

Beatriz Alejos Garmendia

Bizkaiko Foru Aldundia

Diputación Foral de Bizkaia

Auditoría

de la gestión pública: una propuesta metodológica



Corren vientos de modernización y de exigencia de responsabilidad para el mayor sector de actividad en los estados modernos: el sector público. Mayor en cuanto a los recursos materiales y humanos que utiliza, y principal por su efecto directo en el desarrollo de cualquier país. Aunque los objetivos del sector público y del privado difieren, ello no significa que el primero no tenga que definir modelos de gestión útiles y eficaces para lograr el cumplimiento de sus objetivos. Es en este sentido en el que se plantea la nueva gestión pública, “New Public Management” y la modernización del sector público¹, apoyada en el incremento de la demanda ciudadana para que el gestor público asuma la responsabilidad de la gestión que realiza sobre los recursos que utiliza y los resultados que con ellos obtiene.

La auditoría pública, con sus diferentes alcances, pretende ser una herramienta que facilite una adecuada respuesta a esa petición de responsabilidad, ya que puede garantizar una evaluación objetiva de la gestión pública desarrollada. Sin embargo, y a pesar de la mayoritariamente reconocida utilidad de estas evaluaciones externas, su extensión, alcance y procedimientos varían sustancialmente de unas a otras, por lo que sería recomendable realizar un esfuerzo a efectos de mejorar el desarrollo, la homogeneización y la aplicación práctica de las mismas.

Con este objetivo presentamos una metodología cuyo seguimiento propone un enfoque amplio para abordar las auditorías de gestión pública, desde una perspectiva más ambiciosa, como alternativa de evaluación a las audi-

^{*} Mi agradecimiento a Lourdes Torres por el seguimiento del trabajo.

¹ Véase TORRES, L. y PINA, V. (2002).

torías operativas. El seguimiento de esta metodología puede ayudar a conseguir una mayor homogeneización en cuanto a objetivos, alcance y procedimientos de las auditorías de gestión pública, facilitando el cumplimiento de las expectativas de los usuarios de los informes emitidos y paralelamente de la demanda de responsabilidad pública por parte de los ciudadanos.

1. Introducción

La gestión de cualquier organización, incluida la pública, es un proceso que para que resulte coherente tiene que venir definido por una serie de etapas secuenciales que además son cíclicas y revisables en función de las nuevas informaciones recibidas:

- 1- Establecer la Misión. En la entidad pública, el nivel político en función de su agenda política, problemas públicos a los que decide dar respuesta, aprueba esa Misión; en cualquier caso debe ser comunicada a la dirección de esa entidad.
- 2- Definir la Visión, cuando proceda, de manera consensuada con ese poder político.
- 3- Obtener información del entorno, amenazas y oportunidades y de la situación interna debilidades y fortalezas.
- 4- Definir los objetivos y metas a alcanzar. Hacerlos supervisar por el nivel político.
- 5- Diseñar la estrategia pertinente para su consecución.
- 6- Comunicarlos a toda la organización.
- 7- Utilizar un estilo directivo y de liderazgo que facilite el funcionamiento de la entidad.
- 8- Aprobar la organización estructural interna necesaria.
- 9- Implantar un adecuado control interno que obtenga la información necesaria para adoptar las decisiones pertinentes.

Estos nueve puntos se pueden subsumir en las cuatro actividades fundamentales que integran todo proceso de dirección:

La **planificación** (desde el punto 1 hasta el 5), la **dirección/coordiación** (puntos 6 y 7), la **organización** (punto 8) y el **control** (punto 9).

