

Auditorías de Ética pública e Integridad institucional

JOSÉ ANTONIO FERNÁNDEZ AJENJO

Investigador del Centro de Investigación para la Gobernanza Global
Universidad de Salamanca.

RESUMEN

Las funciones de las instituciones de control externo e interno se han extendido definitivamente desde el control de la legalidad y la buena gestión financiera hasta garantizar y contribuir a la buena gobernanza del sector público. El último nuevo objetivo se dirige a evaluar el grado de madurez de la ética pública y la integridad institucional, tarea que ya ha recibido, al menos parcialmente, el refrendo legislativo en algunas entidades de control.

El sistema normativo de referencia parte de la Ciencia de la Axiología o Filosofía de los Valores como marco académico. Además, deberá tenerse en cuenta la legislación aplicable en materia de transparencia, buen gobierno y anticorrupción, así como los instrumentos de *soft law* como los planes antifraude o los códigos éticos.

Por lo tanto, la misión de las instituciones de auditoría pública en las auditorías de ética pública e integridad institucional será contribuir a garantizar la buena salud ética de las instituciones del sector público, en materia de cumplimiento, cultura ética y sistemas de integridad.

PALABRAS CLAVE

Ética pública | Auditoría ética | Integridad
Fraude | Corrupción

ABSTRACT

The functions of external and internal control institutions have definitively extended from controlling legality and good financial management to guaranteeing and contributing to good governance in the public sector. The most recent objective is aimed at evaluating the level of maturity of public ethics and institutional integrity, a task that has already received, at least partially, the legislative endorsement in some control entities.

The normative system of reference is based on the Science of Axiology or Philosophy of Values as an academic framework. In addition, applicable legislation on transparency, good governance and anti-corruption must be considered, as well as soft law instruments such as anti-fraud plans or ethical codes.

Therefore, the mission of public audit institutions in public ethics and institutional integrity audits will be to contribute to guaranteeing the good ethical health of public sector institutions, in terms of compliance, ethical culture and integrity systems.

KEYWORDS

Public ethics | Ethical audit | Integrity | Fraud
Corruption

A la Republica es util que su Corregidor sea fiel y verdadero, y segun esto haga su dever, sin engaño, ni perjuzio de tercero: y sobre todo nunca se ocupe sino en proveer la que faltare, da forma que en la buena gobernación nunca aya falta.»

(Castillo de Bobadilla, *Política para Corregidores ...*, 1597).

1. Introducción

Muy acertadamente, el *Task Force* de Auditoría y Ética (TFA&E) de la EUROSAI¹ ha concluido que la misión contemporánea de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) reside en contribuir a que la gobernanza de las instituciones públicas se atenga al buen gobierno y a los principios de buena administración. Por lo tanto, atrás queda la visión limitada a verificar la regularidad de la legalidad y la contabilidad, con el aditamento, siempre en parte pendiente, del reto de las auditorías de desempeño u operativas.

A principios del presente siglo, las instituciones fiscalizadoras en nuestro país y, sobre todo los órganos de control externo, han ido incorporando a su normativa o a su quehacer diario nuevos objetivos de control que se desprenden del nuevo marco de gobernanza, como la estabilidad presupuestaria, la transparencia, la igualdad de género o la sostenibilidad medioambiental (Caamaño, 2008). El ejemplo más evidente de esta adaptación institucional se recoge en la reforma del artículo 9.º de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas², que ha quedado redactado en los siguientes términos:

«La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se referirá al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia, economía, transparencia, así como a la sostenibilidad ambiental y la igualdad de género».

En este contexto, las auditorías encargadas de evaluar la ética y la integridad públicas en sus diferentes aspectos se han constituido como una dimensión más en el acervo de objetivos de las entidades vinculadas al control de las Administraciones Públicas (Uzun, 2018). Por lo tanto, conviene advertir previamente que, si el veterano contador público pudo ejercer su profesión ciñéndose a los límites impuestos por la normativa administrativa y contable sobre las cuentas públicas, el auditor público contemporáneo debe ampliar la esfera de sus conocimientos hacia campos que se alejan del mundo financiero y se adentran en nuevas materias de naturaleza humanistas y científicas como la moralidad, la desigualdad o el cambio climático.

1. El *Task Force on Audit & Ethics* (TFA&E) fue creado en 2011 como grupo de trabajo temporal que, en el seno de la EUROSAI, ha analizado la conexión entre la Auditoría y la Ética. En 2019 recibió el I Premio Integridad en la Gestión Pública durante el II Congreso de *Compliance* en el Sector Público (Arias Rodríguez, 2019).
2. Esta actualización fue introducida mediante la Ley Orgánica 3/2015, de 30 de marzo, de control de la actividad económico-financiera de los Partidos Políticos, por la que se modifican la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los Partidos Políticos, la Ley Orgánica 6/2002, de 27 de junio, de Partidos Políticos y la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas.

2. ¿Por qué es necesario auditar la ética pública y las políticas de integridad y anticorrupción?

La fractura ética de las instituciones democráticas produce, entre otros muchos efectos perversos, la deslegitimación del Estado social y democrático de Derecho. En su versión más nociva, como es la corrupción, se trata de «un fenómeno que destruye la conciencia y reordena la forma de pensar del individuo y los colectivos, haciendo creer que el delito y la falta de ética son conductas positivas, lucrativas, necesarias o al menos, asumibles» (Ballesteros, 2019, 99-100).

Ante esta circunstancia, parece suficientemente justificado que las instituciones auditoras del sector público, en tanto que pilares de la arquitectura constitucional, se preocupen por la vigilancia de 'salud' de la ética pública, puesto que forma parte de su misión en defensa de la buena gobernanza (García Muñoz, 2021). No obstante, conviene realizar una reflexión más profunda de las razones que justifican el seguimiento de las cuestiones vinculadas con la integridad moral de las instituciones públicas³.

El primer motivo es *la demanda de la ciudadanía*, pues tanto el desarrollo científico de las técnicas de buen gobierno como la sucesión de escándalos y problemas derivados las malas prácticas y la corrupción han impelido a la vigilancia de la eticidad de las instituciones. A este respecto, el TFA&E (EUROSAI, 2017) ha declarado que:

«La ética, la integridad y la transparencia de las acciones de los directivos y de los funcionarios del Estado se han convertido en un foco creciente de atención pública. Numerosos escándalos relacionados con la corrupción, la ilegalidad o la falta de profesionalismo justifican el papel prominente de estos temas en muchos países. Al mismo tiempo, la reforma y la modernización de la administración estatal y la gestión pública y la creciente democratización y apertura de las sociedades permiten y reclaman el desarrollo y el fortalecimiento de las estructuras y la gestión de la ética en la administración pública. Por lo tanto, la ética resulta ser una parte necesaria del buen gobierno y gestión de las organizaciones del sector público. En tales circunstancias, la ética y la gestión ética se presentan como temas importantes para la auditoría».

La segunda razón es *la integración de la ética en los principios de gobernanza*, por lo cual es susceptible de formar parte de las labores de control interno y externo. En este sentido, el *Institute of Internal Auditors* (IIA, 2012) ha destacado que:

«La buena gobernanza incluye valores éticos, objetivos y estrategias claramente articulados; tono apropiado en la parte superior; y control interno. Debe alinear las políticas y los procedimientos para alentar un comportamiento de los empleados y funcionarios públicos que sea coherente con la ética y los valores de la organización del sector público. Un elemento importante necesario para lograr un comportamiento que sea consistente con una buena ética es establecer y hacer cumplir líneas claras de rendición de cuentas que responsabilicen a las personas por hacer lo correcto».

La tercera causa en cuestión es *el papel mandatado por el Marco de Pronunciamientos Profesionales de la INTOSAI (IFPP)* en el fortalecimiento ético de las agencias públicas (Uzun, 2018). La

3. Vid. el análisis sobre la relación entre los marcos de ética, las teorías económicas y las funciones de los EFS elaborado por Nieto de Alba (2006).

regla 17 de la ISSAI 100 establece entre los objetivos de la auditoría pública la legalidad, la efectividad, la eficiencia y la ética (INTOSAI, 2022); la regla 5 de la INTOSAI-P 12 (INTOSAI, 2019a) determina que la respuesta de las EFS a las demandas ciudadanas dependerá tanto de su papel en el fortalecimiento de la *accountability*, la transparencia y la integridad pública como el servir de modelo a través del ejemplo; y la regla 7 de la GUID 5330 (INTOSAI, 2020) establece pautas para prevenir riesgos de fraude, despilfarro y abuso durante la gestión de desastres. De hecho, la regla 1.4 de la GUID 5270 (INTOSAI 2019b, 16) mandata expresamente «incorporar temas de corrupción y de irregularidades en el trabajo rutinario de auditoría de la EFS».

El cuarto argumento remite a *la realidad de las instituciones fiscalizadoras* que, como consecuencia del empuje ciudadano y las prescripciones técnicas internacionales mencionadas, han ido incorporando en su legislación y/o en la programación anual actuaciones cuyo objetivo se dirige a valorar cuestiones vinculadas con la ética pública como los programas de cumplimiento, los códigos éticos o la prevención de la corrupción. Más adelante se citarán ejemplos concretos de informes emitidos por los órganos de control, pero, a nivel legislativo, puede citarse cómo la normativa de los EFS de Israel y Australia han incluido la obligación expresa de pronunciarse sobre el estado ético de las instituciones públicas⁴. En nuestro país, la legislación de los Órganos de Control Externo (OCEX) de Galicia, Canarias, Madrid y Castilla-La Mancha han incorporado a su bagaje funcional la verificación en materia de prevención de la corrupción, políticas de integridad y fomento de la ética en el sector público. Si se adopta como ejemplo la normativa del último OCEX constituido, el artículo 7 de la Ley 7/2021, de 3 de diciembre, de la Cámara de Cuentas de Castilla-La Mancha ordena la práctica de las siguientes actuaciones en favor de la integridad del sector público:

- a) Colaborar activamente con los organismos y entidades sujetos a su fiscalización en la elaboración de códigos de conducta y procedimientos de detección y gestión de riesgos, destinados a asegurar que el comportamiento de los gestores públicos se ajusta a los más exigentes estándares de integridad en la gestión de los fondos públicos.
- b) Verificar la implantación de políticas de integridad por parte de las entidades sujetas a control y formular las propuestas o recomendaciones que se consideren convenientes, en orden a su puesta en funcionamiento o a la mejora de sus resultados.
- c) Fomentar las buenas prácticas administrativas, contables y financieras, que incidan en la prevención y detección del fraude.
- d) Promover la transparencia y la integridad en la gestión de los recursos públicos, así como el establecimiento de mecanismos de autorregulación dentro del sector privado, tendentes a evitar prácticas irregulares o fraudulentas, por parte de empresas licitadoras o adjudicatarias de contratos, concesionarias de servicios públicos o beneficiarias de subvenciones y demás ayudas públicas».

