

ISSAI-ES 100: PRINCIPIS FONAMENTALS DE LA FISCALITZACIÓ DEL SECTOR PÚBLIC

Basada en la Norma Internacional de les Entitats Fiscalitzadores Superiors 100 (ISSAI 100, per les sigles en anglés), desenvolupada per l'Organització Internacional d'Entitats Fiscalitzadores Superiors (INTOSAI).

Adaptació realitzada el 10 d'abril de 2014 per la Comissió de Normes i Procediments del Tribunal de Comptes i els Òrgans de Control Extern de les Comunitats Autònomes.

Aprovada per la Conferència de Presidents de les Institucions Públiques de Control Extern el 27 de juny de 2014.

Aquesta norma serà d'aplicació a partir de l'1 de gener de 2015.

Aprovada pel Consell de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana el 23 de juliol de 2014.

Les notes a peu de pàgina introduïdes per contextualitzar les ISSAI-ES en la Sindicatura de Comptes i les adaptacions del text que, quan correspon, s'hi han introduït respecte de l'original estan indicades amb el text en cursiva.

	Paràgraf
MARC DE REFERÈNCIA PER A LA FISCALITZACIÓ DEL SECTOR PÚBLIC	1
Mandat	1
La fiscalització del sector públic i els seus objectius	5
Tipus de fiscalització del sector públic	10
ELEMENTS DE LA FISCALITZACIÓ DEL SECTOR PÚBLIC	12
Les tres parts de la fiscalització	13
Assumpte sotmés a fiscalització, criteris de fiscalització i informació sobre la matèria fiscalitzada	14
Tasques de fiscalització	17
Confiança i seguretat en la fiscalització del sector públic	19
La necessitat de confiança i seguretat	19
Formes de proporcionar seguretat	20
Nivells de seguretat	21
PRINCIPIS DE LA FISCALITZACIÓ DEL SECTOR PÚBLIC	22
Requeriments organitzatius	23
Principis generals	24
Ètica i independència	24
Judici professional, diligència deguda i escepticisme professional	25
Control de qualitat	26
Gestió i habilitats de l'equip d'auditoria	27
Risc d'auditoria	28
Materialitat	29
Documentació i confidencialitat	30
Comunicació	31
Principis relacionats amb el procés d'auditoria	32
Planificació d'una auditoria	32
Realització d'una auditoria	37
Elaboració d'informes i seguiment	39

MARC DE REFERÈNCIA PER A LA FISCALITZACIÓ DEL SECTOR PÚBLIC

Mandat

1. Una ICEX exercirà la seua funció de fiscalització del sector públic d'acord amb el seu marc constitucional o legal específic i en virtut de les funcions que tinga atribuïdes, fet que li garanteix prou independència i professionalitat per portar a terme la seua labor. El marc normatiu d'una ICEX pot definir les seues responsabilitats generals en el camp de la fiscalització del sector públic i proporcionar indicacions addicionals relatives a les fiscalitzacions i a altres funcions que realitze.

2. Les ICEX poden tenir encomanat realitzar diferents tipus d'actuacions en qualsevol assumpte rellevant per a les responsabilitats de la direcció i dels responsables del govern de les entitats del sector públic i per a l'ús apropiat dels fons i béns públics. L'abast o forma d'aquestes actuacions i l'elaboració dels informes corresponents van en funció del marc normatiu establert per a l'ICEX en qüestió.

3. Dins de les ICEX, al Tribunal de Comptes la Constitució li reconeix una jurisdicció pròpia, el que implica que tinga atribuïda com a funció, també pròpia, l'enjudiciament de la responsabilitat comptable en què incórreguen els qui tinguen al seu càrrec la gestió de béns, cabals o efectes públics. El reconeixement i atribució esmentats donen lloc a una vinculació significativa entre la fiscalització i l'enjudiciament comptable que es tradueix, en el terreny legal, en l'existència d'unes actuacions prèvies a l'exigència de la responsabilitat comptable que enllacen perfectament l'una i l'altre, actuacions que constitueixen el suport del judici comptable corresponent.

4. Una ICEX pot prendre decisions estratègiques per respondre als requeriments del seu mandat i a altres requisits legals. Aquestes decisions poden incloure les normes de fiscalització que s'hagen d'aplicar, la programació dels treballs i el seu ordre de prioritat.

