas están los que propiamente configuran y determinan su cultura de control en la que debe de estar integrada como un componente tanto cualitativo como cuantitativo de las misma, la cultura de auditoria interna, al integrarse en todas las entidades publicas un departamento de control interno.

A efectos de analizar la cultura de auditoria interna que prevalece en las Administraciones Públicas es necesario establecer unos parámetros previos, cuya implementación y prevalencia contribuyen sin ninguna duda a la existencia de una cultura negativa o positiva de control dentro de las organizaciones con las consecuencias que la aplicación de unos u otros tienen en el funcionamiento de los correspondientes departamentos de auditoria interna y en consecuencia en la eficacia y eficiencia de su funcionamiento.

Como factores negativos que contribuyen a crear una imagen negativa y tradicional de la cultura de auditoría interna, podríamos destacar entre otros los siguientes:

- La actuación de los auditores se dedica exclusivamente a la búsqueda de deficiencias, fallos y errores.
- Consideran que su independencia les impide participar en los problemas de los órganos gestores auditados y, en consecuencia, se abstiene de realizar labores de asesoramiento a los mismos.
- Se realiza un control primordial sobre las actuaciones de las personas con una visión cuasi policiaca.

Las principales consecuencias de la implantación de este tipo de cultura de auditoría, es la existencia de recelo y desconfianza por parte de la organización administrativa sobre la labor de los auditores, existiendo un cierto temor y rechazo a sus actuaciones, lo que produce con frecuencia una cierta manipulación de la información que debe supervisarse por los auditores, lo que conlleva como principal consecuencia un trabajo desagradable para todos.

Por el contrario una imagen positiva y actual de la cultura de auditoria interna implica que las actuaciones realizadas por los auditores tengan las siguientes pautas de conducta:

- Las actuaciones irán encaminadas a realizar un análisis de riesgos y control de los mismos, reduciendo los existentes.
- Las actuaciones estarán regidas por los principios de transparencia y participación, lo que implicara una mayor cooperación entre los auditores y los órganos gestores auditados y una confianza mutua entre los mismos.
- La auditoria ira encaminada a lograr un mayor asesoramiento en orden a conseguir una mayor economía, eficiencia y eficacia en la administración de los recursos públicos.

Como consecuencia de la existencia de este tipo de cultura se produce una alta cooperación entre los auditores y los órganos auditados con la finalidad de conseguir una mejora continua en el funcionamiento de la organización, a efectos de garantizar entre todos una seguridad razonable en la utilización eficaz y eficiente de los recursos públicos.

EL INFORME COSO

En el contexto de la crisis económica globalizada, y del funcionamiento de los organismos públicos tanto supranacionales como estatales, autonómicos y locales existentes, se considera necesario potenciar en todos los niveles de las diversas áreas administrativas, a efectos de conseguir la mayor eficacia y eficiencia en la utilización de los recursos públicos, una nueva cultura del control interno, que hoy tiene como punto de partida generalmente aceptado, tanto en el ámbito público como en el privado, los criterios contenidos documentalmente en el manual de Control Interno “ Internal Control-Integrated Framerwork”, publicado en 1992 por “the Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission” comúnmente conocido como informe COSO.

En el referido informe, el control interno se entiende como un proceso integrado, y no un conjunto de pesados mecanismos burocráticos añadidos al mismo, que ejecuta la dirección, la administración, y en general todo el personal de una entidad, sea pública o privada, diseñado con el fin de proporcionar una garantía razonable para el logro de los objetivos siguientes:

- Eficacia y eficiencia de las operaciones.
- Fiabilidad de la información financiera.
- Cumplimiento de las leyes, reglamentos y políticas.

Los planteamientos del informe COSO se han transpuesto al ámbito del sector público a través del informe que en 1999 elaboró la US Government Accountability Office (GAO) actualmente oficina de Auditoría General de EEUU, en el que se establecían unas normas para el control interno en el gobierno federal que se presentaban como una adaptación al sector público de la metodología de trabajo y las propuestas contenidas en el informe COSO.

En las normas de la GAO, el control interno se define como un elemento integrante de la gestión de una organización que proporciona un grado razonable de seguridad de que se están alcanzando los siguientes objetivos.

- Eficacia y eficiencia de las operaciones.
- Fiabilidad de la información financiera.
- Cumplimiento de las leyes, reglamentos y políticas.