La quinta y última razón destacable es *la política de lucha contra el fraude y la corrupción* que ha introducido total o parcialmente la obligación legal de establecer programas de cum-

4. En concreto, «La EFS de Israel ha emprendido auditorías políticas (*political auditing*), [...]. De lo que se trata con tales auditorías políticas es de examinar los esfuerzos de los cargos públicos para reforzar sus ventajas políticas personales (las de su partido o facción de partido), trascendiendo incluso a las propias instituciones públicas para alcanzar a las actividades de los partidos políticos y activistas ciudadanos a quienes también interesen esas ventajas políticas» (Caamaño, 2008, 123).

plimiento en la gestión de los fondos públicos, por lo que los mismos quedan dentro de la esfera de fiscalización de los auditores públicos. En este campo, cabe destacar la obligación de elaborar un «Plan de medidas antifraude» establecida por el artículo 6.1 de la Orden HFP/1030/2021, de 29 de septiembre, por la que se configura el sistema de gestión del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

3. ¿Cuál es el sistema normativo propio de la ética pública, integridad institucional y lucha contra la corrupción?

3.1. Los conceptos de ética, integridad y corrupción en la vida pública

La ética o moral puede definirse desde una perspectiva integradora de las distintas posturas filosóficas como el conjunto de normas y costumbres sociales que permiten delimitar la bondad o maldad de las acciones humanas⁵. Por lo tanto, los marcos éticos delimitan la dicotomía de la esfera positiva (integridad) y negativa (corrupción), o las formas puras e impuras de gobierno en la terminología aristotélica, de la que se deducen numerosas virtudes y defectos, tal y como se observa en la figura 1.

FIGURA 1.
RELACIÓN ENTRE ÉTICA, INTEGRIDAD Y CORRUPCIÓN

ÉTICA	
INTEGRIDAD	CORRUPCIÓN
Probidad, eficiencia, legalidad, igualdad, sostenibilidad	Abuso, fraude, despilfarro, negligencia

Fuente: Elaboración propia

Aunque se ha discutido ampliamente por la doctrina sobre si cabe hablar de una ética corporativa o únicamente de la moral personal, a nuestros efectos, se ha impuesto el paradigma de que las personas jurídicas también cuentan con un acervo moral que constituye la cultura ética⁶ que rige entre sus miembros, como las pautas para asegurar la objetividad o

5. A efectos prácticos del funcionamiento de las organizaciones, la polémica axiológica sobre la naturaleza absoluta o relativa de los valores éticos conviene resolverla desde una postura ecléctica. Como afirma la IAI (2019, 34): «Hay valores universales e irrenunciables que forman parte de un nivel ético corporativo básico, como la integridad, la honestidad, el respeto a la dignidad de las personas, etc. Otros valores pueden ser deseables, y dependerá de la visión de cada empresa, como la transparencia, la solidaridad, el diálogo, el fomento de la diversidad, etc.». No obstante, ciertas corrientes de pensamiento han diferenciado entre normas éticas (universales y propias de la Filosofía), morales (personales o sociales y propias de la Axiología) y jurídicas (coactivas y propias del Derecho) (vid. Barraca, 2019). En nuestro caso, hemos optado por considerar los conceptos de ética y moral como sinónimos, y a las normas jurídicas como la materialización legal de las normas axiológicas básicas que garantizan la convivencia.
6. «La llamada cultura de la organización, realidad integrada en su nivel más profundo por aquellas suposiciones básicas que la organización haya ido desarrollando para afrontar sus problemas de adaptación externa e integración interna, y cuya aplicación reiterada a través de principios y conductas provoque su asunción inconsciente por los nuevos miembros de la misma organización» (Caamaño, 2008, 129). Como afirma Jiménez Vacas (2022, 111): «En efecto y por definición, una organización es un conjunto estructural único. Así, por ejemplo, si decidimos crear dos empresas semejantes en cuanto a recursos, estructura, tipo de empleados, proceso productivo, etc., y las estudiamos al cabo de cierto tiempo, nos sorprenderemos observando que ambas se diferencian –muy notoriamente– en su forma de afrontar problemas, servicios a sus clientes, políticas de personal etc. ¿Explicación?: la «cultura organizacional» adquirida por cada una de aquellas a lo largo de su andadura».

independencia cuando es exigida profesionalmente, los tratamientos de cortesía en los que puede predominar el tuteo o el *usted* o las recomendaciones acerca de la aceptación de regalos⁷. Entre las razones teleológicas que impelen a las organizaciones a dotarse de un código axiológico, no se encuentran únicamente razones prácticas como la protección de la imagen reputacional o la obtención de certificaciones de calidad, sino también, como ha enseñado el maestro Argandoña (2015a), el compromiso de no realizar el mal porque se apuesta institucionalmente por la excelencia⁸. A este respecto, resulta sumamente ilustrativa la relación del citado autor (Argandoña, 2015b) de las características de la ética corporativa que se detalla en la figura 2.

FIGURA 2.
CARACTERÍSTICAS DE LA ÉTICA CORPORATIVA SEGÚN ARGANDOÑA

La ética supone dialogar, porque no se trata de aceptar, sino de entender, y de generar objetivos y medios propios.	La ética avanza por los mismos medios [las normas legales], más otro: los aprendizajes morales.	La ética la necesita y la promueve [la iniciativa de los empleados]; si no, no hay avance.
La ética amplía los objetivos más allá del beneficio; lo incluye, pero va más allá, porque piensa en las personas y en el futuro, en la coherencia.	La ética aplica las normas a cada caso, y las juzga.	La ética no exige ejercicios extraordinarios, sino, simplemente, hacer (bien) lo que hay que hacer, aquí y ahora.
La ética abre el discurso. Cuando entra el director de <i>compliance</i> , hay que hacerle caso. Cuando entra el director de ética, hay que ponerse a pensar.	La ética [pone énfasis], en la responsabilidad, la profesionalidad y el servicio.	La ética le da confianza [al empleado], le hace participar, cuenta con él.

Fuente: Argandoña (2015b)

La traslación de esta visión a la ética pública se produjo tempranamente en el ámbito anglosajón a partir de finales de los años 70⁹ y definitivamente, con carácter global, tras el Informe Nolan del Parlamento británico de 1995¹⁰. Desde esta perspectiva, estamos ante

7. Paradigma que realmente no resulta nuevo, porque «No ya desde tiempos de Cicerón, sino desde los de Aristóteles y aun anteriores, viene percibiéndose en el ámbito cultural de Occidente que el poder público ha de ejercerse éticamente. O por seguir la terminología del propio Cicerón, que: a) el magistrado que, en cuanto tal, ejerce un poder público y por tanto representa al Estado en su actuación; b) tiene el deber (moral, sin duda) de actuar conforme a la dignidad, el decoro, y las leyes, y de precisar los derechos; c) así como el de tener presente la buena fe del encargo, es decir, la confianza en él depositada por el pueblo» (García Mexía, 2001, 131-132).
8. «La idea es la siguiente: la ética, muchas éticas vigentes hoy, se apoyan en un sistema de normas y de valores. Está bien, ¿no? Normas y valores son necesarios y cumplen un papel importante en la vida de las personas, sobre todo para evitar que nos equivoquemos, que hagamos las cosas mal...Pero, ¿se debe regir la vida por eso, por un sistema de normas y valores? Porque la vida fluye, cambia, es novedosa (sí, siempre lo es, aunque parezca que se repita, porque no se repite nada, aunque solo sea porque yo he cambiado algo, he aprendido de mi decisión de ayer, las personas que están a mi alrededor también han cambiado, tengo nuevas oportunidades... ¿Repetir los criterios de la decisión de ayer? Bueno, si no queda otro remedio, si no soy capaz de descubrir lo que hay de nuevo... Pero si lo descubro, puedo, o debo, hacer intentar algo nuevo...» (Argandoña, 2018).
9. EE. UU. es seguramente el país en donde mayores estudios se han realizado en esta materia, como una más de las muchas consecuencias del *Escándalo Watergate* (García Mexía, 2001).
10. Este documento fue objeto de traducción y publicación por el INAP en 1996 (*Committee On Standards In Public Life*, 1996).

una ética aplicada o profesional (Cortina, 2014) dirigida a delimitar las costumbres sociales que deben regir el comportamiento de los servidores de las instituciones públicas¹¹. Por lo tanto, cada organización ha de priorizar su propio esquema de valores y principios, pues «La ética empresarial es el resultado de las acciones impulsadas por la Alta Dirección de una organización, siguiendo las directrices de su órgano de gobierno, para fomentar que sus empleados y colaboradores actúen conforme a unos principios éticos que respondan a las expectativas de sus *stakeholders*. Y para que, en definitiva, cada vez que un miembro actúe en nombre de la organización, prevalezcan los intereses comunes sobre los suyos propios» (IAI, 2019, 3)¹².

Por su parte, el concepto de integridad (del latín *integrĭtas*, -ātis –«entero» o «intocable») hace referencia, según el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, a la cualidad de pureza y totalidad de lo que «no carece de ninguna de sus partes». Mas, como aclara a continuación la máxima obra lexicográfica de nuestra lengua, se aplica especialmente a la persona «Recta, proba, intachable». Como se puede observar, la integridad se compone de un conjunto de virtudes morales vinculadas al buen hacer de la persona y, si trasladamos este concepto al ámbito institucional público, puede incardinarse en el paradigma de la gobernanza que se rige por los citados principios de buen gobierno y buena administración.