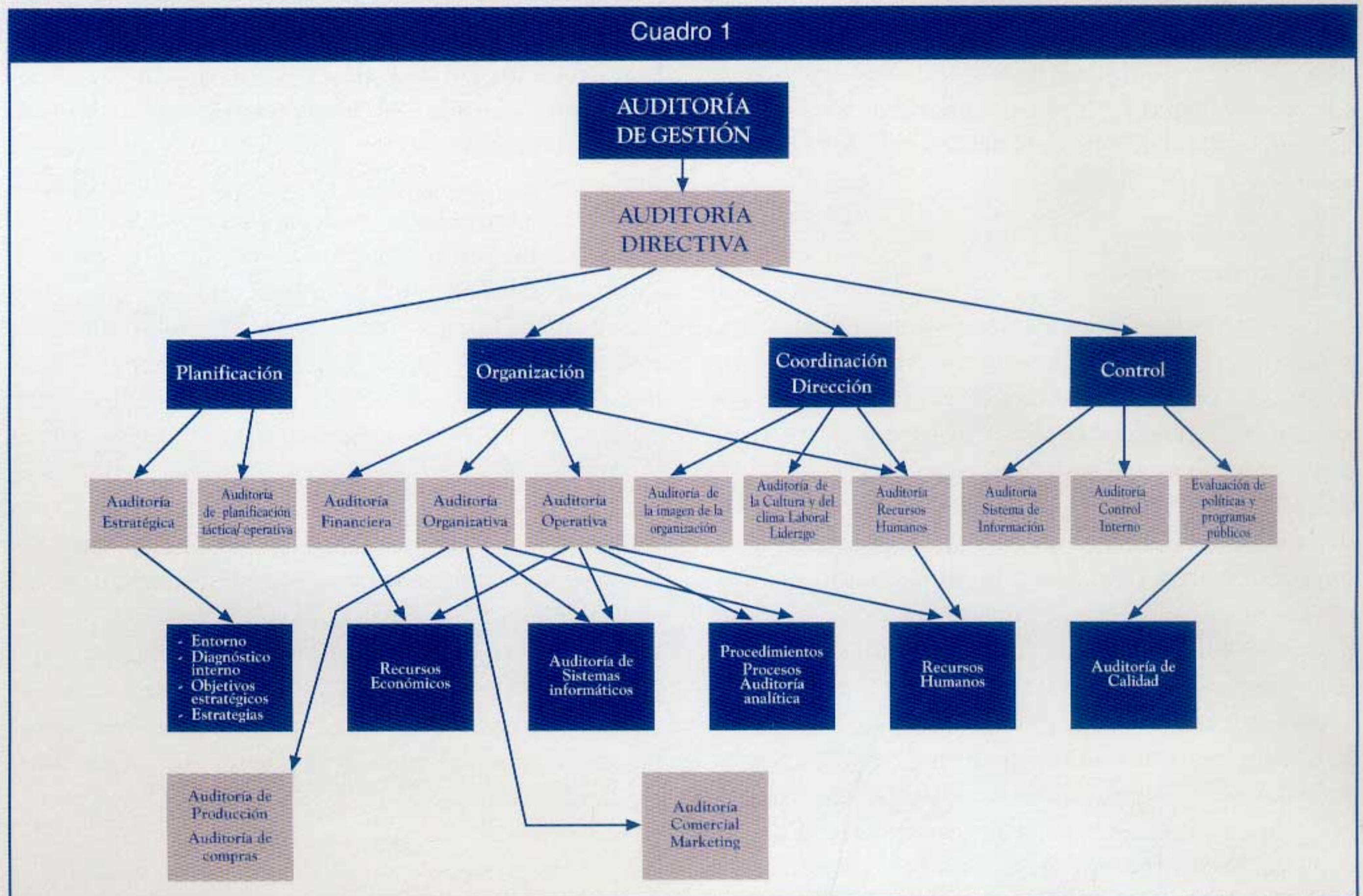
La auditoría de gestión gira en torno al proceso de actuación gerencial definido y, por tanto, comprende la evaluación de sus responsabilidades fundamentales: planificación, organización, coordinación/dirección y control, y cómo la calidad de las mismas contribuye a los mejores resultados encomendados. Así, los princi-

pales factores a evaluar en una auditoría de gestión, en nuestra opinión, son los siguientes: conocimiento adecuado de la Misión de la Entidad por parte de sus directivos y de todo el personal adscrito a la misma y conocimiento también de la Visión que ha sido definida para la Entidad. Además se verificará la existencia de un proceso de dirección definido y aprobado, y que éste es coherente con los mandatos políticos recibidos y con todas las actividades directivas fundamentales, y finalmente se comprobará que el proceso de dirección diseñado se aplica y se controla.