La fiscalització del sector públic i els seus objectius

5. L'àmbit d'actuació de la fiscalització del sector públic és aquell en què les entitats del sector públic es responsabilitzen de l'ús dels ingressos públics, per a la prestació de serveis als ciutadans. Aquestes entitats han de retre comptes de la seua gestió, dels resultats obtinguts i de l'ús dels recursos tant als qui proporcionen els ingressos com als usuaris dels serveis, incloent-hi els ciutadans. La fiscalització del sector públic ajuda a crear les condicions adequades i a enfortir l'expectativa que les entitats del sector públic i els servidors públics

exerciran les seues funcions de manera eficaç, eficient i ètica, i d'acord amb les normes aplicables.

6. En general, la fiscalització del sector públic es pot descriure com un procés sistemàtic en el qual de manera objectiva s'obté i avalua l'evidència, per determinar si la informació o l'activitat realitzada estan d'acord amb els criteris establits. La fiscalització del sector públic és essencial, ja que proporciona als òrgans legislatius i de supervisió, als responsables de la gestió pública i al públic en general, informació, avaluacions independents i objectives relatives a l'administració i al rendiment de les polítiques, programes o operacions executades per les entitats públiques.

7. Les ICEX serveixen a aquest objectiu com a pilars importants dels sistemes democràtics en els quals desenvolupen les seues funcions i dels mecanismes de bon govern, i representen un paper important en la millora de l'Administració Pública, potenciant els principis de transparència, rendició de comptes, bon govern i rendiment. La *ISSAI 20 – Principis de Transparència i Rendició de Comptes* ofereix orientació sobre la matèria.

8. Les fiscalitzacions del sector públic poden plantejar diferents objectius, depenent del tipus d'actuació que es porte a terme. Tanmateix totes les fiscalitzacions del sector públic contribueixen al bon govern, ja que:

- proporcionen als destinataris dels seus informes informació independent, objectiva i fiable, com també conclusions o opinions basades en l'evidència suficient i adequada relativa a les entitats públiques;
- milloren la rendició de comptes i la transparència i promouen el progrés continu i la confiança sostinguda en l'ús apropiat dels fons i béns públics, i en el funcionament de l'Administració Pública;
- enforteixen l'eficàcia tant d'aquells organismes que, dins del marc constitucional o legal, exerceixen labors de supervisió general i funcions correctives sobre el govern, com dels responsables de l'administració d'activitats finançades amb fons públics;
- creen incentius per al canvi, proporcionant coneixement, anàlisis completes i recomanacions de millora ben fonamentades.

9. En general, les fiscalitzacions del sector públic es poden classificar en un o més dels següents tres tipus principals: fiscalitzacions d'estats financers, fiscalitzacions de compliment i

fiscalitzacions operatives. Els objectius de la fiscalització determinaran les normes que s'hi han d'aplicar.

Tipus de fiscalització del sector públic

10. Tot seguit es descriuen els tres principals tipus de fiscalitzacions del sector públic:

Fiscalització financera. Se centra a determinar si la informació financera d'una entitat es presenta conformement amb el marc d'informació financera que hi és aplicable. Això s'aconsegueix obtenint evidència d'auditoria suficient i adequada que permeti a l'auditor expressar una opinió pel que fa a la informació financera i si està lliure d'incorreccions materials degudes a frau o error.

Fiscalització operativa. Se centra a determinar si les actuacions, programes i institucions es gestionen conformement amb els principis d'economia, eficiència i eficàcia, i si hi ha àrees de millora. La gestió s'examina per comparació amb els criteris adequats, per tant, comporta l'anàlisi de les causes de les desviacions d'aquests criteris o altres problemes. L'objectiu és respondre a preguntes clau de fiscalització i proporcionar recomanacions de millora.

Fiscalització de compliment. Se centra a determinar si un assumpte en particular compleix amb les lleis i disposicions que el regulen. Les fiscalitzacions de compliment es porten a terme per avaluar si les activitats, operacions financeres i informació compleixen, en tots els aspectes significatius, amb la normativa que regula l'activitat de l'entitat auditada. Aquesta normativa pot incloure regles, lleis i reglaments, resolucions pressupostàries, polítiques, codis, termes acordats o principis de bon govern i conducta dels funcionaris públics.

