

El control interno en trabajos de fiscalización

En la actualidad el Control interno es un concepto muy utilizado y muy estudiado a raíz de los escándalos ocurridos hace unos años (caso Enron, etc.) que motivaron la aparición de leyes como la Sarbanes-Oxley act en Estados Unidos, y otras similares en otros lugares del mundo. Con la crisis financiera mundial que estamos sufriendo y las malas prácticas observadas no sería de extrañar que la importancia que se le da al Control interno no haga otra cosa que aumentar, y seguramente por la vía del control público de las actividades privadas.

En este artículo intento hacer una reflexión sobre la importancia que tiene y que se le debe dar al Control Interno, tanto desde el punto de vista del gestor como del auditor, haciendo un repaso por errores frecuentes cometidos por todos los que somos auditores, y dedico dos apartados del artículo a como nos puede ayudar un enfoque de confianza en el Control interno en las fiscalizaciones de entes públicos, y a como podemos hacer un buen uso del trabajo realizado por la Intervención para reducir nuestras pruebas.

Own-check is currently a frequently used concept that has been well-studied, due to scandals that occurred several years ago (the Enron case, etc.) Such scandals have led to the appearance of laws such as the Sarbanes-Oxley Act in the United States and other similar ones throughout the world. Given the current global financial crisis and the bad practice observed, the importance given to Internal Auditing is surely going to increase and most definitely via the public control of private activities.

This article aims to reflect on the importance that must be given to Own-Checks, both from the point of view of the manager and the auditor, looking at frequent errors made by all auditors. Two sections of the article are dedicated to how we can help build confidence in the Own-Check of public entity audits and how to best use the work performed during the Audit to reduce tests.

Palabras claves: FISCALIZACIÓN, CONTROL INTERNO, SECTOR PÚBLICO
Keywords: AUDITING, OWN-CHECK, PUBLIC SECTOR

1. ¿QUÉ ES EL CONTROL INTERNO?

¿Qué es el Control interno? Supongo que para la mayoría de lectores de este artículo no es un concepto nuevo, pues aunque el Control interno, los códigos de buen gobierno, los comités de auditoría, etc., son temas de mucha actualidad y que salen reflejados a diario en toda la prensa económica, o llenan las bocas de la mayoría de contertulios de muchas emisoras de radio, el Control interno hace mucho tiempo que existe, ha sido definido en muchos manuales y las empresas y administraciones llevan desde antiguo diseñando sus procedimientos de funcionamiento interno para conseguir tener el control de sus operaciones.

Definiciones de estos vocablos hay muchas, pero vamos a centrarnos en dos de ellas. La primera, la que nos dan las Normas Técnicas de Auditoría españolas emitidas por el ICAC en 1991:

“2.4.3. El Control interno comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y procedimientos que aseguren que los activos están debidamente protegidos, que los registros contables son fidedignos y que la actividad de la entidad se desarrolla eficazmente y se cumplen según las directrices marcadas por la Dirección.”

Si desgranamos esta definición podemos observar unos medios:

- plan de organización
- conjunto de métodos y procedimientos y unos fines para los que se establecen:
- *que los activos están debidamente protegidos*, la famosa “Salvuarda de activos” cuyo objetivo es velar por el efectivo, inmovilizados, existencias, saldos a cobrar, y cualquier otro tipo de activo.
- *que los registros contables son fidedignos*, es decir, una información financiera fiable que sea de utilidad para la toma de decisiones, tanto por los agentes internos como externos a la organización
- *y que la actividad de la entidad se desarrolla eficazmente y se cumplen según las directrices marcadas*

por la Dirección, creo que se explica suficientemente.

La segunda definición que me gustaría analizar es la que proporciona el manual de Control interno “*Internal Control-Integrated Framework*” publicado en 1992 por The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, comúnmente conocido como “el informe COSO”. Este manual es utilizado por buena parte de las compañías americanas que están cotizadas, y controladas por la SEC, en las revisiones que realizan de sus procedimientos de control a raíz de la obligación surgida con la Ley Sarbanes-Oxley (en el siguiente punto entraremos más en detalle respecto a este tema).

