

**PASADO, PRESENTE Y FUTURO DE LA INVESTIGACIÓN SOBRE LAS
ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES**

Belén González-Díaz

Profesora Contratado Doctor

Universidad de Oviedo

Dpto. de Contabilidad

Facultad de Comercio, Turismo y Ciencias Sociales Jovellanos

Laboral-Ciudad de la Cultura

Roberto García-Fernández

Profesor Contratado Doctor

Universidad de Oviedo

Dpto. de Contabilidad

Facultad de Economía y Empresa

Área temática: Sector público

Palabras clave: Entidades Fiscalizadoras Superiores, revisión de la literatura, líneas de investigación

Pasado, presente y futuro de la investigación sobre las Entidades Fiscalizadoras Superiores

Resumen:

En este trabajo se realiza una revisión de la literatura académica existente sobre las EFS, con el objeto de identificar las líneas de investigación abordadas, los resultados y las conclusiones alcanzadas, así como los investigadores más relevantes en el campo, el tipo de investigación realizada y las metodologías empleadas. Ello ha permitido identificar lagunas que apuntan a la necesidad de nuevas líneas de investigación al respecto. Con esta finalidad se ha llevado a cabo una revisión sistemática de 149 trabajos publicados en las bases de datos de la WOS y SCOPUS durante el período 1977-2014.

INTRODUCCIÓN

Las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) desempeñan un papel importante en la vida política y administrativa de sus respectivos países (Pollitt & Summa, 1997, 313) ya que son las responsables de promover el buen gobierno del sector público garantizando su rendición de cuentas, eficacia, eficiencia y transparencia en beneficio de los ciudadanos (Naciones Unidas, 2012).

Casi todos los países democráticos del mundo tienen una EFS que fortalece la rendición de cuentas, la transparencia y la integridad del sector público mediante la auditoría y la comunicación de los resultados de sus actividades. A pesar su relevancia, Pollitt & Summa (1997, 313; 1999, 3) afirmaban, a finales de la década de los 90, que las EFS no habían sido objeto de mucho interés por parte de los investigadores de la administración pública, y que las EFS eran mencionadas muy por encima en libros de texto cuando describían las instituciones de gobierno de un país, siendo escasos los libros o los artículos cuyo objeto de estudio fueran estas organizaciones. Esta reflexión ha sido un argumento recurrente y utilizado por los académicos para justificar el interés y la necesidad de sus investigaciones en este campo (González et al., 2008: 437; Reichborn-Kjennerud, 2013, 680; Skaerbaek, 2009, 971; Talbot & Wiggan, 2010, 57; Torgler, 2005, 736) y, sin embargo, no existen evidencias de revisiones de la literatura que permitan establecer un retrato de la investigación realizada sobre estos organismos en las últimas décadas.

En este trabajo se realiza una exhaustiva revisión de la literatura académica existente sobre las EFS para el período 1977-2014, que permita identificar no sólo las líneas de investigación abordadas, los principales resultados y conclusiones alcanzadas, sino también los investigadores más relevantes en el campo, el tipo de investigación realizada, las metodologías empleadas, así como las áreas que precisan el desarrollo de nuevas investigaciones.

Con esta finalidad, el trabajo se estructura en tres epígrafes, que detallan la metodología seguida en el proceso de selección y revisión de la literatura, los resultados obtenidos y las principales conclusiones y reflexiones.

METODOLOGÍA

La investigación ha sido organizada en tres fases: Planificación de la revisión, realización y análisis (Christoffersen, 2013; Meier, 2011; Zhang et al., 2014; Hyde & Shortell, 2012; López-Duarte et al., 2015).

Planificación de la revisión

La revisión se centra en artículos académicos en los que el objeto de estudio sean las EFS, que estén incluidos en las bases de datos de la Web of Science (WOS) Core Collection y SCOPUS¹, y que hayan sido publicados durante el período 1977-2014.

A diferencia de otras revisiones sistemáticas de la literatura, no se seleccionan revistas con un determinado enfoque (Broadbent & Guthrie, 2008, Goddar, 2010) para identificar los artículos relevantes, ya que, al no existir revisiones previas sobre esta temática, se pretende divulgar, como parte de la investigación, las revistas y las áreas que publican trabajos sobre las EFS.

El período seleccionado es lo suficientemente extenso (38 años) como para reconocer la evolución de la investigación en este campo (Anessi-Pessina, 2016). El año de inicio de la revisión, 1977, constituye un hito y un punto de referencia en la historia de las EFS ya que se aprueba la Declaración de Lima que constituye la Carta Magna de la auditoría de la Administración Pública al defender valores esenciales e intemporales y definir las premisas para que las EFS sean independientes y eficientes en sus actuaciones.

¹ WOS y SCOPUS son las dos principales bases de datos mundiales de referencias bibliográficas y citas de publicaciones periódicas, cuya titularidad ostentan Thomson Reuters y Elsevier, respectivamente. La primera contiene más de 12.000 títulos y la segunda se acerca a los 22.000 títulos, los cuales cumplen determinados criterios que garantizan la calidad y el rigor científicos de los trabajos publicados, entre ellos, la revisión por pares. Ambas plataformas se complementan ya que si WOS incluye artículos desde 1900, SCOPUS recoge publicaciones de más de 105 países y en 40 idiomas.

Ejecución de la revisión

Para identificar los artículos relevantes, se realizó una búsqueda de palabras clave en las bases de datos mencionadas. Como palabras clave se introdujo la expresión “Supreme Audit Institution” y los sinónimos utilizados para definir a los órganos de control federales, así como los acrónimos de los Grupos Regionales de Trabajo. La selección de los términos empleados fue fruto de la revisión de la lista de miembros de la Organización Internacional de la Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) que incluye las denominaciones más habituales. Así se incluyeron un total de 39 expresiones (véase Anexo I), que permitieron identificar 1.300 artículos que contenían alguna de estas palabras en su título, resumen o palabras clave. El resumen de cada uno de ellos fue revisado por los dos autores del trabajo, al objeto de decidir si los artículos identificados respondían al tema objeto de estudio. Tras descartar los artículos coincidentes en las dos bases, aquellos que no se refieren a las EFS o los que simplemente utilizan los informes de auditoría o las bases de datos creadas por estas instituciones para desarrollar sus propias investigaciones, se identificaron 149 trabajos (véase Anexo II).

Análisis de la revisión

Estos artículos fueron sujetos a un proceso de lectura completa y posterior análisis y codificación por ambos autores: tipo de artículo, EFS objeto de estudio, marco teórico, análisis comparativo con otras EFS u otras instituciones, autor/es perteneciente/s o no a la institución objeto de estudio, y un resumen ejecutivo con los objetivos, resultados y conclusiones principales. En el caso particular de los artículos empíricos y siguiendo a Van Thiel (2014), se recopiló la estrategia de investigación, el método y la técnica.

Para clasificar los trabajos seleccionados se ha tomado como punto de partida las Normas Internacionales de las EFS: la *Declaración de Lima, los pronunciamientos sobre el correcto funcionamiento y conducta profesional* de las EFS que son relevantes para todas las auditorías llevadas a cabo por estas instituciones, en términos de independencia, transparencia y rendición de cuentas, ética y calidad; y *los principios fundamentales de la auditoría* que muestran las líneas generales de los procedimientos de fiscalización y la elaboración de informes. La carencia de revisiones anteriores ha motivado la decisión de tomar como referencia los principios fundamentales por los que se rigen estas instituciones al considerar que muestran los temas que conciernen y preocupan, específicamente, a las EFS.

En esta fase, los autores clasificaron individualmente los trabajos y, con posterioridad, compararon los resultados. Ante dificultades en la categorización o discrepancias en la misma (aproximadamente en un 20% de los artículos), se procedió a su análisis, discusión y asignación definitiva en una de las líneas definidas.

RESULTADOS

Revistas y áreas de publicación

Los 149 artículos seleccionados aparecieron en un total de 86 revistas, lo cual indica que la investigación sobre las EFS no dispone de revistas especializadas y que se trata de una línea en desarrollo ya que las áreas de estudio maduras tienden a concentrar la investigación en un número reducido de revistas especializadas (von Krogh et al 2012, Gallardo-Gallardo et al., 2015). El 68,6% de estas revistas publicó un artículo sobre EFS, el 16,3%, dos artículos, el 8,1 %, entre tres y cuatro artículos, y el 7% de las revistas acumulan el 25,5% de los artículos publicados, al publicar entre cinco y ocho artículos en todo el período analizado —*European Journal of Law and Economics*: 8 artículos; 5,37%, *Australian Journal of Public Administration* y *Critical Perspectives on Accounting*: 7; 4,7%, *Public Administration*: 6; 4,03%, *Canadian Public Administration* y *Systemic Practice and Action Research*: 5; 3,35%.

SCOPUS asigna una o varias áreas de estudio a cada revista, lo que permite acreditar el enfoque específico o más trasversal de una publicación. El 25,58% de la revistas están vinculadas a un área, el 34,88% a dos; y el 39,54% restante, entre tres y seis áreas. Asimismo, las 86 revistas están asignadas a un total de 367 áreas (véase Tabla 1), siendo el área *Social Sciences*, la compartida por un mayor número de revistas, seguida de *Business, Management and Accounting*, y *Economics, Econometrics and Finance*.

Tabla 1. Áreas de estudio

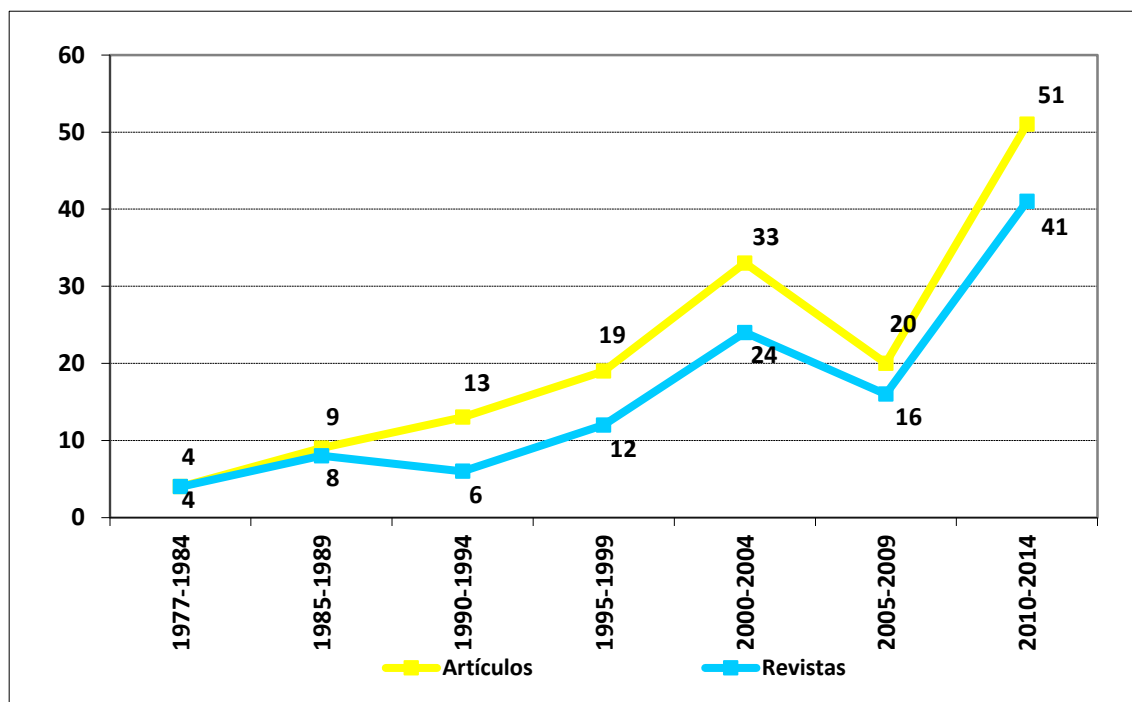
ÁREA (SCOPUS)	Frecuencia	%
Social Sciences	182*	49,59%
Business, Management and Accounting	96	26,16%
Economics, Econometrics and Finance	32	8,72%
Decision Sciences	14	3,81%
Environmental Science	12	3,27%
Arts and Humanities	10	2,72%
Psychology	7	1,91%
Medicine	5	1,36%
Biochemistry, Genetics and Molecular Biology	4	1,09%
Engineering	2	0,54%
Mathematics	2	0,54%
Multidisciplinary	1	0,27%
Total	367	100%

*Número de veces que los artículos aparecen en el área *Social Sciences*. No se trata de un error sino del hecho de que un área puede dividirse en subáreas y esta Tabla está definida a nivel de áreas. Por ejemplo: *Social Sciences* se divide en *Public Administration*; *Sociology and Political Science*; *Geography, Planning and Development*; y *Political Science and International Relation*. Una misma revista puede estar asignada a una o más subáreas.