La metodología propuesta para la evaluación externa sistemática de los aspectos gerenciales, es decir, del proceso de dirección implantado en una organización pública, genera una auditoría de gestión de amplio alcance. Dado que lo que se evalúa es la razonabilidad del proceso directivo desarrollado, se diseña ésta en referencia a las principales actividades/responsabilidades directivas: **planificación**: a sus tres niveles largo plazo o estratégica, medio plazo o táctica y corto plazo u operativa; **organización**: como definición de los recursos y la estructuración de los mismos necesaria para la consecución de los resultados esperados, aquí incluiremos la revisión de las principales áreas funcionales de la Entidad y de sus procesos críticos para obtener evidencia de que las acciones que en las primeras y en los segundos se efectúan son económicas, eficientes y eficaces en la consecución de los objetivos globales marcados por la gerencia; **dirección/coordiación**: estilo de dirección, cultura empresarial, clima laboral.... y, finalmente, **control**: evaluación de que el sistema establecido en la Entidad, aporta datos relevantes y oportunos sobre desviaciones respecto a estándares previstos de los indicadores críticos a fin de proponer las medidas correctoras adecuadas. Ver cuadro 1.

La ejecución práctica de toda auditoría, en cuanto que es un trabajo sistemático, necesita de una guía de procedimientos operativos cuyo seguimiento permita asegurar al auditor que ha obtenido la evidencia suficiente y adecuada para apoyar su opinión. Así la metodología que proponemos dispone de un sistema de procedimientos que establece, para cada una de las actividades gerenciales principales y para sus áreas funcionales más importantes, la perspectiva considerada como más adecuada, entre las posibles, para realizar la evaluación. El sistema tiene, por tanto, como finalidad central proporcionar al auditor unos cauces lógicos y una forma racional de obtener, analizar y evaluar la información que necesita para alcanzar unas conclusiones acerca del proceso gerencial auditado o

**Auditoría de la gestión pública:
una propuesta metodológica**



Fuente: Elaboración Propia.

para identificar objetivos de auditoría concretos cuya evaluación se planificará mediante el desarrollo de programas diseñados *ad hoc* por el auditor. Para facilitar la actuación del evaluador se proporciona un conjunto completo y exhaustivo de programas de trabajo² cuyo seguimiento permite y garantiza la consecución del objetivo general de la auditoría de gestión pública de acuerdo con el modelo propuesto, es decir, permite la obtención de una opinión experta e independiente acerca de la calidad, coherencia y razonabilidad del proceso de gestión desarrollado en una Entidad pública durante un periodo determinado.

2. Concepto de auditoría de gestión pública

La Intervención General de la Administración del Estado, define la auditoría operativa “como una revisión sistemática de las actividades de una entidad

efectuado por personal cualificado con el propósito de valorar la eficiencia, eficacia y economía alcanzadas en la gestión de los recursos públicos adscritos a la misma”. En esta definición se entiende el concepto de revisión sistemática como “el proceso de análisis integral, planificado y objetivo de las actividades operativas de una entidad”. Por su parte, INTOSAI³, identifica la auditoría de gestión pública, como aquella que “excede el marco tradicional de regularidad y legalidad y que fiscaliza la correcta gestión. La finalidad de esa auditoría consiste en analizar el gasto público a la luz de los principios generales de una gestión adecuada”.

Nuestra definición de auditoría de gestión plantea un enfoque sustancialmente diferente. Para nosotros la auditoría de gestión precisa de una perspectiva gerencial, ya que efectuar únicamente un análisis de las actividades operativas realizadas y de su influencia

² Véase ALEJOS GARMENDIA (2001).

³ International Organization of Supreme Audit Institutions.

en la calidad de la gestión desarrollada no garantiza una dirección pública adecuada y eficaz. Con estas premisas, entendemos por auditoría de la gestión pública aquella evaluación externa cuyo objetivo es obtener una opinión experta acerca de la calidad, coherencia y razonabilidad del proceso de gestión y dirección realizado en una Entidad pública, o que gestiona programas públicos.

De esta manera el alcance de esta auditoría de gestión, ver cuadro 2, supone la revisión de las tareas/responsabilidades de la Dirección, (planificación, organización de las áreas funcionales y de los procesos críticos, dirección/coordiación y control). Con este planteamiento no es posible analizar sólo una o varias áreas de la entidad, ni únicamente uno o varios servicios o programas públicos, ya que la actividad gerencial debe tener siempre una perspectiva global e integrada de su organización, limitaciones que sí se pueden contemplar en las auditorías operativas.