La definición que da COSO es la siguiente:

“Proceso efectuado por el consejo de administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos dentro de las siguientes categorías:

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

Como se puede observar la definición “española” y la “americana” son bastante coincidentes, salvo por lo siguiente:

- que la española hace referencia a la salvaguarda de activos, concepto que si profundizamos en el informe COSO está incluido dentro de la eficacia de las operaciones,
- y la americana introduce el cumplimiento de las leyes y normas aplicables. Se podría considerar que este concepto entraría dentro de las directrices que debe dar la dirección, que menciona la Norma Técnica, pero es relevante el hecho de ponerlo como objetivo específico, sobretodo para el sector privado, pues en el sector público siempre ha sido uno de los objetivos más importantes de los procedimientos de control.

Adicionalmente, el informe de COSO indica que el Control interno se estructura en cinco componentes, que se reflejan en la siguiente figura:



Los componentes que debe tener un sistema de Control interno son:

- El “*Control Environment*” o entorno de control, que está situado en la parte de abajo del cubo por ser considerado como los cimientos de cualquier sistema de control. Si el entorno de control no es adecuado, difícilmente el resto de procedimientos pueden llegar a buen puerto. Entorno de control es todo aquello que hace referencia a la integridad y valores éticos, filosofía de la dirección, comité de auditoría y auditoría interna, estructura organizacional, delegación de autoridad, prácticas de recursos humanos, etc.
- El “*Risk assessment*” o evaluación de riesgos, es un concepto que ya se está introduciendo en compañías españolas de cierto tamaño, pero que hasta ahora era algo que sólo estaba en la cabeza del propietario o gestor. La dirección debe conocer sus riesgos (operacionales, financieros y de cumplimiento de legalidad), documentarlos, evaluarlos y establecer estrategias para afrontarlos.
- Las “*Control Activities*” o controles de procedimiento, son los controles preventivos o detectivos, manuales o automáticos que se encuentran a lo largo de cualquier procedimiento en una entidad.
- “*Information & Communication*”, todos los procedimientos establecidos para generar información suficiente y a tiempo, y que permita la toma de decisiones, así como establecer los canales adecuados y bidireccionales de comunicación con empleados (p.e.: canales para denunciar conductas inapropiadas), y comunicaciones fluidas con terceras partes como clientes o proveedores.
- “*Monitoring*” englobaría todas aquellas actividades que permiten obtener evidencia de que todo lo anterior sigue funcionando, y esto engloba un abanico muy grande de actividades como las comparaciones de registros con físico, revisiones analíticas, el seguimiento de recomendaciones de auditores, etc. En cada uno de estos apartados se podría profundizar muchísimo más, pero no es el objetivo del presente artículo.

En la figura también se puede observar:

- En su parte superior se menciona los objetivos del Control interno que ya hemos estado comentando.
- En su parte lateral se intenta reflejar el hecho de que los controles deben estar implantados en las diferentes divisiones, departamentos o cuerpos de la entidad.

En mi opinión, la definición del cubo de COSO es suficientemente amplia, y en los seminarios o cursos que he impartido a personas que están empezando en el mundo de la auditoría me gusta añadir, para que no perdamos el Norte, los siguientes consejos:

1. Que como auditores financieros hemos de centrar nuestro trabajo en los controles cuyo objetivo es la generación de información financiera fiable. En el caso de los Órganos de Control Externo del Sector Público y dependiendo del alcance de la fiscalización también deberemos revisar los que intenten asegurar el cumplimiento de la legalidad.

2. Que por lo que respecta a la información financiera, la pregunta básica que tenemos que hacer a nuestro interlocutor en la entidad revisada es ¿Qué controles tiene establecidos para asegurar la existencia, integridad, exactitud, etc. de las transacciones registradas?

2. ¿QUÉ IMPORTANCIA SE LE DEBE DAR AL CONTROL INTERNO?

La importancia del Control interno es tal, que no debería incluir este apartado, pero me gustaría reflexionar un poco sobre el tema dado que no siempre se le otorga la relevancia que se merece.