Fuente. Elaboración propia

El Gráfico 1 sugiere que el interés académico se ha incrementado durante todo el período examinado, especialmente, en la segunda mitad, ya que el 82,5% de los trabajos han sido publicados entre 1995 y 2014, y el 34% de las aportaciones ha tenido lugar en los últimos cinco años. Sin embargo, no se aprecia una tendencia hacia la especialización de revistas en este campo ya que si, a modo de ejemplo, en el período 1995-1999 se publicaron 19 artículos en 12 revistas, en 2010-2014, 51 artículos fueron publicados en 41 revistas. Además, tres de las seis revistas que han publicado más artículos los han aglutinado en un mismo año —*European Journal of Law and Economics*, 1994, vol. 1; *Systemic Practice and Action Research*, 2001, vol 14(2); *Critical Perspectives on Accounting*, 2003, vol. 14.

Gráfico 1. Evolución de los artículos y revistas



Fuente. Elaboración propia

Finalmente, el 91,28% de los trabajos ha sido publicado en inglés. La divulgación de la investigación en otras lenguas, francés, castellano, portugués, italiano y alemán tiene un carácter residual en este campo de investigación.

Análisis de citación: artículos y revistas

El análisis de citación es un procedimiento objetivo y muy utilizado para medir las contribuciones de los artículos y revistas en un determinado campo de conocimiento (Li & Tsui, 2002; Quer et al., 2007).

Para evaluar el impacto de los 149 artículos y revistas, se ha realizado un análisis de citación a 31 de diciembre de 2015, utilizando SCOPUS como fuente de información. Durante el período examinado, los trabajos han recibido un total de 664 citas (601 excluyendo las autocitas), lo que se traduce en una media de 5/4 citas por artículo. La Tabla 3 recoge un listado de los 25 artículos más citados.

Tabla 3. Artículos más citados (1977-2014)

Ranking	Artículo	Revista	Citas totales sin autocitas/Citas totales ^a
1	Broadbent & Laughlin (2003)	Critical Perspectives on Accounting	54/60
2	Gupta et al. (1994)	Administrative Science Quarterly	41/42 ^b
3	Pollitt (2003)	Critical Perspectives on Accounting	26/26
4	Pollitt & Summa (1997)	Public Administration	24/25
5	Basu et al. (1999)	American Sociological Review	22/23
5	Skaerbaek (2009)	Accounting, Organizations and Society	22/24
6	Barzelay (1997)	Governance	21/21
7	Van der Meer (1999)	Evaluation	16/17
8	Broadbent & Laughlin (1997)	Public Administration	15/17
8	Caracelli & Riggan (1994)	Evaluation Practice	15/16
9	Hamburger (1989)	Accounting, Auditing & Accountability Journal	13/13
10	Funnell (2003)	Critical Perspectives on Accounting	12/14
11	Baker & Rennie (2006)	Canadian Accounting Perspectives	11/12
11	Bowerman et al. (2003)	Critical Perspectives on Accounting	11/11
11	Jacobs (1998)	British Accounting Review	11/12
12	Levy (1996)	Journal of Common Market Studies	12/11
13	Dirsmith et al. (2000)	Organization Studies	10/11
13	English & Guthrie (2000)	Australian Journal of Public Administration	10/11
13	Keen (1999)	Public Administration	10/10
14	Chowdhury et al. (2005)	Managerial Auditing Journal	9/9
14	Frey (1994)	European Journal of Law and Economics	9/10
14	Laffan (1999)	Journal of Common Market Studies	9/10
14	Sutherland (2003)	Critical Perspectives on Accounting	9/9
15	Grönlund et al. (2011)	International Journal of Public Sector Management	8/8
15	Roberts & Pollitt (1994)	Public Administration	8/9 ^b

Fuente. Scopus

^aCitas a 31 de diciembre de 2015

^bFuente: WOS (no disponible en Scopus)

Estos 25 trabajos acumulan casi el 68% de las citas totales sin autocitas ya que el 38,26% de los trabajos no ha sido citado, el 24,16% ha recibido entre una y dos citas, el 14,77%, de tres a cinco citas; y el 6,04% restante, de seis a siete citas. En el caso de elaborar un análisis de citación para dos subperíodos (1977-1994; 1995-2014), al objeto de no penalizar los trabajos publicados más recientes, los resultados no difieren ya que 20 de los 25 artículos más citados corresponden al segundo subperíodo.

La distribución de los trabajos por revista muestra la relevancia de *Critical Perspectives on Accounting* y *Public Administration* (Véase Tabla 4). La primera acumula el 19,77% de las citas totales, mientras que la segunda casi el 10%.

Tabla 4. Revistas más citadas

Ranking	Revista	Citas totales sin autocitas / Citas totales ^a
1	Critical Perspectives on Accounting	119/130
2	Public Administration	60/68
3	Administrative Science Quarterly	41/42
4	Australian Journal of Public Administration	37/42
5	Evaluation	26/29
6	Accounting, Organizations and Society	24/26
7	Governance	23/23
8	American Sociological Review	22/23
9	European Journal of Law and Economics	21/22
10	Journal of Common Market Studies	20/22
11	Evaluation Practice	15/16
12	Accounting, Auditing and Accountability	14/14
13	Canadian Public Administration	12/14
13	American Journal of Evaluation	12/12
13	International Journal of Public Sector Management	12/12
14	British Accounting Review	11/12
14	Canadian Accounting Perspectives	11/12
15	Managerial Auditing Journal	10/11
15	Organization Studies	10/11

Fuente. Scopus

^aCitas a 31 de diciembre de 2012

Si se comparan las revistas más citadas con las más prolíficas en este campo (ya mencionadas en el apartado Revistas y áreas), se comprueba que *Critical Perspectives on Accounting*, *Public Administration* y *Australian Journal of Public Administration* están entre las cinco revistas de mayor impacto y más prolíficas. Sin embargo, *Systemic Practice and Action Research* que era la sexta revista con más trabajos publicados sobre EFS, no figura entre las quince más citadas; y sin embargo, *Administrative Science Quarterly* y *Evaluation* figuran entre las cinco con mayor impacto en términos de citas, aun cuando el número de artículos publicados ha sido, respectivamente, uno y cuatro.

Productividad de los autores

Los artículos seleccionados han sido elaborados por 190 autores. Al objeto de identificar los autores más productivos en este campo, y siguiendo a Lu (2003) y Morrison e Inpken (1991) se han examinado las contribuciones totales y ajustadas para cada autor. Para calcular estas últimas se tiene en cuenta el número de autores de un mismo trabajo. La Tabla 5 recoge los autores más prolíficos para el período examinado.

Tabla 5. Contribuciones individuales: Autores más prolíficos (1977-2014)

Autor	Total contribuciones/ contribuciones ajustadas	Institución	País
Funnell, W.	5/4,5	University of Wollongong	Australia
Morin, D.	3/3	Écoles des Hautes Études Commerciales	Canadá
Sutherland, S.L.	3/3	Carleton University Queen's University	Canadá
Pollitt, C.	3/2	Erasmus University Rotterdam Brunel University London	Países Bajos Reino Unido
Dirsmith, M.W.	3/1	Pennsylvania State University	USA
Gupta, P.	3/1	Lehigh University	USA
Laffan, B.	2/2	University College Dublin	Irlanda
Reichborn-Kejennerud, K.	2/2	University of Bergen	Noruega
Staats, E.B.	2/2	GAO	USA
Van Leeuwen, S.	2/2	Netherlands Court of Audit	Países Bajos
Walker, W.E.	2/2	United States Military Academy	USA
Saint-Martin, D.	2/1,5	Université de Montréal	Canadá
Espejo, R.	2/1,33	University of Lincolnshire and Humberside	Reino Unido
Fattahi, S.	2/1,33	Iran's Supreme Audit Court Shahid Chamran University of Ahvaz	Irán
Zarama, R.	2/1,33	Universidad de Los Andes	Colombia
Barrett, P.	2/1	Australian National Audit Office Australian National University	Australia
Broadbent, J.	2/1	University of London	Reino Unido
Laughlin, R.	2/1	University of Essex King's College London	Reino Unido
Clark, C.	2/0,83	Victoria University, Australia	Australia
Fogarty, T.J.	2/0,66	Case Western Reserve University	USA
García-Fernández, R.	2/0,66	Universidad de Oviedo	España
González-Díaz, B.	2/0,66	Universidad de Oviedo	España
López-Díaz, A.	2/0,66	Universidad de Oviedo	España

Fuente. Elaboración propia

El 87,37% de los autores identificados publicó un único artículo (contribución total), siendo muy pocos los que han publicado dos o más trabajos, bien individualmente o en coautoría. De los 190 autores, 52 autores no pertenecen a instituciones académicas, siendo frecuente que formen parte de los órganos de control federales (69,23%). Estas cifras sugieren que los profesionales participan en la divulgación del conocimiento que genera su pertenencia a estas instituciones en revistas académicas, evidenciándose la colaboración entre las EFS y la comunidad científica.

Tipos de artículos y métodos de investigación

Tal como se expone en el apartado *Análisis de contenido*, 13 de los 149 artículos se han clasificado como históricos. De los 136 restantes, se ha diferenciado entre trabajos teóricos y empíricos. Los primeros, un total de 75, abordan el estudio de las EFS desde diversos enfoques: opiniones e interpretaciones de los autores, exámenes o visiones de conjunto de algún concepto, técnica o fenómeno; y aquellos que plantean hipótesis que demostrarán desde un punto de vista teórico.

Los segundos, 61 trabajos, se han clasificado como empíricos. Siguiendo a Van Thiel (2014), se han identificado un total de cuatro estrategias de investigación: estudio de casos (51), investigación documental o *desk research* (7), experimento (1) y estudio de caso/experimento (1). El método más empleado ha sido el análisis de contenido, seguido de las entrevistas y los cuestionarios. En el 70,5% de los trabajos empíricos se utilizó un método, en el 21,3 % dos métodos y en el 8,2% tres métodos.

Tanto en el estudio de casos como en la investigación documental, se usaron *técnicas clásicas* como el cálculo de frecuencias, y porcentajes, medidas estadísticas descriptivas o tests no paramétricos; y *técnicas de análisis multivariante de datos* como regresiones, análisis cluster, factorial, anova, manova y modelos de ecuaciones estructurales.

EFS objeto de estudio

La literatura revisada muestra que 118 trabajos estudian una EFS. En el 41,53% (49 artículos) de los casos, estas instituciones pertenecen al continente americano, el 38,98% (46) al europeo (se incluye el Tribunal de Cuentas Europeo), el 12,71% (15) a Oceanía, el 5,93% (7) de ellos examinaron las EFS asiáticas y el 0,82% (1) las instituciones de África; 10 trabajos investigan sobre las EFS, pero sin particularizar en ninguna de ellas.

Veintiún trabajos analizan dos o más instituciones, en unos casos se estudian conjuntamente dos ó más EFS, otros combinan el análisis de las EFS con órganos de control, como las instituciones regionales de control externo, el TCE, la INTOSAI y otras instituciones de control; y finalmente, algunos estudian varios órganos pertenecientes a la Administración Pública, donde al menos uno de ellos es una EFS.

Las EFS más investigadas han sido *Government Accountability Office* (GAO) de Estados Unidos y *Auditor General* de Canadá y las menos las EFS de África y Asia. En Europa, los trabajos se han centrado, principalmente, en la *Cour de Comptes* francesa y la *National Audit Office* de Reino Unido y, recientemente, en la *Riksrevisjonen* de Noruega. También la EFS de Australia ha sido objeto de estudio en al menos 10 trabajos.

MAPA DE LA LITERATURA ACADÉMICA SOBRE EFS

Los trabajos se han clasificado en siete líneas de investigación que se recogen en la Tabla 6.

Tabla 6. Líneas de investigación

Línea de investigación	Número de trabajos identificados
Cumplimiento del Mandato	42
Independencia	5
Relaciones con el Parlamento, Gobierno y auditados	5
Personal y métodos de control	41
Transparencia y rendición de cuentas	14
Valor y beneficio de las EFS	29
Historia	13

Fuente. Elaboración propia

Diversos trabajos resultan susceptibles de clasificación en más de una línea. A modo de ejemplo, la investigación de Clark et al. (2007) se ha vinculado con la línea *Independencia* pero también se podría emparentar con *Transparencia y rendición de cuentas*, ya que examina la legislación de las EFS para comprobar si los cinco atributos que definen la rendición de cuentas y la independencia son incluidos explícitamente o no en los textos legislativos. Los resultados muestran que, aunque hay algunas cuestiones sobre las que la legislación no se pronuncia, en general, las disposiciones legales garantizan una adecuada independencia a las EFS del ejecutivo y, sin embargo, las disposiciones relativas a la rendición de cuentas son más débiles.