Para la GAO, control interno es sinónimo de control de gestión. El control interno es un aspecto fundamental de la gestión de una organización que incluye los planes, métodos y procedimientos que la organización sigue para desarrollar su misión de alcanzar sus metas y objetivos. Se caracteriza por ser:

- Un proceso continuo, constituido por una serie de acciones y actividades que se desarrollan de manera continuada en la operatoria de una entidad, es decir un medio para alcanzar un fin y no un fin en sí mismo.
- Lo llevan a cabo las personas que actúan en todos los niveles, no se trata solamente de manuales de organización y procedimientos. La responsabilidad sobre el control interno recae sobre la dirección de la entidad, pero junto al equipo de dirección, todos los miembros de la organización están implicados en el proceso.
- Sólo puede aportar un grado de seguridad razonable, no la seguridad total, en la consecución de los objetivos propuestos. Por muy bien diseñado que esté el sistema de control o por muy bien que funcione, no es posible asegurar con rotundidad que se van a cumplir todos los objetivos de la organización. El sistema de control debe contribuir razonablemente a la consecución de estos objetivos, pero no puede garantizarlos.
- Está pensado para coadyuvar y facilitar la consecución de los objetivos de la organización.

El marco integrado de control que plantea el informe COSO consta de cinco componentes interrelacionados, que pueden y deben ser implementados en todas las empresas y administraciones públicas de acuerdo a las características administrativas, operacionales y de tamaño de las mismas y, en todo caso, forman parte de su proceso de gestión. La GAO recoge estos componentes en sus normas y establece que deben de constituir el nivel mínimo de calidad aceptable y deben de ser una referencia fundamental para evaluar los sistemas de control interno existentes en las distintas entidades. Los componentes son:

1. El “Control Environment” o entorno o ambiente de control, comprende el talante de una organización, que influye en la conciencia de sus empleados sobre el riesgo, y forma la base de los otros componente

de la gestión de riesgos corporativos, proporcionando disciplina y estructura.

Los factores del ambiente interno incluyen la filosofía de gestión de riesgos de una entidad, su riesgo aceptado, la supervisión ejercida por el Consejo de Gobierno, la integridad, los valores éticos y competencia de su personal y la forma en que la dirección asigna la autoridad y responsabilidad y organiza, forma y desarrolla a sus empleados.

Para la GAO la existencia de un entorno de control implica que la dirección y los empleados deben establecer y mantener un entorno de trabajo en toda la organización que asegure una actitud positiva hacia el control interno y la gestión responsable.

2. El "Risk assessment" o evaluación o valoración de riesgos, que establece que la dirección debe de conocer sus riesgos operacionales, financieros y de cumplimiento de la legalidad, documentarlos, evaluarlos y establecer estrategias para afrontarlos. La evaluación de riesgos permite a la organización considerar los potenciales acontecimientos que pudieran afectar a la consecución de sus objetivos.

Según las normas de la GAO el control interno debe proporcionar una valoración de los riesgos, tanto internos como externos, que la entidad administrativa debe afrontar.

3. Las "Control Activities" o actividades de control de procedimientos y políticas de carácter preventivo. Son las políticas y los procedimientos que ayudan a asegurar que la respuesta a los riesgos sea correctamente efectuada. Las actividades de control se deben producir en todos los niveles y funciones de la organización.

Según las normas de la GAO las actividades de control interno contribuyen a asegurar el cumplimiento de las instrucciones de la dirección. Comprenden un variado rango de actividades, como revisiones de desempeño real, controles sobre el tratamiento de la información, control físico de activos vulnerables, establecimiento y revisión de medidas e indicadores de desempeño, segregación de tareas, registro adecuado y oportuno de operaciones, etc. Deben realizarse actividades que sean eficaces y eficientes en la consecución de los objetivos de control de la entidad.

4. "Information & Communication", información y comunicación o los procedimientos establecidos para generar información suficiente y a tiempo, que permita la toma de decisiones a todos los niveles de la organización

Según la GAO el registro y la comunicación de la información tanto a la dirección como a aquellos miembros de la entidad que la necesiten, debe realizarse en forma y tiempo a efectos de poder cumplir con sus responsabilidades.

5. "Monitoring" o supervisión que englobaría todas aquellas actividades que permiten obtener evidencia en tiempo real o a posteriori de que los componentes anteriores funcionan adecuadamente.