Por tanto, el objetivo general de la auditoría de gestión pública, es la obtención de la evidencia necesaria y suficiente que apoye al auditor para emitir su opinión acerca de la razonabilidad y coherencia con las que se desarrolla el proceso de gestión en una entidad pública.

El período cubierto por la auditoría de gestión no se circunscribe necesariamente a un ejercicio. Se recomienda la ejecución de una auditoría de gestión al finalizar cada mandato político, de manera que la revisión externa pueda ser presentada al equipo entrante y a los ciudadanos, como un aval de la dirección efectuada en el organismo durante la legislatura anterior, así como una referencia de punto de partida para la gestión eficaz de los nuevos directivos públicos en el caso de que se produzca el relevo.

En referencia al ámbito de aplicación, puede ser auditable toda entidad pública, o que gestione programas públicos, en la que exista un responsable encargado de gestionar unos recursos para obtener unos resultados. La evaluación se facilita cuando el gestor responsable es un técnico, situación habitual en las agencias públicas. Sin embargo, aunque con mayor dificultad, también es factible auditar organizaciones cuyo gestor responsable es un político en cuanto que en esa circunstancia éste está actuando como directivo o gestor, tal puede ser el caso de una Corporación Local.

En cuanto a las fases de la auditoría de gestión, una auditoría en los términos que aquí venimos plantean-

Cuadro 2. Áreas objeto de análisis en una auditoría de gestión pública

1. SISTEMA DE PLANIFICACIÓN
 - 1.1. Planificación estratégica, táctica y operativa
 - 1.1.1. Entorno social / función social
 - 1.1.2. Agenda política
 - 1.1.3. Identificación de nuevas necesidades sociales
 - 1.1.4. Posibilidades de satisfacerlas
 - 1.1.5. Otras Entidades con misiones similares
 - 1.1.6. Normativa reguladora
 - 1.1.7. Competencia normativa para actuar
 - 1.2. Cuantificación de objetivos, fijación de metas
2. SISTEMA DE ORGANIZACIÓN
 - 2.1. División del trabajo
 - 2.2. Jerarquización/organigrama
 - 2.3. Departamentalización
 - 2.4. Sistemas funcionales
 - 2.4.1. Función producción / compras
 - 2.4.2. Función comercial / marketing público
 - 2.4.3. Función financiera / presupuestación
 - 2.4.4. Función recursos humanos
 - 2.4.5. Función informática
 - 2.5. Factor operativo
 - 2.5.1. Procesos y procedimientos críticos
 - 2.5.2. Actividades
3. SISTEMA DE DIRECCIÓN / COORDINACIÓN
 - 3.1. Estilo de dirección
 - 3.2. Motivación/liderazgo
 - 3.3. Comunicación
 - 3.4. Clima laboral
 - 3.5. Cultura corporativa
 - 3.6. Imagen de la organización
4. SISTEMA DE CONTROL
 - 4.1. Sistema de información
 - 4.2. Sistema de control interno
 - 4.3. Evaluación de políticas públicas, programas públicos⁴
 - 4.4. Calidad de los servicios públicos

Fuente: Elaboración Propia.

do se puede estructurar en fases similares a otras auditorías como la financiera y la operativa, en la línea aportada por la Intervención General de la Administración del Estado:

1- estudio preliminar de la organización, 2- plan global de la auditoría, 3- análisis detallado/programas por actividades directivas/programas por áreas/ejecución del trabajo, 4- emisión del informe. Ver bibliografía final sobre la I.G.A.E.

El estudio preliminar es la base orientativa para identificar aquellas actividades/responsabilidades

⁴ ALVIRA, F. (1999).

**Auditoría de la gestión pública:
una propuesta metodológica**

gerenciales, aquellas tareas operativas fundamentales y aquellos procesos críticos de la Organización, cuya calidad afecta de manera significativa a la excelencia de la dirección y por tanto al logro de los mejores resultados.

El plan global de auditoría se desarrollará considerando los resultados y las conclusiones del estudio preliminar y definirá aspectos de la evaluación tales como: Normas Técnicas aplicables, el equipo auditor, tiempo previsto de ejecución, niveles predeterminados de significatividad cuantitativa, naturaleza de las pruebas de auditoría y procedimientos generales a aplicar.