Esta revisión de la literatura se desarrolla a partir de un enfoque cualitativo, basado en un análisis del contenido de los artículos seleccionados por el equipo de investigación. Esta metodología puede plantear sesgos personales ya que los investigadores interpretan el campo como resultado de su experiencia y se

puede esperar que el resultado final refleje sus opiniones subjetivas e interpretaciones (Ramos-Rodríguez y Ruiz-Navarro, 2004).

Cumplimiento del Mandato de las EFS

Se han clasificado los trabajos englobados en la primera de las categorías de estudio en tres sublíneas de investigación (Tabla 7):

Tabla 7. Cumplimiento del Mandato

Sublínea	Artículos
Facultades	Funnell (2003), Norton & Smith (2008), Tunley (2011), Menezes (2012), Chatterjee and Roychoudhury (2013), García (2014), Cooper (1987), Tomaszczuk & Jensen (1992), Kovács (2003)
Funciones y roles	<p><i>Auditoría operativa:</i> Taylor (1996), Barzelay (1997), Jacobs (1998), Mulgan (2001), Broadbent & Laughlin (2003), Barrett (2011), Grönlund et al. (2011), Saint-Martin & Allison (2011), Vacca (2014), Roberts & Pollitt (1994), Pollitt (2003)</p> <p><i>Específicas:</i> Holmes (1996), Young (2007), Gunvaldsen & Karlsen (1999), Saint-Martin (2004), Sutherland (1980), Sutherland (1986), Hamburger (1989), Lima & Magrini (2010), Broadbent & Laughlin (1997)</p> <p><i>Genéricas:</i> Van Braband (1994), Barrett (1996), Rubenstein (2001), Pitblado (1979), Kingsbury (2010), Fraser (2006), Stankevich et al. (2014)</p>
Funcionamiento	Clark & Levy (2012), Ibáñez (2014), Frey (1994), Bartel & Schneider (1994), Inghelram (2000)

Fuente. Elaboración propia

En relación a la primera de estas sublíneas, diversos trabajos se centran en el estudio de las facultades de las EFS respecto al acceso de la información necesaria para auditar, para supervisar y exigir responsabilidades a la rama ejecutiva del gobierno, a su poder sancionador y de lucha contra la corrupción, así como a su capacidad para adjudicar contratos del gobierno federal.

En el marco de la segunda sublínea un total de 27 trabajos profundizan en las funciones de estas instituciones, de los cuales once analizan la función de la auditoría operativa. La Nueva Gestión Pública (NGP) promovió la ampliación del mandato de las EFS al incorporar la auditoría operativa (Barzelay, 1997) a sus programas de trabajo. Varios trabajos publicados entre 1994 y 2003 discuten el papel del auditor en el marco de la NGP y su evolución, realizando, en unos casos, un análisis comparativo de varias EFS, y en otros considerando una EFS en particular. Estos trabajos ponen de relieve las diferencias en las auditorías operativas que desarrollan las EFS ya que identifican los diferentes papeles respecto a las auditorías de gestión a los que parecen aspirar estas instituciones y cómo cada EFS individualmente tiene una “personalidad” ligeramente diferente al respecto. Con la ampliación de sus competencias, se abre el debate acerca de si la función de las EFS es exclusivamente desarrollar la auditoría operativa o deben orientar su trabajo a la mejora del rendimiento de las instituciones auditadas; y se apunta a que las nuevas funciones asumidas por el Auditor General deben garantizar siempre su independencia, fortaleza y profesionalización. Asimismo, se concluye que las auditorías operativas mejoran significativamente la rendición de cuentas democrática y tienen un impacto en el debate parlamentario y en los procedimientos de los departamentos ministeriales y agencias. En esta misma línea, Broadbent y Laughlin (2003) sostienen que la auditoría operativa sirve para legitimar al Gobierno, más que para introducir cambios.

También ponen de relieve limitaciones derivadas del formato de los informes o de la propia legislación fundacional de las EFS que puede limitar el alcance de estas auditorías. En el nuevo contexto, los auditores generales tienen más probabilidades de chocar con los gobiernos y su autoridad es mayor si las cuestiones analizadas están más vinculadas con la honestidad que con la eficiencia y efectividad.

Trabajos más recientes desarrollan sistemas de clasificación de los diferentes tipos de auditorías operativas con diferentes grados de auditoría de cumplimiento ya que consideran que el enfoque tradicional de las auditorías operativas (las “tres E”) es inusual ya que suelen combinar auditorías operativas y de cumplimiento. También subrayan la importancia de hacer auditorías operativas sobre las colaboraciones público-privadas y el papel relevante de este tipo de auditorías en la lucha contra la corrupción y el fraude en la administración pública.

Diversos autores centran sus estudios en otras funciones de las EFS, la auditoría de eficacia, de eficiencia, consultoría, de evaluación o el papel de la Institución en cuestiones muy específicas, como la regulación de la publicidad oficial en Australia o la gestión ambiental en Brasil. A pesar tanto de la diversidad del enfoque de estos trabajos como de las funciones que exploran, el grueso de ellos aborda diferentes funciones del Auditor General de Canadá. Sutherland (1980, 1986) pone de relieve las ventajas y desventajas de la ampliación de las competencias de esta Institución a partir de la Ley del Auditor General de 1977. Sugiere que una nueva función basada en el asesoramiento la convierte en una auténtica autoridad en la formulación de políticas, al mismo tiempo que la evaluación de la eficacia de los programas obliga a que desde la Oficina del Controlador General se estudien cada uno de los programas del gobierno desde el punto de vista de los costes/resultados. Dieciocho años más tarde Saint-Martin (2004) pone de relieve que si el Auditor General actúa como consultor establecerá relaciones cálidas con las organizaciones públicas que audita, pero podrá poner en peligro su rendición de cuentas e independencia. Un último estudio examina el papel de la Institución en cuestiones específicas como, por ejemplo, el desempeñado por el Auditor General de Canadá en la reforma del servicio público.

Otros trabajos tratan de dar respuesta a preguntas sobre las funciones de las EFS, sin particularizar en ninguna, apoyándose en las teorías económicas y de agencia ¿Qué funciones ejercen? ¿Es posible mejorar el cumplimiento y el alcance de estas funciones? ¿Qué diferencias existen entre la auditoría tradicional y la auditoría de gestión? ¿Cómo deben evolucionar estas funciones? ¿A qué obstáculos se enfrentan? Uno de estos trabajos, se centra en las EFS derivadas del modelo Westminster apuntando que los auditores generales son una parte muy importante de la estructura de gobierno en el que actúan, y si bien pueden ser capaces de influir en su desarrollo, el marco de la constitución dicta en gran medida su papel, las responsabilidades y el posible alcance de sus funciones.

La tercera sublínea aglutina una serie de trabajos en los que se revisa el funcionamiento de las EFS para identificar sus debilidades, siendo su principal aportación la de obtener conclusiones dirigidas al incremento de la eficiencia en su funcionamiento, una mayor eficacia en la consecución de los objetivos, mejoras en los sistemas de auditoría y desafíos futuros.

Independencia

A pesar de que la independencia constituye un requisito fundamental para que las EFS puedan llevar a cabo su actividad (INTOSAI, 1977, 2010), sólo cinco trabajos se enmarcan en la segunda línea que se ha denominado de forma genérica *Independencia* (véase Tabla 8).

Tabla 8. Independencia

Artículos
Barth (1995), Funnel (1997), Grasso & Sharkansky (2001), Clark et al. (2007), Isaksson and Bigsten (2012).

Fuente. Elaboración propia

En estos trabajos se examina la legislación de las EFS para comprobar si las disposiciones legales garantizan una adecuada independencia respecto al ejecutivo. Se utiliza el marco normativo de Rohr (1986) que relaciona la autonomía y la subordinación para conocer las presiones institucionales a las que están sometidas las EFS y la tensión entre los responsables, poniéndose de relieve la dificultad para trazar la línea que delimite y permita a las EFS ejercitar la autonomía frente a la subordinación. El único estudio realizado sobre una EFS de África se incluye en esta categoría ya que investiga si y cómo las limitaciones de capacidad del personal ponen en peligro la independencia de la EFS de Rwanda, señalando que estas

limitaciones afectan negativamente a la independencia y sugiriendo la necesidad de recibir asistencia externa para hacer frente a estas limitaciones.

Relaciones con el Parlamento, Gobierno y auditados

Tal y como se recoge en la Tabla 9, un total de cinco trabajos se enmarcan en la línea *Relaciones con el Parlamento, Gobierno y auditados*.

Tabla 9. Relaciones

Artículos
Bowerman et al. (2003), Prat & Janvier (2010), Funnell & Wade (2012), Jan (2013), Siereber (2013)

Fuente. Elaboración propia

En esta categoría coexisten los trabajos que se centran en las relaciones entre las EFS y el Parlamento y su vínculo con los auditados y otras instituciones. Desde un punto de vista teórico, se ilustra la relación entre el Parlamento y la EFS de Francia cuyos informes se han convertido en valiosas fuentes de información para el Parlamento, lo que le ha permitido a la EFS de Francia aumentar su respetabilidad y al Parlamento reforzar el control sobre los gobiernos. Se sugiere una alianza creciente entre ambas instituciones a través de su colaboración en la evaluación de políticas públicas.

Asimismo, se demuestra empíricamente que la elección de los titulares de las EFS por los parlamentarios depende de variables como la polarización y la incongruencia ideológicas, la ocupación de un cargo en la EFS en el momento de la elección o su afiliación política en el pasado.

Las relaciones con los auditados durante el proceso de la auditoría son examinadas en el marco de esta línea de investigación poniéndose de relieve que el comportamiento entre los auditores y los auditados es opuesto ya que mientras los primeros valoran positivamente las auditorías de gestión y su capacidad para proporcionar valor, los segundos las perciben como negativas y sin credibilidad y tratan de limitar el trabajo de los auditores. Por último, se examina la relación entre la EFS y otros órganos de control, evidenciando el enfrentamiento entre las diversas instituciones de auditoría pública y entre éstas y el ejecutivo cuando interfiere en su independencia.

La línea *Personal y métodos de control* engloba, como la línea relativa al cumplimiento del mandato un grupo muy numeroso de trabajos que han analizado los recursos humanos de que disponen las EFS, así como las metodologías y las etapas específicas del proceso de auditoría y de evaluación, identificándose cuatro sublíneas de investigación (véase Tabla 10).

Tabla 10. Personal y métodos de control

Sublínea	Artículos
Personal	Gupta et al. (1994), Dirsmith et al. (2000), Walker (2007), Skaerbaek (2009), Chiang (2010), Salehi et al. (2010), Walker (1985a), Morin (2011), Streim (1994)
Metodogías/procedimientos de trabajo	Moesen (1994), Levy (1996), Stiroh (1998), Van der Knaap (2011), Bechberger et al. (2011), Fortvingler (2012), Crismani (2004), Morin (2010), Van Leeuwen (2004a), Van Leeuwen (2004b), Laffan (1999)
Procesos de auditoría y de evaluación	McRoberts & Hudson (1985), Keen (1999), Grasso (2003), Patten & Freedman (2008), Iott (2010), Shipman (2012), Portal (2011), Humpherson (2004), Mayne (2005), Caracelli & Riggin (1994), Barnett et al. (2001), Al Sharairi (2011), Rozell (1985), Müller (2011), Torres & Pina (2004), Gillette (2008)

Fuente. Elaboración propia

En relación con la sublínea “Personal”, la unidad de estudio del grueso de los trabajos es el auditor o el equipo de auditoría. Sobre la base de las teorías institucionales y de contingencia dos de estos trabajos examinan cómo los profesionales se coordinan y controlan y qué fuerzas dan forma a las estructuras de las organizaciones para que adopten esta coordinación y control. Los resultados sugieren que los procesos de trabajo están unidos a presiones institucionales y que éstas tienen consecuencias importantes sobre el modo en que son vistas las tareas instrumentales y el modo en el que se coordinan los equipos. También se utiliza la teoría del actor-red para explicar cómo trabajan los auditores y cómo resuelven los obstáculos que se presentan durante el trascurso de su trabajo y en las diferentes etapas de un proyecto puesto en marcha para implantar un sistema de contabilidad analítica que permitiese auditar, posteriormente, la eficiencia de la organización. De igual forma, la teoría de la agencia sirve para explicar los problemas en la motivación de los auditores para realizar auditorías de alta calidad.