11. Les ICEX poden realitzar fiscalitzacions combinades i incorporar-hi aspectes financers, operatius i de compliment. També poden portar a terme fiscalitzacions o altres treballs sobre qualsevol assumpte rellevant que es vincule amb la direcció i els responsables del govern de les entitats i amb l'ús adequat dels recursos públics. Aquests treballs poden incloure l'elaboració d'informes sobre els resultats quantitius i les conseqüències que es deriven de les activitats de prestació de serveis, informes de sostenibilitat, compromisos de recursos futurs, adhesió a normes de control intern, auditories en temps real de projectes o altres assumptes de l'entitat.

ELEMENTS DE LA FISCALITZACIÓ DEL SECTOR PÚBLIC

12. La fiscalització del sector públic és indispensable per a l'Administració Pública, ja que la gestió dels recursos públics s'ha de basar en la confiança. La responsabilitat d'administrar els

recursos públics d'acord amb els objectius previstos es confia a una entitat o persona que actua en representació de la ciutadania. La fiscalització del sector públic augmenta la confiança dels usuaris de la informació financera, ja que proporciona informació i avaluacions independents i objectives relatives a desviacions de les normes establides o dels principis de bon govern.

Totes les fiscalitzacions del sector públic disposen dels mateixos elements bàsics: l'òrgan fiscalitzador, el fiscalitzat, els destinataris de l'informe (aquests tres primers elements conformen les denominades tres parts de la fiscalització), els criteris per a avaluar l'assumpte sotmés a fiscalització i la informació resultant sobre la matèria en qüestió. Aquests elements es poden classificar en dos tipus diferents de treballs de fiscalització: de revisió d'informació aliena i d'elaboració d'informació pròpia.

Les tres parts de la fiscalització

13. Les fiscalitzacions del sector públic impliquen almenys tres parts diferents: l'òrgan fiscalitzador, el fiscalitzat i els destinataris dels informes de la ICEX. La relació entre les parts depèn de la regulació legal de cada tipus de fiscalització.

L'òrgan fiscalitzador: En la fiscalització del sector públic, el paper de fiscalitzador està a càrrec de la ICEX o del seu titular, així com de les persones a les quals se'ls assigna la tasca de realitzar les fiscalitzacions. La responsabilitat general de la fiscalització del sector públic s'estableix conformement al mandat de la ICEX.

El fiscalitzat: En la fiscalització del sector públic, les responsabilitats del fiscalitzat estan determinades constitucionalment o legalment. Els fiscalitzats poden tenir la responsabilitat de la informació sobre la matèria en qüestió, de l'administració de l'assumpte en qüestió o de l'aplicació de les recomanacions, i poden ser individus o organitzacions.

Destinataris dels informes: Són els individus, organitzacions o àrees d'aquestes per als quals el fiscalitzador elabora l'informe de fiscalització. Els destinataris poden ser òrgans legislatius o de vigilància/supervisió, amb facultats de govern, o la ciutadania en general.

Assumpte sotmés a fiscalització, criteris de fiscalització i informació sobre la matèria fiscalitzada

14. La matèria o assumpte sotmés a fiscalització es refereix a la informació, condició o activitat que es mesura o s'avalua d'acord amb certs criteris. Pot prendre diverses formes i tenir diferents característiques, depenent de l'objectiu de la fiscalització. Una matèria o

assumpte pot ser sotmés a fiscalització adequadament si es pot identificar o avaluar o mesurar de manera consistent d'acord amb criteris, de manera que es pugui sotmetre a procediments tendents a reunir evidència d'auditoria suficient i apropiada per a sustentar el dictamen o la conclusió de la fiscalització.

15. Els criteris de fiscalització són els punts de referència o paràmetres utilitzats per a avaluar la matèria o assumpte sotmés a fiscalització. Cada fiscalització ha de disposar de criteris adequats als seus objectius i circumstàncies. Per tal de determinar la idoneïtat dels criteris, el fiscalitzador en considera la rellevància i la comprensibilitat per als destinataris dels informes de fiscalització, així com la integritat, fiabilitat i objectivitat (neutralitat, acceptació general i equivalència amb criteris utilitzats en fiscalitzacions similars). Els criteris utilitzats poden dependre d'una sèrie de factors, incloent-hi els objectius i el tipus de fiscalització. Els criteris poden ser específics o generals, i es poden obtenir de diverses fonts, incloent-hi lleis, reglaments, normes, principis de gestió generalment acceptats i millors pràctiques. Han de posar-se a disposició dels destinataris de l'informe perquè puguin comprendre la manera en què ha sigut avaluada o mesurada la matèria o l'assumpte sotmés a fiscalització.