Las normas de la GAO consideran que el control interno debe estar diseñado para asegurar que en el funcionamiento normal de la entidad se produce una supervisión continua. También es de utilidad realizar evaluaciones específicas del sistema de control. La supervisión del control interno debe incluir políticas y procedimientos que garanticen que los hallazgos de las auditorías u otro tipo de revisiones se resuelven de inmediato.

En el año 2004, en el informe COSO II, como consecuencia del nuevo marco de gestión de riesgos se añaden tres componentes más:

6. Ajuste o establecimiento de objetivos. Determina que la dirección tiene la obligación de ajustar o establecer objetivos estratégicos compatibles con el grado de riesgo aceptado. Estos objetivos deben existir antes de que la organización pueda identificar los acontecimientos capaces de impedir su consecución.
7. Identificación de acontecimientos. Para la identificación de los posibles acontecimientos la dirección debe considerar tanto los factores internos como los externos. Entre los factores externos podemos destacar el ambiente económico, la naturaleza y los factores políticos, sociales y tecnológicos. Los factores internos tienen en cuenta aspectos tales como las competencias de la gestión, el personal y los procesos.
8. Respuesta de riesgo. Para cada riesgo significativo la dirección debe en todo caso generar potenciales respuestas independientemente de que siempre existirá un riesgo residual, no sólo porque los recursos son limitados, sino también debido a la incertidumbre del futuro y a limitaciones inherentes a otras actividades.

La implementación del control interno implica pues, que cada uno de sus componentes estén aplicados a cada categoría esencial de la empresa o Administración Pública convirtiéndose en un proceso integrado, dinámico y permanente.

Como paso previo cada entidad debe establecer los objetivos, políticas y estrategias relacionadas entre si con el fin de garantizar el desarrollo de la organización y el cumplimiento de las metas corporativas; aunque el sistema de control interno debe ser intrínseco a la administración de la entidad y contribuir para que ésta sea más flexible y eficaz en su funcionamiento.

No obstante y como es lógico existen ciertas limitaciones que impiden que el sistema como tal pueda garantizar la inexistencia total de riesgos ya que siempre existirá un pequeño porcentaje de incertidumbre. Por esta razón siempre es necesario realizar un estudio adecuado de los riesgos internos y

externos con el fin de que el control provea una seguridad razonable para la categoría a la cual fue diseñado. Es por ello que es muy importante la contratación de personal con gran capacidad profesional, integridad y valores éticos así como la correcta asignación de responsabilidades bien delimitadas donde se interrelacionan unas con otras con el fin de que no se rompa la cadena de control fortaleciendo el ambiente de aplicación del mismo. Cada persona es un eslabón que garantiza, hasta cierto punto, la eficiencia y efectividad del funcionamiento de la organización.

El informe COSO determina, que el establecimiento de procedimientos de Control interno es una responsabilidad de los gestores de la entidad y no de los auditores, aunque en ocasiones, parezca lo contrario por el esfuerzo que dedican estos a revisarlo y el poco interés que presta el órgano auditado.

Cabe destacar en este sentido, que la responsabilidad principal en la aplicación del sistema de control interno en la organización debe corresponder siempre a la máxima dirección de la administración o alta gerencia con el fin de que exista un compromiso real a todos los niveles de la entidad, siendo función del departamento de auditoría interna o quien haga sus veces, realizar la adecuada evaluación o supervisión, con el fin de garantizar la actualización, eficiencia y validez del mismo a través del tiempo. Estas evaluaciones pueden ser continuas o puntuales sin tener una frecuencia predeterminada o fija. Así mismo, es conveniente mantener una correcta documentación con el fin de analizar los alcances de la evaluación, niveles de autorización, indicadores de desempeño e impactos de las deficiencias encontradas; estos análisis deben detectar en un momento oportuno cómo los cambios internos o externos del contexto social en que actúa la administración pública, pueden afectar el desarrollo o aplicación de las políticas públicas de su competencia en función de la consecución de los objetivos asignados para su correcta evaluación.

La comprensión del control interno puede así ayudar a cualquier entidad pública o privada a obtener logros significativos en su desempeño con eficiencia, eficacia y economía, indicadores indispensables para el análisis, toma de decisiones y cumplimiento de metas.