Otros trabajos de esta sublínea se centran en rasgos distintivos del auditor como su formación en normas de auditoría específicas, comparando el conocimiento de los auditores financieros con los auditores del sector público y su capacidad para utilizar enfoques diferentes en función del tipo de entidad auditada, su motivación cuando realizan su trabajo, o su habilidad para desarrollarlo durante todo el proceso de la auditoría, desplegando un credo a través del cual se conceptualizan como una élite con la misión de garantizar un buen gobierno. Igualmente, Morin (2010) investiga el trabajo realizado por los magistrados o jueces de la EFS francesa en las auditorías de gestión sugiriendo que los magistrados hacen todo lo posible para no ser vistos como profesionales del control sino como jueces cuando están en el ámbito de la EFS, y como “catalizadores del cambio” cuando interactúan con las entidades auditadas.

Un último grupo de trabajos se centra en la reforma del capital humano acometida por dos auditores generales de la GAO, Elmer Staats y David M. Walker. La reforma de Staats incluyó la reorientación del auditor a evaluador con el objetivo de acometer la evaluación de programas y la definición de cuatro tipos de auditores para poder desempeñar las diferentes auditorías. Por su parte, Walker incluyó acciones para fortalecer el personal y posicionar para el futuro a la EFS estadounidense que se concretaron en cambios básicos en las áreas de contratación, formación y desarrollo, remuneración y prestaciones, y fortalecimiento de los empleados.

La sublínea relacionada con los procedimientos de trabajo analiza el uso de diversas metodologías en las auditorías, principalmente, en las operativas. Así, algunos autores proponen el empleo de métodos no paramétricos para evaluar la eficiencia, recomendando el análisis envolvente de datos cuando una entidad proporciona múltiples outputs con varios inputs; modelos que simulan escenarios en los que basar los resultados de las recomendaciones o, simplemente, la utilización de “controles de realidad” a través de los cuales se trata de establecer una conexión entre los programas de políticas y las necesidades de los interesados y sus preferencias.

Dos trabajos revisan el grado de aplicación de la auditoría operativa por el TCE, la metodología aplicada y la evolución de esta última poniéndose de relieve que la mayor parte del trabajo de esta institución se basa en este tipo de auditoría para la cual se utilizan diferentes metodologías basadas en los estándares profesionales de la auditoría.

Finalmente, en esta sublínea se agrupan varios trabajos que investigan el modo en que las EFS integran los principios generales que rigen sus funciones y buscan la colaboración entre ellas en cuestiones relativas al medio ambiente. Estos trabajos constatan las diferencias de actuación entre las EFS en esta materia y la forma en que pueden contribuir a la cooperación internacional mediante la auditoría de cumplimiento del gobierno con las obligaciones y compromisos internacionales del medio ambiente.

La siguiente sublínea hace referencia al desarrollo de las auditorías y de las evaluaciones. Algunas investigaciones estudian el proceso en su conjunto describiendo la auditoría o la evaluación en la que se basa el dictamen final, mientras que un segundo grupo se examinan cuestiones puntuales del proceso. En la motivación de este primer grupo de trabajos, subyace la discusión de sus implicaciones para la administración pública, la relevancia de la actividad de auditoría y evaluación condicionada por la

definición adecuada del público a la que se dirige, las necesidades de información de esas audiencias y por la oportunidad del trabajo realizado. Este tipo de trabajos también permite identificar los puntos fuertes y las deficiencias de los procesos, y cuestionan la bondad de las valoraciones globales para facilitar decisiones políticas que ayuden a priorizar determinadas políticas públicas en detrimento de otras. El estudio de Müller (2011), centrado en la EFS de Alemania, examina las similitudes y diferencias entre las auditorías operativas y las evaluaciones sobre las políticas activas de empleo, concluyendo que ambas herramientas tienen por objeto mejorar la gestión y el control de los programas y organismos públicos pero que se diferencia en su enfoque ya que las primeras tienen como objetivo principal mejorar la aplicación de una política y las segundas apoyar el proceso para modelar la política.

El segundo grupo se enmarca en el estudio de aspectos concretos vinculados a la calidad y a la evidencia. Así, junto a trabajos que apuntan que los factores determinantes de la calidad de la auditoría son la capacidad de organización y las habilidades humanas, otros revelan el uso que los auditores hacen de las pruebas analíticas para obtener evidencia en la que fundamentar sus opiniones y conclusiones y los obstáculos para su aplicación, así como el método de máxima verosimilitud más adecuado para medir los errores. También se pone de relieve la importancia de que los auditores definan criterios adecuados que respondan a las preguntas de auditoría y sirvan de base para evaluar la evidencia.

Una última sublínea está constituida por cinco trabajos que tienen como unidad de estudio la EFS de Colombia. Son investigaciones simultáneas en el tiempo y que describen y reflexionan sobre un proceso de aprendizaje que se desarrolló en esta Institución como parte de un proyecto para su cambio y fortalecimiento institucional. El objetivo último de este proyecto era desarrollar un modelo eficiente de control para el estado colombiano que garantizase la lucha contra la corrupción, lo que implicó la construcción de nuevas prácticas de auditoría y de un nuevo modelo de aprendizaje. Estas prácticas se basaron en el desarrollo de la auditoría de segundo orden cuya finalidad es la de detectar posibles fallos en los mecanismos de control interno y el desarrollo de relaciones interpersonales e intraorganizacionales basadas en la confianza hasta llegar al auto-control tanto de los propios auditores como de las organizaciones que auditan. Este nuevo modelo de control alcanza a los propios ciudadanos ya que pretende desarrollar su autonomía, al capacitarlos para que detecten necesidades, las expongan al Estado y éste tome las medidas adecuadas para satisfacerlas.

Transparencia y rendición de cuentas

La categoría *Transparencia y rendición de cuentas* agrupa 14 trabajos que investigan la forma en que las EFS rinden cuentas de su actuación, informan acerca de los resultados de las funciones encomendadas y facilitan información sobre ellas (INTOSAI, 2010a) (Tabla 11).

Tabla 11. Transparencia y rendición de cuentas

Artículos
Morehead (1986), Pollitt & Summa (1997), Basu et al. (1999), Neale & Anderson (2000), Brodtrick (2004), Groenendijk (2004), Chowdhury et al. (2005), Lascombe & Vandendriessche (2006), González et al. (2008), Talbot & Wiggan (2010), Waeraas (2010), Dwiputrianti (2011), González-Díaz et al. (2013), Garde et al. (2014)

Fuente. Elaboración propia

En esta línea diversos autores centran sus estudios en los informes de auditoría elaborados por las EFS, con enfoques muy diferentes. Así coexisten trabajos que determinan los factores determinantes de la calidad de los informes de auditoría (autonomía e independencia de las EFS, profesionalidad de los auditores y recursos disponibles), con trabajos que demuestran que existe un gap de expectativas en el sector público entre los auditores y los usuarios de los informes de auditoría, y otros que ponen de relieve que la información que proporcionan es asistemática y resultado del enfoque utilizado para auditar y poner en práctica sus métodos de trabajo. También abordan la presentación de los informes por las EFS de modo que

ayuden al ejecutivo a rendir cuentas ante el Parlamento, y su gran valor debido a su amplio alcance, análisis acreditado e importancia para una gran variedad de usuarios.

El trabajo de Pollitt & Summa (1997) abre una línea de investigación que se ha centrado en explicar la forma en que las EFS justifican su existencia en las sociedades democráticas y el modo en que divulgan la información relativa a su actividad. Estos autores revelaron que las posiciones constitucionales y culturas administrativas influyen en la forma en que las EFS difunden la información y en la imagen que proyectan. Trabajos posteriores complementan esta investigación y, basándose en la teoría institucional y la teoría del orden negociado, muestran la vinculación entre la imagen que ofrecen las EFS a sus usuarios y el trabajo que realizan, y cómo la fuerza de esa conexión está influida por el poder de los agentes externos con los que se relaciona la EFS. También muestran que la imagen debe ser dinámica ya que el entorno es cambiante, siendo el objetivo de un auditor general el de auditar e informar de modo que facilite y fortalezca el aprendizaje de las organizaciones que revisa.

Una década después, diversas investigaciones constatan el uso de las TIC y de los medios de comunicación por estas instituciones e identifican sus valores fundamentales. Estos trabajos enfatizan la utilidad de la comunicación para que las EFS difundan su papel y sus funciones a la sociedad. El objetivo es articular una estrategia de comunicación en la que se defina el público objetivo, el mensaje que se quiere transmitir y las técnicas para hacer llegar ese mensaje. Estos trabajos revelan que las EFS mantienen una estrecha relación con los medios y que están adaptándose a las oportunidades que las TIC les ofrecen, constituyendo los websites una herramienta clave para promover la transparencia, mejorar la comunicación y permitir un mayor acceso de los interesados a la información. Con relación a sus valores, Waeraas (2010) sugiere que las EFS enfatizan los valores profesionales y los vinculados a las personas y tratan de identificarse con valores que muestren una identidad más indulgente, distanciándose de la identidad autoritaria y burocrática, considerada como “tradicional”.

Valores y beneficios de las EFS

Esta línea engloba todos aquellos trabajos que analizan el valor y los beneficios de las EFS para los gobiernos, entidades auditadas y para la sociedad en general, desde diferentes perspectivas. Un total de tres sublíneas han sido identificadas en esta categoría (Tabla 12).

Tabla 12. Beneficios y valores de las EFS

Sublínea	Artículos
Impacto de las auditorías operativas y de sus informes	Fattahi (2012), Fattahi et al. (2012), Morin (2014), Arthur et al. (2012), Reichborn-Kejennereud (2013), Moharrami and Afshari (2012), Reichborn-Kejennereud (2014), Van der Meer (1999), Walker (1985b), Kells (2011), Sutherland (2003)
Influencia de las EFS o de su Auditor General	Sen (2013), Koolen (1994), Carrier (1997), Baker & Rennie (2006), Sivan (2006), Staats (1978), Staats (1980), Nadel (1996), Callahan (2006), Dodaro (2014), Blume & Voigt (2011), Bowsher (1992), Laffan (2003), Candreva & Book (2008), Ozolina (2010)
Beneficios de las EFS en el campo científico	Faria & De Almeida (2009), Guss (1986), Stepashin (2006).

Fuente. Elaboración propia

La primera de las sublíneas hace referencia al impacto de las auditorías operativas y de sus informes empíricamente. Al abordar su impacto, los autores utilizan el cuestionario como método en el grueso de los trabajos y los resultados aportan evidencias concluyentes respecto a la influencia de este tipo de control, pero desde ópticas diferentes ya que los encuestados son auditores, auditados y especialistas en la materia. Así, se constata que la auditoría operativa influye sobre las organizaciones auditadas, favorece la gestión del conocimiento, promueve un uso rentable, eficaz y eficiente de los recursos estructurales y organizativos y mejora los sistemas de gestión, fortaleciendo su productividad. No obstante, la influencia de estas

auditorías puede estar condicionada por los gestores de las instituciones auditadas, por la capacidad de los parlamentarios para asumir el control real sobre el ejecutivo, la falta de un presupuesto adecuado, la ausencia de normas apropiadas o el compromiso de los gestores con las técnicas tradicionales. Por su parte, los auditados consideran útiles estas auditorías, en términos de rendición de cuentas, siempre y cuando hayan estado de acuerdo con los criterios y evaluaciones y hayan participado en el proceso de la auditoría.

Desde la perspectiva del usuario, las auditorías operativas proporcionan al Parlamento información para tomar decisiones y poner en marcha iniciativas legislativas o institucionales y le proporcionan evidencias y conclusiones fundadas para que cambie y mejore los servicios públicos. También pueden ayudar a introducir cambios en las normas y métodos de la auditoría.

Por lo que respecta al impacto que tienen los informes de auditoría operativa, la evidencia de las investigaciones muestra su utilidad pero también que reciben una atención moderada por parte de los medios, de las comisiones de control parlamentarias y del gobierno. Asimismo, los gestores de las entidades auditadas los tienen en cuenta solo cuando son utilizados por usuarios que ellos consideran importantes.

La siguiente sublínea engloba una serie de trabajos que abordan la influencia de las EFS o de su auditor en aspectos muy diversos y desde ópticas diferentes. Así, Blume & Voigt (2011) se preguntan si el diseño organizacional de las EFS tiene un efecto significativo sobre la eficacia gubernamental, la corrupción, la política fiscal y la productividad, sugiriendo los resultados que el nivel de percepción de la corrupción es más alto si la EFS está organizada como una corte. Otros trabajos apuntan a que los informes de auditoría constituyen la razón de su influencia y que su eficacia, medida a través del seguimiento de las recomendaciones, será mayor cuanto mayor sea la rigidez organizativa de la entidad auditada ya que más probable será que rectifique las deficiencias detectadas, siga las recomendaciones y las implante. El seguimiento de las recomendaciones de las EFS también dependerá de los recursos humanos y financieros disponibles por las entidades auditadas.