Aunque la delimitación del conjunto de valores que deben adornar a las instituciones públicas puede resultar compleja y polémica, afortunadamente se cuenta con un concepto de integridad pública que puede servir de paradigma de referencia. Se trata de la definición que aporta la Recomendación de la OCDE sobre Integridad Pública de 2017¹³:

-
11. Con referencia a los mercados financieros, Cazorla (2015) reflexiona que, más allá de la ley y el beneficio económico, la ética forma parte del sistema de mercado como último recurso, bien por vía interna o bien por presión de la globalización, estableciendo principios y virtudes corporativas, así como aquellas incorporadas por la ética de las profesiones.
 12. Desde este punto de vista, el comportamiento individual se integrará en «la suma de valores compartidos puestos en práctica [que] conforman el comportamiento colectivo de la organización. En caso de dilema del individuo, los intereses comunes, plasmados en el código de ética, y el cumplimiento de las obligaciones profesionales, deben prevalecer siempre frente a los intereses personales» (IAI, 2019, 8).
 13. <https://www.oecd.org/gov/integridad/recomendacion-integridad-publica/>. A nuestros efectos, resultan también relevantes las siguientes definiciones del concepto de integridad suscritas en documentos elaborados por los organismos internacionales de auditoría:
 - EUROSAI (2017, 12): «La integridad es el comportamiento honesto del individuo u organización de acuerdo con los valores éticos importantes. Es el resultado del comportamiento ético. La integridad no es un concepto simple de definir. Muchas definiciones superpuestas y distintas se utilizan tanto en el sector público como en la literatura académica. El término se refiere a algo o alguien que es intachable, que está indemne y sin manchas. También se refiere a la virtud, la incorruptibilidad y el estado de ser considerado irreprochable. La integridad está estrechamente relacionada con la ausencia de fraude y corrupción, pero también conlleva decencia común. De esta manera, es un concepto positivo y amplio, que se relaciona con la ética y la cultura. La ISSAI 30 define la integridad de la siguiente manera: actuar con honestidad, de forma confiable, de buena fe y a favor del interés público».
 - INTOSAI (2019a, 18): «La INTOSAI define a la integridad como la cualidad o el estado de tener principios morales sólidos; la rectitud, honestidad y sinceridad; el deseo de hacer lo correcto, de profesar y vivir conforme a un conjunto de valores y expectativas. El término integridad puede referirse a la virtud, la incorruptibilidad y a la perfección. La integridad está íntimamente relacionada con la ausencia de fraude y corrupción, y de igual manera implica una decencia común. En tal sentido, se trata de un concepto amplio y positivo que se relaciona con la ética y con la cultura».

«Por “Integridad pública” entendemos el posicionamiento consistente y la adhesión a valores éticos comunes, así como al conjunto de principios y normas destinadas a proteger, mantener y priorizar el interés público sobre los intereses privados».

A nivel legal, el artículo 3.1 Ley 3/2015, de 30 de marzo, reguladora del ejercicio del alto cargo de la Administración General del Estado identifica la integridad con el deber de actuar «con la debida diligencia y sin incurrir en riesgo de conflictos de intereses». Por su parte, en el aspecto teleológico, la integridad «persigue garantizar la completitud, la coherencia y la rectitud de la actuación de los cargos y empleados públicos respecto al marco de referencia (valores, principios, normas) que guía su actividad y orientarla a las finalidades institucionales, evitando cualquier influencia indebida de intereses personales en las decisiones públicas que suponga una desviación del interés general» (Cerrillo, 2019, 2). En tanto que principio, la integridad no es una meta o punto de llegada, sino un *iter* o camino que deben seguir las instituciones y las personas a su servicio mediante la asunción de buenos hábitos cotidianos (Jiménez Vacas, 2022).

Por lo tanto, el objeto de la integridad pública, que servirá como límite a los objetivos de auditoría, se dirige a la verificación de los valores éticos, principios y normas para la protección de los intereses públicos. El citado texto de la OCDE establece tres componentes de este sistema normativo de integridad como la sistematicidad, la cultura y la rendición de cuentas, que se subdividen en varios valores o principios que se describen en la figura 3.

FIGURA 3.
SISTEMA NORMATIVO DE INTEGRIDAD PÚBLICA PROPUESTO POR LA OCDE



Fuente: OCDE (2017)

Finalmente, la corrupción implica «fenómenos de abuso de poder y falta de probidad en la toma de decisiones, suponiendo grave peligro para un deseable Estado social y democrático, cohesionado y solidario» (Jiménez Vacas, 2022, 119). La definición ha generado un intenso debate doctrinal (García Mexía, 2001), pero, como afirma Tanzi (2002, 25), «al igual que un elefante, aunque puede ser difícil de describir, la corrupción no es generalmente difícil de reconocer cuando es observada».

No obstante, hay cierto consenso en la noción usualmente utilizada por el Grupo del Banco Mundial: «El uso indebido de fondos y/o puestos públicos para obtener provecho personal o político» (INTOSAI, 2019a, 9). Desde una perspectiva doctrinal, resulta especialmente útil la definición analítica aportada por Malem (2002, 3): «La violación, activa o pasiva, de un deber posicional o del incumplimiento de alguna función específica realizada por un servidor o funcionario público en un marco de discreción con el objeto de obtener un beneficio *extraposicional* propio o ajeno, cualquiera que sea su naturaleza».

Por su parte, la INTOSAI (2019c, 12-13) ha resaltado que:

«La corrupción es un concepto más estrecho que la gobernanza puesto que se define como el abuso de la autoridad o la confianza pública para obtener beneficios privados. Estos dos conceptos están estrechamente relacionados, donde existe un bajo nivel de gobernanza existen mayores incentivos y un mayor alcance para la corrupción. Por lo tanto, la promoción de la buena gobernanza ayuda a combatir la corrupción».

3.2. Los sistemas normativos axiológicos aplicables a la ética o moral pública.

Los sistemas normativos son las reglas de comportamiento que rigen cualquier ámbito de las relaciones y actividades humanas. El paradigma de este concepto es el ordenamiento jurídico definido por Santi Romano que establece el conjunto de normas reguladoras de las interacciones personales bajo la imperatividad coactiva del Estado y que corresponde al campo de la ciencia del Derecho. En el ámbito auditor es especialmente reseñable la normativa contable definida como el conjunto de normas jurídicas y técnicas dirigidas a representar la imagen fiel de la situación económico-financiera de las organizaciones, cuyo ámbito de estudio corresponde a la Contabilidad como rama de la Economía.

La fuente primaria principal del sistema normativo de la Ética debe buscarse en la Axiología como rama de la Filosofía¹⁴ que analiza los valores del comportamiento humano. Como punto de partida, se cita convencionalmente la «Ética a Nicómaco» de Aristóteles, pero no se constituirá como rama de la Filosofía con identidad propia hasta principios del siglo XX con los trabajos de Max Scheler, en su obra «El formalismo en la ética y la ética material de los valores», y de Nicolai Hartmann, en su «Ética». Las reglas básicas de la buena conducta pueden resumirse, sin adentrarse en las profundas disputas académicas, en los principios ya señalados por el jurisconsulto romano Ulpiano¹⁵:

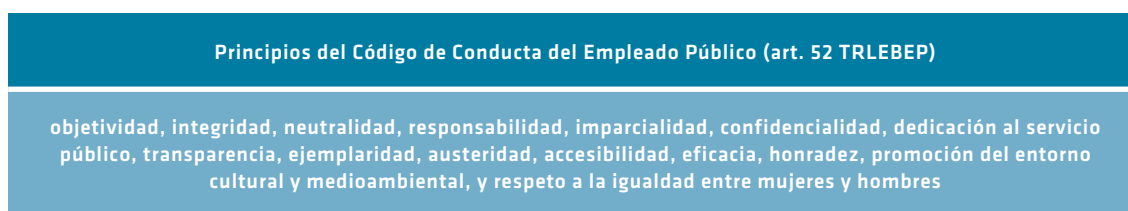
- «No dañar a nadie» (*valor de respeto*).
- «Dar a cada uno lo suyo» (*valor de justicia*).
- «Vivir honestamente» (*valor de autodomínio*).

14. Como recuerda Caamaño (2008), la propia Economía fue en la antigua Grecia una rama de la Ética Política y, poco a poco, se ha convertido en una rama autónoma de naturaleza científica que, bajo la visión egoísta de la utilidad, preconizaba una moral «neutral» teóricamente hasta que las crisis económicas del siglo XXI han ido replanteando este paradigma para resaltar la importancia de la ética de los negocios y de la gestión pública.

15. El «valor de respeto» implica la ausencia de violencia hacia los seres humanos o el medioambiente, el «valor de justicia» el ejercicio de la solidaridad y la equidad y el «valor de autodomínio» los caracteres de templanza y sobriedad (Méndez, 2015).

Como primera fuente de *hard law*, centrándonos en el ámbito público, hay que acudir a la relación de valores y principios establecida por las leyes y reglamentos aplicables a los servidores públicos. A modo de ejemplo, pues existen numerosas normas estatales y autonómicas que establecen su propio catálogo de principios, debe citarse la amplia relación del artículo 35 del Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público (TRLEBEP) que se detalla en la figura 4.

FIGURA 4.
PRINCIPIOS DEL CÓDIGO DE CONDUCTA DEL EMPLEADO PÚBLICO



Fuente: TRLEBEP (2015)

En segundo lugar, será aplicable toda la normativa general y específica conformadora del sistema de integridad institucional, entre las que destacan las leyes de transparencia y las configuradoras de las agencias antifraude. Entre las primeras, el referente a nivel estatal es la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno. Entre las segundas, hay que citar a nivel nacional la Ley 2/2023, de 20 de febrero, reguladora de la protección de las personas que informen sobre infracciones normativas y de lucha contra la corrupción¹⁶.

Como normativa de *soft law*, se deberán analizar los diferentes documentos y herramientas desarrollados por cada Administración Pública: declaraciones institucionales, planes antifraude, códigos éticos, canales de denuncia, etc. Especialmente resaltable son los planes antifraude que se han extendido por todo el sector público tras la previsión del artículo 6 de la Orden HFP/1030/2021, de 29 de septiembre, por la que se configura el sistema de gestión del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia¹⁷. En la figura 5 se representa gráficamente un ejemplo de la infraestructura ética de los OCEX desarrollado a partir de la normativa anteriormente citada.

16. Vid. Fernández Ajenjo (2022). A nivel normativo, las instituciones españolas deben tener en cuenta la legislación antifraude dictada por la Unión Europea para la gestión de los fondos europeos, pues la política antifraude se ha desarrollado fuertemente en la agenda comunitaria tras el conocido escándalo de la *Comisión Santer* en 1999 (García Muñoz, 2021). Con la aprobación de los Fondos *Next Generation* se ha dado un nuevo impulso regulador a partir del mandato del artículo 22.1 del Reglamento (UE) 2021/241 del Parlamento Europeo y del Consejo de 12 de febrero de 2021 por el que se establece el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia. (Villasaletero Díaz, 2021).

