

Las tendencias actuales en los sistemas de control interno de las organizaciones. Implicaciones para las Administraciones Públicas

Miguel Miaja Fol

*Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado
miguel.miaja.fol@es.pwc.com*

Resumen

La administración pública española dispone de un sistema de control interno solidamente afianzado, cuyos elementos esenciales se diseñaron a finales del siglo XIX, lo que nos lleva a preguntarnos si existen otras formas de entender el control interno más adecuadas para organizaciones del tamaño y complejidad de la administración actual. Este trabajo estudia las tendencias actuales del control interno tomando como referencia el marco conceptual desarrollado a partir de los informes Treadway (1987) y COSO (1992-1994); analiza el contenido de estos informes y su aplicación práctica en empresas cotizadas y administraciones públicas como las de EEUU, la Comisión Europea y Estados miembros de la Unión Europea; finalmente realiza una valoración del control interno de la administración española desde la perspectiva del modelo COSO y propone un amplio debate sobre la necesidad de reformar el sistema actual.

Palabras clave

Auditoría interna, control, control financiero público, control interno, información financiera fraudulenta, COSO, Treadway.

Current trends of organizations' internal control systems. Implications for Public Administrations

Abstract

The Spanish public administration has a well established system of internal control, whose essential elements were set up in the late 19th century, which brings up the question of whether there are more ways of understanding internal control that could be more adequate to deal with the current administrations' size and complexity. This paper examines current trends of internal control taking its references from such reports as Treadway (1987) and the COSO (1992-1994) concept framework; it analyzes the content of these reports and their practical application in both public companies and public administrations in USA, the European Commission and EU member states. Finally it assesses the Spanish administrations internal control systems from a COSO model perspective and raises debate about the necessity to reform the current system.

Key words

Control, COSO, fraudulent financial reporting, internal audit., internal control, public financial control, Treadway.

1. INTRODUCCIÓN

2. EL CONTROL INTERNO DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA EN ESPAÑA

a. Configuración del control interno en la actual Ley General Presupuestaria

El artículo 140 de la vigente Ley General Presupuestaria (LGP) se refiere al control de la gestión económico-financiera del sector público estatal distinguiendo entre control interno y externo. Este último, de acuerdo con lo dispuesto en la Constitución Española, corresponde al Tribunal de Cuentas, mientras que el primero se atribuye por la LGP a la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), que lo ejercerá “*con plena autonomía respecto de las autoridades y demás entidades cuya gestión controle*”.

A lo largo de su título VI, la LGP regula el control interno estableciendo sus objetivos, ámbito sobre el que actúa, principios en que se basa y formas de ejercerlo. De la regulación contenida en esta ley se desprenden las siguientes características del control interno:

- Tiene por objeto verificar la gestión económico-financiera de la administración, tanto desde el punto de vista de cumplimiento de la normativa aplicable, como de la eficacia y eficiencia de sus actuaciones y su sometimiento a principios de buena gestión financiera.
- Se concibe como una función específica, cuyo ejercicio se encomienda a un órgano especializado que forma parte de la estructura administrativa, pero goza de una amplia autonomía funcional (principio de autonomía).
- Se realiza través de unidades destacadas ante los distintos servicios gestores (principio de ejercicio desconcentrado), que a todos los efectos dependen del órgano que tiene atribuida la función de control (principio de jerarquía interna).
- Actúa sobre todas las entidades que componen el sector público estatal, pero su intensidad y la forma en que se ejerce se modulan en función de los distintos tipos de entidad

La Ley contempla tres modalidades o formas de ejercer el control interno, la función interventora, el control financiero permanente y la auditoría pública.

- La función interventora se realiza mediante la inserción, en el procedimiento administrativo de gestión financiera, de un trámite cuyo objeto es verificar la regularidad de todo acto de gestión antes de que se apruebe, de modo que, en caso de detectarse irregularidades, la aprobación del acto se suspende hasta que se subsanen los defectos encontrados. Es por tanto un control previo de legalidad que se realiza sobre cada uno de los actos individuales de gestión financiera.

- El control financiero permanente se ejerce de manera continuada sobre un organismo u órgano de la administración, examinando su gestión económico-financiera, informando sobre las deficiencias encontradas y proponiendo medidas de mejora. Se trata de un control concomitante que se realiza sobre la gestión financiera considerada en su conjunto.
- La auditoría pública consiste en una revisión sistemática de la gestión realizada por una entidad en un periodo concreto, con la finalidad de valorar su adecuación a determinados parámetros de buena gestión. Se trata de un control posterior, referido siempre a un periodo concreto, que puede tener por objeto la totalidad o un aspecto parcial de la gestión financiera de una entidad.

En aplicación del principio de autonomía funcional, los órganos de control interno de los ministerios y organismos públicos gozan de independencia respecto de las autoridades cuya gestión fiscalizan, estando sometidos únicamente a la jerarquía de la IGAE. Esta última, por su parte, aunque desde el punto de vista orgánico se inserta en el Ministerio de Economía y Hacienda, desde el punto de vista funcional depende directamente del Consejo de Ministros.

Esta autonomía funcional va más allá de lo que es el mero ejercicio de las actividades de control previstas en la LGP y afecta a la determinación del marco normativo en que se desarrollan dichas actividades, ya que la IGAE tiene atribuida la iniciativa normativa para regular algunas de sus propias actuaciones (por ejemplo, el régimen de fiscalización previa de requisitos básicos se establece por el Gobierno a propuesta de la IGAE), y la competencia plena para regular otras (por ejemplo, para aprobar las normas de auditoría e instrucciones aplicables a la realización de la auditoría pública).

La contrapartida de la independencia funcional de la IGAE es la existencia de un duro régimen de responsabilidades en virtud del cual, cuando se produzcan infracciones de las que se deriven perjuicios económicos para la Hacienda Pública, los interventores que, en el ejercicio de la función interventora, no hubieran advertido por escrito de la improcedencia o ilegalidad del acto causante del perjuicio, están obligados, junto con los responsables de dicho acto, a indemnizar a la Hacienda Pública.

Las funciones que la LGP atribuye a la IGAE no se agotan en el control interno del sector público estatal, pues el artículo 125 de la ley le atribuye el doble carácter de centro directivo y centro gestor de la contabilidad pública. En su condición de centro directivo, la IGAE tiene atribuida la iniciativa para promover las principales normas contables del sector público, como el Plan General de Contabilidad Pública, que se aprueba por el Ministro de Hacienda a propuesta de la IGAE, y la competencia para aprobar las demás, como es el caso de los planes parciales o especiales que la IGAE elabore conforme al Plan General. En su condición de centro gestor, la IGAE aplica dichas normas al gestionar la contabilidad de la Administración General de Estado, centralizar la información contable de las distintas entidades del sector público estatal y formar la Cuenta General del Estado.

El amplio catálogo de competencias que acabamos de describir y la autonomía funcional que la IGAE tiene atribuida para ejercerlas, responden a un modelo organizativo del control interno y la contabilidad pública firmemente asentado en la administración española. La LGP regula solamente el control interno del sector público estatal, pero estos mismos principios organizativos se aplican al control interno en las comunidades autónomas y entidades locales, donde las funciones de control interno y contabilidad están atribuidas a una misma unidad administrativa, dotada de la más completa autonomía funcional y servida por funcionarios especializados que, en el ejercicio de sus funciones de fiscalización, están sometidos a un particularmente severo régimen de responsabilidades.

b. Antecedentes y evolución histórica del modelo

El diseño inicial del modelo de control interno que acabamos de describir se perfiló en los últimos años del siglo XIX y se fue consolidando a lo largo del siglo XX. Su origen se encuentra en la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda, de 25 de junio de 1870 (LACH 1870), cuyo artículo 52 agrupaba las funciones de intervención y contabilidad bajo una misma dirección. Los principales elementos del modelo de control interno de la ley de 1870, identificables todos ellos en el modelo actual, son:

- Atribución de las funciones de control y contabilidad a un mismo órgano de la administración:

Artículo 52. Se confiere al director general de contabilidad el carácter de interventor general de la Administración del Estado. La Dirección de Contabilidad fiscalizará todos los actos de la Administración Pública que produzcan ingresos o gastos; interviendrá la ordenación y ejecución de los ingresos y pagos, y llevará toda la contabilidad del Estado.

- Ejercicio de estas funciones a través de órganos desconcentrados sometidos a la disciplina del mismo centro directivo:

Artículo 53. La Intervención general ejercerá sus funciones por medio de agentes directos o delegados establecidos cerca de todas las dependencias encargadas de los diferentes ramos de la administración pública y de la Ordenación general o secundaria de los pagos

- Mecanismos para asegurar la independencia funcional de los interventores:

Artículo 54. Todos los agentes interventores directos serán nombrados por el Ministro de Hacienda a propuesta de la Intervención general

- Especial régimen de responsabilidades en el ejercicio de la función fiscalizadora:

Artículo 56. Los interventores serán responsables mancomunadamente con los administradores, ordenadores de pagos y jefes de establecimientos, de todos los ac-

tos ilegales de estos referentes a la liquidación de derechos y obligaciones de la Hacienda y del Tesoro y a los pagos que realicen las Cajas, siempre que los consientan sin hacer observación escrita acerca de su improcedencia o ilegalidad.

La LACH 1870 utilizaba indistintamente los términos Dirección de Contabilidad e Intervención General para referirse al mismo centro directivo. Esta confusión desaparece tras un Decreto del presidente de la República, de 7 de enero de 1874, estableciendo la denominación de Intervención General de la Administración del Estado que se conserva en la actualidad.