El análisis detallado/programas por actividades directivas/programas por áreas, recogerá de manera pormenorizada todos los puntos de interés aprobados por el auditor para cada actividad directiva concreta, para cada área funcional relevante y finalmente para cada proceso crítico establecido. Recogerá además las pruebas específicas diseñadas para el tratamiento de esos puntos de interés. La necesidad del grado de exhaustividad en las pruebas la determinará el estudio preliminar.

Finalmente, el informe es el producto final del trabajo de evaluación externa efectuado. Incluye como contenido principal la opinión experta e independiente del auditor acerca de la coherencia del proceso de gestión desarrollado en la entidad evaluada. En una auditoría de gestión, el modelo de informe emitido no puede ser tan homogéneo ni estar tan perfectamente definido como el que corresponde a otros tipos de auditoría, sin embargo, sí debe tener unos contenidos mínimos que conviene respetar⁵.

Con relación al perfil que debe poseer el auditor de gestión pública, a nivel general, tiene que cumplir los requisitos tradicionales en el mundo auditor. Según las Normas Técnicas emitidas por diferentes organismos, estatales e internacionales, son: formación técnica, capacidad profesional adecuada, independencia, integridad, objetividad, diligencia profesional y secreto profesional.

Sin embargo, además de estas características genéricas, los expertos estatales en auditoría pública identifican otras más específicas⁶ principalmente en refe-

rencia a las necesidades formativas, donde hacen especial hincapié en la necesidad de poseer conocimientos exhaustivos sobre normativa legal y sobre dirección y gestión pública.

Tanto el objetivo como el alcance, los procedimientos y el marco regulador, adecuados para el modelo propuesto, han sido sometidos a la opinión de profesionales pertenecientes a los Órganos Autónomos de Control Externo (OCEX), al Tribunal de Cuentas y a firmas de auditoría privadas, lo que ha permitido un acercamiento de la opinión de expertos sobre enfoques que se enmarcan en la gestión por objetivos y en la evaluación de políticas públicas en el entorno del New Public Management.

3. Sistema de procedimientos operativos

De acuerdo a lo indicado en el apartado anterior y con la finalidad de orientar el trabajo del auditor cuando planifique su trabajo, en coherencia con nuestra metodología, se ha elaborado una guía de procedimientos operativos⁷ cuyo seguimiento facilitará en gran medida su labor. El sistema se adapta al contenido siguiente:

En primer lugar se definen los objetivos requeridos y se diseñan los programas de auditoría específicos para alcanzarlos en las actividades preliminares, en las actividades directivas, en las áreas funcionales y en los procesos críticos de la organización.

Cada actividad directiva y las diferentes subáreas en las que se divide, así como las funciones operativas, se inician con una introducción general que presenta las consideraciones más relevantes sobre las que tiene que fijarse la atención del auditor. A continuación se identifica el área, la subárea y el objetivo a alcanzar en las mismas.

Finalmente, se prepara un check-list para orientar el trabajo del profesional, sobre el que se referenciarán, de manera cruzada, los papeles de trabajo del auditor en que se haya obtenido la evidencia adecuada que avale su opinión.

Para las áreas operativas funcionales se mantiene la estructura anterior y se incluyen todas dentro de la función directiva de la organización. Concretamente,

⁵ Véase conclusiones del estudio Delphi en ALEJOS GARMENDIA (2001).

⁶ Idem.

⁷ Véase ALEJOS GARMENDIA (2001).



se estudian las siguientes: económica-financiera, compras, producción/servicios, recursos humanos, comercial/marketing público, informática y el/los procesos críticos.

De forma esquemática, indicamos a continuación los objetivos principales de cada área y subárea que requieren programas de auditoría específicos para la obtención de la evidencia suficiente y adecuada que permita al auditor la emisión de su opinión. Estos programas de auditoría están desarrollados de forma exhaustiva en la guía de procedimientos operativos.

1. Área general

El auditor busca obtener un conocimiento profundo de la organización a auditar antes de planificar su trabajo. Este conocimiento previo es necesario para poder efectuar cualquier tipo de auditoría.