17. Vid. las «Orientaciones para el Refuerzo de los mecanismos para la prevención, detección y corrección del fraude, la corrupción y los conflictos de intereses, referidos en el artículo 6 de la Orden HFP 1030/2021» de la Dirección General del Plan y el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia, de 29 de enero de 2022, y la «Guía para la aplicación de medidas antifraude en la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia» del Servicio Nacional de Coordinación Antifraude, de 24 de febrero de 2022.

FIGURA 5.
 MODELO DE INFRAESTRUCTURA ÉTICA DE LOS OCEX

Infraestructura Ética OCEX		
Plan Antifraude	Sistema interno de información	Código ético
Declaración Institucional	Instrucción Antifraude	Canal ético
Asignación de Responsabilidades	Canal interno denuncias	Comité de Ética
Segregación de funciones	Responsable Antifraude	

Fuente: Fernández Ajenjo (2022)

Finalmente, se puede resaltar el modelo de valores corporativos que constituyen el «Marco de Integridad Moral» propuesto por la IAI (2019, 34):

- «Cumplimiento de las leyes y regulaciones que vinculan a la empresa.
- Relaciones apropiadas, y conforme al código de ética interno, con los *stakeholders*.
- Veracidad y exactitud de la información de la empresa que se facilita, y confidencialidad en función de su clasificación.
- Respuesta ante eventuales conflictos de interés.
- Atención al impacto que tienen las operaciones de la compañía en el medio ambiente y en las áreas geográficas donde se desarrollan».

3.3. Los problemas y limitaciones de la auditoría de la ética pública.

La INTOSAI (2017) nos advierte, con buen criterio, que en las auditorías de esta naturaleza convergen «diferentes factores y fuerzas subyacentes» que afectan tanto a la sensibilidad política como al impacto social de sus resultados¹⁸. Por esta razón, incide en proponer las siguientes recomendaciones (INTOSAI, 2017, 34-35):

- «ISSAI 30/42 - La EFS debe mantener neutralidad política, tanto real como percibida. Con ello, la EFS quedaría a resguardo de imputaciones sobre una supuesta motivación política de la AD, en especial cuando el informe verse sobre una cuestión políticamente sensible. Es importante que los auditores mantengan su independencia de influencias políticas para desempeñar sus responsabilidades de forma imparcial.
- En el momento en que los auditores comiencen a preguntarse si el propio compromiso público es viable, deberán también cuidarse de no exceder su mandato cruzando el límite hacia territorio político. Aunque en la AD se pueden cuestionar los insumos utilizados o el proceso seguido en la formulación de política, es conveniente abstenerse de cuestionar las políticas en sí para no herir sensibilidades de carácter político.

18. El citado ejemplo de la «*political auditing*» de la Contraloría del Estado de Israel nos muestra que los trabajos que se adentran «en el delicado terreno de la ética pública no han estado exentas de críticas, ora por aplicar conceptos morales problemáticos o pecar de excesivamente moralizantes, ora por responder a presuntas motivaciones políticas, ora por comprometer la independencia del propio auditor a la hora de fiscalizar programas dependientes de aquellos políticos a los que se hubiese atacado con virulencia [...]. Pese a ello, lo cierto es que la “agresividad auditora” de la Contralor israelí consiguió resultados concretos (cambios legislativos, dimisión de un ministro...), y que el Parlamento la reeligió para el cargo por amplia mayoría» (Caamaño, 2009, 124).

- Realizar consultas amplias con las diferentes partes interesadas durante la totalidad del proceso de auditoría, contratar expertos que se ocupen de cuestiones complejas, y dar al organismo auditado y al gobierno la oportunidad de responder a los resultados y las conclusiones de la auditoría antes de su publicación, son buenas prácticas que permiten asegurar que la EFS maneje con idoneidad cuestiones complejas y políticamente sensibles».

Por otra parte, debe recordarse que la misión de la auditoría de la ética pública es analizar «la salud ética general de una organización o parte de ella» (EUROSAI, 2017, 6). Por lo tanto, deben quedar fuera ámbitos vinculados a los problemas éticos de naturaleza personal y no institucional, como la probidad de los servidores públicos o la investigación forense.

En el primer aspecto, «una auditoría de la ética no evalúa el comportamiento ético de los individuos» (EUROSAI, 2017, 6). Las posibles vulneraciones de los deberes legales y éticos exigidos profesional e institucionalmente a los servidores públicos estarán sujetos a los órganos encargados de verificar su cumplimiento como las inspecciones de servicio o los comités de ética¹⁹.

En el segundo lugar, «tampoco tiene como objetivo detectar o investigar (sospechas de infracciones, como el fraude o la corrupción» (EUROSAI, 2017, 6). Habitualmente las instituciones de auditoría pública no tienen atribuciones de investigación, si bien podrán colaborar con las unidades responsables dedicadas a estas funciones²⁰. Sin embargo, hay que recordar que algunas legislaciones establecen atribuciones directas «en términos de detección (auditorías forenses) y aplicación normativa (funciones jurisdiccionales), además de desempeñar su rol preventivo frente a la corrupción» (INTOSAI, 2017, 17)²¹.

No obstante, esto no implica que los órganos de control financiero deban desentenderse de los fenómenos del fraude y la corrupción, pues, tanto por requerimiento legal como técnico, están obligadas a incluir en sus fiscalizaciones objetivos que cubran estos riesgos (Fernández Ajenjo, 2011). Como recuerda Minguillón (2014), las entidades fiscalizadoras deben ser «implacables en la lucha contra el fraude», pues tienen el mandato legal de informar de los posibles casos de fraude que detecten en sus trabajos y, por otra parte, las NIA-ES y las IS-SAI indican que los auditores públicos deben tener la seguridad razonable de que los estados financieros no están distorsionados significativamente por actuaciones fraudulentas y, de la misma forma, deben asegurarse de que este problema no afecta a la buena gestión de los fondos públicos.

19. Ejemplo clásico de estos instrumentos institucionales es la Oficina de Ética Pública de los EE. UU., creada en 1978 (García Mexía, 2001, y Caamaño, 2008).

20. «En la mayoría de los casos, la EFS no dirige una investigación, ya que no posee suficientes conocimientos o recursos adecuados para ello. Las autoridades investigadoras pueden incluso pedir a la EFS abstenerse de realizar trabajos de auditoría en el área correspondiente, para no poner en peligro los hallazgos del equipo de investigación. Sin embargo, se le puede pedir a la EFS cooperar e incluso a trabajar conjuntamente con el equipo de investigación. La investigación de fraude y corrupción busca activamente casos de engaño y montos ocultos, y no concluye antes de haber reunido evidencia suficiente acerca de la magnitud y el impacto económico del problema» (INTOSAI, 2019b, 6).

21. Desde esta perspectiva, resultan aclaratorias las palabras de García Muñoz (2021, 55): «No. No es lo mismo. No es lo mismo un auditor que un investigador privado. No es lo mismo una investigación forense que una auditoría financiera estandarizada. Para todo el statu quo público que se acerca a la figura de un auditor o interventor como si fuese la unidad de asuntos internos de un departamento policial, no. No es así».



4. ¿Cuáles son los objetivos de las auditorías de ética pública e integridad institucional?

4.1. La auditoría ética como complemento de las auditorías financiera, de cumplimiento y de gestión

Las auditorías tradicionales no siempre han prestado suficiente atención a los asuntos relacionados con la ética, a pesar de las referencias realizadas por las normas técnicas de auditoría, pues se han centrado más en los baremos normativos fijados en la legislación legal y reglamentaria (Uzun, 2018). Por lo tanto, hay que comenzar recordando que la revisión de la ética corporativa forma parte *per se* de los programas de trabajo de las auditorías financieras, de cumplimiento y de gestión, pues en el análisis de las debilidades y fortalezas del control interno, que debe incluirse en todas estas actuaciones, se deben incorporar pruebas de verificación del clima ético de la entidad.

El «Marco Integrado de Control Interno» de COSO (1992) ya requería, entre los principales factores del componente del entorno o ambiente de control, la existencia de un clima ético basado en «la integridad, los valores éticos, la competencia profesional y el compromiso de todos los componentes de la organización, así como su adhesión a las políticas y objetivos establecidos» (Saénz de Ormijana, 2014). La actualización del «Marco Integrado» de COSO II (2004) resaltó la gestión de los riesgos y posteriormente COSO III (2013) aclaró los requerimientos del entorno de control, destacando la importancia de la integridad y los valores éticos corporativos²². Finalmente, el «Marco de Riesgos Estratégicos» («Marco ERM») de COSO IV (2017) ha promovido, dentro de un cambio de la cultura de riesgos, que el gobierno de la entidad demuestre un compromiso expreso con los valores éticos.

La adaptación al sector público realizada por la INTOSAI en la «Guía para las normas de control interno del sector público» (INTOSAI_GOV 9100, 2004) ha insistido en la importancia del factor ético:

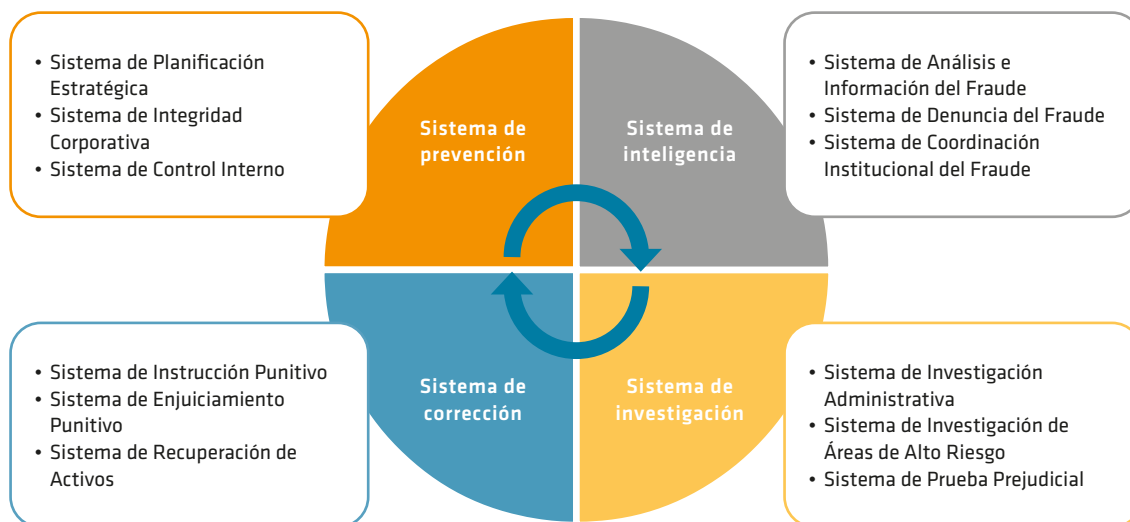
«Comparado con la definición del informe COSO y con la guía de 1992 el aspecto ético de las operaciones ha sido adicionado. Su inclusión en los objetivos del control interno está justificada, al igual que la importancia de la conducta ética y la prevención y detección del fraude y la corrupción en el sector público que han tenido mayor énfasis desde los 90. Las expectativas generales son que los servidores públicos deben servir los intereses públicos con cuidado y administrar los recursos públicos apropiadamente. Los ciudadanos deben recibir tratamiento imparcial sobre la base de la legalidad y la justicia. Por lo tanto la ética pública es un pre-requisito y un soporte para la confianza pública y una clave para el buen gobierno».