Desde el punto de vista del gestor

Como todos sabemos, 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 dedicamos nosotros a revisarlo y el poco interés que se le presta por parte del auditado.

Hay que recordar que esta situación que acabo de mencionar dio un vuelco en los Estados Unidos, a raíz de los escándalos ocurridos hace unos años (caso Enron, etc.), que motivaron la redacción de la ley Sarbanes-Oxley, y dentro de ésta la sección 404. Esta ley estableció para las compañías cotizadas la obligación de incluir en la memoria financiera anual la opinión de la dirección sobre la bonanza del Control interno de la compañía (normalmente grupos

multinacionales). Esta obligación también salpicó a los auditores, a los que la ley obliga también a incluir en el informe de auditoría su opinión sobre el Control interno de la entidad auditada.

El PCAOB emitió el Standard 2, posteriormente suavizado por el Standard 5, para regular como debían actuar los auditores para poder cumplir con dichas obligaciones.

Todo esto conllevó que estas compañías tuvieran que realizar proyectos a nivel mundial (para cubrir a la mayor parte de sus filiales) de manera que:

- se documentara los controles existentes en cada filial,
- se pusiera a prueba la efectividad durante todo el ejercicio de los controles principales,
- se detectara debilidades que pudieran tener un impacto en los estados financieros, y a ser posible, solventarlas antes del cierre del ejercicio.

En resumen, un trabajo ingente para el que muchas compañías tuvieron que contratar consultores o establecer equipos de trabajo internos dedicados exclusivamente a este proyecto; pero por primera vez, los directivos de toda la compañía tuvieron que pararse a analizar desde un punto de vista crítico los procedimientos que tenían establecidos. Como siempre hubo quién lo vio simplemente como una carga de trabajo adicional, y quien supo aprovechar la oportunidad para mejorar sus procedimientos.

Para los auditores también supuso un trabajo (y honorario) adicional importante, pues la profundidad de la revisión de los sistemas de Control interno con el objetivo de encontrar cualquier debilidad que pudiera tener impacto en los estados financieros, no es la misma que la utilizada en una auditoría corriente en la que nuestra revisión del Control interno tiene sólo el objetivo de determinar nuestro enfoque y alcance de las pruebas a realizar.

Yo viví los primeros años de este proceso como auditor de filiales de empresas sujetas a la sección 404, y personalmente creo que es muy beneficioso pues genera cultura de control en todas las personas de la organización que intervienen en el proceso de

evaluar y poner a prueba los controles de la compañía. Pero siendo un poco más crítico me pregunto:

- ¿qué ha pasado en las grandes entidades financieras americanas que han quebrado este pasado ejercicio?
- ¿Los comités de auditoría y auditores internos no detectaron nada previamente?
- ¿No había controles para evitar que se hicieran inversiones de tanto riesgo como las que se hacían? Hasta mi abuela sabe que si te metes en una hipoteca al límite de tus posibilidades y sube el tipo de interés no la podrás pagar!!!

Y supongo que la respuesta es que el entorno de control no era el adecuado aunque tuviera todas las herramientas para serlo (comités de auditoría, códigos de buen gobierno,...), y como hemos comentado anteriormente el entorno de control son los cimientos del sistema.

Por lo tanto, si en las compañías más grandes del mundo se están produciendo estos fenómenos, es evidente que la preocupación por el control ha de ser un punto importante en la agenda de cualquier gestor.

Desde el punto de vista del auditor

Desde el punto de vista del auditor, la revisión del Control interno es imprescindible en cualquier auditoría dado que estamos obligados a ello para cumplir con las Normas Técnicas de Auditoría es-

pañolas emitidas por el ICAC y que regulan nuestra profesión. Adjunto dos fragmentos:

“2.3.1. La primera norma es:

El trabajo se planificará apropiadamente.