16. La informació sobre la matèria en qüestió es refereix al resultat de la seua avaluació o mesurament d'acord amb els criteris. Pot prendre diverses formes i tenir diferents característiques depenent de l'objectiu de la fiscalització i del seu abast.

Tasques de fiscalització

17. Hi ha dos tipus de tasques de fiscalització.

En els de revisió d'informació aliena, el fiscalitzat mesura la matèria o l'assumpte sotmés a fiscalització d'acord amb els criteris i presenta la informació. Per la seua banda el fiscalitzador reuneix evidència suficient i apropiada d'aquesta informació per tal de disposar d'una base raonable que li permeti expressar una conclusió.

En les d'elaboració d'informació pròpia, el fiscalitzador és qui mesura o avalua la matèria o l'assumpte sotmés a fiscalització d'acord amb els criteris. El fiscalitzador selecciona la matèria o l'assumpte sotmés a fiscalització i els criteris, prenent en consideració el risc i la importància relativa. El resultat del mesurament de l'assumpte sotmés a fiscalització, d'acord amb els criteris, es presenta en l'informe de fiscalització en forma de troballes, conclusions, recomanacions o un dictamen. La fiscalització també pot proporcionar nova informació, anàlisis o una millor comprensió de l'assumpte.

18. Les fiscalitzacions financeres sempre comporten comprovacions d'informació aliena, ja que es basen en la informació financera presentada pel fiscalitzat. Les fiscalitzacions operatives normalment són d'elaboració d'informació pròpia. Les fiscalitzacions de compliment impliquen revisió d'informació aliena, o elaboració d'informació pròpia, o ambdues alhora. La matèria o l'assumpte sotmès a fiscalització en cadascun dels tres tipus de fiscalització coberts per les ISSAI-ES, serà el següent:

Fiscalització financera: La matèria sotmesa a una fiscalització d'aquesta mena és la situació financera mateixa, els resultats financers, els fluxos d'efectiu, la liquidació pressupostària, la memòria o altres elements que es reconeixen, es mesuren i es presenten en els estats financers. La informació sobre la qual versa la matèria sotmesa a fiscalització són els estats financers.

Fiscalització operativa: En aquest cas la matèria sotmesa a fiscalització es defineix pels objectius d'aquesta. La matèria o assumpte sotmès a fiscalització poden ser els programes, les entitats o els fons específics, o certes activitats (amb els seus productes, resultats i impactes), les situacions existents (incloent-hi les causes i les conseqüències), així com la informació financera o no financera sobre qualsevol d'aquests elements. El fiscalitzador mesura o avalua l'assumpte o matèria per tal de valorar fins quin punt s'ha adequat o no als criteris establits.

Fiscalització de compliment: La matèria sotmesa a una fiscalització d'aquesta naturalesa es defineix per l'abast de la fiscalització. Poden ser activitats, operacions financeres o informació. Per a la revisió d'informació aliena sobre compliment, és més rellevant centrar-se en la informació sobre la matèria fiscalitzada, la qual pot ser una declaració de compliment, d'acord amb un marc establert i estandarditzat d'informació.

Confiança i seguretat en la fiscalització del sector públic

La necessitat de confiança i seguretat

19. Els usuaris de la informació financera demanen confiança en la fiabilitat i rellevància de la informació que utilitzen com a base per prendre decisions. En aquest sentit, les fiscalitzacions proporcionen informació basada en evidència suficient i adequada, i l'òrgan fiscalitzador ha d'executar procediments per a reduir o administrar el risc d'arribar a conclusions inadequades. El nivell de seguretat que pot proporcionar-se al destinatari de l'informe de fiscalització ha de comunicar-se de manera transparent. Això no obstant, a causa de limitacions inherents, les fiscalitzacions mai no poden donar una seguretat absoluta.