A partir de las exigencias de los modelos COSO de control interno, he tenido la ocasión de formular (Fernández Ajenjo, 2021) un proceso sistémico de lucha antifraude que, más allá

22. Como afirma Arroyo (2020, 81): «Este aspecto es recopilado en el principio 1 del informe COSO III titulado: Demuestra compromiso con la integridad y los valores éticos. Este principio demanda que el control debe basarse en la integridad y el compromiso ético de los altos jefes quienes deben dar el ejemplo de estándares de conducta en la organización. Deben demostrar a través de sus instrucciones, acciones y comportamientos la importancia de la integridad y los valores éticos necesarios».

de la visión tradicional de controles previos y a posteriori, propone su desarrollo en cuatro fases interrelacionadas. En la figura 6 se puede observar el contenido del denominado Ciclo Sistémico de la Lucha Antifraude (CSLA).

FIGURA 6.
CICLO SISTÉMICO DE LA LUCHA ANTIFRAUDE (CSLA)



Fuente: Fernández Ajenjo (2021)

4.2. Las clases y objetivos de las auditorías de ética pública e integridad institucional

Las auditorías de ética no deben significar un fin en sí mismo, sino que deben tener como *objetivo principal* «fortalecer la gestión ética y la conducta ética en el sector público y garantizar un buen gobierno» (EUROSAI, 2017, 6). En su programación, los objetivos deben ser realistas, pues las actividades espurias, en cualquiera de sus niveles de gravedad, pueden ser restringidas, pero nunca eliminadas de ninguna organización²³.

En primer lugar, la auditoría ética puede incardinarse, si no hay ninguna preocupación específica, en los siguientes aspectos (EUROSAI, 2017, 6):

- «(1) Actuar como un «control de salud» ético;
- (2) Identificar las buenas prácticas existentes;
- (3) Fortalecer aún más la organización».

Desde esta perspectiva genérica, cabe distinguir tres clases o tipos de auditoría ética, en razón a los objetivos de control perseguidos:

a) *Auditoría de cumplimiento de la normativa de integridad*: se trata del primer escalón en los controles de esta naturaleza, en el que cabe distinguir dos niveles:

23. «Crear un ambiente libre de corrupción al interior de una organización es una meta deseable; sin embargo, no siempre puede ser un objetivo realista dado que, en algunos casos, la corrupción sólo puede ser contrarrestada en un nivel aceptable, pero no totalmente eliminada. [...] Estos objetivos tienen que ser dirigidos hacia la prevención de la corrupción de manera realista, apropiada, enmarcada en el tiempo y medible» (INTOSAI, 2019, 22-23),

- a. *Nivel básico*: analiza la armonía de las herramientas éticas y antifraude con los requisitos estandarizados, como los códigos éticos o protocolos de tratamiento de denuncias o protección del denunciante y el nivel de adaptación, pero no garantiza la eficacia práctica de los mismos. Por ejemplo, el Informe definitivo de la Sindicatura de Cuentas de Asturias, de 31 de enero 2023, de «fiscalización sobre las medidas adoptadas en el ámbito autonómico para la implementación del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia»²⁴ y el Informe de la Cámara de Cuentas de Andalucía, de 30 de enero de 2023, de «Fiscalización sobre las medidas adoptadas por la Junta de Andalucía para la implementación del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia»²⁵.
- b. *Nivel avanzado*: analiza la adaptación de los programas de *compliance* o planes antifraude a la normativa (*hard* y *soft*) sobre integridad y lucha contra la corrupción, así como el grado de cumplimiento corporativo y personal. Por ejemplo, el Informe 1398/2020 del Tribunal de Cuentas de «Fiscalización del grado de implementación de los modelos de prevención de delitos y de comportamientos contrarios a la ética en las sociedades mercantiles estatales en el ejercicio 2018»²⁶.
- b) *Auditoría operativa de cultura ética*: analiza a nivel global la adhesión de todas las partes interesadas (alta dirección, empleados y *stakeholders*) a las normas y compartimientos ético-corporativos, desde el punto de vista de su percepción y eficacia. Se trata de actuaciones muy complejas de diseñar y ejecutar, por lo que habitualmente se reducen a evaluaciones o estudios descriptivos. Por ejemplo, el Informe Especial n.º 15/2012 del Tribunal de Cuentas Europeo sobre la «Gestión de los conflictos de intereses en varias agencias de la UE seleccionadas»²⁷.
- c) *Auditoría de sistemas de integridad institucional*²⁸: analiza cómo los principios, directrices y procesos éticos se integran en el sistema de organización corporativo, así como la gestión del subsistema ético y el rendimiento de los instrumentos de integridad. Por ejemplo, el Tribunal de Cuentas Europeo elaboró el Informe Especial 13/2019 sobre los «Marcos éticos de las instituciones de la UE auditadas»²⁹.

La segunda opción consiste en determinar objetivos específicos por áreas de actividad, conforme al análisis de riesgo de la entidad. Las principales áreas de riesgo, con referencia especial a la lucha contra la corrupción, serían las siguientes: «geografía y la industria; contratación y empleo (incluso pasantías); gestión de terceros; obsequios, entretenimiento y contribuciones caritativas o políticas; programas de responsabilidad social; compras y contrataciones; ventas; finanzas; tecnologías de la información; alta dirección, y relaciones

24. <https://sindicatur.es/informe/2023-141/>.

25. <https://www.cuentas.es/files/reports/complete/1675679361-ja-10-2022-def.pdf>.

26. <https://www.tcu.es/repositorio/ebb28a45-7bff-4bd2-b6d7-3ad1bcabda15/I1398.pdf>.

27. https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR12_15/SR12_15_ES.PDF.

28. Los sistemas éticos constituyen un conjunto de actuaciones e instrumentos sistémicamente organizados y han recibido distintas denominaciones tales como: sistema de control de ética (ISSAI 330); infraestructura ética o marco de integridad (OCDE), sistema nacional de integridad (Transparencia Internacional) u otras como sistema de gestión de la integridad, sistemas de control de integridad o control de gestión de integridad (vid. EUROSAT, 2017).

29. <https://www.eca.europa.eu/es/Pages/DocItem.aspx?did=50742>

gubernamentales» (IIA, 2021, 27 y 31). Quizás, el ejemplo más ilustrativo desde este punto de vista sea el Informe de la *National Audit Office* (NAO) del Reino Unido, de 9 de febrero de 2016, de «*Investigation into the acceptance of gifts and hospitality*»³⁰.

Finalmente hay que advertir, como ha expresado Arroyo (2009), de la tendencia a realizar las auditorías de la ética pública como si las normas morales constituyeran normas jurídicas, repitiendo los esquemas de las fiscalizaciones tradicionales. Las entidades de control deben comprender que la «cultura ética» de una institución conlleva un ciclo de implantación y que los trabajos de auditoría deben fundamentalmente colaborar a incrementar el grado de madurez del sistema ético y acompañarlo, a partir de las recomendaciones, en su evolución³¹.

4.3. El enfoque holístico de las auditorías sobre el grado de madurez ética de las instituciones públicas

El reto de todas las comunidades políticas es alcanzar el estado de excelencia de los países con mejores valoraciones de gobernanza³² y menor prevalencia de corrupción³³. Evidentemente, el punto de partida puede ser desde un Estado fallido (Somalia) hasta la excelencia en gobernanza y ética pública. Mas, como ha analizado Ballesteros (2019), las enseñanzas de los regímenes políticos mejor valorados nos demuestran que para alcanzar la calidad gubernativa la medicina más conveniente es el planteamiento holístico, que abarca todas las perspectivas: democracia, derechos humanos, buena administración, igualdad, seguridad, sostenibilidad, etc. Por lo tanto, el desafío final ha de ser realizar un análisis holístico de la moral pública y privada, tanto desde la esfera positiva de las medidas de integridad como en el ámbito negativo del estado de la corrupción³⁴.

Con esta visión integradora se han desarrollado interesantes modelos de evaluación del estado ético de las instituciones que, a pesar de no seguir los estándares de la auditoría, pueden servir de referencia para realizar las auditorías de ética. Desde esta perspectiva pueden citarse tres modelos de evaluación desarrollados por las organizaciones internacionales:

- a) La *Iniciativa Mundial contra la Corrupción (GAIN) 2014-2017* del PNUD ha propuesto un enfoque integral de reforzamiento de la gobernanza institucional y, en materia de lucha contra la corrupción, el desarrollo sistémico de herramientas de integridad, transparencia y rendición de cuentas³⁵.

30. <https://www.nao.org.uk/reports/investigation-into-the-acceptance-of-gifts-and-hospitality/>

31. La madurez ética para Carroll y Shaw (2012, 30) «es la capacidad reflexiva, racional, emocional e intuitiva de decidir si las acciones son buenas o malas; la resiliencia y el coraje para implementarlas; la voluntad de rendir cuentas por las decisiones éticas que se tomen (en público o en privado); y, la capacidad de aprender y vivir con la experiencia» (trad. propia).

32. De manera reiterada, los Indicadores de Gobernanza Mundial del Banco Mundial catalogan con las máximas calificaciones a Australia, Canadá, Dinamarca, Finlandia, Noruega, Nueva Zelanda y Singapur. Vid. <https://info.worldbank.org/governance/wgi/>.

33. El índice de Percepción de la Corrupción de Transparencia Internacional sitúa a los mismos países del punto anterior a la cabeza de su ranquin. Vid. <https://www.transparency.org/en/cpi/2022>.