2.3.2. La planificación de la auditoría comporta el desarrollo de una estrategia global en base al objetivo y alcance del encargo y la forma en que se espera que responda la organización de la entidad. El alcance con que se lleve a cabo la planificación varía según el tamaño y la complejidad de la entidad, de la experiencia que el auditor tenga de la misma, del conocimiento del tipo de negocio en que la empresa se desenvuelve, de la calidad de la organización y *del Control interno de la entidad*.

2.4.1. La segunda Norma es:

Deberá efectuarse un estudio y evaluación adecuada del Control interno como base fiable para la determinación del alcance, naturaleza y momento de realización de las pruebas a las que deberán concretarse los procedimientos de auditoría.”

Es muy importante tener claro que nuestro riesgo como auditores no es el no haber detectado un error o un fraude, sino el no haber realizado el trabajo de manera adecuada, es decir, de acuerdo con la normativa que lo regula. Nuestro trabajo nunca podrá detectar la totalidad de los errores, pues de acuerdo con las Normas técnicas nuestro trabajo se basa en pruebas selectivas y además se realiza en función de



una materialidad y para dar una opinión en conjunto de los estados financieros. Por lo tanto, no se nos puede acusar por no haber detectado un error, pero sí se nos puede acusar si, por ejemplo, la extensión de las pruebas realizadas no está adecuadamente justificada.

Por lo tanto, conviene recordar los siguientes puntos:

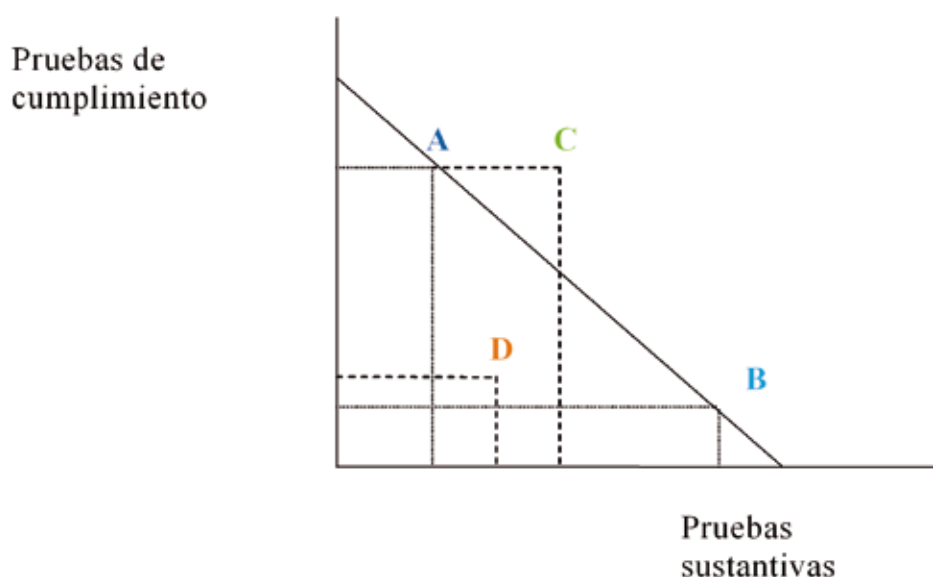
- La evaluación de los procedimientos internos de la entidad auditada es obligatoria de acuerdo a las Normas Técnicas, aunque a priori pensemos que posiblemente los procedimientos internos no vayan a resultar suficientes como para realizar un enfoque de confianza en el Control interno.
- Una vez realizada la revisión anterior, se debe documentar en cada área del trabajo si planificamos obtener evidencia de auditoría con pruebas de cumplimiento (para comprobar la efectividad de los controles identificados), o por el contrario, basaremos nuestra opinión únicamente en pruebas sustantivas. En el primero de los casos, enfoque de confianza en el Control interno, siempre se debe completar con un mínimo de pruebas sustantivas, como p.e. una revisión analítica.

- Tanto si obtenemos evidencia con pruebas de cumplimiento o sustantivas debemos asegurarnos de cubrir con éstas los diferentes objetivos de auditoría: existencia, integridad, exactitud, etc., para cada área analizada.
- El tamaño de las pruebas selectivas, sean estadísticas o subjetivas, debe estar directamente relacionado con las conclusiones obtenidas de la evaluación del Control interno, y de hecho esto nos puede ahorrar mucho trabajo.