Dentro de esta sublínea, un volumen importante de trabajos analizan la influencia de las EFS en aspectos tales como la adopción del principio de devengo en el gobierno nacional (Auditor General de Canadá), la reconfiguración de los sistemas de rendición de cuentas (Tribunal de Cuentas Europeo), la repercusión de su labor y apoyo al Congreso en el campo de la I+D o en el de la sanidad (EFS de Estados Unidos) o la forma de limitar la pérdida de eficiencia y eficacia dentro del gobierno (EFS de los Países Bajos).

Una última sublínea analiza los beneficios de las EFS en el campo científico. Estos trabajos pretenden aproximar los métodos de auditoría y la investigación científica, estableciendo posibles estrategias para la gestión del conocimiento ya que los profesionales de las EFS son observadores privilegiados de las organizaciones públicas. Así, la elaboración de artículos científicos constituye un camino posible para la explicación estructurada de los fenómenos organizacionales. También, a través de la interacción entre las EFS y las organizaciones científicas, como las Academias de las Ciencias, se puede mejorar el ámbito legal e institucional en la esfera financiera y presupuestaria de los gobiernos. Asimismo, el uso que hacen los científicos de las ciencias sociales de los informes elaborados por la EFS de Estados Unidos pone de relieve que las revistas clasificadas en áreas relacionadas con las políticas públicas son las que más utilizan los informes de auditoría.

Historia de las EFS

Esta última línea de investigación engloba análisis históricos de instituciones, acontecimientos y conceptos vinculados a las EFS (Tabla 13).

Tabla 13. Historia de las EFS

Artículos
Forte & Eusepi (1994), Hernández-Esteve (1994), Funnell (1996), English & Guthrie (2000), Canteaut (2002), Flesher & Zarkeski (2002), Wanna & Ryan (2003), Funnell (2004), Descamps (2007), Kourtikakis (2010), Bunn & Gilchrist (2013), Colquhoun (2013), Free et al. (2013)

Fuente. Elaboración propia

Algunos trabajos aportan evidencias acerca de la existencia de los primeros órganos de control, antecesores de las actuales EFS. Así, junto con un trabajo sobre la Contaduría Mayor de Cuentas de Castilla que pretende conocer, basado en registros documentales, la organización, el funcionamiento y las obligaciones de este órgano, se hace un estudio detallado del contenido del *Livre Rouge*, un libro registro de la Cámara de Cuentas de París, destruido por el fuego en 1737.

Asimismo, se explora el papel de la auditoría en Australia, antes de la existencia de la EFS en el siglo XIX, y tras su creación en 1901. En el primer caso, el análisis se centra en una colonia concreta, Swan River, concluyendo que la existencia de una buena gestión en la colonia fue debida no a la existencia de adecuados sistemas de gestión sino al nombramiento de administradores competentes y éticos, lo que denominan los autores “unos pocos hombres buenos”. En el segundo caso, se analiza el papel de la EFS de Australia, desde su formación hasta el final del período del primer Auditor General en 1925. El estudio revela que cuando se creó la Oficina se preveía que su papel fuera irrelevante. Sin embargo, la expansión de las actividades de la Commonwealth debido al estallido de la Primera Guerra Mundial, el carácter descentralizado de la Administración y las actividades comerciales obligaron al Auditor a adaptarse a la nueva situación que no pudo o no quiso adaptar sus metodologías de auditoría a las circunstancias cambiantes del gobierno provocando tensas relaciones con el ejecutivo y la intervención de los gobiernos posteriores.

También en el continente australiano, se analizan dos acontecimientos ocurridos a finales del siglo XIX, en Nueva Zelanda, cuando los auditores de las entidades locales son sustituidos por la Audit Office y el Auditor General fracasa en su intento por aumentar su autoridad en el control financiero del gobierno local. Los autores, basándose en la teoría institucional y de la legitimidad, ilustran cómo se trató de justificar la validez de ambos sucesos.

Análisis históricos, contextualizados en la segunda mitad del siglo XX, encuentran que la creación del Tribunal de Cuentas Europeo fue el resultado de presiones ejercidas por el Parlamento Europeo y los gobiernos de los Estados miembros de la Unión Europea y utilizan la teoría institucional para explicar la razón de la similitud de su estructura con la de las instituciones de los países miembros.

El período comprendido en la década de 1970 fue testigo de un cambio dramático en la forma de prestar los servicios públicos, creciendo la atención hacia la economía, eficiencia y eficacia en su administración (English & Guthrie, 2000). En este contexto, algunas investigaciones analizan las raíces de la auditoría operativa, donde surgió, como se extendió, qué organismos comenzaron a emplearla y cómo las nuevas prácticas de gestión pública erosionaron la supervisión parlamentaria tradicional de la gestión del gobierno y las actividades de presentación de informes, con consecuencias en el mandato, la financiación y la independencia del Auditor General.

Finalmente, dos trabajos aplican la metodología de archivo que busca examinar el pasado para arrojar luz al presente (Funnell, 1996). El primero analiza el concepto de independencia, diferenciando la independencia del auditor general de la independencia de la EFS ya que, intencionadamente, el ejecutivo ha tratado de fortalecer la confusión entre ambos tipos de independencia acentuando las características personales del auditor general y suministrando legislación relevante en materia de auditoría. Así, se logra dar una imagen de independencia de la función de auditoría del sector público pero sin colocar al auditor general por encima del ejecutivo. El segundo revela los antecedentes de la EFS italiana para justificar la función actual de la institución y plantear medidas que revitalicen y modernicen su actividad de control ya que el gobierno ha seducido a los auditores ofreciéndoles la oportunidad de redactar informes de auditoría voluminosos, con gran cobertura en los medios de comunicación pero sin ningún efecto real.

CONCLUSIONES

Esta investigación proporciona una visión general de los principales temas analizados en la literatura académica sobre las EFS: 1) Cumplimiento del mandato, 2) Independencia, 3) Relaciones con el Parlamento, Gobierno y auditados, 4) Personal y métodos de control, 5) Transparencia y rendición de cuentas, 6) Valor y beneficio de las EFS, y 7) Historia. Las líneas relativas al mandato y a los recursos humanos y procedimientos de control son las que aglutinan la mayor parte de los trabajos.

En la primera, los autores han profundizado en las funciones de las EFS, así como en sus facultades para poder ejercerlas. Un cuerpo muy importante de la literatura se ha centrado en la función de la auditoría operativa, probablemente, porque la Nueva Gestión Pública promovió esta función que se vio respaldada

por la Declaración de México, al incluir como atribuciones de las EFS la economía, la eficiencia y la eficacia de las actividades del gobierno y administraciones públicas. No obstante, otras funciones apenas han sido exploradas dentro de esta línea, emergiendo así una primera oportunidad de investigación. Concretamente, analizando las funciones de asesoramiento y consultoría o el papel de las EFS en las auditorías del medio ambiente, la evaluación de programas, la lucha contra la corrupción, tanto desde la óptica de la prevención como de la detección, y las auditorías de organismos internacionales y de los sistemas de información.

En la segunda, nuevamente, los procedimientos de trabajo utilizados en las auditorías operativas cobran gran protagonismo junto con el desarrollo de las auditorías o el examen de aspectos específicos del mismo, como la calidad o la evidencia. Sin embargo, y aunque existen algunos trabajos que investigaron el modo en que las EFS asumen los principios generales de auditoría, no se han desarrollado estudios que revelen el uso y la integración de las Normas Internacionales de la Entidades Fiscalizadoras Superiores. La INTOSAI, en su plan estratégico 2005-2010 se comprometió a elaborar un marco de normas internacionales, que culminó con la aprobación por todos los miembros de la INTOSAI de la *Declaración de Sudáfrica* durante el XX INCOSAI, celebrado en Johannesburgo en 2010, en el que las EFS se han comprometido a garantizar que esta normativa se utilice como el marco común de referencia para la auditoría del sector público, y a promover su conocimiento a nivel nacional y regional, implementándolas de acuerdo a su mandato y legislación nacionales.

Apenas existen estudios que analicen la colaboración entre las EFS para desarrollar auditorías conjuntas y su cooperación en materias como el medio ambiente, la seguridad, la inmigración o ayudas internacionales.

Una tercera línea con gran protagonismo es la que se refiere a la relevancia de las EFS, medida a través del impacto de sus auditorías operativas e informes, la influencia de los auditores generales o los beneficios para el campo científico. Esta línea ha irrumpido con fuerza, especialmente, en la última década del estudio.

Sin embargo, las líneas relativas a la independencia, las relaciones con el Parlamento, Gobierno y auditados, y la transparencia y rendición de cuentas están mucho menos desarrolladas. Sorprende la escasez de estudios relacionados con la independencia de las EFS, si se tiene en cuenta que es el eje sobre el que se articula su funcionamiento. La Declaración de Lima y la Declaración de Sudáfrica y, en 2011, la Resolución de las Naciones Unidas A/66/209 sobre la Independencia de las EFS, reconocen su validez únicamente en un contexto de independencia de los entes auditados y de protección de cualquier autoridad exterior.

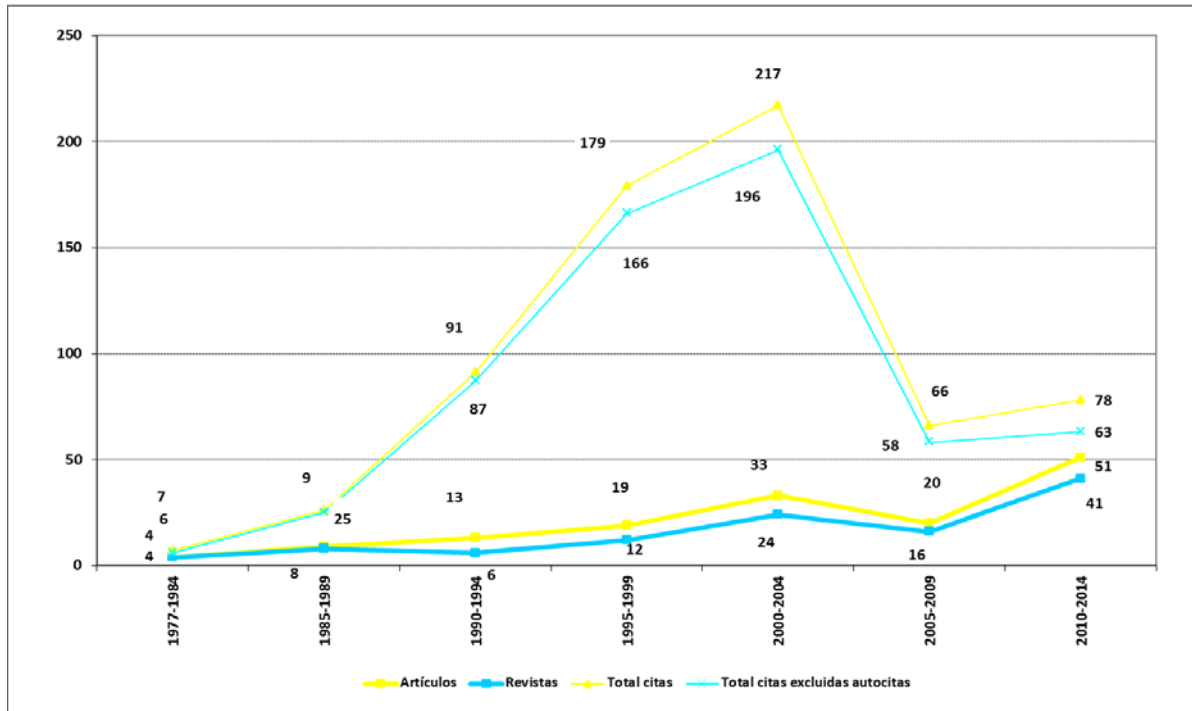
Asimismo, el desarrollo de estudios vinculados a la transparencia y rendición de cuentas de las EFS puede contribuir de forma relevante al desarrollo de este campo, particularmente, aquellos que analicen los procesos de revisión y control externo a los que deben someterse estas instituciones, del mismo modo que lo hacen las entidades integrantes tanto del sector público como del privado. Las EFS ya han comenzado a evaluarse entre ellas, utilizando el sistema de evaluación por pares, para el que existe una guía con los diferentes tipos de revisiones, principios y procedimientos a la hora de enfocar este trabajo (INTOSAI, 2010b).

En relación a aspectos de índole metodológica, la investigación realizada pone de relieve la necesidad de un mayor desarrollo empírico del campo ya que el grueso de la literatura aborda el estudio de las EFS desde el plano teórico utilizando, un amplio abanico de enfoques teóricos, desde la teoría de la agencia, elección pública, gestión del conocimiento y evolución social hasta las teorías institucionales y de contingencia o de la efectividad del liderazgo.