34. Desde esta perspectiva, Ballesteros (2019, 111) destaca que el tratamiento holístico de la corrupción se ajusta a «la coordinación de medidas penales, administrativas, civiles y mercantiles para abordar la complejidad de la corrupción en el ámbito público y privado».

35. Vid. <https://www.unodc.org/ropan/es/AntiCorruptionARAC/unodc-and-corruption.html>.

- b) El *Sistema Nacional de Integridad (SNI)* de Transparencia Internacional, que propone la evaluación holística de todas las instituciones y herramientas que se interrelacionan en el marco anticorrupción de una sociedad (Villoria, 2012). Esta metodología se ha utilizado a nivel global desde finales de los años 90 y en la Unión Europea se ha aplicado a través del proyecto ENIS, que valoró la fortaleza institucional de todos los Estados Miembros³⁶.
- c) Los *Marcos de Integridad de la OCDE* de 2005 que tratan de valorar y proponer medidas eficaces contra la corrupción, incidiendo en el carácter sistémico con que interactúan las organizaciones con su entorno y con los diversos procesos de dirección y gestión³⁷.

La premisa de partida es el *liderazgo* de la institución de control basado en los estándares de máxima excelencia de su gobernanza y en el ejercicio ejemplar de sus funciones (Arias Ramírez, 2021). Además, cuando el propio agente controlador se encuadra dentro la infraestructura ética sujeta a evaluación, bien como auditor interno o como fiscalizador externo de la entidad evaluada, esta exigencia será un punto crítico para el buen resultado de los trabajos.

Por lo tanto, resulta imprescindible, como afirma la INTOSAI (2017, 6), el «liderazgo de las EFS mediante el ejemplo a través de la implementación de la ISSAI 30-Código de ética»³⁸. De la misma forma, el auditor interno «debe dar ejemplo de comportamiento ético para ser coherente con las evaluaciones que realiza»³⁹.

El *objetivo general* de estos trabajos es determinar «el estado de madurez ética de las organizaciones y proponer plan para su desarrollo en plenitud». En el marco de la auditoría, se trata generalmente de auditorías de desempeño en las que «se considera conveniente recurrir a una combinación de los enfoques orientados a sistemas y problemas» (INTOSAI, 2017, 29-30) para conseguir los siguientes *objetivos específicos*:

- ✓ Obtener un panorama de conjunto del marco institucional para el combate a la corrupción en función de su relevancia para una estructura determinada, ya sea a nivel central/federal, o a otros niveles.
- ✓ Comprender las vinculaciones y relaciones entre diferentes organismos.
- ✓ Comprender la dinámica funcional en los diferentes organismos respecto a las diferentes funciones que ellos están llevando adelante.

36. Vid. https://transparencia.org.es/wp-content/uploads/2015/10/marco_integral_intitucional_en_spain_informe_completo.pdf.

37. Vid. <https://www.oecd.org/gov/integridad/>.

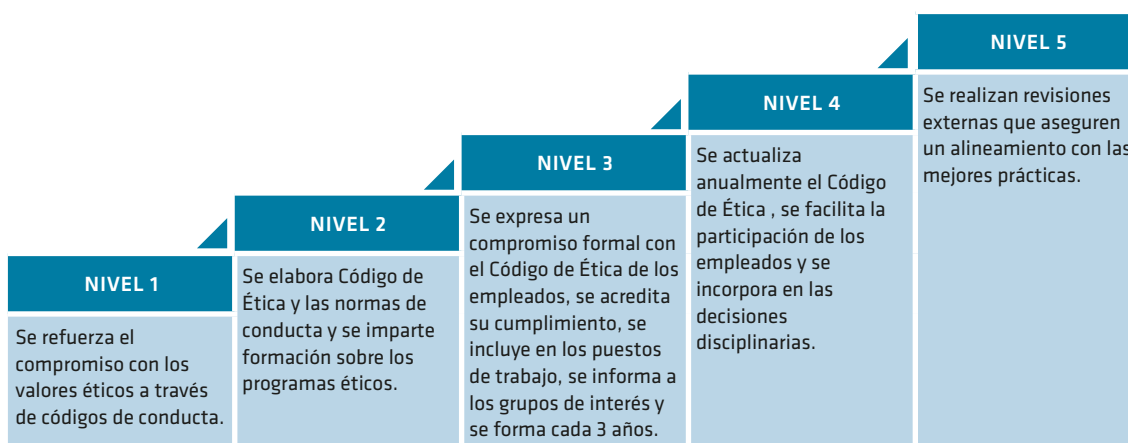
38. Como afirma razonadamente Caamaño (2008, 118), «en éste como en otros ámbitos, el nuestro es un país con un aceptable grado de institucionalidad donde sin embargo se dan conductas no éticas debido al insuficiente desarrollo de una “cultura política democrática”, de una “cultura cívica” con un alto nivel de exigencia ética hacia los cargos públicos».

39. Por lo tanto, el comportamiento del auditor debe «generar confianza, no aplicar un doble rasero en su actividad, ser honesto y ejemplar en sus actuaciones y en su actitud, honrado e imparcial en sus análisis e interpretaciones, respetar a los demás y buscar la excelencia en sus compromisos y en el cumplimiento normativo» (IAI, 2019, 3 y 8).

- ✓ Comprender cómo los diferentes organismos enfrentan diferentes tipos de corrupción y manifestaciones de ella.
- ✓ Familiarizarse con el modo en que los organismos implementan las diferentes políticas y legislaciones.
- ✓ Comprender las causas subyacentes a los diferentes tipos de corrupción.
- ✓ Establecer los criterios de auditoría a partir de las causas que subyacen a los diferentes tipos de corrupción».

El documento del Instituto de Auditores Internos de España (2016) para la «Aplicación del Marco Integrado de Control Interno (COSO) en el Sector Público español» ha propuesto un conjunto de criterios para valorar el grado de madurez de la organización en materia de integridad y valores éticos, tal y como se resume en la figura 7.

FIGURA 7.
GRADO DE MADUREZ DEL «PRINCIPIO 1: LA ORGANIZACIÓN DEMUESTRA COMPROMISO CON LA INTEGRIDAD Y LOS VALORES ÉTICOS»



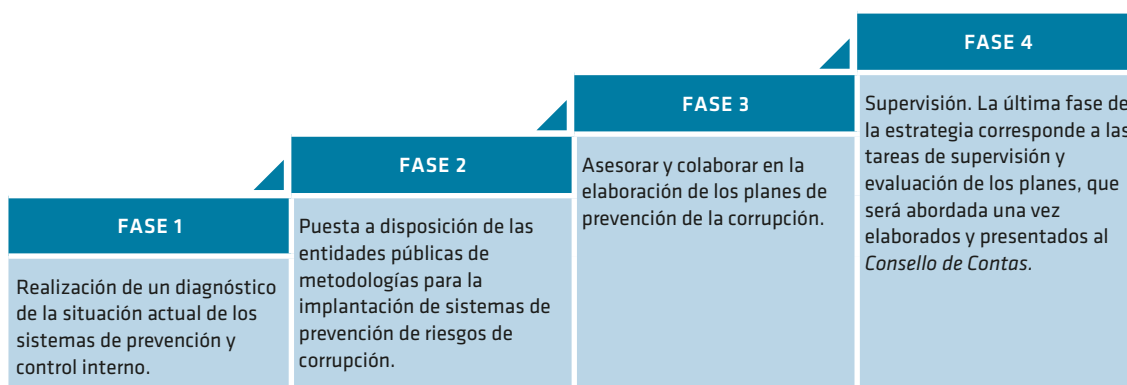
Fuente: IAI (2016)

Por lo tanto, únicamente una «estrategia integral» en la que se impliquen todos los actores públicos («políticos, gestores públicos y ciudadanos») puede lograr avances significativos en el fortalecimiento de la cultura de integridad (Villaverde, 2020, 347). En esta línea, a continuación, se exponen brevemente las experiencias de Galicia, México y los Fondos *Next Generation*.

La *Estrategia en materia de prevención de la corrupción del Consello de Contas de Galicia* está basada en una estrategia colaborativa de actuación (Carreiras, 2021), con diversas herramientas metodológicas para fomentar la ética y la adopción de instrumentos de prevención de riesgos de corrupción en las Administraciones Públicas (Villanueva, 2021)⁴⁰ y un proceso de actuación en cuatro fases descritas en la figura 8.

40. «En el marco de la función de prevención de la corrupción que tiene atribuida el *Consello de Contas*, se han elaborado, hasta el momento, cuatro documentos técnicos: 1. Estrategia en materia de prevención de la corrup-

FIGURA 8.
FASES DE LA ESTRATEGIA PARA LA PROMOCIÓN DE SISTEMAS DE INTEGRIDAD Y PLANES DE PREVENCIÓN DE LA CORRUPCIÓN DEL CONSELLO DE CONTAS



Fuente: Redondo, Santana y Pérez (2021)

El *Modelo de Programas de Integridad Institucional* que, con un enfoque propositivo, ha desarrollado la Auditoría Superior de la Federación (ASF) de México a partir de 2013, pues «el fortalecimiento de los marcos de control interno resulta indispensable para conducir con orden, disciplina y apego a la normativa aplicable, las operaciones de los entes públicos, por lo que son la base para articular estrategias anticorrupción en el seno de cada institución gubernamental» (ASF, 2016, 7). A partir del modelo COSO de 2013, se busca el «objetivo de difundir las políticas, prácticas y procedimientos anticorrupción más aceptados» (ASF, 2015a, 7) para lo cual se establecen instrumentos de autoevaluación de riesgos y programas (ASF, 2014 y ASF, 2015b)⁴¹.

El *Modelo de control interno establecido en el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia por parte de la Comisión Europea* también participa del enfoque holístico al superar la tradicional visión de legalidad y eficiencia para dirigirse al modelo de gobernanza encargado de la consecución de los seis pilares (Castejón y Font, 2021, 11-12): «(i) transición ecológica, (ii) transformación digital, (iii) crecimiento inteligente, sostenible e integrador, (iv) cohesión económica y social, (v) salud y resiliencia económica, social e institucional y (vi) políticas para la próxima generación. Para ello, España se ha comprometido a construir un sistema de control, basado en tres niveles, que más allá del control de legalidad y eficiencia, valide el cumplimiento de hitos y objetivos y el establecimiento de sistemas de prevención, detección y corrección de conflictos de intereses, fraude, corrupción y de doble financiación».

ción. 2. Directrices técnicas para la evaluación del control interno de las entidades públicas. 3. Metodología para la administración de riesgos 4. Catálogo de riesgos por áreas de actividad» (Villanueva, 2021, 49).