Y digo que conviene recordar estos puntos porque son errores frecuentes en las auditorías que se están realizando en todo el mundo:

- La no revisión de los procedimientos de la entidad.
- La falta de vinculación entre las pruebas sustantivas realizadas y el trabajo de Control interno realizado.
- No explicitar los objetivos de auditoría cubiertos con una prueba, y si el conjunto de las pruebas realizadas cubren todos nuestros objetivos.
- La no justificación de las muestras tomadas.

Me gusta explicar la relación entre el Control interno y la planificación de la auditoría con un gráfico como el siguiente:



El punto **A** representaría la situación en la que hemos entendido el Control interno de la compañía, a priori parece bueno y decidimos obtener nuestra principal evidencia en base a pruebas de cumplimiento.

El punto **B** sería el caso contrario, el Control interno brilla por su ausencia y nuestra evidencia se basará principalmente en pruebas sustantivas, cuanto más amplias mejor.

Todas las combinaciones de pruebas de cumplimiento y pruebas sustantivas que están en la línea que dibuja esta función, serían planificaciones adecuadas de la auditoría según esta simplificación de la realidad. Respecto a los puntos que no están en la frontera:

El punto **C** es un caso frecuente de exceso de celo profesional, hemos realizado tantas pruebas de cumplimiento como en **A**, pero como no tenemos la costumbre o el valor de reducir pruebas sustantivas, seguimos haciendo muchas pruebas sustantivas por si acaso. Lo que nos suele llevar a este punto es que no sabemos vincular el trabajo de Control interno realizado con los objetivos de auditoría que queremos cubrir (existencia, integridad, etc) y la falta de involucración de las personas con más experiencia del equipo, las únicas con capacidad y autoridad para tomar este tipo de decisión. En cualquier caso, aunque es una situación no deseable por falta de eficiencia, nuestro riesgo como auditores está doblemente cubierto.

El punto **D** es mucho peor, porque en este caso dadas las pocas pruebas de cumplimiento que hemos realizado el tamaño de nuestras pruebas sustantivas debería ser mucho mayor. No tenemos justificado el tamaño de nuestras muestras y no estamos cumpliendo con las normas técnicas que regulan nuestra profesión. Por ejemplo: auditamos una entidad con una cartera de deudores muy atomizada, es decir, cinco mil deudores con saldos de mil euros cada uno. No hemos realizado pruebas de cumplimiento para verificar si el Control interno nos proporciona evidencia de dichos saldos y de las transacciones re-

lacionadas, y sin embargo hemos circularizado (criterio subjetivo del auditor) 20 clientes. ¿Como se puede justificar ante un tercero que las conclusiones de nuestro informe están debidamente fundadas con una muestra de 20 clientes? Éste es uno de los peores errores que podemos cometer como auditores, y estaría relacionado también con el tema de la selección estadística, pero ese tema lo dejaremos para otra ocasión.

Por todo esto, creo que la importancia del Control interno para el auditor externo es vital, y es un punto en el que todos (y me incluyo), aún debemos mejorar.

3. EL CONTROL INTERNO EN EL SECTOR PÚBLICO

Las diferentes normativas que rigen la profesión del Control Externo del Sector Público, entre otras:

- Los “*Auditing Standards*” emitidos por el INTOSAI.
- Las Normas de Auditoría del Sector Público de la IGAE.
- Los Principios y Normas de Auditoría del Sector Público elaboradas por la CCOPCEE ,

no presentan discrepancias con las Normas Técnicas de Auditoría emitidas por el ICAC para la regulación de la auditoría de entidades “privadas” y que hemos citado previamente en este texto, en lo que a Control interno se refiere.

La única diferenciación que podemos encontrar es el hecho de que se incluye como objetivo del Control interno el cumplimiento de la legalidad. Al ser tan importante que cualquier acto realizado por la Administración sea fiel a la normativa vigente, es obvio que los sistemas de Control interno de las entidades públicas deberán contemplar controles que aseguren que esto se cumpla.