Maneres de proporcionar seguretat

20. Depenent de la fiscalització i de les necessitats dels destinataris de l'informe, la seguretat es pot comunicar de dues maneres:

- Mitjançant opinions i conclusions que explícitament transmeten el nivell de seguretat. Això s'aplica a tota revisió d'informació aliena i a certs casos d'elaboració d'informació pròpia.
- Mitjançant altres formes. En alguns casos d'elaboració d'informació pròpia, l'òrgan fiscalitzador no proporciona una declaració explícita de seguretat sobre la matèria fiscalitzada. En aquests casos facilita als destinataris de l'informe el nivell necessari de confiança, i ofereix de manera raonable i equilibrada una explicació detallada sobre la manera en què es van establir les troballes, criteris i conclusions, i la raó per la qual la combinació de troballes i criteris produeix una conclusió o recomanació general.

Nivells de seguretat

21. La seguretat pot ser raonable o limitada.

La seguretat raonable és alta, però no absoluta. La conclusió de fiscalització s'expressa de manera positiva, i dóna a conèixer que, en opinió de l'òrgan fiscalitzador, la matèria sotmesa a fiscalització compleix o no amb tots els aspectes importants o, quan siga rellevant, que la informació sobre la matèria fiscalitzada proporciona una imatge fidel conformement amb els criteris aplicables.

Quan es proporciona una seguretat limitada, la conclusió de fiscalització assenyala que, d'acord amb els procediments realitzats, l'òrgan fiscalitzador no ha obtingut evidència per concloure que l'assumpte fiscalitzat no compleix amb els criteris aplicables. Els procediments realitzats en una fiscalització de seguretat limitada són reduïts en comparació amb els que es requereixen per a obtenir una seguretat raonable, però s'espera que el nivell de seguretat siga, d'acord amb el judici professional del fiscalitzador, significatiu per als destinataris de l'informe. Un informe de seguretat limitada transmet el caràcter limitat de la seguretat donada.

PRINCIPIS DE LA FISCALITZACIÓ DEL SECTOR PÚBLIC

22. Els principis que es detallen tot seguit són fonamentals per a la realització d'una fiscalització. La fiscalització és un procés acumulatiu i reiteratiu. Tanmateix, per a fins de la presentació, els principis fonamentals s'apleguen en principis relacionats amb els

requeriments organitzatius de les ICEX, principis generals que l'òrgan fiscalitzador ha de considerar abans de començar i durant la fiscalització, i principis relacionats amb passos específics en el procés de fiscalització.

Requeriments organitzatius

23. Les ICEX han d'establir i mantenir procediments adequats d'ètica i control de qualitat.

Principis generals

Cada ICEX ha d'establir i mantenir procediments d'ètica i control de qualitat a escala organitzativa, el que brindarà una seguretat raonable que la ICEX i el seu personal compleixen les normes professionals i els requeriments ètics, legals i regulatoris aplicables. La *ISSAI 30 – Codi d'Ètica* i la *ISSAI 40 – Control de Qualitat per a les EFS* ofereixen orientació sobre la matèria. L'existència d'aquests procediments en l'àmbit de la ICEX és un requisit previ per a aplicar o desenvolupar les normes nacionals basades en els Principis Fonamentals de Fiscalització.

Ètica i independència

24. Els auditors han de complir els requisits ètics rellevants i ser independents.¹

Els principis ètics han d'estar presents en la conducta professional d'un auditor. Les ICEX han d'establir polítiques per tal d'assegurar que l'auditor compleix els requeriments d'ètica professional. Els auditors han d'actuar amb independència de manera que els seus informes siguin imparcials i que així ho vegem els destinataris d'aquests.

Els auditors poden trobar una guia sobre l'exigència d'independència en la *ISSAI 10 – Declaració de Mèxic sobre la Independència de les EFS*. L'orientació sobre els principis ètics clau d'integritat, objectivitat, competència professional i diligència deguda, confidencialitat i conducta professional es troba en la *ISSAI 30 – Codi d'Ètica*.

¹ L'article 23 de la Llei de Sindicatura de Comptes estableix:

Tres. No podran ser designats síndics els qui durant l'any anterior a la data del nomenament, hagen exercit funcions de gestió o control dels ingressos o despeses del sector públic valencià, així com aquells que, durant el mateix període, hagen sigut beneficiaris de subvencions, avals o exempcions fiscals directes i personals, concedides per a l'esmentat sector.