En 1911, una nueva Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública (LACHP 1911) mantiene el modelo organizativo vigente desde 1870 y refuerza algunos de sus elementos esenciales. Esta nueva Ley establece que la IGAE tendrá *“el doble carácter de centro directivo de la contabilidad administrativa y centro encargado de intervenir los ingresos y pagos del Estado y fiscalizar todos los actos de la Administración pública que los produzcan”* (artículo 71); mantiene el ejercicio desconcentrado del control a través de agentes delegados; y refuerza notablemente el principio de autonomía funcional con una disposición (artículo 73.3º) que legitima a los interventores para recurrir los actos y resoluciones de las autoridades superiores del ramo de Hacienda que consideren perjudiciales para el Tesoro. Finalmente, la ley endurece el régimen de responsabilidades de los interventores, al introducir supuestos en que su responsabilidad pasa a ser solidaria.

Gutiérrez Robles (1993) nos ofrece una amplia reproducción de los debates que se produjeron en la tramitación parlamentaria de la LACHP 1911. Dos de las alternativas planteadas, aunque no prosperaron en aquel momento, se verían materializadas en los años siguientes. En primer lugar, un sector de la cámara se mostraba partidario de sacar las funciones de intervención del ámbito interno de la administración y atribuírselas al Tribunal de Cuentas. Por otra parte, algún diputado expresó su opinión de que la intervención de los actos de gasto debería tener carácter previo, que era *“el sistema de prelación establecido en Bélgica, Italia y algunos países de América”* (Gutiérrez Robles, A., 1993, p. 131). Estas dos ideas se pondrían en práctica durante la dictadura del general Primo de Rivera y, aunque la primera duró lo mismo que la dictadura, la segunda sigue teniendo plena vigencia.

En 1924 se suprimen el Tribunal de Cuentas y la IGAE, instituyéndose un nuevo órgano de control externo de la Hacienda con el nombre de Tribunal Supremo de la Hacienda Pública. Las funciones fiscalizadoras de la IGAE se adscriben a este nuevo Tribunal, que las ejercerá con carácter previo, mientras que las de contabilidad se refunden con las de tesorería del Estado en la nueva Dirección General del Tesoro y Contabilidad.

En 1930, después de la caída de Primo de Rivera, se reestablece el modelo organizativo vigente hasta 1924, con la dualidad entre control externo, a cargo del Tribunal de Cuentas, y control interno, a cargo de la IGAE, que recupera sus funciones

contables y mantiene vigente el Reglamento del Tribunal Supremo de la Hacienda Pública para el ejercicio de la fiscalización, que se seguirá realizando con carácter previo.

En 1977, la ley de 1911 fue sustituida por una nueva Ley General Presupuestaria (LGP) que mantuvo el diseño básico del sistema de control de legalidad, tal y como se venía ejerciendo, pero abrió las puertas a nuevas modalidades de control, al regular, de una manera un tanto embrionaria, el control financiero y el control de eficacia.

Posteriores modificaciones de la LGP de 1977 y, finalmente, la actual LGP de 2003, han ido perfilando el contenido de estas nuevas modalidades de control. En la actualidad, lo que la Ley de 1977 denominó control financiero ha acabado por desdoblarse en las dos nuevas formas de ejercer del control que en la Ley de 2003 acompañan a la función interventora, es decir, control financiero permanente y auditoría pública. En cuanto al control de eficacia, este ha quedado subsumido dentro de los principios de buena gestión financiera y ha pasado a formar parte los fines del control financiero permanente y de la auditoría pública.

c. Primeras reflexiones sobre la validez del modelo de control interno

Hemos visto cómo el control interno de la administración pública en España se organiza en base a un modelo diseñado en el último tercio del siglo XIX, que a lo largo de 140 años se ha ido consolidando, a la vez que se enriquecía con nuevos elementos que se añadían al modelo básico. La mayor parte de estos nuevos elementos se han ido desarrollando a partir de 1978 y han adquirido madurez con la actual Ley General Presupuestaria de 2003. Pero en esta evolución histórica siempre cabe preguntarse si la incorporación de nuevos elementos al viejo modelo es suficiente para dar respuesta a las necesidades actuales.

La primera referencia para esta reflexión es que la administración pública de 2010 no tiene nada que ver con aquella para la que la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda de 1870 diseñó su modelo de control.

La Hacienda española de 1870 era la propia de un estado liberal que limita su propia actividad económica al suministro de bienes públicos puros, como policía, justicia o defensa, y a construir y mantener una infraestructura de transportes y comunicaciones (Comín Comín, F., 1996, p. 21). Hasta bien entrado el siglo XX, los gastos del estado en España se mantuvieron a niveles inferiores al 10% del PIB, con una composición cualitativa en la que el servicio de la deuda, defensa y servicios generales absorbían en torno al 70% del gasto, mientras que a servicios económicos se destinaba alrededor de un 10%; educación evolucionó desde un 1%, en el periodo entre 1850 y 1886, hasta un 4% entre 1907 y 1923; y el gasto sanitario era inexistente (Comín Comín, F., 1996, pgs 38-40).

Ni por su tamaño relativo, ni por el tipo de servicios que presta, se puede comparar la administración pública actual con la que existía hace cien años. Pero además de estas variables, hay que tener en cuenta que la administración de hoy día actúa en un mundo mucho más complejo y exigente, donde debe relacionarse con ciudadanos y agentes políticos y económicos que le exigen eficiencia, eficacia y transparencia en sus actuaciones. Además, vivimos en un mundo mucho más abierto e internacionalizado, donde las transacciones comerciales entre distintos países alcanzan niveles difíciles de imaginar. Hace tan solo treinta años, las empresas han dejado de tener dimensión nacional, y un sinnúmero de organismos internacionales adoptan decisiones o emiten recomendaciones que condicionan las actuaciones de las administraciones públicas nacionales.

En este contexto, los cambios que ha vivido la administración española en los últimos 140 años se parecen mucho a los que han vivido las administraciones de otros países de nuestro entorno que, al igual que la nuestra, han debido ir adaptando sus modelos organizativos a las nuevas circunstancias. Por esto, a la hora de debatir sobre la validez de los sistemas de control interno de nuestra administración, conviene informarse sobre cómo este tipo de sistemas han evolucionado en otros países y cuáles, a nivel internacional, el estado actual del conocimiento en cuanto a modos de organizar el control de las organizaciones.

3. LOS NUEVOS CONCEPTOS DEL CONTROL INTERNO: EL MODELO COSO

a. La definición de un nuevo paradigma de control interno

En los últimos 20 años se ha venido produciendo un cambio en la forma en que entendemos el control interno de las organizaciones. Este cambio se inició en EEUU a finales de los años 80 y afectaba, en un principio, a las sociedades que cotizan en los mercados de valores, pero poco a poco se ha ido extendiendo a otros países y a otros ámbitos subjetivos, de modo que hoy puede hablarse de un nuevo paradigma de control interno a nivel mundial que se ha ido haciendo presente en todo tipo de organizaciones, públicas y privadas.

El marco conceptual de este nuevo paradigma está constituido por los estudios promovidos por el Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway (COSO, por sus siglas en inglés), una organización privada, creada por cinco de las principales organizaciones de profesionales de la contabilidad en EEUU, que tiene por objeto desarrollar orientaciones sobre lucha contra el fraude, control interno y gestión de riesgos, con la finalidad de mejorar los procesos de gestión y gobierno de las organizaciones y reducir el fraude.

En 1985, cinco de las principales asociaciones de profesionales de la contabilidad de EEUU patrocinaron conjuntamente la realización de un estudio para tratar de identificar las causas que pueden dar lugar a la emisión de información financiera fraudulenta y proponer medidas para reducir su incidencia. Estas asociaciones eran:

- American Accounting Association (AAA).
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).
- Financial Executives Institute (FEI).
- Institute of Internal Auditors (IIA).
- National Association of Accountants (NAA), actualmente transformada en Institute of Management Accountants (IMA).

La Comisión Nacional sobre Información Financiera Fraudulenta, también conocida por el nombre de su presidente como Comisión Treadway, estaba compuesta por seis expertos independientes asistidos por un Comité Asesor. Los trabajos de la Comisión se prolongaron durante dos años y el informe final se entregó en octubre de 1997 (Treadway, J. C., Batten, W. M., Kanaga, W. S., Marsh, H. L., Storrs, T. I. & Trautlein, D. H., 1997). Entre sus recomendaciones se incluía una dirigida a las organizaciones patrocinadoras de la propia Comisión, proponiéndoles que continuasen su cooperación para desarrollar nuevas orientaciones generales sobre control interno.

A la vista de esta recomendación, las organizaciones patrocinadoras decidieron continuar colaborando para promover un nuevo estudio que permitiera profundizar en el desarrollo de un concepto común de control interno. El estudio se encargó a la firma auditora Coopers & Lybrand y dio lugar a la publicación, en 1992, de un nuevo informe denominado *Control Interno - Marco Integrado* (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Comisión, 1992 - 1994) también conocido como Informe COSO.

Tras la emisión del informe sobre control interno, COSO continuó promoviendo nuevos estudios e investigaciones sobre información financiera fraudulenta y control interno. En 2004, estas dos líneas de investigación se ampliaron con la publicación de un informe titulado *Gestión de Riesgos Corporativos - Marco Integrado* (COSO, 2004), en el que, complementando el ámbito de estudio de los trabajos anteriores, proporciona un marco conceptual y orientaciones para la gestión de riesgos en las organizaciones.

Como se señala en este último informe, el control interno es una parte integrante de la gestión de riesgos, pero esta responde a una visión más amplia que incluye los objetivos estratégicos de una organización e incorpora la perspectiva del riesgo al considerar la consecución de objetivos. Todo el desarrollo conceptual del informe sobre control interno se incorpora, de forma explícita o a través de referencias, al ámbito conceptual de la gestión de riesgos, por lo que, para aquellos interesados en el control interno en sí, el primer informe *Control Interno - Marco Integrado* sigue siendo válido (COSO, 2004, Vol I, p. 109).