Subárea: **Antecedentes históricos.** Pretende el conocimiento exhaustivo de la entidad, su constitución, modificaciones, circunstancias, entorno jurídico, principales acontecimientos ocurridos.

Subárea: **Actividades preliminares.** Obtención de un conocimiento general interno de la Entidad auditada.

Subárea: **Estudio preliminar.** Obtención de un conocimiento general del funcionamiento y de la calidad de las cuatro actividades directivas y del entorno con el que interactúan: planificación, organización, dirección/coordiación y control. Programa central de trabajo.

2. Área directiva de planificación

Subárea: **Planificación estratégica.** El auditor necesita obtener evidencia que demuestre que la dirección tiene establecido un proceso razonable de planificación que le ayuda a decidir dónde debe estar la organización a medio/largo plazo, qué debe conseguir, qué recursos necesita para alcanzarlo, y qué acciones hay que ejecutar para lograrlo.

Subárea: **Desarrollo e implantación de la estrategia.** Obtención de evidencia que demuestre que la dirección, en su actividad de planificación, desarrolla y supervisa un proceso coherente de selección y de implantación de estrategias que garantice el logro de los objetivos aprobados, así como promueva el alcance de la MISIÓN y de la VISIÓN.

Subárea: **Objetivos.** Evidenciar que el diseño del sistema de objetivos y la formulación de los mismos son correctos, promueven un comportamiento econó-

**Auditoría de la gestión pública:
una propuesta metodológica**

mico, eficiente y eficaz, y siguen las directrices emanadas por la dirección y apoyando la MISIÓN y la VISIÓN de la Organización.

Subárea: **Documentos de planificación.** Evidenciar que la dirección, en su actividad de planificación, define, aprueba, desarrolla y utiliza el plan estratégico, el plan táctico y el plan operativo, de forma correcta, coherente y razonable, de manera que supongan un apoyo fundamental para el logro de sus objetivos y el alcance de la misión y de la visión de la organización.

3. Área directiva de organización

Subárea: **Económico-financiera.**

Subárea: **Compras.**

Subárea: **Producción.**

Subárea: **Recursos humanos.**

Subárea: **Comercial/marketing público.**

Subárea: **Informática.**

Investigar que la función económico-financiera, de compras, de producción, de recursos humanos, de comercial/marketing y de informática de la entidad se desarrollan correctamente, de manera económica, eficiente y eficaz, siguiendo las directrices emanadas por la dirección y apoyando la consecución de sus objetivos.

Subárea: **Procesos.** Investigar que la organización identifica, diseña, documenta, ejecuta y controla sus procesos principales y críticos, promoviendo una actuación económica, eficiente y eficaz que apoya el cumplimiento de las directrices emanadas por la dirección, así como también facilita el desarrollo de su misión.

4. Área directiva de dirección/coordiación

Subárea: **Proceso de dirección/coordiación.** Obtención de evidencia que demuestre que la organización ejecuta la actividad directiva, dirección y coordinación, como un proceso racional y coherente que ayuda a conseguir los objetivos programados y promueve el alcance de su visión y misión.

Subárea: **Liderazgo.** Evidencia que demuestre que la dirección de la organización utiliza un estilo directivo caracterizado por un liderazgo que desarrolla y facilita la consecución de la misión y la visión, promoviendo los valores necesarios para alcanzar el

éxito a largo plazo e implantado todo ello mediante las acciones y los comportamientos adecuados, estando implicada personalmente en asegurar que el sistema de gestión de la organización se desarrolla e implanta.

Subárea: **Clima laboral.** Evidencia que demuestre que la organización y, fundamentalmente, el estilo de dirección, mantiene y facilita la existencia de un clima laboral pertinente y adecuado para alcanzar los objetivos planteados, y promueve el cumplimiento de las directrices emanadas por la dirección.

Subárea: **Cultura corporativa.** Evidencia que demuestre que la organización y, fundamentalmente, la dirección, identifica y controla la cultura corporativa que opera en la Entidad, consiguiendo que ésta sea coherente con la misión y visión aprobadas.

Subárea: **Imagen de la organización.** Evidencia que demuestre que la organización y, fundamentalmente, la dirección, identifica y controla la imagen institucional que transmite al exterior, consiguiendo que ésta sea la correcta y sea además coherente con la misión y visión aprobadas.