Igualmente, prevalecen los estudios de casos, necesitándose estudios comparativos entre las EFS de los tópicos apuntados en las líneas identificadas, bien a nivel internacional o por continentes ya que como se ha puesto de manifiesto son inexistentes los estudios que abordan las problemáticas de las EFS de Asia, África y Sudamérica. Un punto de partida podría ser la replicación de estudios del ámbito europeo o norteamericano, siempre considerando la casuística y diversidad de estos países. En este contexto, la colaboración entre las EFS y la comunidad científica sería de gran importancia. A modo de ejemplo, actualmente, la base de datos en construcción con información actualizada y especializada de las EFS miembros de la INTOSAI (estructura organizacional, rasgos administrativos, mandato y atribuciones legales, métodos de comunicación e informes) que ésta elabora a través del Grupo de Trabajo para el Valor y el Beneficio de las EFS, puede facilitar la investigación comparativa de estas instituciones.

La sistematización realizada también pone de relieve el elevado número de revistas en las que se publica la investigación sobre las EFS, lo cual contradice la conocida Ley de Bradford que indica que la investigación tiende a concentrarse en un número reducido de revistas. Esta situación se puede justificar porque se trata de un campo en expansión (Gallardo-Gallardo et al., 2015), con un cuerpo creciente de literatura cuyo desarrollo y creciente impacto están estrechamente relacionados con la últimas dos décadas objeto de estudio en esta revisión, tal y como se evidencia en el Gráfico 2.

Gráfico 2. Evolución de los artículos, revistas e impacto



Fuente. Elaboración propia

No obstante, *Critical Perspectives on Accounting*, *Public Administration* y *Australian Journal of Public Administration* son las tres revistas que combinan mayor impacto y productividad, siendo el área *Social Sciences* en la que se clasifican un mayor número de revistas, seguida de las áreas *Business, Management and Accounting*, y *Economics, Econometrics and Finance*.

De los 25 trabajos más citados, el 68% corresponden a las dos líneas de investigación que engloban el grueso de los artículos, la del *cumplimiento del mandato* y la relativa a *personal y métodos de control*. Por su parte, las líneas *Transparencia y rendición de cuentas* y *Valores y beneficios de las EFS* cuentan con tres artículos cada una entre los top-25 más citados. También se identifican los autores más prolíficos en este campo, un total de 23, si se incluyen aquellos con al menos dos contribuciones totales.

Finalmente, es preciso señalar que los resultados y conclusiones de esta investigación están influidos por la metodología utilizada y, concretamente, por el procedimiento en la selección de la literatura académica objeto de revisión, que excluye los trabajos no incluidos en las bases de datos de WOS y SCOPUS y aquellos clasificados como literatura “gris” (editoriales, libros o comunicaciones en congresos). Asimismo, para tener una visión completa del campo objeto de estudio, este análisis cualitativo/subjetivo debe complementarse con uno cuantitativo/objetivo que impida la interpretación del campo como resultado de la experiencia de los autores y aporte objetividad y fiabilidad a los resultados obtenidos (Acedo & Casillas, 2005).

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Acedo, F.J., & Casillas, J.C. (2005). Current paradigms in the international management field: An author co-citation analysis. *International Business Review*, 14(5), 619-639.
- Anessi-Pessina, E., Barbera, C., Sicilia, M., & Steccolini, I. (2016). Public sector budgeting: a European review of accounting and public management journals. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(3), 491-519.
- Barzelay, M. (1997). Central audit institutions and performance auditing: A comparative analysis of organizational strategies in the OECD. *Governance*, 10(3), 235-260.
- Blume, L., & Voigt, S. (2011). Does organizational design of supreme audit institutions matter? A cross-country assessment. *European Journal of Political Economy*, 27(2), 215-229.
- Broadbent, J., & Guthrie, J. (2008). Public sector to public services: 20 years of “contextual” accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(2), 129-169.
- Broadbent, J., & Laughlin, R. (2003). Control and legitimation in government accountability processes: The private finance initiative in the UK. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(1-2), 23-48.
- Christoffersen, J. (2013). A review of antecedents of international strategic alliance performance: Synthesized evidence and new directions for core constructs. *International Journal of Management Reviews*, 15(1), 66-85.
- Clark, C., De Martinis, M., & Krambia-Kapardis, M. (2007). Audit quality attributes of European Union supreme audit institutions. *European Business Review*, 19(1), 40-71.
- English, L., & Guthrie, J. (2000). Mandate, independence and funding: Resolution of a protracted struggle between parliament and the executive over the powers of the Australian auditor-general. *Australian Journal of Public Administration*, 59(1), 98-114.
- Funnell, W. (1996). Executive encroachments on the independence of the commonwealth auditor-general. *Australian Journal of Public Administration*, 55(4), 109-123.
- Gallardo-Gallardo, E., Nijs, S., Dries, N., & Gallo, P. (2015). Towards an understanding of talent management as a phenomenon-driven field using bibliometric and content analysis. *Human Resource Management Review*, 25(3), 264-279.
- Goddard, A. (2010). Contemporary public sector accounting research—an international comparison of journal papers. *The British Accounting Review*, 42(2), 75-87.
- González, B., López, A., & García, R. (2008). Supreme Audit Institutions and their communication strategies. *International Review of Administrative Sciences*, 74(3), 435-461.
- Hyde, J. K., & Shortell, S. M. (2012). The structure and organization of local and state public health agencies in the US: a systematic review. *American journal of preventive medicine*, 42(5), S29-S41.
- INTOSAI (1977). ISSAI 1. *The Lima Declaration*. Retrieved from http://www.issai.org/media/12901/issai_1_e.pdf
- INTOSAI (2007). ISSAI 10. Mexico Declaration on SAI Independence. Retrieved from http://www.issai.org/media/12922/issai_10_e.pdf
- INTOSAI (2010a). ISSAI 20. Principles of transparency and accountability. Retrieved from http://www.issai.org/media/12930/issai_20_e.pdf
- INTOSAI (2010b). ISSAI 5600. Peer review guideline. Retrieved from http://www.issai.org/media/13216/issai_5600_e_.pdf
- Li, J., & Tsui, A.S. (2002). A citation analysis of management and organization research in the Chinese context: 1984–1999. *Asia Pacific Journal of Management*, 19(1), 87-107.
- López-Duarte, C., Vidal-Suárez, M. M., & González-Díaz, B. (2015). International Business and National Culture: A Literature Review and Research Agenda. *International Journal of Management Reviews*. doi: 10.1111/ijmr.12070
- Lu, J.W. (2003). The evolving contributions in international strategic management research. *Journal of International Management*, 9, 193-213.

- Meier, M. (2011). Knowledge management in strategic alliances: A review of empirical evidence. *International Journal of Management Reviews*, 13(1), 1-23.
- Morin, D. (2010). Welcome to the court... *International Review of Administrative Sciences*, 76(1), 25-46.
- Morrison, A.J., & Inpken, A.C. (1991). An analysis of significant contributions to the international business literature. *Journal of International Business Studies*, 22(1), 143, 153.
- Müller, P. (2011). Performance audit and evaluation: Similarities and differences between the performance audits of the German federal court of audit and evaluations on active labour market policies. [Performance audit und evaluation: Gemeinsamkeiten und unterschiede zwischen den prüfansätzen des Bundesrechnungshofes zur Aufgabenwahrnehmung der Bundesagentur für Arbeit und Arbeitsmarktpolitischen Evaluationen] *Zeitschrift Für Evaluation*, 10(1), 17-38.
- Naciones Unidas (2012). Resolution A/66/228 on Promoting and fostering the efficiency, accountability, effectiveness and transparency of public administration by strengthening supreme audit institutions. http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/4_documents/publications/eng_publications/EN_Resolution_69_228.pdf. Accessed 15 Sep 2015
- Pollitt, C., & Summa, H. (1997). Comparative and international administration: Reflexive watchdogs? How supreme audit institutions account for themselves. *Public Administration*, 75(2), 313-336.
- Pollitt, C., & Summa, H. (1999). Performance Audit and Public Management Reform. In Pollitt, C., Girre, X., Lonsdale, J., Mul, R., Summa, H., & Waerness, M. (Eds). *Performance Audit and Public Management in Five Countries*. New York: Oxford University Press, pp. 1-10.
- Quer, D., Claver, E., & Rienda, L. (2007). Business and management in China: A review of empirical research in leading international journals. *Asia Pacific Journal of Management*, 24(3), 359-384.
- Ramos-Rodríguez, A.R., & Ruíz-Navarro, J. (2004). Changes in the intellectual structure of strategic management research: A bibliometric study of the *Strategic Management Journal*, 1980–2000. *Strategic Management Journal*, 25(10), 981-1004.
- Reichborn-Kjennerud, K. (2013). Political accountability and performance audit: The case of the auditor general in NORWAY. *Public Administration*, 91(3), 680-695.
- Rohr, J. A. (1986). *To run a constitution: The legitimacy of the administrative state*. Lawrence: University Press of Kansas.
- Saint-Martin, D. (2004). Managerialist advocate or "control freak"? The Janus-faced office of the auditor general. *Canadian Public Administration*, 47(2), 121-140.
- Skærbæk, P. (2009). Public sector auditor identities in making efficiency auditable: The National Audit Office of Denmark as independent auditor and modernizer. *Accounting, Organizations and Society*, 34(8), 971-987.
- Sutherland, S. L. (1980). On the audit trail of the Auditor General: Parliament's servant, 1973-1980. *Canadian Public Administration*, 23(4), 616-644.
- Sutherland, S. L. (1986). The politics of audit: the federal Office of the Auditor General in comparative perspective. *Canadian Public Administration*, 29(1), 118-148.
- Talbot, C., & Wiggan, J. (2010). The public value of the National Audit Office. *International Journal of Public Sector Management*, 23(1), 54-70.
- Torgler, B. (2005). A knight without a sword? the effects of audit courts on tax morale. *Journal of Institutional and Theoretical Economics*, 161(4), 735-760.
- Van Thiel, S. (2014). *Research Methods in Public Administration and Public Management: An Introduction*. Routledge, New York.
- von Krogh, G., Rossi-Lamastra, C., & Haefliger, S. (2012). Phenomenon-based research in management and organisation science: When is it rigorous and does it matter? *Long Range Planning*, 45(4), 277-298.
- Wæraas, A. (2010). Communicating identity: The use of core value statements in regulative institutions. *Administration and Society*, 42(5), 526-549.
- Zhang, H., Xu, X., & Xiao, J. (2014). Diffusion of e-government: a literature review and directions for future directions. *Government Information Quarterly*, 31(4), 631-636.

ANEXO I. Palabras clave

1	Accounting Chamber
2	Accounts Chamber
3	AFROSAI
4	Algemene Rekenkamer
5	ARABOSAI
6	ASOSAI
7	Audit Court
8	Audit Institution
9	Auditor General
10	Bundesrechnungshof
11	CAROSAI
12	Chamber of Accounts
13	Chamber of Control
14	Chambre des Comptes
15	Contraloría General
16	Corte dei Conti
17	Cour des Comptes
18	Court of Audit
19	European Court of Auditors
20	EUROSAI
21	General Accounting Office
22	Government Accountability Office
23	INTOSAI
24	National Audit Office
25	OLACEFS
26	PASAI
27	Rekenhof
28	Rekenkamer
29	State Audit Institution
30	State Audit Office
31	State Audit Organisation
32	State Audit Organization
33	State Comptroller
34	State Control Committee
35	Supreme Audit
36	Supreme Audit Institution
37	Supreme Auditing Institution
38	Tribunal de Contas
39	Tribunal de Cuentas

ANEXO II.