Después de la emisión de estos informes, COSO ha seguido funcionando como organización privada dedicada a desarrollar guías y orientaciones sobre gestión de riesgos corporativos, control interno y prevención del fraude, con la aspiración de mejorar la gestión y reducir el fraude en las organizaciones. En los últimos años ha promovido nuevos informes que profundizan o desarrollan aspectos concretos de cada una de las tres áreas mencionadas.

En paralelo, otras organizaciones distintas de COSO han utilizado este marco como referencia para sus propias investigaciones y desarrollos metodológicos. En primer lugar, como es natural, las propias organizaciones patrocinadoras de la Comisión Treadway han hecho suyo el modelo, que se ha incorporado a las Normas de Auditoría del AICPA y del IIA. Particularmente activo en este aspecto ha sido el IIA, dado el importante papel que el modelo COSO asigna a la actividad de auditoría interna.

Con el tiempo, otras organizaciones profesionales, distintas de las patrocinadoras de la Comisión Treadway, han asumido los planteamientos del modelo COSO, incorporándolo a sus propios desarrollos. Entre las más influyentes, por el alcance internacional de sus pronunciamientos, la Federación Internacional de Contadores (IFAC) que ha incorporado el modelo COSO a sus normas de auditoría (IFAC, 2009, Vol II, ps. 119 a 121) o la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), que ha desarrollado una guía sobre normas de control interno para el sector público basada en dicho modelo (INTOSAI, 2004). Todas estas aportaciones han enriquecido el marco conceptual de COSO, dotándole de una mayor robustez y alcance.

COSO no es el único modelo de control interno desarrollado en los últimos años, pero es, sin duda, el que mayor difusión ha tenido. Entre los modelos que han gozado de más difusión, destacan los conocidos por las siglas CoCo y COBIT. El primero de ellos, desarrollado por el Instituto Canadiense de Auditores de Cuentas, es realmente una adaptación de COSO, que parte de una definición similar de control interno y desarrolla una lista de 20 criterios para evaluarlo; las Siglas CoCo son un acrónimo de la expresión Criterios de Control. En cuanto a COBIT, estas siglas corresponden a Objetivos de Control para Tecnologías de la Información, una guía de buenas prácticas para supervisar el sistema de control interno, publicada por la Asociación de Auditoría y Control de los Sistemas de Información (ISACA), que también parte de una definición de control interno similar a la de COSO.

Por encima de sus diferencias, todos estos modelos destacan que el control interno de las organizaciones es una responsabilidad de los órganos de gobierno y de la alta dirección, que deben establecer sistemas de control interno que les proporcionen una garantía razonable sobre el cumplimiento de los objetivos de la organización, para lo cual se sirven de instrumentos específicos de supervisión como los comités de auditoría o las actividades de auditoría interna. En este contexto, el modelo COSO sigue siendo una referencia válida para explicar las nuevas tendencias del control interno, incluso en aquellos ámbitos donde este modelo no se aplica en su totalidad.

Antes de entrar a discutir cómo los nuevos conceptos sobre el control interno desarrollados por COSO han afectado a la organización de distintos tipos de entidades, públicas y privadas, vamos a repasar someramente el contenido de sus dos primeros informes sobre información financiera fraudulenta y control interno. Con respecto al contenido de estos informes, debemos tener en cuenta que el modelo propuesto por COSO no surge de la nada, pues muchos de sus elementos ya están presentes en diversos modelos previos, que habían sido contruidos desde la perspectiva singular de cada sector o grupo profesional que participa en la vida de las organizaciones. La principal aportación de COSO es haber sabido integrar estas distintas perspectivas en un único modelo, incorporando al mismo los elementos comunes a todas ellas.

b. El informe de la Comisión Nacional sobre Información Financiera Fraudulenta

La Comisión Treadway centró su investigación en las empresas cotizadas, pero en su informe se señala (p. 3) que el eje central de sus recomendaciones, y muy en particular el énfasis que se hace en la responsabilidad de la alta dirección, es aplicable a otro tipo de entidades en las que también existe riesgo de que se produzca información financiera fraudulenta, incluidos los organismos de la administración pública.

El trabajo de la Comisión Treadway se basa en un análisis del funcionamiento de los sistemas de información financiera de las empresas cotizadas en EEUU y de un número significativo de casos de incumplimiento, probados o supuestos, intentando identificar sus causas, sus responsables y los métodos que utilizaron, la extensión y efectos de tales incumplimientos y el modo en que las fuerzas que conducen a la emisión de información financiera fraudulenta, así como los métodos utilizados, evolucionan a medida que lo hace la sociedad.

La parte principal del informe está compuesta por cuatro bloques de recomendaciones dirigidas a las empresas cotizadas, los auditores externos, la SEC y otros organismos con capacidad para actuar sobre el entorno legal y regulatorio, y la comunidad educativa. Al informe se unen varios apéndices, entre los que figuran diversas guías de buenas prácticas.

Las recomendaciones dirigidas a las compañías cotizadas contienen diversas medidas organizativas tendentes a reforzar los mecanismos de control interno de las organizaciones. Para ello se propone abordar el problema de la información financiera fraudulenta a dos niveles:

- En un primer nivel, estableciendo un tono ético adecuado y un entorno de control.
- En un segundo nivel, reforzando la eficacia de las funciones que, dentro de la compañía, son críticas para asegurar la integridad de la información financiera: la contabilidad, la auditoría interna y el comité de auditoría del consejo de administración.

Por lo que se refiere al primer nivel, el informe señala que el factor más importante para asegurar la integridad del proceso elaboración de la información financiera es la cultura de la organización en que se desarrolla este proceso. La creación de un ambiente ético adecuado es responsabilidad de la alta dirección, que debe comprometerse de manera activa en identificar, comprender y evaluar el riesgo de que se produzca información financiera fraudulenta y establecer controles internos que faciliten la prevención o la detección temprana de casos de fraude.

Con respecto a este tema, entre los apéndices que se unen al informe se incluye una guía de buenas prácticas para evaluar el riesgo de fraude en la emisión de información financiera, guía que puede ser utilizada, además de por la alta dirección, por todos aquellos que participan en el proceso de información, como son los auditores interno y externo o el comité de auditoría del consejo.

Un entorno de control es el contexto en que se aplican los controles contables y se preparan los estados financieros, esto incluye aspectos tales como el estilo gerencial, la estructura organizativa o los sistemas de gestión de personal y de asignación y delegación de responsabilidades. Además, debe tenerse en cuenta que existen otros controles, más allá de los puramente contables, que afectan a la información financiera, como es el caso de la actividad de auditoría interna, o de las actividades que desarrolla el comité de auditoría.

En orden a establecer un clima ético a todos los niveles, se recomienda que la alta dirección se comprometa en el desarrollo de códigos de conducta corporativa cuyo cumplimiento debe ser supervisado por la propia dirección con la ayuda del comité de auditoría.

En cuanto a las medidas concretas de reforzamiento de funciones clave, se recomienda prestar atención a las funciones de contabilidad y auditoría interna y a la posición estatutaria de sus respectivos responsables. Por último, se proponen medidas que refuercen y hagan visible la responsabilidad del consejo de administración y la alta dirección en la emisión de información financiera fiable, en particular:

a) Constitución de comités de auditoría

- En el seno de los consejos de administración de las compañías cotizadas deberían establecerse comités de auditoría compuestos exclusivamente por consejeros independientes.
- Cada compañía debería establecer un estatuto, aprobado por el consejo de administración y sometido a revisión periódica, en el que se señalen los deberes y responsabilidades del comité de auditoría, el cual debe disponer de los recursos y competencias adecuadas para cumplir sus responsabilidades.
- El comité de auditoría debe conocer y efectuar una supervisión efectiva sobre el proceso de información financiera y los controles internos de la compañía.

- El comité de auditoría debe revisar la valoración que la dirección de la compañía realice acerca de las cuestiones relacionadas con la independencia del auditor externo y, conjuntamente con la dirección, ayudar al auditor externo a preservar su independencia. En particular, el comité de auditoría debería revisar las propuestas de la dirección sobre contratación de servicios de consultoría con el auditor externo.
- b) Declaraciones de responsabilidad de la dirección y el comité de auditoría
- Todas las compañías cotizadas deberían incluir en sus informes anuales un informe de la dirección, firmado por el consejero delegado y el jefe de contabilidad y/o el director financiero, en el que se reconozca la responsabilidad de la dirección sobre las cuentas anuales y el control interno de la compañía, se explique cómo se han cumplido estas responsabilidades y se ofrezca una valoración de la dirección acerca de la eficacia de los controles internos de la compañía.
 - Todas las compañías cotizadas deberían incluir en sus informes anuales una carta firmada por el presidente del comité de auditoría en la que se describan las responsabilidades del comité y las actividades realizadas durante el ejercicio.

Con relación a estas recomendaciones, en apéndices al informe se incluyen, entre otros documentos, guías de buenas prácticas para el comité de auditoría, el informe de la dirección y la carta del presidente del comité de auditoría.

c. El informe COSO sobre Control Interno - Marco General

Al final de sus recomendaciones a las compañías cotizadas, el informe Treadway incluía una reflexión sobre la existencia de diversos estudios y pronunciamientos acerca del control interno que, si bien habían contribuido a una mejor comprensión general del mismo, habían dado lugar a diversas interpretaciones y filosofías. A la vista de esta situación, la Comisión recomendaba que sus organizaciones patrocinadoras continuasen trabajando conjuntamente para integrar los diversos conceptos y definiciones de control interno y establecer una referencia común (Treadway et al. 1997, p. 48).

Como respuesta a esta recomendación, las organizaciones patrocinadoras del informe Treadway decidieron seguir cooperando a través de la organización privada constituida al efecto con el nombre de COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) para promover la realización de un nuevo estudio que permitiera establecer una definición común de control interno, utilizable por las distintas partes implicadas, y estableciera un patrón de referencia válido para que distintos tipos de entidades pudieran contrastar y mejorar sus sistemas de control.