Quatre. Els síndics gaudeixen d'independència i inamobilitat i són incompatibles amb l'exercici de qualsevol altra activitat, pública o privada, que no siga l'administració del seu patrimoni.

Així mateix, el càrrec de síndic serà incompatible amb l'exercici de funcions directives o executives en partits polítics, centrals sindicals, associacions empresarials o col·legis professionals.

Cinc. Els síndics només perden el càrrec per mort, incapacitat o expiració del mandat; per renúncia acceptada per les Corts Valencianes; per incompatibilitat sobrevinguda o incompliment dels seus deures, quan ho determinen les Corts Valencianes per la mateixa majoria exigida per a la designació.

Judici professional, diligència deguda i escepticisme professional

25. Els auditors han de mantenir una conducta professional adequada mitjançant l'aplicació de l'escepticisme professional, el judici professional i la diligència deguda durant tota l'auditoria.

L'actitud de l'auditor s'ha de caracteritzar per l'escepticisme i el judici professional, que s'han d'aplicar a l'hora de prendre decisions sobre el procediment. Els auditors han d'actuar amb la diligència deguda per tal de garantir que la seua conducta professional siga l'adequada.

L'escepticisme professional significa mantenir la distància professional i una actitud d'alerta i de qüestionament a l'hora d'avaluar la suficiència i idoneïtat de l'evidència obtinguda durant tota l'auditoria, reconeixent que és possible que hi haja una incorrecció material deguda a frau o error. També implica mantenir-se obert i receptiu a tots els punts de vista i arguments.

El judici professional comporta l'aplicació del coneixement, qualificació i experiència col·lectives en el procés d'auditoria.

Diligència deguda significa que l'auditor ha de planificar i dirigir les auditories de manera acurada. Els auditors han d'evitar qualsevol conducta que pugua desacreditar el seu treball.²

Control de qualitat

26. Els auditors han de realitzar l'auditoria d'acord amb les normes professionals sobre control de qualitat.

Les polítiques i procediments sobre control de qualitat d'una ICEX han de complir amb les normes professionals, amb l'objectiu de garantir que les auditories es porten a terme a un alt nivell. Els procediments de control de qualitat han d'abastar aspectes com ara la direcció, revisió i supervisió del procés d'auditoria i la necessitat de fer consultes per prendre decisions sobre assumptes complexos o controvertits. Els auditors poden trobar més orientació en la *ISSAI 40 – Control de Qualitat per a les EFS*.

Gestió i habilitats de l'equip d'auditoria

27. Els auditors han de posseir o tenir accés a les qualificacions necessàries

Les persones que conformen l'equip d'auditoria han de posseir en conjunt el coneixement, les qualificacions i l'especialització necessaris per a completar l'auditoria amb èxit. Això inclou

² Continua sent aplicable la norma 2.2.3.5 dels PNASP "Límits a l'acceptació de realització d'auditories" que establia que "Únicament haurà d'acceptar-se la realització d'aquells treballs que es puguin efectuar amb la diligència professional deguda".

comprendre i tenir experiència pràctica en el tipus d'auditoria que es realitzarà, estar familiaritzat amb les normes i la legislació que hi són d'aplicació, conèixer les operacions de l'entitat, i tenir la capacitat i l'experiència necessàries per a aplicar el judici professional. En totes les auditories és necessari disposar de personal qualificat, oferir oportunitats de desenvolupament i capacitació al personal, elaborar manuals i altres guies i instruccions relacionades amb el desenvolupament de les auditories, i assignar-hi suficients recursos. Els auditors han de mantenir la seua competència professional per mitjà d'un desenvolupament professional continu.

Quan siga rellevant o necessari, i d'acord amb el mandat de la ICEX i la legislació que hi és d'aplicació, l'auditor pot utilitzar el treball d'auditors interns, d'altres auditors o d'experts.³ L'auditor ha de justificar el motiu pel qual utilitza el treball d'altres i, en tots els casos, l'auditor ha d'obtenir evidència de la competència professional i la independència dels altres auditors o experts, així com de la qualitat del treball realitzat. Això no obstant, la ICEX és l'única responsable de qualsevol dictamen o informe d'auditoria que es puga emetre sobre la matèria en qüestió; la dita responsabilitat no disminueix pel fet d'utilitzar el treball realitzat per altres agents.