El cumplimiento de la legalidad será por tanto un objetivo de auditoría adicional a los de existencia, integridad, exactitud, etc., que se deben cumplir en todas las transacciones del ente revisado.

Para verificar que dicho objetivo se cumple, de igual manera que para el resto de objetivos debemos entender los procedimientos aplicados por la enti-



dad, documentarlos y que esto nos sirva para determinar el enfoque de auditoría que vamos a realizar:

- Enfoque de confianza en el Control interno: consistente en comprobar que los procedimientos aplicados por la entidad funcionan efectivamente durante todo el ejercicio y son suficientes para asegurar el cumplimiento de la legalidad.
- Enfoque sustantivo: consistente en seleccionar muestras de transacciones y comprobar nosotros mismos que dichas transacciones son acordes a la legalidad.

Hasta aquí no tenemos dificultad alguna, se trata de aplicar las mismas técnicas de auditoría que aplicamos para otros objetivos.

En la práctica, el realizar un enfoque de confianza en el Control interno para comprobar el cumplimiento de la legalidad, puede ser más complicado de lo que debiera por la falta de documentación soporte que sirva como evidencia del control realizado, y por la usual complejidad de la legislación.

La mayor parte de procedimientos de control para el cumplimiento de la legalidad son realizados por la Intervención, y en ocasiones, la única evidencia documental de las verificaciones realizadas por el Interventor es su firma. Con esto no quiero decir

que la labor del Interventor sea insuficiente o mal llevada a cabo, es una profesión a la que tengo un máximo respeto y que considero no está lo suficientemente valorada dada la responsabilidad que ejercen; pero en lo que a nosotros nos atañe, si como auditores no podemos revisar los pasos que ha seguido el interventor antes de decidir poner su firma, no tendremos la certeza de si el interventor ha realizado las mismas comprobaciones que nosotros realizaríamos para concluir que ese expediente cumple con la normativa vigente.

Por poner un ejemplo, si estamos revisando la adjudicación en expedientes de contratación y tenemos un programa de trabajo con los puntos de la ley que nos gustaría comprobar, nos podemos encontrar en varias situaciones:

1. El informe de intervención incluye un “*checklist*” con los puntos que el interventor ha comprobado antes de firmar como intervenido el expediente. En la fase de entendimiento de los controles de la Entidad, habríamos comprobado si los puntos revisados son suficientes, y por tanto el control del interventor lo podemos dar por bueno, en cuyo caso, para obtener evidencia del cumplimiento de la ley seleccionaríamos una muestra de contratos, para comprobar que todos

ellos tienen el correspondiente informe. Dado que las Normas Técnicas indican que aunque se realice un enfoque de confianza en el Control interno siempre hay que realizar alguna prueba sustantiva, en este ejemplo podríamos comprobar los dos o tres puntos más relevantes del “*checklist*”.

2. El informe de intervención hace mención a que se ha verificado el cumplimiento de la legalidad pero no especifica en que puntos. En este caso, si deseamos cumplir con todos los puntos que nos marca el programa de trabajo nuestro único camino posible sería realizar procedimientos sustantivos sobre una muestra de contratos y volver a realizar las comprobaciones que en su día realizó la Intervención. En otras palabras, se duplica el trabajo pues lo hace el interventor y después lo hacemos nosotros.

Es mi entender, que a raíz de la tendencia que se está produciendo de sustituir la fiscalización previa por el control financiero a posteriori, el hecho de realizar las comprobaciones en base a muestreos estadísticos obligará a la Intervención a documentar más las comprobaciones realizadas, es decir, indicar los expedientes revisados, puntos comprobados, etc. Si esto se generaliza, en el futuro será más factible el realizar un enfoque de confianza en el Control interno para verificar el cumplimiento de la legalidad, pues podremos obtener evidencia del trabajo ya realizado por la Intervención.