Este nuevo estudio se encargó a la firma de auditoría Coopers and Lybrand y sus resultados se presentaron en 1992, con el título *Control Interno – Marco Integrado* (COSO, 1992-1994).

El informe COSO ofrece un completo marco conceptual del control interno. Este marco está constituido por una definición de control interno y la identificación y análisis de sus componentes. Adicionalmente, se proporcionan dos herramientas prácticas de especial utilidad; la primera es una guía para la preparación de los informes de la dirección referidos al control interno sobre el proceso de elaboración de los estados financieros que las empresas deben hacer públicos; la segunda es una colección de herramientas aplicables en la evaluación de los sistemas de control interno.

La búsqueda de una definición que recogiese los puntos de vista de los distintos actores que, ya sea como administradores, gestores, contables o auditores, intervienen en el sistema de control interno de una entidad, llevó a una concepción muy amplia del control interno, que se define del siguiente modo (COSO 1992-1994, Vol I, p. 13):

“El control interno es un proceso, realizado por el consejo de administración, la dirección y el personal de una entidad, diseñado para proporcionar seguridad razonable respecto a la consecución de objetivos en las siguientes categorías

- *Eficacia y eficiencia de las operaciones*
- *Fiabilidad de la información financiera*
- *Cumplimiento de las leyes y demás normas aplicables”*

Esta definición se complementa con la identificación de los cinco componentes cuya presencia en una organización permite determinar la existencia de un sistema efectivo de control interno. Estos componentes, que se relacionan entre sí, están integrados en el proceso de gestión de la entidad y proporcionan una referencia válida para evaluar el sistema de control interno. Tras analizarlos uno por uno, el informe ofrece orientaciones para evaluar la eficacia del sistema de control interno en función del grado de presencia de cada componente en el proceso de gestión de la entidad. Los cinco componentes del control interno que el informe COSO identifica son:

- Entorno de control.

El ambiente en que funciona la organización está formado por el conjunto de valores éticos y profesionales de las personas que la forman, las orientaciones del consejo de administración y la filosofía y estilo de gestión del equipo de dirección, los modos organización interna, las políticas de personal, etc. Este ambiente establece el tono general de la organización y determina la conciencia de control de sus miembros, proporcionando la estructura y disciplina sobre la que se asientan los demás componentes del control.

— Evaluación de riesgos.

Consiste en la identificación y análisis de los riesgos que pueden afectar de manera significativa al cumplimiento de los objetivos de la organización, proporcionando una base para decidir acerca de la gestión de estos riesgos

— Actividades de control

Son las políticas y procedimientos que permiten asegurarse de que se cumplen las instrucciones de la dirección. A lo largo de toda la organización, a todos los niveles y en todas las funciones, se efectúa una variada tipología de actividades de control, tales como aprobaciones, autorizaciones, comprobaciones, conciliaciones, revisión de operaciones, vigilancia de activos o segregación de funciones.

Las actividades de control son una parte importante del proceso que una entidad pone en marcha para alcanzar sus objetivos. Cuando una entidad identifica nuevos riesgos que pueden afectar al cumplimiento de alguno de sus objetivos, pone en marcha las medidas para afrontarlos y, junto con ellas, las actividades de control necesarias para asegurar el cumplimiento de dichas medidas. Las actividades de control son, por tanto, un componente importante del control interno, pero no el único componente.

— Información y comunicación

Toda entidad debe recoger información acerca de acontecimientos y actividades que son de su interés y hacerla llegar a los miembros de la organización que la necesitan para llevar a cabo sus actividades de control.

— Supervisión

Para que un sistema de control interno funcione eficazmente es necesario mantener una supervisión continua sobre el mismo, tanto para identificar y corregir defectos de funcionamiento como para adaptarlo a nuevas circunstancias o a la aparición de nuevos riesgos.

La definición de control interno y la identificación y análisis de sus cinco componentes configuran un nuevo marco conceptual del control interno, válido para todo tipo de organizaciones con independencia de cual sea su tamaño, sus titulares o la naturaleza de los objetivos a los que sirven.

Las recomendaciones de la Comisión Treadway tienen perfecto encaje en este nuevo marco, que les proporciona un respaldo teórico. Al igual que el informe Treadway, el informe COSO destaca que la integridad y los valores éticos son elementos esenciales del entorno de control, pues afectan al diseño, administración y supervi-

sión de los demás componentes del control interno. Conducta ética e integridad en la gestión son un producto de la cultura corporativa; y la alta dirección, empezando por su máximo responsable, desempeñan un papel esencial en la determinación de la cultura corporativa (COSO 1992-1994, Vol I, pp. 23-24). Otras propuestas del informe Treadway, como la relativa al establecimiento de comités de auditoría en los consejos de administración de las empresas o el fortalecimiento de la función de auditoría interna, aparecen también recogidas en el informe COSO como elementos que permiten reconocer la presencia de los distintos componentes del control interno.

Desde 1994, este marco conceptual se ha ido enriqueciendo con nuevas aportaciones, entre las cuales destaca el nuevo informe sobre *Gestión de Riesgos Corporativos - Marco Integrado* (COSO 2004) y, más recientemente, una *Guía para la Supervisión de los Sistemas de Control Interno* (COSO 2009).

A la vez que el marco conceptual de COSO se ha ido fortaleciendo, crecía su influencia en la vida de las organizaciones. En los últimos 18 años, distintos tipos de entidades de muy diversos países han ido incorporando los nuevos conceptos sobre el control interno a sus modelos organizativos. En las líneas que siguen vamos a prestar atención a cómo se ha producido este fenómeno y de qué manera ha afectado a dos grandes categorías de organizaciones, las empresas cotizadas y las administraciones públicas.

4. EL CONTROL INTERNO SOBRE LA INFORMACIÓN QUE HACEN PÚBLICA LAS SOCIEDADES COTIZADAS

Aunque el paradigma de control interno propuesto por COSO se presenta como aplicable a todo tipo de organizaciones, los estudios en que se basa tuvieron muy en cuenta el problema de la información financiera fraudulenta en las empresas cotizadas, que había sido el objetivo principal del trabajo de la Comisión Treadway. Esto lo hacía un modelo particularmente apto para este tipo de organizaciones, cuyas dimensiones y complejidad organizativa hacen que no todos los modelos de control interno les sean de utilidad. De este modo, a lo largo de los años 90, el modelo COSO y las recomendaciones de la Comisión Treadway fueron encontrando acogida en EEUU entre las grandes empresas cotizadas. Esta evolución dio un salto definitivo con la aprobación, en julio de 2002, de la Ley Sarbanes – Oxley, también conocida como ley SOX.

La Ley SOX tiene por objeto la protección de los inversores y la reforma de la contabilidad de las compañías cotizadas en los mercados de valores de EEUU; nace como respuesta a los importantes escándalos financieros que llevaron a la quiebra a algunas de las grandes compañías de EEUU, incluida la desaparición de una de las cinco primeras firmas de auditoría del mundo, y ha supuesto la más importante reforma de los mercados financieros de EEUU desde la reforma del mercado de valores y la creación de la SEC en los años 30 (PricewaterhouseCoopers, 2004, p 1).

La Ley SOX, contiene una serie de medidas para mejorar los medios con los que cuenta el organismo supervisor de los mercados de valores de EEUU, la Securities and Exchange Commission (SEC), en particular en lo referido a la supervisión sobre la información que emiten las compañías cotizadas y sobre la auditoría externa de estas compañías; reforzar la independencia de los auditores; prevenir los conflictos de intereses de los analistas financieros y endurecer los mecanismos sancionadores. Además, incluye disposiciones que afectan al ámbito organizativo de las compañías cotizadas y a la supervisión que, en el ámbito interno de estas compañías, realiza la alta dirección sobre la información financiera que deben hacer pública.

La disposición más conocida de la Ley SOX es la sección 404, que establece que las cuentas anuales de las compañías cotizadas deben incluir un informe que contenga:

1. Una declaración de la dirección asumiendo su responsabilidad en establecer y mantener una adecuada estructura de control interno y procedimientos para la elaboración de la información financiera.
2. Una evaluación, referida a la fecha de cierre del último ejercicio, sobre la eficacia de la estructura de control interno y los procedimientos de elaboración de la información financiera de la entidad.

Con respecto a la evaluación del sistema de control interno, la ley establece que el auditor externo de la entidad deberá valorar y emitir un informe acerca de la evaluación realizada por la dirección.

Aunque la Ley SOX no se refiere a COSO en ningún momento, es evidente que su contenido está claramente influenciado por este modelo. Aparte de su decidida apuesta para comprometer a la alta dirección de las compañías en el establecimiento de sistemas de control interno, la Ley recoge otras propuestas del informe COSO o de la Comisión Treadway, como es la regulación de los comités de auditoría, estableciendo medidas para asegurar su independencia y suficiencia de medios para su funcionamiento, o el establecimiento de incentivos a la adopción de códigos éticos aplicables a los altos ejecutivos de las compañías.

La Ley SOX da un mandato a la SEC para que regule el contenido de la declaración de responsabilidad sobre el sistema de control interno y de la evaluación de dicho sistema, que la dirección de las compañías cotizadas debe realizar. Por su parte, las normas de auditoría para que el auditor externo analice la evaluación realizada por la dirección, debían ser emitidas por un nuevo organismo creado por la Ley SOX, la Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) con la misión de supervisar a los auditores externos y emitir normas de auditoría en relación con los estados financieros de las compañías cotizadas

Tanto la SEC como la PCAOB han emitido su normativa en la que asumen el modelo COSO de control interno y proporcionan una definición específica de control in-

terno sobre la información financiera que es una adaptación de la definición general del informe COSO.