- Al Sharairi, J. A. (2011). The reality and constraints of using analytical procedures in the control of public fund Jordanian Audit Bureau case. *European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences*, (34), 7-21.
- Arthur, A., Rydland, L. T., & Amundsen, K. (2012). The user perspective in performance auditing-a case study of Norway. *American Journal of Evaluation*, 33(1), 44-59.
- Baker, R., & Rennie, M. D. (2006). Forces leading to the adoption of accrual accounting by the Canadian federal government: An institutional perspective. [Les forces ayant mené l'administration fédérale Canadienne à adopter la comptabilité d'exercice : Une perspective institutionnelle] *Canadian Accounting Perspectives*, 5(1), 83-112.
- Barnett, V., Haworth, J., & Smith, T. M. F. (2001). A two-phase sampling scheme with applications to auditing or sed quis custodiet ipsos custodes? *Journal of the Royal Statistical Society. Series A: Statistics in Society*, 164(2), 407-422.
- Barrett, P. (1996). Some thoughts about the roles, responsibilities and future scope of auditors-general. *Australian Journal of Public Administration*, 55(4), 137-146.
- Barrett, P. (2011). Commentary: Performance audit of PPPs - getting the basics right. *Australian Accounting Review*, 21(1), 99-106.
- Bartel, R., & Schneider, F. (1994). Efficiency and effectiveness control based on economic analysis: The example of the Austrian court of audit. *European Journal of Law and Economics*, 1(4), 237-262.
- Barth, T. H. (1995). Autonomy Grounded in Subordination: A Framework for Responding to Competing Institutional Norms. *American Review of Public Administration*, 25(3), 231-248.
- Barzelay, M. (1997). Central audit institutions and performance auditing: A comparative analysis of organizational strategies in the OECD. *Governance*, 10(3), 235-260.
- Basu, O. N., Dirsmith, M. W., & Gupta, P. P. (1999). The coupling of the symbolic and the technical in an institutionalized context: The negotiated order of the GAO's audit reporting process. *American Sociological Review*, 64(4), 506-526.
- Bechberger, E., Lane, D. C., McBride, T., Morton, A., Quintas, D., & Wong, C. H. (2011). The National Audit Office uses or to assess the value for money of public services. *Interfaces*, 41(4), 365-374.
- Blume, L., & Voigt, S. (2011). Does organizational design of supreme audit institutions matter? A cross-country assessment. *European Journal of Political Economy*, 27(2), 215-229.
- Bowerman, M., Humphrey, C., & Owen, D. (2003). Struggling for supremacy: The case of UK public audit institutions. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(1-2), 1-22.
- Bowsher, C. A. (1992). Meeting the New American Management Challenge in a Federal Agency: Lessons from the General Accounting Office. *Public Administration Review*, 52(1), 3-7.
- Broadbent, J., & Laughlin, R. (1997). Evaluating the 'new public management' reforms in the UK: A constitutional possibility? *Public Administration*, 75(3), 487-507.
- Broadbent, J., & Laughlin, R. (2003). Control and legitimation in government accountability processes: The private finance initiative in the UK. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(1-2), 23-48.
- Brodtrick, O. (2004). How does an auditor general's office see itself? *Canadian Public Administration*, 47(2), 225-242.
- Bunn, M., & Gilchrist, D. J. (2013). "A few good men": Public sector audit in the Swan River Colony, 1828-1835. *Accounting History*, 18(2), 193-209.
- Callahan, K. (2006). Elmer Boyd Staats and the Pursuit of Good Government. *Public Administration Review* 66(2), 159-166.
- Candrea, P. J., & Brook, D. A. (2008). Transitions in defense management reform: A review of the government accountability office's chief management officer recommendation and comments for the new administration. *Public Administration Review*, 68(6), 1043-1049.
- Canteaut, O. (2002). An early background of registration of royal acts under Philip the Fair: The red book of the chamber of accounts. [Une première expérience d'enregistrement des actes royaux sous Philippe le Bel: Le livre rouge de la Chambre des comptes] *Bibliothèque De l'Ecole Des Chartes*, 160(1), 53-78+380.
- Caracelli, V. J., & Riggan, L. J. C. (1994). Mixed-method evaluation: Developing quality criteria through concept mapping, mixed-method collaboration. *Evaluation Practice*, 15(2), 139-152.
- Carrier, G. (1997). La gestion axée sur les résultats à l'agence canadienne de développement international : Mythe ou réalité ? *Canadian Journal of Development Studies*, 18(SPEC. ISS.), 565-586.

- Chatterjee, S., & Roychoudhury, S. M. (2013). Institutions, democracy and 'corruption' in India: Examining potency and performance. *Japanese Journal of Political Science*, 14(3), 395-419.
- Chiang, C. (2010). Insights into current practices in auditing environmental matters. *Managerial Auditing Journal*, 25(9), 912-933.
- Chowdhury, R. R., Innes, J., & Kouhy, R. (2005). The public sector audit expectations gap in Bangladesh. *Managerial Auditing Journal*, 20(8), 893-908.
- Clark, C., & Levy, K. (2012). Improving accountability in the Solomon Islands: A review of auditor-general enabling legislation. *Asia Pacific Law Review*, 20(1), 45-62.
- Clark, C., De Martinis, M., & Krambia-Kapardis, M. (2007). Audit quality attributes of European Union supreme audit institutions. *European Business Review*, 19(1), 40-71.
- Colquhoun, P. (2013). Political and organizational legitimacy of public sector auditing in New Zealand local government. *Accounting History*, 18(4), 473-489.
- Cooper, A. (1987). The Canadian Auditor-General and access to cabinet documents. *Parliamentarian* 68(1), 10-14.
- Crismani, A. (2004). For an external inspection system (financials and management, nationals and internationals) on environmental good government and natural resources. [Per un sistema di controlli esterni (finanziari e sulla gestione, nazionali e internazionali) sul buon governo dell'ambiente e delle risorse naturali] *Rivista Giuridica Dell'Ambiente*, 19(3-4), 391-424.
- Descamps, F. (2007). La cour des comptes et le controle financier des administrations publiques: Histoire D'une tentation, histoire D'une tentative 1914-1940. *Revue Française d'Administration Publique*, 124(4), 659-672.
- Desmoulin, G. (2005). The court and the states: Who controls who? european court of accounts and member country sovereignty. [La Cour et les États: Qui contrôle qui? Indépendance de la Cour des comptes européenne et souveraineté des États membres] *Revue Du Marche Commun Et De l'Union Européenne*, (491), 515-523.
- Dirsmith, M. W., Fogarty, T. J., & Gupta, P. (2000). Institutional pressures and symbolic displays in a GAO context. *Organization Studies*, 21(3), 515-537.
- Dodaro, G. L. (2014). The work of the U.S. Government Accountability Office on contemporary issues. An address given November 1, 2013 at the Braden Award Ceremony. *Research in Accounting Regulation*, 26(1), 132-141.
- Dwiputrianti, S. (2011). Scope of auditing on the quality of content in the Indonesian external public sector auditing reports. *International Review of Public Administration*, 16(3), 133-149.
- English, L., & Guthrie, J. (2000). Mandate, independence and funding: Resolution of a protracted struggle between parliament and the executive over the powers of the Australian auditor-general. *Australian Journal of Public Administration*, 59(1), 98-114.
- Espejo, R. (2001). Auditing as a trust creation process. *Systemic Practice and Action Research*, 14(2), 215-236.
- Espejo, R., Bula, G., & Zarama, R. (2001). Auditing as the dissolution of corruption. *Systemic Practice and Action Research*, 14(2), 139-156.
- Faria Novo, J. M., & Almeida Corrêa, V. L. (2009). Elaboration of scientific articles based on inspections and audits: An experience in the Brazilian public administration. [Elaboração de artigos científicos a partir de inspeções e auditorias: uma experiência na administração pública brasileira] *Academia, Consejo Latinoamericano de Escuelas de Administración*, 42, 90-113.
- Fattahi, S. (2012). An investigation into the impacts of performance auditing components on the promotion of the productivity of Iran's state sectors' organizational and structural resources (organizational climate) (case study: Iran's Supreme Audit Court). *Life Science Journal*, 9(4), 4514-4528.
- Fattahi, S., Vaez, S. A., & Hosseinzadeh, A. H. (2012). An examination on the effect of the performance audit implementation on the improvement of the productivity of public sector management systems in Iran (A case study in Supreme Audit Court). *Life Science Journal*, 9(4), 1708-1724.
- Flesher, D. L., & Zarzeski, M. T. (2002). The roots of operational (value-for-money) auditing in English-speaking nations. *Accounting and Business Research*, 32(2), 93-104.
- Forte, F., & Eusepi, G. (1994). A profile of the Italian State Audit Court: An agent in search of a resolute principal. *European Journal of Law and Economics*, 1(2), 151-160.
- Fortvingler, J. (2012). Exploring milestones and rationales for the development of the audit methodology of the European Court of Auditors. *Periodica Polytechnica, Social and Management Sciences*, 20(2), 63-69.
- Fraser, S. (2006). The role of the office of the auditor general in Canada and the concept of independence. *Canadian Journal of Program Evaluation*, 21(1), 1-10.
- Free, C., Radcliffe, V. S., & White, B. (2013). Crisis, committees and consultants: The rise of value-for-money auditing in the federal public sector in Canada. *Journal of Business Ethics*, 113(3), 441-459.

- Frey, B. S. (1994). Supreme auditing institutions: A politico-economic analysis. *European Journal of Law and Economics*, 1(3), 169-176.
- Funnell, W. (1996). Executive encroachments on the independence of the commonwealth auditor-general. *Australian Journal of Public Administration*, 55(4), 109-123.
- Funnell, W. (1997). The curse of sisyphus: Public sector audit independence in an age of economic rationalism. *Australian Journal of Public Administration*, 56(4), 87-105.
- Funnell, W. (2003). Enduring fundamentals: Constitutional accountability and auditors-general in the reluctant state. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(1-2), 107-132.
- Funnell, W. (2004). Victorian parsimony and the early champions of modern public sector audit. *Accounting History*, 9(1), 25-60.
- Funnell, W., & Wade, M. (2012). Negotiating the credibility of performance auditing. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(6), 434-450.
- García Westphalen, L. (2014). Evaluating the prosecutorial mandate of the Supreme Audit Institution of Peru. *International Journal of Public Administration*, 37(7), 436-443.
- Garde Sánchez, R., Rodríguez Bolívar, M. P., & Alcaide Muñoz, L. (2014). Are Spanish SAIs accomplishing INTOSAI's best practices code of transparency and accountability? *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, (43E), 122-145.
- Gillette, A. (2008). La cour des comptes, commissaire aux comptes d'organisations internationales. *Revue Française d'Administration Publique*, 126(2), 319-332.
- González, B., López, A., & García, R. (2008). Supreme Audit Institutions and their communication strategies. *International Review of Administrative Sciences*, 74(3), 435-461.
- González-Díaz, B., García-Fernández, R., & López-Díaz, A. (2013). Communication as a transparency and accountability strategy in Supreme Audit Institutions. *Administration and Society*, 45(5), 583-609.
- Grasso, P. G. (2003). What makes an evaluation useful? reflections from experience in large organizations. *American Journal of Evaluation*, 24(4), 507-514.
- Grasso, P. G., & Sharkansky, I. (2001). The auditing of public policy and the politics of auditing: The U.S. GAO and israel's state comptroller. *Governance*, 14(1), 1-21.
- Groenendijk, N. S. (2004). Assessing member states' management of EU finances: An empirical analysis of the annual reports of the european court of auditors, 1996-2001. *Public Administration*, 82(3), 701-725.
- Grönlund, A., Svärdesten, F., & Öhman, P. (2011). Value for money and the rule of law: The (new) performance audit in sweden. *International Journal of Public Sector Management*, 24(2), 107-121.
- Gunvaldsen, J. A., & Karlsen, R. (1999). The auditor as an evaluator: How to remain an influential force in the political landscape. *Evaluation*, 5(4), 458-467.
- Gupta, P. P., Dirsmith, M. W., & Fogarty, T. J. (1994). Coordination and Control in a Government Agency: Contingency and Institutional Theory Perspectives on GAO Audits. *Administrative Science Quarterly*, 39, 264-284.
- Guss, M. B. (1986). The use of U.S. General Accounting Office reports in the social sciences. *Government Publications Review*, 13(3), 379-387.
- Hamburger, P. (1989). Efficiency auditing by the Australian Audit Office: Reform and reaction under three auditors-general. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2(3), 3-21.
- Hernández-Esteve, E. (1994). The Contaduría Mayor de Cuentas at the time of Ferdinand and Isabella of Castile (1474-1516). *European Journal of Law and Economics*, 1(2), 85-117.
- Holmes, J. W. (1996). The Office of the Auditor General and public-service reform: An insider's perspective. *Canadian Public Administration*, 39(4), 524-534.
- Humpherson, E. (2004). The national audit office's evaluation of RIAs: Reflections on the pilot year. *Public Money and Management*, 24(5), 277-282.
- Inghelram, J. (2000). The European Court of Auditors: Current legal issues. *Common Market Law Review*, 37(1), 129-146.
- Iott, S. (2010). Practitioner insights: Policy Sciences and congressional research: making sense of the research question. *Policy Sciences*, 43(3), 289-300.
- Isaksson, A. – S., & Bigsten, A. (2012). Institution building with limited resources: Establishing a Supreme Audit Institution in Rwanda. *World Development*, 40(9), 1870-1881.
- Jacobs, K. (1998). Value for money auditing in New Zealand: Competing for control in the public sector. *British Accounting Review*, 30(4), 343-360.