41. En la actualidad se ha constituido el Comité de Integridad de la ASF (CIASF) que «es un órgano colegiado que tiene como principal función plantear estrategias, líneas de acción, políticas institucionales, campañas de comunicación interna y medidas diversas para promover la Política de Integridad de la Auditoría Superior de la Federación; así como diseñar mecanismos para prevenir, identificar, atender y dar seguimiento a posibles conductas contrarias al Código de Ética y el Código de Conducta de la ASF» (ASF, 2022, 2)..

5. ¿Qué metodología se debe seguir en las auditorías de ética pública e integridad institucional?

5.1. Los cimientos de la buena planificación estratégica de la auditoría de ética pública

En todos los trabajos de auditoría resulta crítico comenzar por una buena planificación, pero, en cuestiones de integridad, por lo novedoso de la materia, esta fase debe realizarse con especial dedicación. Por lo tanto, conviene elaborar una *planificación estratégica* con el fin incluso de dirigir o participar activamente en el proceso de implantación de los sistemas de integridad, pues el objetivo final es conseguir el fortalecimiento de la ética institucional y la reducción de la corrupción. Para ello, ha de confeccionarse un plan plurianual por etapas que, dependiendo del estado de la infraestructura ética, podrá empezar por el escalón más bajo de la instauración de códigos de conducta hasta alcanzar la excelencia de los sistemas de integridad institucional más efectivos. A este respecto, la IAI (2019, 35) recomienda, dependiendo del grado de madurez de la cultura ética corporativa, las siguientes etapas:

- «*Grado de madurez bajo*. En una primera fase, se puede distribuir a las áreas internas una autoevaluación de indicadores clave de la cultura ética. Así, se fomenta la mejora de una cultura ética, se facilita que las áreas identifiquen sus aspectos de mejora, y se va preparando a la organización para futuras auditorías internas (gestión del cambio).
- *Grado de madurez medio*. Conforme la organización va interiorizando una cultura ética, se puede planificar una revisión del código de conducta e incorporar la revisión de algunos indicadores por Auditoría Interna. Dependiendo del grado de madurez, esta revisión puede formar parte de otra, o tratarse de una actuación independiente.
- *Grado de madurez alto*. Una revisión exhaustiva, o siguiendo algún marco de buenas prácticas, realizada por una firma de auditora externa o por una entidad certificadora, puede aportar a la organización valor demostrable ante los distintos grupos de interés relevantes (accionistas, clientes, proveedores, etc.)».

5.2. Las metodologías de los EFS para realizar las auditorías de ética pública

Hay que comenzar advirtiendo que las auditorías de ética utilizan, con carácter general, el andamiaje metodológico propio de las habituales auditorías de cumplimiento, operativas y de sistemas, por lo que serán aplicables las normas técnicas generales. No obstante, el diseño de los programas de trabajo y las pruebas a realizar presentarán algunas peculiaridades. En la planificación es especialmente útil el empleo del «Árbol de problemas» para determinar las preguntas de auditoría y, entre las pruebas a realizar, cabe destacar las «Técnicas de observación cultural»⁴², en las que el auditor se integra en la organización para comprobar las actitudes de la alta dirección y el proceso de toma de decisiones, y la «audi-

42. Las «Técnicas de observación cultural» consisten en «la observación del comportamiento psicológico de la alta dirección y los procesos de toma de decisiones. Esto se puede usar para describir y evaluar la cultura de liderazgo de una organización. La observación integrada es un método antropológico, utilizado en la descripción y evaluación de la cultura organizacional. El auditor/investigador está temporalmente integrado en la organización y recopila historias y experiencias en un diario. Los instrumentos, las imágenes de vídeo y las imágenes también se pueden recopilar como datos. Estas técnicas todavía son experimentales y, en ocasiones, las usan los auditores internos» (EUROSAL, 2017, 40-41).

toría de alienación», que plantea dilemas éticos⁴³ a la alta dirección y los empleados para comparar las respuestas (EUROSAI, 2017). Otras verificaciones frecuentemente utilizadas son el muestreo de documentos o expedientes, la evidencia física o in situ, la entrevista, los cuestionarios, las encuestas o los grupos de referencia, que reúnen personas seleccionadas con el fin de obtener información para elaborar los cuestionarios y las encuestas⁴⁴.

La referencia metodológica más completa es la directriz elaborada por el TFA&E de la «Auditoría de la ética en el sector público» (EUROSAI, 2017). En este documento se definen los conceptos específicos, los diferentes enfoques, los elementos para su diseño, la presentación de informes y consejos para evitar posibles errores durante su desarrollo⁴⁵.

Con carácter restringido al ámbito de la corrupción, es también referente obligado la GUID 5270 «Directriz para la Auditoría de Prevención de la Corrupción» (INTOSAI, 2019b). En el documento se introducen los conceptos básicos, se reflexiona sobre el papel de los EFS y se desarrolla con amplitud la metodología y los componentes para la elaboración de los programas de prevención de la corrupción⁴⁶.

Finalmente, pueden también resaltarse otras propuestas metodológicas realizadas por las EFS en el marco de la ética, la integridad, el fraude y la corrupción:

- a) La *Herramienta de Autoevaluación de la Integridad (IntoSAINT)*, desarrollada en el marco de la INTOSAI para evaluar el grado de madurez ética de sus instituciones y que también puede utilizarse para el análisis axiológico de cualquier entidad pública. La metodología de *IntoSAINT* parte de un grupo de trabajo interno que realiza un análisis de riesgos enfocado en la integridad para evaluar la calidad de los procesos, la capacidad del ambiente laboral para generar confianza y la consolidación de una cultura institucional de prevención⁴⁷.
- b) *A Framework for Managing Fraud Risks in Federal Programs* de la *U.S. General Accountability Office* (GAO, 2015, 33), que «describe las principales prácticas para gestionar los riesgos de fraude que son aplicables a los programas del gobierno federal y pueden ayudar a los gerentes a seguir avanzando hacia una gestión eficaz del riesgo de fraude».
- c) La *Guía técnica para el desarrollo de auditorías de la ética* de la Contraloría General de la República de Costa Rica, que tiene como objetivos «dimensionar los conceptos, alcances

43. «En muchas ocasiones no resulta en absoluto fácil que el cargo o funcionario público discierna cuál sea el uso más respetuoso con la Ética pública de su poder o autoridad. Esta complejidad se acentúa en casos como los de los conflictos de intereses, que como hemos visto se producen a resultas de conductas sólo sutilmente teñidas de abuso de poder, conductas que no son, por así decirlo, «ni blancas, ni negras», que se revelan «grises», en la medida en que pueden llegar a suscitar en sus autores y en la opinión pública en general ciertas dudas acerca de su tolerabilidad» (García Mexía, 2001, 164).

44. La IIA (2021, 14) recomienda que «el director ejecutivo de auditoría (DEA) o sus colaboradores participen como observadores en diversas reuniones en toda la organización donde se aborden temas como los valores y la planificación estratégica».

45. Además, conviene consultar los documentos preparatorios elaborados por el TFA&E, encabezados por la «Auditoría de la ética en el sector público: una visión general de las prácticas de las EFS» (EUROSAI, 2014)

46. En esta materia resulta también oportuna, por la especial incidencia que realiza sobre los problemas de corrupción e integridad, la consulta de la GUID 5260-Administración de los Bienes Públicos [<https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/GUID-5260-Administracion-de-los-Bienes-Publicos.pdf>]

47. Vid. <https://www.intosaicbc.org/intosaint/>. La herramienta *IntoSAINT* fue elaborada inicialmente por Tribunal de Cuentas de los Países Bajos para posteriormente ser asumida por la INTOSAI en 2010 y gestionada por Audiencia Superior de la Federación de México desde 2014 (INTOSAI, 2018).

y metodologías que involucra la auditoría de la ética; contribuir al desarrollo sistemático de auditorías de la ética, fortalecer los esfuerzos en lo que corresponde a la materia en cuestión y contribuir al mejoramiento constante de los sistemas de control interno institucionales» (CGR, 2008, 2).

- d) El *Estudio Técnico para la Promoción de la Cultura de Integridad en el Sector Público* de la Auditoría Superior de la Federación de México, que incluye herramientas sobre la metodología para la evaluación de riesgos de integridad, el diagnóstico para la prevención de la corrupción y la evaluación de los controles anticorrupción con base en el Modelo COSO 2013 (ASF, 2015a).

5.3. Las metodologías de auditoría interna para realizar las auditorías de ética pública

Desde la perspectiva del control interno, hay que destacar los trabajos de la Fábrica de Pensamiento del Instituto de Auditores Internos de España como «Gestión del Riesgo de Fraude: prevención, detección e investigación» (IAI, 2015), «Gobierno del Riesgo de Cumplimiento. Relación entre Auditoría Interna» (IAI, 2018) y «Auditoría Interna y la ética empresarial» (IAI, 2019). En el primero, se detalla el contenido de los programas de gestión del riesgo de fraude, el reparto de responsabilidades y el papel de los auditores internos. En el segundo, las relaciones entre *compliance* y auditoría interna y la estructura de los programas de cumplimiento. En el tercero, los programas de ética empresarial, los retos tecnológicos y la función del auditor interno en esta materia⁴⁸.

En el campo de la auditoría interna internacional, *The Institute of Internal Auditors* (IIA) ha elaborado dos guías de referencia (IAI, 2019)⁴⁹:

- a) «*Evaluating Ethics-related programs and activities*» (IIA, 2012), que establece pautas para desarrollar la auditoría ética y propone criterios para valorar el grado de madurez y un ejemplo de encuesta para los empleados.
- b) «Auditoría de Actividades Anticorrupción» (IIA, 2021), que analiza los riesgos y las exigencias legales a nivel internacional sobre estas cuestiones⁵⁰.

En el campo normalizador, son referencia obligada las normas de la *International Organization for Standardization* (ISO) de verificación de las organizaciones privadas, así como las traducciones y especificaciones para España de la Asociación Española de Normalización (UNE). En materias vinculadas con la *compliance* y la lucha antifraude cabe citar las siguientes:

- Norma ISO 37001:2016. Sistemas de Gestión Antisoborno.
- Norma ISO 37301:2021. Sistema de Gestión de *Compliance*.
- Norma ISO 37002:2021. Sistema de Gestión de Denuncias.
- Norma UNE 19601:2017. Sistemas de Gestión de *Compliance* Penal.
- Norma UNE 19602:2019. Sistema de Gestión de *Compliance* Tributario.