En la norma de la SEC que regula el informe de la dirección sobre el control interno se especifica que, aunque la Comisión hace suya la definición de control interno proporcionada por COSO, reconoce que existen otros marcos conceptuales que pueden ser igualmente utilizables por la dirección de una compañía para evaluar sus sistemas de control interno, por lo que la norma establece que la evaluación que la dirección de una compañía realice acerca de la eficacia del control interno sobre la elaboración de información financiera, debe basarse en un marco conceptual apropiado y reconocido, que haya sido establecido por un organismo o grupo que haya seguido procedimientos adecuados, entre los que se incluya una amplia definición del marco para información pública y aceptación de comentarios (SEC, 2008). A este respecto, modelos como los propuestos en CoCo o en COBIT son perfectamente válidos y cumplen las exigencias de la SEC.

En cuanto al informe que los auditores externos de las compañías cotizadas deben realizar sobre la evaluación del control interno realizada por la dirección, la PCAOB ha emitido una norma de auditoría en la que el control interno sobre la elaboración de información financiera se define como un caso particular de la definición de control interno de COSO (PCAOB, 2008). Por otra parte, este organismo, con carácter provisional, y en tanto completa su plan de emisión de normas propias, ha hecho suya la antigua norma del AICPA sobre consideración del control interno en la auditoría de Estados Financieros, en la que la evaluación del control interno se realiza tomando como referencia los cinco componentes que se desarrollan en el modelo COSO (PCAOB, 2003).

En consecuencia, puede decirse que, como resultado de la Ley SOX, la gran mayoría de compañías cotizadas en EEUU y la totalidad de los auditores externos de estas compañías están aplicando el modelo de control interno propuesto por COSO, al menos en lo que se refiere a control sobre la elaboración de información financiera que estas compañías deben hacer pública (IIA 2008, p 11).

La obligación de establecer estos mecanismos de supervisión reforzada sobre la elaboración de información financiera afecta a todas las compañías que emiten títulos admitidos a cotización en los mercados de valores de EEUU, cualquiera que sea la naturaleza de estos títulos, la nacionalidad del emisor o el ámbito geográfico donde la compañía desarrolla sus actividades. Esto ha supuesto que numerosas compañías de otros países que acuden a captar recursos financieros en los mercados de EEUU han debido adaptar su organización y sistemas de control interno a los requerimientos de la Ley SOX; entre estas se encuentran las cinco grandes empresas españolas (BBVA, Banco de Santander, Endesa, Repsol YPF y Telefónica) que cotizan en la bolsa de Nueva York.

Además de afectar directamente a las empresas de otros países que emiten títulos en los mercados de EEUU, la Ley SOX ha afectado al resto de empresas, en particular a

las cotizadas, al convertirse en una referencia para los legisladores de otros países cuando se han enfrentado al mismo tipo de problemas que esta Ley trata de solucionar.

En los Estados miembros de la Unión Europea, la adopción de medidas semejantes a las que en EEUU introdujo la Ley SOX ha venido impulsada por diversas directivas comunitarias en materia de auditoría de cuentas y presentación de cuentas anuales por las entidades mercantiles que, a través del mecanismo de la transposición, se han ido incorporando a la legislación nacional de los Estados miembros.

Como antecedente de estas directivas, en mayo de 2002, al tiempo que el Congreso de EEUU discutía la Ley SOX, la Comisión Europea publicó una recomendación sobre independencia de los auditores de cuentas en la UE (CE, 2002) en la que se desarrollan los principios fundamentales que deberían inspirar las normas de los Estados miembros relativas a la independencia de los auditores. Se trata, por tanto, de un marco normativo más flexible, pero con planteamientos coincidentes con los de la Ley SOX en lo que se refiere a la necesidad de establecer mecanismos para reforzar la independencia de los auditores externos (Rivero Torre, P., 2003).

En España, en noviembre de 2002 se aprueba una Ley de Medidas de Reforma del Sistema Financiero mediante la que se modifica la Ley de Auditoría de Cuentas para reforzar el control sobre el ejercicio de la profesión auditora, endureciendo los procedimientos de acceso a la profesión, potenciando los mecanismos de control de calidad y la supervisión que realiza el ICAC y endureciendo el régimen sancionador. También se establecen medidas para asegurar la independencia de los auditores y se reforma la Ley del Mercado de Valores para establecer, con carácter obligatorio, la figura del comité de auditoría en los consejos de administración de las sociedades cotizadas.

Las medidas de noviembre de 2002 se completarían en julio de 2003, con la aprobación de una nueva reforma de la Ley de Sociedades Anónimas y de la Ley del Mercado de Valores, con el propósito de introducir nuevos elementos de transparencia en la actuación de estas entidades, como la obligación de disponer de una página web para informar a los accionistas y difundir información relevante, o la exigencia de hacer público un informe anual de gobierno corporativo.

Estas reformas legales, junto con las medidas de desarrollo adoptadas por la CNMV, persiguen la protección de los inversores reflejando en ellas el mismo espíritu de que está imbuida la ley SOX (Cortijo Gallego, 2007)

En 2006, dos directivas comunitarias dan un paso más en el camino iniciado por la Recomendación de mayo de 2002 para preservar la independencia de los auditores y reforzar los mecanismos de supervisión sobre la información financiera que las empresas cotizadas deben hacer pública. La primera es la Directiva 2006/43, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y las cuentas consolidadas; la segunda, la Directiva 2006/46, de 14 de junio de 2006, por la que se modifi-

can diversas directivas anteriores sobre las cuentas anuales y cuentas consolidadas que diversos tipos de entidades mercantiles deben hacer públicas. Algunas de las medidas más significativas incluidas en estas directivas coinciden con medidas semejantes de la Ley SOX, si bien en el ámbito europeo existe mayor flexibilidad para el cumplimiento de determinadas exigencias. De entre estas medidas destacamos:

- La obligación que se impone a las sociedades cotizadas de incluir, en su informe anual de gestión, un informe de gobierno corporativo en el que, entre otros aspectos relacionados con el gobierno corporativo, se deberá informar sobre *“las principales características de los sistemas internos de control y gestión de riesgos de la sociedad en relación con el proceso de emisión de información financiera”* (Artículo 1 de la directiva 2006/46).
- Establecimiento de una responsabilidad colectiva de los miembros de los órganos de administración, dirección y supervisión de las sociedades cotizadas, que deben garantizar que las cuentas anuales, el informe de gestión y el informe de gobierno corporativo se elaboran y publican de acuerdo con las exigencias de la directiva sobre cuentas anuales de determinadas formas de sociedad.
- La existencia obligatoria, en todas las sociedades cotizadas, de un comité de auditoría en el que al menos uno de sus miembros debe ser independiente y competente en contabilidad o auditoría. El comité de auditoría debe supervisar el proceso de presentación de la información financiera; la eficacia del control interno, la auditoría interna y los sistemas de gestión de riesgos; la auditoría legal de las cuentas; la independencia del auditor legal y la prestación por este de servicios adicionales a la entidad auditada.
- La obligación, a cargo del auditor externo, de informar al comité de auditoría sobre las debilidades importantes de control interno en relación con el proceso de presentación de la información financiera, para lo cual tendrá que evaluar el sistema de control interno.
- El establecimiento de cautelas para asegurar la independencia de los auditores externos.
- La existencia de sistemas de supervisión pública y de control de calidad sobre auditores legales y sociedades de auditoría.

En España, la transposición de estas medidas se ha realizado, fundamentalmente, mediante la Ley 12/2010, de 30 de junio de 2010, que modificó la Ley de Auditoría de Cuentas y mediante la Ley 2/2011 de 4 de marzo, de Economía Sostenible, cuya disposición final quinta modificó la Ley de Mercado de Valores para desarrollar, de conformidad con la directiva comunitaria, el contenido del informe de gobierno corporativo de las sociedades cotizadas.

Adicionalmente a estas medidas legales, la Comisión Nacional del Mercado de Valores ha publicado recientemente una guía de buenas prácticas relativas al sistema de control interno sobre la información financiera (SCIIF) que se presenta como un marco de referencia de aplicación voluntaria con el que se pretende mejorar la calidad de dicho sistema. *“Los principios y buenas prácticas recomendados por este marco se basan en los internacionalmente reconocidos Informes COSO, pero limitados al ámbito del SCIIF”* (CNMV, 2010, p. 22)

Las reformas ya realizadas deberán completarse en el futuro cuando, de acuerdo con lo previsto en la Directiva 2006/43, de 17 de mayo de 2006, la Comisión Europea adopte las normas internacionales de auditoría que deban aplicarse en todos los Estados miembros y las publique en todas las lenguas oficiales de la Comunidad en el Diario Oficial de la Unión Europea. Las normas cuya aprobación está prevista son las emitidas por el IFAC, que con esta finalidad ha estado desarrollando en los últimos años un proyecto de revisión y clarificación de sus normas internacionales de auditoría. Se espera que su publicación se produzca a lo largo de 2011, para que entren en vigor en 2012 (Gonzalo Angulo, J.A., Castellanos Rufo, E., 2010)

5. APLICACIÓN DEL MODELO COSO EN LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

a. Desarrollos metodológicos específicos para el sector público y primeras experiencias en EEUU

El informe Treadway especifica que, aunque su foco de atención son la compañías cotizadas, sus recomendaciones son aplicables a otro tipo de entidades en las que existe riesgo de producir información financiera fraudulenta, como es el caso, entre otras, de las entidades públicas (Treadway et al, p. 3). Por su parte, el informe COSO presenta su marco conceptual del control interno como un modelo aplicable a todo tipo de organizaciones, sin entrar en consideraciones sobre su naturaleza pública o privada.