Hasta El informe COSO, los estudios sobre el funcionamiento de los sistemas de control interno tendían a hacer hincapié en el papel de las unidades supervisoras como máximos responsables del control, distinguiéndose en cada organización dos posiciones contrapuestas, la del gestor y la del controlador. Lo novedoso del enfoque COSO es reconocer que la responsabilidad sobre el control interno está incluida entre las responsabilidades de la gestión. El control interno no es la actividad de supervisión realizada por una unidad específica, sino un proceso en el que están implicados todos los miembros de la organización, con su dirección a la cabeza, para asegurar que ésta cumple sus objetivos operativos, proporciona información fiable y actúa de acuerdo con las normas.

En la Unión Europea el modelo "PIFC (Public Internal Financial Control) pretende ofrecer un modelo estructurado a los gobiernos, en el que, frente al énfasis que ponen los sistemas tradicionales en el control interno de legalidad y regularidad, se subrayan los criterios de economía, eficiencia y eficacia en la gestión de fondos públicos, de modo que la mejora de los sistemas de control interno de la Administración Pública contribuyan a prevenir los riesgos antes de su detección en la fiscalización.

INTOSAI

Como complemento a las tesis recogidas en el informe COSO, hay que destacar la definición elaborada por la Comisión de Normas de Control Interno de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), que considera el control interno como el plan de organización, y el conjunto de planes, métodos, procedimientos y otras medidas de una institución, tendentes a ofrecer una garantía razonable de que se cumplan los siguientes objetivos principales:

- Promover operaciones metódicas, económicas, eficientes y eficaces, así como productos y servicios de la calidad esperada.
- Preservar al patrimonio de pérdidas por despilfarro, abuso, mala gestión, errores, fraudes o irregularidades.
- Respetar las leyes y reglamentaciones, como también las directivas y estimular al mismo tiempo la adhesión de los integrantes de la organización a las políticas y objetivos de la misma.
- Obtener datos financieros y de gestión completos y confiables y presentados a través de informes oportunos.

Para la alta dirección es primordial lograr los mejores resultados con economía de esfuerzos y recursos, es decir al menor costo posible. Para ello debe controlarse que sus decisiones se cumplan adecuadamente, en el sentido que las acciones ejecutadas se correspondan con aquéllas, dentro de un esquema básico que permita la iniciativa y contemple las circunstancias vigentes en cada momento.

Por consiguiente, siguiendo los lineamientos de INTOSAI, incumbe a la autoridad superior la responsabilidad en cuanto al establecimiento de una estructura de control interno idónea y eficiente, así como su revisión y actualización periódica.

Ambas definiciones (COSO e INTOSAI) se complementan y conforman una versión amplia del control interno: la primera enfatizando respecto a su carácter de proceso constituido por una cadena de acciones integradas en la gestión, y la segunda atendiendo fundamentalmente a sus objetivos.

AMBIENTE DE CONTROL

De los ocho componentes del control que desarrolla el informe COSO sin ninguna duda el más importante y el que se basa fundamentalmente en la existencia de una cultura positiva de auditoría, es el denominado "Control Environment" o entorno o ambiente de control.

Este componente considera que la base de un buen sistema de control interno es el personal y el ENTORNO DE CONTROL, lo que implica que es preciso tener en cuenta aspectos como los siguientes: la ética y la integridad, la competencia profesional, la filosofía y estilo de dirección, la estructura organizativa, la autoridad, la responsabilidad y la política de recursos humanos.

El ambiente de control refleja el espíritu ético vigente en una entidad respecto del comportamiento de los agentes, la responsabilidad con que encarán sus actividades, y la importancia que le asignan al control interno.

Sirve de base de los otros componentes, ya que es dentro del ambiente donde se evalúan los riesgos y se definen las actividades de control tendientes a neutralizarlos. Simultáneamente se capta la información relevante y se realizan las comunicaciones pertinentes, dentro de un proceso supervisado y corregido de acuerdo con las circunstancias.

El ambiente de control define al conjunto de circunstancias que enmarcan el funcionamiento de una entidad desde la perspectiva del control interno y que son por lo tanto determinantes del grado en que los principios de este último imperan sobre las conductas y los procedimientos organizacionales.

Es fundamentalmente, consecuencia de la actitud asumida por la alta dirección, la gerencia, y por carácter reflejo por los demás agentes con relación a la importancia del control interno y su incidencia sobre las actividades y resultados.