5. Área directiva de control

Subárea: **Sistema de información.** Analizar si la organización tiene diseñado e implantado un sistema de información que funciona y cubre las necesidades adecuadamente, y que permite una actuación económica, eficiente y eficaz, a la vez que apoya el cumplimiento de las directrices emanadas por la dirección.

Subárea: **Sistema de control interno.** Analizar si el diseño del sistema de control interno de la organización promueve un comportamiento económico, eficiente y eficaz que apoya el cumplimiento de las directrices emanadas por la dirección, así como también facilita el desarrollo de su misión.

Subárea: **Evaluación de las políticas y programas públicos.** Analizar si la organización tiene establecido un sistema de información que evalúa todas las actividades públicas que le son encomendadas, que comienza con la fase inicial, alternativas de resolución del problema público y/o diseño del programa público y finaliza con la fase última, análisis de los resultados.

Subárea: **Sistema de calidad de los servicios públicos.** Analizar si el diseño del sistema estableci-

do por la organización para garantizar el nivel adecuado de calidad en los servicios públicos prestados, funciona adecuadamente, y permite una actuación económica, eficiente y eficaz y de calidad y apoya el cumplimiento de las directrices emanadas por la dirección.

4. Consideraciones finales

Cada vez existe una mayor demanda ciudadana para que el directivo público responda y tenga responsabilidad sobre la gestión que realiza, los recursos públicos que utiliza y los resultados que con ellos obtiene. En este sentido, la auditoría de gestión pública se percibe como un instrumento fundamental para exigir responsabilidad de las actividades a los directi-

vos públicos, pero también como un instrumento de ayuda.

A pesar de ello, no existe un marco regulador específico de los aspectos de la auditoría de gestión pública en los términos que venimos planteando, lo que supone que diferentes trabajos con distintos planteamientos y variadas metodologías aparezcan denominados como "auditorías de gestión pública". Por ello, este artículo presenta una propuesta de auditoría de la gestión pública integral, desde una perspectiva global de la organización auditada, que permita al auditor planificar su trabajo para emitir una opinión acerca de la calidad, coherencia y razonabilidad que ha presidido el proceso directivo implantado en la misma, potenciando en una gestión pública de mayor nivel.

BIBLIOGRAFÍA

- ALEJOS GARMENDIA, Beatriz (2001): "Auditoría de gestión pública: una propuesta metodológica". Tesis Doctoral. Universidad de Deusto.
- ALVIRA, F. (1999): Análisis y Evaluación de políticas públicas. CEPADE. Universidad Politécnica de Madrid.
- AUSTRALIAN NATIONAL AUDIT OFFICE (2000): Report on Results of a Performance Audit of the Strategic planning framework.
- DE BLAS, F. (1997): Auditoría estratégica. I.A.C.J.C. Instituto de Auditores Censores Jurados de Cuentas.
- GENERAL ACCOUNTING OFFICE (GAO, 1998): Performance measurement and evaluation, definitions and Relationships.
- GONZALEZ, I. (1996): Tesis doctoral. Auditoría de gestión. Universidad de Salamanca.
- INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI)
(1991): Normas para la configuración, implantación y evaluación de estructuras de control interno. 35ª Reunión Washington.
(1995): Normas de Auditoría.
(1998): Directrices de Aplicación Europea de las Normas de Auditoría de la INTOSAI.
- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE).
(1997): El establecimiento de objetivos y la medición de resultados en el ámbito público.
(1998): Normas de Auditoría del Sector Público.
() : Manual de Auditoría operativa.
- NATIONAL AUDIT OFFICE (NAO, 1997): Value for money. Handbook.
- OFFICE OF THE GENERAL AUDITOR OF CANADA (2000): Value for money audit manual.
- SWEDISH NATIONAL AUDIT OFFICE (1995): Performance Auditing at the Swedish National Audit Office.
- TORRES, LOURDES (2002): La auditoría de economía, eficiencia y eficacia en el entorno de la nueva gestión pública. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).
- TORRES, L. y PINA, V. (1999): El control público local en el contexto de new public management. Revista Auditoría pública, nº 19, pgs. 53-59.
- TORRES, L. y PINA, V. (2002): Changes in Public Service Delivery in the EU Countries.