Para el ámbito del sector público, diversos organismos internacionales han promovido estudios en los que se incorporaban los nuevos conceptos del modelo COSO al abordar el control interno del sector público. Las aportaciones más interesantes en este sentido son las realizadas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y por la Organización Internacional de la Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

En 2001, la IFAC publicó un estudio sobre el gobierno corporativo del sector público desde la perspectiva de un órgano de gobierno, entendiendo como tal al equivalente en el sector público a lo que en una empresa privada es el consejo de administración. De acuerdo con este estudio, el control es una de las “dimensiones” del buen gobierno de las entidades del sector público y una responsabilidad de la alta dirección. Después de proponer una definición de control similar a la de COSO (IFAC, 2001,

p 12), se recomienda a los órganos de gobierno de las entidades del sector público que, como parte integrante de su marco de control, establezcan (pp. 41 a 49).

- Sistemas efectivos de gestión de riesgos.
- Una función de auditoría interna.
- Un comité de auditoría.
- Una declaración, en el informe anual de la entidad sobre la eficacia del marco de control interno.
- Procedimientos que aseguren una eficaz y eficiente gestión financiera y presupuestaria.
- Programas específicos de formación del personal.

En 2004, en el congreso anual celebrado en Budapest, INTOSAI aprobó una actualización de sus guías de control interno (INTOSAI, 2004) para tener en cuenta los desarrollos más recientes e incorporar a su metodología el concepto de control interno desarrollado en el informe COSO. La importancia de que INTOSAI adopte el marco COSO de control interno radica en la gran influencia de esta organización, que agrupa a 189 Entidades Fiscalizadoras Superiores de distintos países.

Ya sea por influencia directa del informe COSO, o por vía indirecta a través de la guía de control interno de INTOSAI, diversos países han ido adoptando este marco conceptual como referencia de su control interno. Uno de los primeros que lo hicieron fue EEUU, que ya desde antes de que se definiera el modelo COSO había establecido una legislación que obligaba a los organismos de la administración federal a implantar sistemas propios de control interno.

Una Ley de 1982 sobre integridad financiera de los gerentes públicos (Federal Managers' Financial Integrity Act), establecía que los organismos de la administración federal debían establecer y mantener controles administrativos y contables de acuerdo con las normas que al respecto emitiría la Oficina General de Contabilidad (GAO), entidad fiscalizadora superior dependiente del Congreso de EEUU. En aplicación de esta Ley, la Oficina de Gestión y Presupuestos (OMB), organismo del poder ejecutivo dependiente directamente del Presidente, emite orientaciones para ayudar a los gerentes de los distintos organismos federales a cumplir con sus responsabilidades respecto el establecimiento de controles internos.

En 1999 la GAO actualizó sus normas para adecuarlas al modelo COSO (GAO, 1999) y dos años más tarde publicó una guía para la evaluación del control interno (GAO, 2001), utilizable por los organismos de la administración federal e inspirada en la guía de evaluación que acompaña al informe COSO.

Las orientaciones de la OMB sobre el control interno están recogidas en una circular cuya última actualización se hizo para incorporar al ámbito de los organismos públicos requisitos semejantes a los que la Ley SOX había establecido para las empresas cotizadas. De acuerdo con esta circular, los gerentes públicos deben adoptar medidas para “(i) desarrollar e implementar controles internos, adecuados y a un coste razonable, para la gestión orientada a resultados; (ii) evaluar la adecuación del control interno de las operaciones y programas federales; (iii) evaluar por separado y documentar el control interno sobre la elaboración de información financiera; (iv) identificar las mejoras que sean precisas; (v) adoptar las correspondientes medidas correctoras; y (vi) informar anualmente sobre el control interno mediante declaraciones de fiabilidad emitidas por la gerencia” (OMB, 2004).

Órganos de control externo o interno de otros países de América, como Argentina, Uruguay o Perú, han establecido normas de control interno aplicables a sus sectores públicos nacionales. En Europa, la experiencia más interesante, aunque no la única, ha sido la de la propia Unión Europea (UE), que en 2002 rompió radicalmente con los sistemas de gestión financiera y control interno que había venido utilizando desde su constitución y diseñó un sistema de nueva planta íntegramente basado en el modelo COSO. Esta experiencia es de especial interés para nosotros porque el antiguo sistema, al que la UE renunció de forma radical, funcionaba de manera muy semejante al que hoy tenemos en España

b. La reforma del sistema de gestión financiera y control interno de la Comisión Europea

La Comisión Europea, aunque no es una administración pública nacional, es una administración pública que gestiona un importante volumen de recursos económicos. El presupuesto de la UE aprobado para 2010 contemplaba unos créditos de compromiso por importe de 141,5 miles de millones de Euros, de los cuales un 42% se destinaba a políticas de agricultura y medio ambiente y un 45,4% a políticas de crecimiento sostenible, que incluye empleo, cohesión y competitividad. La mayor parte de este presupuesto se ejecuta bajo la responsabilidad de la Comisión, pues las demás instituciones (Parlamento, Consejo, Tribunal de Justicia y Tribuna de Cuentas) solo se hacen cargo de los presupuestos necesarios para su propio funcionamiento.

El régimen de gestión económica y presupuestaria de la EU está desarrollado en los artículos 317 a 319 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y, sobre todo, en el Reglamento Financiero; el actualmente vigente fue aprobado en 2002 y cada tres años es objeto de revisión.

El Reglamento Financiero vigente hasta 2002 diseñaba un sistema de gestión inspirado en el existente en la administración francesa cuando se constituyó la Comunidad Económica Europea. Las tres figuras básicas del procedimiento de gestión financiera eran el ordenador, el interventor y el contable. El primero impulsaba el pro-

cedimiento y adoptaba decisiones de gasto, el segundo revisaba estas decisiones antes de que fueran aprobadas, teniendo capacidad para suspender su aprobación si las encontraba irregulares, el tercero realizaba una revisión final, registraba las operaciones y efectuaba los pagos.

El funcionamiento del sistema de gestión financiera de la UE se puso en cuestión a raíz de los escándalos financieros que afectaron a la Comisión Santer, desencadenando la dimisión en pleno del Colegio de Comisarios en marzo de 2009.

Ante las graves acusaciones de corrupción que afectaron a varios comisarios, el Parlamento Europeo promovió la constitución de un Comité de Expertos Independientes que estudiaría las prácticas seguidas por la Comisión para prevenir el fraude la mala gestión y el nepotismo. Este Comité realizaría dos informes; en el primero analizaría los casos conocidos que afectaban a varios comisarios y en el segundo presentaría una propuesta de medidas de reforma de la Comisión.

El primer informe del Comité de Expertos Independientes, sobre *Presuntos casos de fraude, mala gestión y nepotismo en la Comisión Europea (1999.a)* se centraba en el estudio de seis casos de presuntos fraudes o, al menos, mala gestión, que afectaban a diversos Comisarios, y otros tantos casos en los que se habían producido denuncias de favoritismo por parte de Comisarios o del propio Presidente de la Comisión. El objetivo era estudiar cómo había funcionado la Comisión en estos casos, examinar los procedimientos y prácticas aplicadas y tratar de identificar qué era lo que había fallado para que estos casos no se hubieran detectado a tiempo.

La principal conclusión del Comité de Expertos es que, en el origen de todos los casos estudiados, existió un exceso de voluntarismo por parte de la Comisión, que tomaba decisiones sobre la adopción de nuevas políticas sin realizar un análisis previo de las condiciones en que se deberían ejercer ni evaluar los recursos necesarios para implementarlas. De este modo se ponían en marcha nuevas políticas para las que no se establecía la oportuna dotación de medios.

El Comité llama la atención sobre la falta de vigilancia por parte de los Comisarios, que en varias ocasiones alegaron desconocer lo que ocurría en sus propios servicios. Este hecho, señala el informe, “*equivale a admitir una pérdida de control de las autoridades políticas sobre la administración que se supone que dirigen*” (p. 123). Parece que los Comisarios estaban muy preocupados en lanzar nuevas políticas, pero su interés disminuía cuando había que organizar el aparato administrativo que las pusiera a funcionar.

Con respecto a los mecanismos de control, el informe entra en analizar las razones por las que los mecanismos establecidos no detectaron a tiempo las desviaciones que se estaban produciendo. El Comité diferencia entre auditoría y control previo ya que, aunque ambos tipos de control se realizaban bajo la dependencia de la Dirección General de Control Financiero, los fallos en cada uno obedecen a causas distintas.

Por lo que se refiere al control previo, el informe señala que el fracaso fue total, pues en la mayoría de las irregularidades que se constataron había visado favorable del interventor. En cambio, valora positivamente las prestaciones de la auditoría interna, que si llegó a detectar deficiencias, pero señala la carencia de medios y escaso respaldo a sus actuaciones. Finalmente, plantea la conveniencia de una reflexión sobre la adscripción a una misma unidad de dos mecanismos de control cuyas actividades, técnicas y preocupaciones son tan divergentes.

El informe termina con una reflexión general sobre el valor de la responsabilidad y la necesidad de establecer mecanismos de “responsabilización” de los Comisarios y de la Comisión en su conjunto sobre la gestión que tienen encomendada.

A la vista de las conclusiones del primer informe, el Parlamento Europeo encomendó al Comité la realización de un segundo informe que incluyera una revisión más amplia de la cultura prácticas y procedimientos de la Comisión y recomendaciones concretas para reformar, en particular, los procedimientos financieros, los mecanismos de control y la gestión de personal.

El segundo informe del Comité de Expertos Independientes, sobre La reforma de la Comisión (1999.b) se estructura en torno a seis capítulos temáticos, uno de los cuales se dedica al entorno de control, al que nos vamos a referir a continuación.

En su análisis del control ex-ante, el Comité parte del hecho, constatado en el primer informe, de que el sistema de visado existente no funciona y formula una objeción a la esencia misma del sistema porque “*desplaza la responsabilidad de la regularidad financiera de la persona que realmente gestiona el gasto hacia la persona que lo aprueba*” (p. 119), con la consecuencia de que, en última instancia, nadie es responsable. En su valoración del sistema de control interno, el Comité señala (párrafo 4.6.4) que

“En el mundo de la gestión financiera internacional, el sistema de control financiero ex ante de las instituciones comunitarias se percibe como algo de alguna manera antediluviano. Corresponde a una visión anticuada de doble control que confía poco en el sentido de la responsabilidad personal del “gestor”, se centra en los aspectos formales de las operaciones y que, en cualquier caso, solo puede funcionar de manera eficaz en un entorno en el que sólo pasen a través de dicho sistema un número relativamente restringido de propuestas financieras.”