Establece las pautas de actuación y en consecuencia la CULTURA de la organización y, sobre todo, provee disciplina a través de la influencia que ejerce sobre el comportamiento del personal en su conjunto.

Constituye la base para el desarrollo de las acciones y de allí deviene su trascendencia, pues como conjunción de medios, procedimientos y reglas previamente definidas, implementa la influencia colectiva de varios factores en el establecimiento, fortalecimiento o debilitamiento de políticas y procedimientos efectivos en una organización.

VALORES QUE ACREDITAN LA EXISTENCIA DE UNA CULTURA POSITIVA DE CONTROL

Entre los valores fundamentales que acreditan la existencia de una cultura positiva de control dentro de una organización podríamos destacar:

- La existencia de una filosofía y un estilo de dirección y de gerencia, tendientes a promover que las actuaciones de los miembros de la organización estén sujetas al principio de Integridad, a los valores éticos, a la competencia profesional y dirigidas a fomentar el compromiso de todos los componentes de la organización, así como su adhesión a las políticas y objetivos establecidos.
- La existencia de una estructura, un plan organizacional, y unos reglamentos y manuales de procedimiento que implementan un ambiente de control.
- La existencia de una asignación de responsabilidades y de administración y de desarrollo del personal tendientes a fomentar un ambiente de control.
- El grado de documentación de políticas y decisiones, y de formulación de programas que contengan metas, objetivos e indicadores de rendimiento.

- El grado en que los órganos personales o colegiados, responsables del funcionamiento de la administración pública correspondiente, prestan su apoyo al departamento de auditoría y colaboran en tiempo y forma en la adopción por el órgano gestor de las medidas y actuaciones establecidas en las recomendaciones contenidas en sus informes una vez aceptadas las mismas.
- La existencia de un clima de cooperación y confianza entre auditores y auditados, que facilita la realización del trabajo de auditoría sin trabas ni obstáculos añadidos, permitiendo que las actuaciones del departamento de auditoría interna sean percibidas como una ayuda y no como un obstáculo burocrático más

Por su parte entre los valores fundamentales que acreditan la existencia de una cultura positiva de control dentro del departamento de auditoría interna podríamos destacar:

- El departamento de auditoría trabaja con toda transparencia y su trabajo tiene como finalidad la mejora continua de los procedimientos de actuación aplicables sin tratar de sorprender a nadie en fallos apuntándose tantos a su favor.
- Los empleados tienen un concepto claro sobre la unidad de auditoría interna, sus funciones y su finalidad.
- Los auditados conocen previamente a su ejecución el plan de auditoría aprobado al efecto.
- Los procedimientos de elaboración y discusión de los informes de auditoría están normalizados y son conocidos por el personal del departamento de auditoría y por la administración auditada.
- La auditoría interna está situada convenientemente en la estructura orgánica de la organización y tiene idéntico nivel jerárquico que el de los directivos responsables de las áreas funcionales.
- El departamento de auditoría interna cuenta con los medios humanos y técnicos necesarios para el desarrollo de su trabajo.

Los órganos personales o colegiados, máximos responsables de las Administraciones Públicas y en su ámbito los responsables de los departamentos de auditoría interna, debería analizar el grado de implantación en sus unidades de los valores descritos, a efectos de evaluar el grado de desarrollo de una cultura positiva de control dentro de las organizaciones a su cargo y, en su caso, adoptar las medidas necesarias para implementar un ambiente de control que permita conseguir los objetivos establecidos y reducir los riesgos que impidan su consecución.

EVOLUCIÓN DE LOS MODELOS DE CONTROL

En el cuadro siguiente se refleja cuales han sido los cambios mas significativos en los modelos adoptados por los sistemas de control en las ultimas décadas de acuerdo con la cultura de auditoria imperante en la organizaciones administrativas modernas.