Un enfoque de confianza en el Control interno para verificar el cumplimiento de la legalidad supondrá una fiscalización mucho más eficiente y ágil, y en entidades de cierto tamaño es muchas veces la única manera de afrontar el trabajo si queremos realizar la revisión en un período de tiempo limitado.

4. NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE “CONSIDERACIÓN DEL TRABAJO REALIZADO POR AUDITORÍA INTERNA”

Para aquellos más reacios a realizar enfoques de confianza en el Control interno, y que todo lo anterior no les haya convencido, me gustaría mostrar otro camino que nos lleva al mismo puerto.

La Norma Técnica de Auditoría sobre “consideración del trabajo realizado por auditoría interna” regula como debe ser nuestra actuación cuando planificamos hacer uso del trabajo realizado por los auditores internos de una compañía privada.

¿Qué diferencias hay entre un interventor y un auditor interno? Para mí las diferencias principales son:

- Que el interventor está obligado a intervenir toda la actividad del ente, y un auditor interno trabaja en base a un plan de trabajo mucho más selectivo y cambiante cada año.
- Y lo que es más importante, que el interventor tiene una responsabilidad patrimonial que no tiene el auditor interno.

Por tanto, si las Normas Técnicas permiten utilizar el trabajo de auditores internos, con mayor razón deberíamos poder confiar en el trabajo realizado por un auditor interno (el interventor) que no sólo pone en juego su puesto de trabajo sino también su patrimonio personal.

Resumiendo mucho, la citada Norma nos pone dos condiciones:

1. Evaluar al auditor interno. Se debe considerar la situación del auditor interno en el organigrama y por tanto su nivel de independencia, su competencia técnica, su diligencia profesional, etc.
2. Evaluar su trabajo. Se debe revisar el trabajo que vamos a utilizar analizando la competencia de las personas que lo han realizado, si han obtenido evidencia suficiente y adecuada para soportar las conclusiones, y si éstas son adecuadas de acuerdo a las incidencias encontradas. Para ello se puede revisar partidas de las muestras utilizadas por el auditor interno, verificar partidas adicionales, etc. El alcance de la revisión del trabajo del auditor interno dependerá de nuestro juicio profesional.

Hay que recordar que si decidimos utilizar su trabajo este pasa a ser de nuestra responsabilidad como cualquier otro de nuestros papeles de trabajo.

Por tanto, siempre y cuando el trabajo de la Intervención esté adecuadamente documentado, puede ser tremendamente útil para los Órganos de Control Externo el hacer uso de esta Norma en la fiscalización de la legalidad pues reduciría la inversión en horas significativamente en cualquier trabajo.

5. CONCLUSIONES

Tanto en el punto 3 como en el punto 4 de este artículo se relacionan argumentos técnicos para cambiar el enfoque “tradicional” que habitualmente utilizamos los miembros de Órganos de Control Externo para fiscalizar el cumplimiento de la legalidad.

En mi opinión el futuro de la fiscalización debe pasar por este cambio de enfoque que hará que la fiscalización sea más eficiente y más útil, pues tardará menos en llegar al usuario final de la información.

Estos cambios son difíciles de realizar, no por su coste (que no tienen) sino por la aversión que produce cualquier cambio cuando llevas toda la vida trabajando de otra manera. Por esta razón, para que se produzca el cambio se requiere la participación de los integrantes de la parte alta de la pirámide,

pues si ellos no lideran y fuerzan el cambio difícilmente este se producirá.

Si somos capaces de utilizar estos nuevos enfoques y reducir la inversión de tiempo que dedicamos a la fiscalización de regularidad, quizás en un futuro los recursos de los Órganos de Control Externo puedan dedicarse más a la revisión de la gestión y las 3 E's, que es la tendencia internacional, nuestra normativa lo contempla y en el fondo es lo que más interesa al ciudadano.

Siglas utilizadas:

ICAC: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

SEC: *Securities and Exchange Commission.*

PCAOB: *Public Company Accounting Oversight Board.*

INTOSAI: *International Organization of Supreme Audit Institutions.*

IGAE: Intervención General de la Administración del Estado.

CCOPCEE: Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español.