El Comité apuesta por el establecimiento de un sistema de control basado en “*una combinación de una gestión financiera de alta calidad en la fuente conjuntamente con un régimen de auditoría ex post*”. Reconoce el esfuerzo realizado por la propia Dirección General de Control Financiero, al haber creado un servicio de auditoría interna cuya actuación complementa a la de los tradicionales controles previos, pero subraya el conflicto existente entre las dos funciones y rechaza el que se agrupen bajo una misma Dirección General, pues inevitablemente el auditor interno acabará cuestionando operaciones a las que el interventor ha concedido el visado previo.

El Comité propone una revisión completa de los mecanismos de control interno, sobre la base de los siguientes principios:

- El ordenador del gasto debe ser y sentirse responsable de todos los aspectos de las operaciones financieras que realiza
- Existencia de mecanismos viables para hacer efectiva la responsabilidad de los ordenadores
- Clara atribución de competencias y delegación de autoridad en toda la estructura de gestión financiera
- Formación adecuada y dotación de medios a los ordenadores para que puedan ejercer sus responsabilidades
- Sistema exigente de contabilidad, comunicación de información y auditoría

Con relación a la auditoría, se propone la creación de un Servicio de Auditoría Interna separado de la estructura organizativa normal de las Direcciones Generales, que funcione como un instrumento de diagnóstico para detectar deficiencias estructurales y organizativas. Las propuestas sobre cometidos y funcionamiento de este Servicio se apoyan en diversas referencias al marco de prácticas profesionales de auditoría interna establecido por el IIA.

En marzo de 1999, tras la apertura formal de la causa por corrupción contra la Comisaria Cresson, la Comisión Santer se vio forzada a dimitir, siendo sustituida interinamente por una Comisión presidida Marín, que actuó de manera interina hasta septiembre, en que se constituyó la Comisión presidida por Prodi.

Una de las primeras prioridades del equipo de Prodi fue acometer una profunda reforma del funcionamiento de la Comisión, en particular de los sistemas de gestión financiera y control interno. En abril de 2004 de presentó un Libro blanco para la reforma de la Comisión (Comisión de las Comunidades Europeas, 2000) en el que se establecían los grandes objetivos de reforma articulados en torno a cuatro ejes temáticos, uno de los cuales se dedicaba a la auditoría, gestión financiera y control. El Libro blanco incluye un plan de acción en el que se detallan 98 medidas concretas, para cada una de las cuales se establece un calendario y un responsable de su ejecución.

En materia de gestión financiera, el Libro blanco plantea una reforma radical en la que el control interno pasa a ser una responsabilidad de los departamentos gestores. Para ello, propone

- Descentralizar en las Direcciones Generales las actividades de control que venía desarrollando la Dirección General de Control Financiero, de modo que los Directores Generales se responsabilicen plenamente de las decisiones fi-

nancieras que adoptan y estén en condiciones de emitir, en su Informe Anual de Actividad, una declaración sobre el funcionamiento de los controles internos establecidos bajo su responsabilidad. Para ayudarle en esta tarea, cada Director General debería contar con su propio equipo de auditoría interna que le informe sobre el funcionamiento de los sistemas de control interno de la propia Dirección General.

- Creación de un Servicio financiero central encargado de elaborar normas y procedimientos financieros, así como las normas mínimas comunes de control interno aplicables en las Direcciones Generales
- Creación de un Servicio de Auditoría Interna bajo la dependencia del Vicepresidente para la Reforma, entre cuyas tareas está la de valorar el funcionamiento de los sistemas de gestión y control
- Establecimiento de un Comité de seguimiento de las auditorías, presidido por el Comisario de Presupuestos e integrado por el Vicepresidente para la reforma, otros dos Comisarios y un miembro externo con amplios conocimientos y experiencia en materia de gestión empresarial y control.

En la actualidad, las propuestas relativas a la responsabilidad de los Directores Generales sobre el control interno y creación del Servicio de Auditoría Interna, están recogidas en el vigente Reglamento Financiero (Reglamento 1605/2002, de 25 de junio de 2002); el Servicio financiero central está constituido como una Dirección dependiente de la Dirección General de Presupuestos; y el Comité de Seguimiento de las Auditorías actúa bajo la presidencia del Comisario responsable de la descarga del presupuesto, se compone de nueve miembros, siete de los cuales son Comisarios, y cuanta con una secretaría atendida por el Servicio de Auditoría Interna.

Ni los informes del Comité de expertos independientes ni el Libro blanco para la reforma de la Comisión se refieren a COSO en ningún momento, pero es claro que el modelo propuesto se fundamenta en una concepción del control interno que, como propone COSO, pone el énfasis en la responsabilidad de los gestores y en el papel de la alta dirección y los órganos de gobierno de las organizaciones como impulsores de una cultura organizativa favorable al control y del establecimiento y mantenimiento del sistema de control interno.

c. Tendencias del control interno de la administración en los Estados miembros de la Unión Europea

Algunos Estados miembros de la Unión Europea han desarrollado sistemas de control interno para sus administraciones públicas en los que se enfatiza la responsabilidad de los gestores presupuestarios, que deben emitir declaraciones anuales sobre el funcionamiento y efectividad de los sistemas de control interno, como ocurre

en el Reino Unido, Países Bajos y Suecia; en otros Estados se han establecido y potenciado los servicios de auditoría interna, pero manteniendo los controles previos tradicionales, como es el caso de Francia, Bélgica, Italia o España.

En general, puede decirse que los modelos de organización de las administraciones públicas están en continua revisión y los sistemas de control interno no escapan a este fenómeno, que normalmente se produce mediante una evolución con la que se pretende dar respuesta a problemas concretos planteados en cada país. Pero hay dos fuerzas que han venido actuando sobre los diferentes Estados miembros de la Unión Europea por la vía de la imposición externa de modelos cuya adopción obligatoria por los Estados se realiza para dar respuesta a una exigencia comunitaria que poco o nada tiene que ver con necesidades nacionales. La primera de estas fuerzas actúa con ocasión de la implementación por los Estados miembros de políticas de gasto en régimen de gestión compartida. La segunda fuerza actúa en los casos de adhesión de nuevos miembros.

Con la expresión gestión compartida nos referimos a gastos del presupuesto de la Unión Europea que son gestionados por las autoridades nacionales de los Estados miembros, fundamentalmente los fondos estructurales agrarias. La responsabilidad sobre estos gastos es de la Comisión, que delega competencias de ejecución presupuestaria en los Estados miembros, pero reservándose, tanto en el Reglamento financiero como en los Reglamentos sectoriales de cada tipo de fondo, amplias competencias de supervisión sobre la gestión realizada por las autoridades nacionales. Estas competencias tienden a aumentar de manera alarmante en cada revisión del Reglamento Financiero o cuando, al comienzo de un nuevo periodo de programación, se establecen nuevos Reglamentos sectoriales.

En la actualidad, el artículo 53.ter del Reglamento Financiero establece que, con la finalidad de proteger los intereses financieros de la Comunidad, los Estados miembros deberán establecer, entre otras medidas, *“un sistema de control interno efectivo y eficiente de conformidad con las disposiciones del artículo 28.bis”*. Con este precepto, se está pidiendo a los Estados miembros para que, al menos en lo que respecta a la gestión de los fondos comunitarios, adecuen sus estructuras de control interno al modelo de la Comisión, lo cual ha sido causa de fricciones con aquellos estados miembros que siguen manteniendo sistemas tradicionales de control interno, semejantes al que la propia Comisión tenía hace solo diez años.

Una nueva iniciativa que se ha planteado en los últimos años en diversos posicionamientos de la Comisión y del Parlamento Europeo es el llamamiento a que autoridades políticas de los Estados miembros, que en principio serían los Ministros de Hacienda, rindan cuentas anualmente ante la Comisión mediante una declaración de responsabilidad sobre el establecimiento de sistemas adecuados de control interno para garantizar la correcta gestión de los fondos europeos. Hasta ahora, la Comisión ha venido fomentando la emisión voluntaria de este tipo de declaraciones, y a esta iniciativa se han sumado aquellos Estados miembros que ya las tienen implementa-

das en la rendición de cuentas de sus presupuestos nacionales, pero a la vez ha presentado propuestas de modificación reglamentaria para implantarlas con carácter obligatorio, lo cual ha sido rechazado por el Consejo.

Si en el caso de la gestión compartida la Comisión ha ido conquistando parcelas de influencia sobre la forma en que los Estados miembros organizan sus sistemas de gestión presupuestaria y control interno, en el caso de la adhesión de nuevos miembros esta influencia ha sido total. En el proceso de negociaciones que precedió a las ampliaciones de 2004 y 2007, se impuso a los países candidatos la exigencia de reformar sus sistemas de control interno y auditoría externa de forma coherente con lo que se denominó “buenas prácticas de la UE”, que no son otras que las establecidas por el Reglamento financiero de 2002.

Con la finalidad de ayudar a los gobiernos nacionales a rediseñar sus sistemas de control interno y alinearlos con las normas internacionales y buenas prácticas de la Unión Europea, la Comisión ha desarrollado el concepto de Control Financiero Interno Público (PIFC, por sus siglas en inglés) comprensivo de un modelo de referencia del control interno y una guía para su implantación.