	Sistemas Tradicionales de Control	Tendencias actuales de los Sistemas de Control
Cultura de la Organización Auditada	El sistema de control es un proceso burocrático añadido al procedimiento general.	El sistema de control está integrado en los procedimientos generales de la organización y contribuye a la consecución de sus fines.
Finalidad del Control	Evitar incumplimientos de la legalidad aplicable.	Garantizar dentro del cumplimiento de la legalidad la eficacia y eficiencia en la utilización de los recursos públicos.
Actuaciones del Auditor	<ul style="list-style-type: none"> • Comprobar el cumplimiento de la legalidad • Detectar incumplimientos e ineficacias de los procedimientos aplicables • Proponer, en base a la evidencia detectada, recomendaciones para corregir los defectos observados. 	<ul style="list-style-type: none"> • Comprobar el cumplimiento de la legalidad básica. • Evaluar actuaciones y procedimientos que supongan riesgos importantes en el funcionamiento de las Administraciones auditadas para la consecución de sus fines. • Recomendar actuaciones en orden a la reducción de riesgos y mejorar la eficacia y eficiencia del conjunto de la organización auditada. • Asesorar de forma independiente a los responsables de la gestión de los recursos públicos.
Alcance	Análisis documental del cumplimiento de la normativa aplicable.	Análisis de los procedimientos utilizados y de los resultados obtenidos y de los riesgos que puedan evitar su cumplimiento.

CONCLUSIONES

La creación e implementación de un clima de confianza y de los valores del control, como una responsabilidad de todos los miembros de las organizaciones públicas, indudablemente seria un poderoso medio para potenciar la eficacia y la eficiencia de su funcionamiento, con la finalidad de garantizar el cumplimiento de las políticas públicas, así como el uso racional de los recursos escasos disponibles, evitando un despilfarro sustancial de tiempos y medios tanto materiales como personales, de ahí la importancia de la implementación de medidas que promuevan una cultura positiva de control dentro de las administraciones públicas.

El Departamento de auditoria interna necesita contribuir a la creación de ese ambiente positivo de control dentro de la organización administrativa donde efectúa su trabajo, mediante el desarrollo e implementación de una cultura de compromiso y confianza con los órganos gestores en orden a la consecución de unos resultados comunes.

La interacción entre gestores, evaluadores y presupuestadores, debería realizarse dentro de un clima de apoyo y consenso amplio, con una finalidad interesada y orientada hacia el objetivo común de conseguir una información que permita una mejor asignación y uso de los recursos públicos.

La existencia de un ambiente positivo de control facilitaría la percepción de interdependencia entre las actuaciones de gestión, control y evaluación y presupuestación, facilitando la reducción de incertidumbres, de los niveles de riesgo y de las posibilidades de comportamientos de gestión no deseados.

La supervisión interna constituye uno de los requisitos necesarios para que la autorregulación del gobierno cooperativo sea efectivo.

La existencia de un ambiente positivo de control debe de garantizar que el departamento de auditoría interna tenga las facultades necesarias para auditar a toda la organización, dependa del más alto nivel, esté sujeta a una planificación a corto, medio y largo plazo y busque aportar valor añadido a la organización, colaborando y ayudando con los gestores auditados. Por su parte, para realizar las funciones especificadas, el auditor debe de ser independiente, objetivo y disponer de una adecuada competencia profesional.

Referencias bibliográficas:

José Antonio Arcenegui Rodrigo

“El moderno papel de la auditoría interna en el marco del gobierno corporativo.

Estudio de las recomendaciones del Comité de Basilea al caso de las entidades financieras”

Colección *Tesis y ensayos* – Fundación de las Cajas de Ahorros.

Eduardo Hevia Vázquez

“Concepto moderno de la Auditoría Interna y fundamentos de la Auditoría Interna”

Instituto del Auditores Internos de España

Eduardo Zapico Goñi

“El desencanto del presupuesto por programas ¿Problemas de implantación o limitaciones al modelo?”

Revista *Cuenta con la IGAE* – Noviembre 2009 – Núm. 23 (págs. 12-25)

José Andrés Dorta Velázquez

“Nuevas tendencias de la auditoría interna en el sector público”

Miguel Barquero

“El control interno en trabajos de fiscalización”

Auditoría pública – nº 47 – págs. 47-56

Luis Barrio Tato

“El factor emocional en auditoría”

Auditoría pública – nº 44 (2008 – págs. 37-46)

Comitte of sponsoring organizations of the treadway comission (COSO)

Gestión de riesgos corporativos.Marco integrado.Técnicas de aplicación

Septiembre 2004

Adriana Fernández Menta

Nuevo marco COSO de gestión de riesgos

Boletín de normas y asuntos profesionales del Instituto de Auditores Internos de Argentina

Nº 9 – Septiembre 2003

Luis Barrio Tato y Sandra Barrio Carvajal

El Informe de Control Interno en la Administración Pública

Auditoría Publica – nº 46 – págs. 51-60