- Jan, P. (2013). Parliament and the court of auditors. [Parlement et cour des comptes] *Pouvoirs: Revue d'Etudes Constitutionnelles et Politiques*, 146(3), 107-116.
- Keen, J. (1999). On the nature of audit judgements: The case of value for money studies. *Public Administration*, 77(3), 509-525.
- Kells, S. (2011). The seven deadly sins of performance auditing: implications for monitoring public audit institutions. *Australian Accounting Review*, 21(4), 383-396.
- Kingsbury, N. (2010). The Government Accountability Office and congressional uses of federal statistics. *Annals of the American Academy of Political and Social Science*, 631(1), 43-62.
- Koolen, H. H. G. (1994). The Dutch Algemene Rekenkamer and its role in light of practical experience. *European Journal of Law and Economics*, 1(2), 141-149.
- Kourtikakis, K. (2010). Imitation and supranational politics: some lessons from the European Ombudsman and the European Court of Auditors. *European Political Science Review*, 2(1), 27-48.
- Kovács, Á. (2003). Financial state (audit) and the fight against corruption. *Periodica Polytechnica. Social and Management Sciences*, 11(2), 137-155.
- Laffan, B. (1999). Becoming a 'living institution': The evolution of the European Court of Auditors. *Journal of Common Market Studies*, 37(2), 251-268.
- Laffan, B. (2003). Auditing and accountability in the European Union. *Journal of European Public Policy*, 10(5), 762-777+849.
- Lascombe, M., & Vandendriessche, X. (2006). La loi organique relative aux lois de finances (LOLF) et le contrôle des finances publiques. *Revue française d'administration publique*, 117, 131-148.
- Levy, R. (1996). Managing value-for-money audit in the European Union: The challenge of diversity. *Journal of Common Market Studies*, 34(4), 509-529.
- Lima, L. H., & Magrini, A. (2010). The Brazilian Audit Tribunal's role in improving the federal environmental licensing process. *Environmental Impact Assessment Review*, 30(2), 108-115.
- Lleras, E. (2001). A proposal for a system for societal control in the National Audit Office of Colombia. *Systemic Practice and Action Research*, 14(2), 203-214.
- Mayne, J. (2005). Ensuring quality for evaluation: Lessons from auditors. *Canadian Journal of Program Evaluation*, 20(1), 37-64. Retrieved from www.scopus.com
- McRoberts, H. A., & Hudson, J. (1985). Auditing program evaluations: The Canadian case. *Accounting, Organizations and Society*, 10(4), 493-502.
- Menezes, M. (2012). O tribunal de contas da união, controle horizontal de agências reguladoras e impacto sobre usuários dos serviços. *Revista De Sociologia e Política*, 20(43), 107-125.
- Moesen, W. A. (1994). The need for performance auditing in the public sector and the best-practice frontier. *European Journal of Law and Economics*, 1(4), 263-274.
- Moharrami, M., & Afshari, M. (2012). Review the existing lack of requirement for performance auditing and its impact on improvement in organizational knowledge. *Life Science Journal*, 9(4), 4671-4683.
- Morehead, J. (1986). Serial Documentation of the General Accounting Office. *The Serials Librarian*, 11(2), 57-68.
- Morin, D. (2010). Welcome to the court... *International Review of Administrative Sciences*, 76(1), 25-46.
- Morin, D. (2011). Serving as magistrate at the french cour des comptes: Navigating between tradition and modernity. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 24(6), 718-750.
- Morin, D. (2014). Auditors general's impact on administrations: A pan-canadian study (2001-2011). *Managerial Auditing Journal*, 29(5), 395-426.
- Mulgan, R. (2001). Auditors-general: Cuckoos in the managerialist nest? *Australian Journal of Public Administration*, 60(2), 24-34.
- Müller, P. (2011). Performance audit and evaluation: Similarities and differences between the performance audits of the german federal court of audit and evaluations on active labour market policies. [Performance audit und evaluation: Gemeinsamkeiten und unterschiede zwischen den prüfansätzen des bundesrechnungshofes zur aufgabenwahrnehmung der bundesagentur für arbeit und arbeitsmarktpolitischen evaluationen] *Zeitschrift Fur Evaluation*, 10(1), 17-38.
- Nadel, M. V. (1996). GAO's role in the evaluation of federal health programs. *Evaluation and the Health Professions*, 19(3), 280-291.
- Neale, A., & Anderson, B. (2000). Performance reporting for accountability purposes:: Lessons, issues, future. *International Public Management Journal*, 3(1), 93-106.

- Norton, S. D., & Smith, L. M. (2008). Contrast and foundation of the public oversight roles of the U.S. Government Accountability Office and the U.K. National Audit Office. *Public Administration Review*, 68(5), 921-931.
- Ozoliņa, L. (2010). Raspberries, tablecloths, and critical thinking: Accountability reforms in post-socialist Latvia. *East European Politics and Societies*, 24(4), 572-594.
- Patten, D. M., & Freedman, M. (2008). The GAO investigation of corporate environmental disclosure: An opportunity missed. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(4), 435-449.
- Pitblado, S. D. (1979). Role and Functions of the Comptroller and Auditor-General. *Parliamentarian* 60(3), 141-148.
- Pollitt, C. (2003). Performance audit in Western Europe: Trends and choices. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(1-2), 157-170.
- Pollitt, C., & Summa, H. (1997). Comparative and international administration: Reflexive watchdogs? how supreme audit institutions account for themselves. *Public Administration*, 75(2), 313-336.
- Portal, M. (2011). The determining factors for audit quality, the case of governmental financial statements audit [Les déterminants de la qualité de l'audit, le cas de l'audit des comptes publics] . *Comptabilité – Contrôle – Audit*, 17(1), 37-65.
- Prat, M. – P., & Janvier, C. (2010). La cour des comptes, auxiliaire de la démocratie. *Pouvoirs: Revue d'Etudes Constitutionnelles Et Politiques*, 134(3), 97-107.
- Reichborn- Kjennerud, K. (2013). Political accountability and performance audit: The case of the auditor general in NORWAY. *Public Administration*, 91(3), 680-695.
- Reichborn-Kjennerud, K. (2014). Performance audit and the importance of the public debate. *Evaluation*, 20(3), 368-385.
- Reyes, A. (2001). Second-order auditing practices. *Systemic Practice and Action Research*, 14(2), 157-180.
- Roberts, S., & Pollitt, C. (1994). Audit or Evaluation? A National Audit Office VFM Study. *Public Administration* 72, 527-549.
- Rozell, M. J. (1985). The role of General – Accounting – Office evaluation in the post reform Congress – The case of general revenue – sharing. *International Journal of Public Administration*, 7(3), 267-290.
- Rubenstein, D. B. (2001). Audit as an agent of constructive consequence and social change. *Corporate Environmental Strategy*, 8(3), 234-241.
- Saint-Martin, D. (2004). Managerialist advocate or "control freak"? The Janus-faced office of the auditor general. *Canadian Public Administration*, 47(2), 121-140.
- Saint-Martin, D., & Allison, C. R. (2011). Rationalism and public policy: Mode of analysis or symbolic politics? *Policy and Society*, 30(1), 19-27.
- Salehi, M., & Rostami, V. (2010). A study on performance of Iranian supreme audit court. *African Journal of Business Management*, 4(9), 1668-1678.
- Sen, R. (2013). Going beyond mere accounting: The changing role of India's auditor general. *Journal of Asian Studies*, 72(4), 801-811.
- Shipman, S. (2012). The role of context in valuing federal programs. *New Directions for Evaluation*, 2012(133), 53-63.
- Sieberer, U. (2013). Elections in Western European parliaments. *European Journal of Political Research*, 52(4), 512-535.
- Sivan, M. (2006). Defense system in Israel: The State Comptroller's perspective. *International Journal of Public Administration*, 29(9), 661-678.
- Skærbæk, P. (2009). Public sector auditor identities in making efficiency auditable: The National Audit Office of Denmark as independent auditor and modernizer. *Accounting, Organizations and Society*, 34(8), 971-987.
- Staats, E. B. (1978). General Accounting Office – Appraising science and technology programs in United States. *Interdisciplinary Science Reviews*, 3(1), 7-19.
- Staats, E. B. (1980). The General Accounting Office and the public health. *Journal of Medical Education*, 55(2), 105-111.
- Stankevich, G. V., Kara-Kazaryan, T. V., & Kasevich, E. V. (2014). State financial control: Comparative analysis of Russia and France. *Life Science Journal*, 11(SPEC. ISSUE 11), 348-352.
- Stepashin, S. V. (2006). The Russian economy: Components of success. *Herald of the Russian Academy of Sciences*, 76(2), 124-133.
- Stiroh, K. J. (1998). Long-run growth projections and the aggregate production function: A survey of models used by the U.S. government. *Contemporary Economic Policy*, 16(4), 467-479.

- Streim, H. (1994). Agency problems in the legal political system and supreme auditing institutions. *European Journal of Law and Economics*, 1(3), 177-191.
- Sutherland, S. L. (1980). On the audit trail of the Auditor General: Parliament's servant, 1973-1980. *Canadian Public Administration*, 23(4), 616-644.
- Sutherland, S. L. (1986). The politics of audit: the federal Office of the Auditor General in comparative perspective. *Canadian Public Administration*, 29(1), 118-148.
- Sutherland, S. L. (2003). "Biggest scandal in Canadian history" HRDC audit starts probity war. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(1-2), 187-222.
- Talbot, C., & Wiggan, J. (2010). The public value of the National Audit Office. *International Journal of Public Sector Management*, 23(1), 54-70.
- Taylor, J. (1996). What should be the role of the auditor-general in the context of managerialist government and new public management? *Australian Journal of Public Administration*, 55(4), 147-156.
- Tomaszczuk, A. D., & Jensen, J. E. (1992). The adjudicatory arm of Congress – The GAO's sixty-year role in deciding government contract bid protests comes under renewed attack by the Department of Justice. *Harvard Journal on Legislation*, 29(2), 399-428.
- Torres, L., & Pina, V. (2004). Supreme audit institution initiatives in EU privatisation processes. [La actuación de las entidades fiscalizadoras superiores (EFS) en las privatizaciones de la Unión Europea] *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 33(120), 205-222.
- Tunley, M. (2011). Uncovering the iceberg: Mandating the measurement of fraud in the United Kingdom. *International Journal of Law, Crime and Justice*, 39(3), 190-203.
- Vacca, A. (2014). Court of Auditors' performance auditing as a tool to enhance economy, efficiency, effectiveness and transparency in the public administration, an Italian perspective: strengths and weaknesses. *International Journal of Public Law and Policy*, 4(2), 103-119.
- Van Braband, W. J. (1994). The Dutch Algemene Rekenkamer and its role in light of contemporary theory. *European Journal of Law and Economics*, 1(2), 119-139.
- Van der Knaap, P. (2011). Sense and complexity: Initiatives in responsive performance audits. *Evaluation*, 17(4), 351-363.
- Van der Meer, F.-B. (1999). Evaluation and the social construction of impacts. *Evaluation*, 5(4), 387-406.
- Van Leeuwen, S. (2004). Auditing international environmental agreements: The role of Supreme Audit Institutions. *Environmentalist*, 24(2), 93-99.
- Van Leeuwen, S. (2004). Developments in environmental auditing by supreme audit institutions. *Environmental Management*, 33(2), 163-172.
- Ibáñez Vila, C. (2014). The 'judicial' control of the public accountability in Europe: The European Court of Auditors and the Spanish Court of Auditors. [El control jurisdiccional de las cuentas públicas en Europa: El Tribunal de Cuentas Europeo y el Tribunal de Cuentas Español] *Teoría y Realidad Constitucional*, 33(1), 341-352.
- Wæraas, A. (2010). Communicating identity: The use of core value statements in regulative institutions. *Administration and Society*, 42(5), 526-549.
- Walker, D. M. (2007). GAO and human capital reform: Leading by example. *Public Personnel Management*, 36(4), 317-323.
- Walker, W. E. (1985a). The conduct of program evaluation reviews in the general accounting office. *Evaluation and Program Planning*, 8(3), 271-280.
- Walker, W. E. (1985b). The impact of General Accounting Office program evaluations on government. *Evaluation and Program Planning*, 8(4), 359-366.
- Wanna, J., & Ryan, C. (2003). An impeditive administrative culture? The legacy of Australia's first Auditor-General on the Australian Audit Office. *Australian Journal of Politics and History*, 49(4), 469-480.
- Young, S. (2007). The regulation of government advertising in Australia: The politicisation of a public policy issue. *Australian Journal of Public Administration*, 66(4), 438-452.
- Zarama Urdaneta, R. (2001). Creating a new auditor at the Contraloría General de la República de Colombia (CGR). *Systemic Practice and Action Research*, 14(2), 181-202.