El modelo de referencia es una réplica del establecido para la Comisión, y se sustenta sobre tres elementos básicos (CE, 2006, pp. 6 a 7):

- Responsabilidad de los gestores en la implantación y mantenimiento de sistemas de gestión y control.
- En cada centro gestor debe existir un auditor interno, funcionalmente independiente, que proporciona asistencia a la gestión mediante la evaluación objetiva e independiente de los sistemas de control interno establecidos.
- En cada Estado que implanta el PIFC debe existir una estructura central, dependiente del Ministerio de Hacienda, a la que se denomina Unidad Central Armonizadora (CHU) competente para impulsar la implantación del PIFC, desarrollar y promover metodologías de control interno y coordinar la adopción de nueva legislación.

Durante las negociaciones para la ampliación, los países candidatos debían comprometerse a adoptar el modelo PIFC, cuya implantación efectiva era supervisada por la Comisión, que así se aseguraba de que, en el momento de la ampliación, el modelo estaba satisfactoriamente implantado.

En conclusión, podemos decir que la evolución reciente de los sistemas de control interno de los Estados miembros de la UE es muy distinta según que su adhesión se produjera antes o después de 2004.

En los Estados adheridos a la UE antes de 2004, las reformas de los sistemas de control interno han venido normalmente impulsadas por factores internos, que han

dado lugar a la adopción, de forma voluntaria y progresiva, de diversos elementos del moderno marco conceptual del control interno propuesto por COSO. A este impulso interno se ha tratado de sumar la presión externa de la Comisión Europea, que ha intentado forzar la adopción de determinados elementos que forman parte de este nuevo marco conceptual, aunque está por ver si la reacción de rechazo provocada por esta presión no ha tenido el efecto contrario al buscado desde la institución comunitaria.

En los Estados adheridos a la UE en 2004 y 2007, la propia Comisión se encargó de asegurarse, antes de la ampliación, de que transigían en el establecimiento de sistemas de control interno acordes con el modelo propugnado por la Comisión, aunque en este caso también está por ver hasta qué punto el modelo recientemente adoptado ha podido penetrar en la cultura organizativa de sus administraciones públicas con suficiente profundidad como para mantenerse en el tiempo.

6. VALORACIÓN DEL CONTROL INTERNO DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA EN ESPAÑA, A LA LUZ DEL MODELO COSO

Al principio de este trabajo, después de hacer una breve descripción del modelo de control interno de nuestra administración pública, tal y como se desarrolla en la LGP, se planteaban unas primeras reflexiones sobre su validez, a la vista de lo distinta que es la administración actual de aquella para la que se pensaron los elementos básicos de dicho modelo.

La posible revisión de cualquier modelo organizativo pasa por disponer de modelos alternativos de validez contrastada y susceptibles de aplicar en el ámbito sometido a revisión. En nuestro caso, un recorrido por cómo se están reformando los sistemas de control interno de las grandes organizaciones empresariales (extranjeras y españolas) o de las administraciones públicas de otros países, nos ofrece una serie de pautas comunes que, aunque no necesariamente indican una adopción generalizada del modelo COSO, son perfectamente identificables con una buena parte de los elementos de dicho modelo.

Si contemplásemos el modelo de control interno que hoy tiene nuestra administración desde la perspectiva de análisis propuesta por COSO, nos encontraríamos con un modelo ineficiente, en el que en lugar de segregación de funciones se produce una acumulación de tareas; donde el organismo supervisor es, a la vez, regulador y gestor; donde el responsable del control previo lo es también de un control posterior que puede recaer sobre sus propias decisiones; y donde los mecanismos de control no parecen actuar para reforzar la responsabilidad del gestor, sino para colocarla sobre las espaldas del controlador.

Llegados a este punto, debemos preguntarnos si la perspectiva que nos ofrece el modelo COSO es válida para juzgar nuestro sistema de control interno, si dicho

modelo es una alternativa eficaz y viable a lo que tenemos y si merece la pena acometer un cambio de estas características. La respuesta debería pasar por un amplio debate entre todos los sectores interesados en la gestión pública, desde los profesionales de la administración hasta los políticos y los ciudadanos. Se trata de un debate que está empezando a plantearse y sobre el que ya se han hecho algunas aportaciones, como los recientes trabajos de Santacana Gómez (2010) o de Barrio Tato y Barrio Carvajal (2008), pero tendrá que continuar con aportaciones desde ámbitos distintos del de los profesionales de la auditoría.

Decía Milton Friedman que solamente una crisis, real o percibida como tal, permite un auténtico cambio. En nuestro repaso de las reformas en los sistemas de control interno de distintas organizaciones hemos visto que, en este ámbito, las crisis causantes de los cambios toman la forma de crisis de confianza en las instituciones. Este tipo de crisis se producen de cuando en cuando, y sería conveniente que cuando llegue el momento los argumentos estén ya encima de la mesa.

BIBLIOGRAFÍA

- Barrio Tato, L. y Barrio Carvajal, S. (2008) El informe de control interno en la Administración Pública. Auditoría Pública nº 46, pp. 51-60. Diciembre 2008.
- Comisión de las Comunidades Europeas (CE) (2000). *La reforma de la Comisión. Libro blanco*. Documentos INAP. Documento nº 22. Septiembre 2000. Edita: Ministerio de Administraciones Públicas.
- Comisión Europea (CE) (2002) *Recomendación de la Comisión de 16 de mayo de 2002. Independencia de los auditores de cuentas en la UE: Principios fundamentales*. DOCE nº L191/22, de 19 de julio de 2002.
- Comisión Europea (CE) (2006) *Welcome to the world of PIFC. Public Internal Financial Control*. Recuperado en http://ec.europa.eu/budget/library/documents/overviews_others/brochure_pifc_en.pdf.
- Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) (2010). *Control interno sobre la información financiera en las entidades cotizadas*. Junio de 2010. Recuperado en <http://www.cnmv.es/Portal/Publicaciones/SCIIF.aspx>.
- Comité de Expertos Independientes (1999.a). *Primer informe sobre Presuntos casos de fraude, mala gestión y nepotismo en la Comisión Europea*. Recuperado en <http://www.europarl.europa.eu/experts/>.
- Comité de Expertos Independientes (1999.b). *Segundo informe sobre La reforma de la Comisión*. Recuperado en <http://www.europarl.europa.eu/experts/>.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (1992, 1994) *Internal Control. Integrated framework*. Two-Volume edition 1994.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (2004) *Enterprise risk management. Integrated framework*. (2 Vol. set).
- Cortijo Gallego, V. (2007). *Impacto de la Ley Sarbanes-Oxley en la regulación del sistema financiero español*. Boletín Económico de ICE nº 2907, pp. 43 - 51. 16-31 de marzo de 2007.

- Comín Comín, F. (1996). *Historia de la Hacienda Pública II. España (1808-1995)*. Edita: Crítica. Barcelona 1996.
- General Accounting Office (GAO) (1999) *Standards for Internal Control en the Federal Government*. GAO/AIMD-00-21.3.1. Recuperado en http://www.gao.gov/special_pubs/ai00021p.pdf.
- General Accounting Office (GAO) (2001) *Internal Control Management and Evaluation Tool*. GAO-01-1008G. recuperado en <http://www.gao.gov/new.items/d011008g.pdf>.
- Gonzalo Angulo, J.A., Castellanos Rufo, E. (2010). *La reforma de 2010 en la Ley de Auditoría de Cuentas*. Partida Doble, nº 224, pp. 22 - 55. Septiembre de 2010.
- Gutiérrez Robles, A. (1993) *Historia de la Intervención General de la Administración del Estado*. Editado por IGAE. Madrid 1993.
- Institute of Internal Auditors (IIA) (2008) *Sarbanes-Oxley Section 404: A Guide for Management by Internal Controls Practitioners*. (2nd edition January 2008).
- International Federation of Accountants (2001). *Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective. International Public Sector Study*. Study 13, August 2001. Recuperado en <http://web.ifac.org/publications/international-public-sector-accounting-standards-board/studies-and-research-reports#study-13-governance-in-th>.
- International Federation of Accountants (2008). *Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements*. 2008 Edition. Recuperado en <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board/handbooks>.
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) (2004). *Guía para las normas de control interno en el sector público*. Edita: INTOSAI General Secretariat. Viena, Austria. Recuperado en <http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1guicspubsecs.pdf>.
- Office of Management and Budget (OMB) (2004) *Circular A-123, Management's Responsibility for Internal Control*. Recuperado en http://www.whitehouse.gov/omb/circulars_a123_rev.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2003) *AU Section 319- Considerations of Internal Control in a financial Statement Audit*. Recuperado en <http://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/AU319.aspx>.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2007) *Auditing Standard No 5. An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements*. Recuperado de http://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/Auditing_Standard_5.aspx.
- PricewaterhouseCoopers (2004) *Sarbanes-Oxley Act: Section 404. Practical Guidance for Management*.
- Rivero Torre, P. (2003). *El auditor y el buen gobierno de la empresa*. Partida Doble, nº 146. pp. 58-65. Julio-agosto de 2003.
- Santacana Gómez, J.M. (2010) *La cultura del control interno*. Interventores y Auditores del Estado, Papeles de Trabajo, nº 2. pp 62-75. Julio a diciembre de 2010.
- Securities and Exchange Commission (SEC) (2008). *Final Rule: Management's Report on Internal Control Over Financial Reporting and Certification of Disclosure in*

Exchange Act Periodical Reports. (Release Nos. 33-8238; 34-47986; IC-26068; File Nos. S7-40-02; S7-06-03) Modified: 08/28/2008. Recuperado en <http://www.sec.gov/rules/final/33-8238.htm>

Treadway, J. C., Batten, W. M., Kanaga, W. S., Marsh, H. L., Storrs, T. I., Trautlein, D. H. (1987) *Report of the National Commission on Frudulent Financial Reporting*. Recuperado en <http://www.coso.org/Publications/NCFFR.pdf>

Recibido: 5 de noviembre de 2010
Aceptado: 8 de noviembre de 2010