48. Vid. Gómez (2021).

49. Acerca de la auditoría interna de la ética en las nuevas tecnologías, vid. IAI (2019, 32-33). Una relación de normas y guía relevantes en esta materia para los auditores internos puede consultarse en IIA (2021, 24).

50. La primera edición de esta guía fue publicada en 2014 con la denominación «Auditoría de Programas contra el Soborno y la Corrupción».

6. Reflexión final

Las funciones de las instituciones de control externo e interno se han extendido definitivamente desde el control de la legalidad y la buena gestión financiera hasta garantizar y contribuir a la buena gobernanza del sector público. El último nuevo objetivo se dirige a evaluar el grado de madurez de la ética pública y la integridad institucional, tarea que ya ha recibido, al menos parcialmente, el refrendo legislativo en algunas entidades de control.

El sistema normativo de referencia parte de la Ciencia de la Axiología o Filosofía de los Valores como marco académico. Además, deberá tenerse en cuenta la legislación aplicable en materia de transparencia, buen gobierno y anticorrupción, a la vez que los instrumentos de *soft law* como los planes antifraude o los códigos éticos.

Por lo tanto, la misión de las instituciones de auditoría pública en las auditorías de ética pública e integridad institucional será contribuir a garantizar la buena salud ética de las instituciones del sector público, tanto en materia de cumplimiento como en cultura ética y sistemas de integridad.

7. Bibliografía

Argandoña Rámiz, A. (2015a). «Compliance+ética, ¿por qué?». <https://diarioresponsable.com/opinion/19604-antonio-argandona>.

Argandoña Rámiz, A. (2015b). «Compliance+ética, ¿por qué? (II)». <https://diarioresponsable.com/opinion/19611-compliance-etica-ipor-que-ii>

Argandoña Rámiz, A. (2018). «La ética como proyecto creativo». <https://diarioresponsable.com/opinion/25742-la-etica-como-proyecto-creativo>.

Arias Ramírez, H. (2021). «Fiscalización preventiva: hacia un enfoque proactivo en el control de los fondos públicos». *Presupuesto y Gasto Público* (103).

Arias Rodríguez, A. (2019). «Auditoría y dilemas éticos». <https://fiscalizacion.es/2019/04/02/etica/>.

Arroyo Chacón, J. I. (2020). «El sistema de control interno institucional, la atención de denuncias y el rol de la Auditoría Interna en la lucha contra la corrupción». *Revista de Derecho de la Hacienda Pública* (XV).

ASF (2014). *Guía de Autoevaluación a la Integridad en el Sector Público*, México.

ASF (2015a). *Integridad y Prevención de la Corrupción en el Sector Público. Guía Básica de Implementación*. México.

ASF (2015b). *Estudio Técnico para la Promoción de la Cultura de Integridad en el Sector Público*. México.

ASF (2016). *Estudio sobre las Estrategias para Enfrentar la Corrupción Establecidas en las Instituciones del Sector Público Federal*. México.

ASF (2022). *Criterios orientadores*. Comité de Integridad de la Auditoría Superior de la Federación (CIASF). México.

Ballesteros Sánchez, J. (2019). «Corrupción, seguridad y desarrollo: Una visión panorámica desde el *Compliance*. Perspectiva española». *Revista Derecho & Sociedad* (52).

Barraca Mairal, J. (2019). «La expresión de juicios morales en sociedades democráticas». *ARBOR Ciencia, Pensamiento y Cultura* (793).

Caamaño Alegre, J. (2008). «Capítulo 8: Recuperando o sentido ético na economía e na xestión pública: un decálogo de propostas sobre

ética pública». En Izquierdo, A., y Lago Peñas, S. (coords.). *Ética pública: desafíos e propuestas*. Escola Galega de Administración Pública.

Carreiras Souto, C. (2021). «El Consello de Contas: un proyecto de colaboración para la construcción de una política de integridad». *Auditoría Pública* (78).

Carroll, M., y Shaw, E. (2012). «Ethical maturity in the helping professions: Making difficult life and work decisions.» Jessica Kingsley Publishers.

Castejón González, J., y Font Miret, J. (2021). «El sistema de gestión y control del MRR». *Revista Española de Control Externo* (69).

Cazorla Prieto, L. M. (2015). *La ética en el Derecho de los mercados financieros*. Civitas Thomson Reuters.

Cerrillo Martínez, A. (2019). «Grupos de interés y anticorrupción: Un nuevo impulso de la integridad pública para la prevención de conflictos de intereses y la corrupción». En Fernández Ramos, S., y Sierra Rodríguez, J. *ESPECIAL Transparencia y lucha contra la corrupción*. La Ley.

CGR (2008). *Guía técnica para el desarrollo de auditorías de la ética*. Costa Rica.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2017). *Gestión del Riesgo Empresarial Integrando Estrategia y Desempeño: Resumen Ejecutivo* (trad. de PEC e IAI). Instituto de Auditores Internos de España.

Committee On Standards In Public Life (1996), *Normas de conducta para la Vida Pública: Informe Nolan*. Instituto Nacional de Administración Pública.

Cortina Orts, A. (2014). *¿Para qué sirve realmente la ética?* Paidós (3.ª ed.).

EUROSAI (2014). *Auditoría de la ética en el sector público: una visión general de las prácticas de las EFS*.

EUROSAI (2017). *Auditoría de la ética en las organizaciones del sector público*.

Fernández Ajenjo, J. A. (2011). *El control de las administraciones públicas y la lucha contra la corrupción: especial referencia al Tribunal de*

Cuentas y a la Intervención General de la Administración del Estado. Civitas.

Fernández Ajenjo, J. A. (2021). *Ciclo sistémico de lucha antifraude. Compliance del sector público, evaluación de riesgos y medidas antifraude*. En Rodríguez García, N., y Rodríguez López, F (coords.). «*Compliance*» y responsabilidad de las personas jurídicas. Tirant lo Blanch.

Fernández Ajenjo, J. A. (2022). *Instituciones de investigación administrativa y auditoría forense para la prevención del fraude y la corrupción en las administraciones públicas*. Tirant lo Blanch.

García Mexía, P. (2001). «La ética pública. Perspectivas actuales». *Revista de Estudios Políticos* (Nueva Época, 114).

García Muñoz, J. (2021). *Conflictos de interés y autoevaluación de riesgo de fraude en fondos europeos*. ACCID.

GAO (2015). *A Framework for Managing Fraud Risks in Federal Programs*. U.S. Government Accountability Office.

Gómez Márquez, C. M. (2021). «Auditoría a la Función de *Compliance*: tendencias clave a considerar por las instituciones de control externo». *Presupuesto y Gasto Público* (103).

IAI (2015). *Gestión del Riesgo de Fraude: prevención, detección e investigación*.

IAI (2016). *Aplicación del Marco Integrado de Control Interno (COSO) en el Sector Público español*.

IAI (2018). *Gobierno del Riesgo de Cumplimiento. Relación entre Auditoría Interna y Cumplimiento Normativo*.

IAI (2019). *Auditoría Interna y la ética empresarial*.

IIA (2012). *Practice Guide. Evaluation Ethics Related Programs and Activities*.

IIA (2021). *Auditoría de actividades anticorrupción*. Instituto de Auditores Internos de España.

INTOSAI (2017). *IDI. Guía sobre la auditoría del marco institucional para el combate a la corrupción*.

INTOSAI (2018). Manual para la Conducción de Autoevaluaciones de la Integridad en las Entidades Fiscalizadoras Superiores.

INTOSAI (2019a). INTOSAI-P 12. El Valor y Beneficio de las Entidades Fiscalizadoras Superiores - marcando la diferencia en la vida de los ciudadanos.

INTOSAI (2019b). GUID 5270. Directriz para la Auditoría de Prevención de la Corrupción.

INTOSAI (2019c). GUID 5260. Administración de los Bienes Públicos.

INTOSAI (2020). GUID 5330. Orientaciones sobre la Auditoría de la Gestión de Desastres.

INTOSAI (2022). ISSAI 100. Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público.

Jiménez Vacas, J. J. (2022). «De la gobernanza, liderazgo y ética pública». Revista Ultracontinental de Literatura Jurídica (2).

Malem Seña, J. F. (2002). La corrupción: Aspectos éticos, económicos, políticos y jurídicos. Gedisa.

Méndez García, J. M. (2015). Introducción a la axiología: Una propuesta axiológica, Última Línea.

Minguillón Roy, A. (2014). Las ICEX deben ser implacables en la lucha contra el fraude. Auditoría Pública (64).

Nieto de Alba, U. (2006). «Ética y control ante la corrupción y el blanqueo de capitales». Revista Española de Control Externo (23).

Redondo López, J. A., Santana Suárez, M. J., y Pérez Vázquez, M. O. (2021). «El control externo y la prevención de la corrupción». Presupuesto y gasto público (103).

Sáenz de Ormijana Valdés, P. (2014). «El Servicio Nacional de Coordinación Antifraude (AFCOS)». Seminario sobre medidas contra el fraude y la corrupción en los Fondos EIE, 18 de noviembre, Madrid: https://ec.europa.eu/regional_policy/archive/conferences/anti_corruption/2014_10/doc/saenz.pdf

Tanzi, V. (2002). «*Corruption around the World: Causes: Consequences, Scope, and Cures.*» En Abed, G. T., y Gupta, S. (eds.). *Governance, Corruption and Economic performance*. Fondo Monetario Internacional.

Uzun, Y. (2018). «*A new perspective in public sector auditing: ethics audit.*» *This paper was presented at 14th International Conference on Accounting on October 11-13, 2017.* <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/453739>.

Villanueva Rodríguez, U. L. (2021). «Aplicación del modelo de gestión de riesgos del *Consello de Contas* para el control financiero de las entidades locales: un ejemplo práctico». Auditoría Pública (77).

Villasalero Díaz, M. (2021). «Desafíos y oportunidades en la gestión y control de los fondos europeos para la recuperación *Next Generation EU*». El Consultor de los Ayuntamientos (1).

Villaverde Gómez, M. B. (2020). «*Consello de Contas* de Galicia: fomento de la integridad desde el control interno de las entidades públicas». Revista Administración & Ciudadanía (1).

Villoria Mendieta, M. (2012): *El Marco Institucional de Integridad en España: Situación Actual y Recomendaciones*. Tirant lo Blanch.