Els objectius de l'auditoria interna són diferents als de l'auditoria externa. Això no obstant, ambdós tipus d'auditoria promouen el bon govern perquè contribueixen a la transparència i a la rendició de comptes pel que fa a l'ús dels recursos públics, com també sobre l'economia, eficiència i eficàcia de l'actuació de l'Administració Pública. Això brinda oportunitats de coordinació i cooperació, així com la possibilitat d'eliminar la duplicitat d'esforços.

Algunes ICEX utilitzen el treball d'altres auditors a àmbit estatal, regional, provincial o local, o de societats privades que han realitzat treballs d'auditoria relacionats amb l'objectiu de l'auditoria en qüestió. S'han d'establir acords per tal de garantir que qualsevol d'aquests treballs es porte a terme conformement amb les normes d'auditoria del sector públic.

Les auditories poden requerir de tècniques, mètodes o habilitats especialitzades de disciplines no disponibles dins de la ICEX. En aquests casos, es pot fer ús d'experts per obtenir el coneixement o per portar a terme tasques específiques.

³ Segons l'article 7 de la Llei de Sindicatura de Comptes:

L'exercici de la funció fiscalitzadora serà realitzat per la Sindicatura de Comptes mitjançant:

c) Per al desenvolupament de les seues funcions, la Sindicatura de Comptes podrà utilitzar tots el mitjans adequats per a la consecució dels seus objectius, inclosos els de caràcter informàtic i la contractació d'experts. El Consell també podrà contractar amb empreses consultores o d'auditoria per al compliment del seu programa anual d'actuació.

Risc d'auditoria

28. Els auditors han de gestionar el risc d'emetre un informe que no siga adequat a les circumstàncies de l'auditoria.

El risc d'auditoria es refereix al risc que l'auditor expresse una opinió d'auditoria inadequada quan els estats financers contenen incorreccions materials. L'auditor porta a terme els procediments per reduir o administrar el risc d'arribar a conclusions inadequades, reconeixent que les limitacions inherents a totes les auditories impliquen que una auditoria no podrà mai proporcionar una certesa absoluta sobre la condició de la matèria o assumpte en qüestió.

Quan l'objectiu és proporcionar una seguretat raonable, l'auditor ha de reduir el risc d'auditoria fins a un nivell acceptablement baix, ateses les circumstàncies de l'auditoria. L'auditoria també pot tenir com a objectiu proporcionar una seguretat limitada, cas en què el risc acceptable de no complir amb els criteris és major que en una auditoria de seguretat raonable. Una auditoria de seguretat limitada proporciona un nivell de seguretat que, d'acord amb el judici professional de l'auditor, serà significatiu per als destinataris previstos.

Materialitat

29. Els auditors han de considerar la materialitat durant tot el procés d'auditoria.

La materialitat o importància relativa és rellevant en totes les auditories. Un assumpte es pot jutjar de material o significatiu si hi ha la possibilitat que conèixer-lo influísca en les decisions de les persones o entitats que hi estiguen concernides. Determinar la materialitat és una qüestió de judici professional, i depèn de la interpretació de l'auditor sobre les necessitats dels usuaris. Aquest judici es pot relacionar amb un element individual o amb un grup d'elements presos en el seu conjunt. La materialitat sovint es considera en termes de valor, però també posseeix altres aspectes, tant de quantitius com de qualitius. Les característiques inherents d'un element o grup d'elements poden fer que un assumpte siga significatiu o material per la seua pròpia naturalesa. Un assumpte també pot ser significatiu o material a causa del context dins del qual s'esdevé.

Les consideracions sobre la materialitat afecten les decisions que concerneixen a la naturalesa, el calendari d'execució i l'extensió dels procediments de l'auditoria, així com l'avaluació dels resultats d'auditoria. Aquestes consideracions poden incloure les preocupacions de les parts interessades, l'interés públic, els requeriments regulatoris i les conseqüències per a la societat.

Documentació i confidencialitat

30. Els auditors han de preparar la documentació d'auditoria amb prou detall per a proporcionar una comprensió clara del treball realitzat, de l'evidència obtinguda i de les conclusions assolides.

La documentació d'auditoria ha d'incloure una estratègia i un pla d'auditoria. Ha de registrar els procediments realitzats i l'evidència pertinent obtinguda, i sustentar els resultats de l'auditoria. La documentació s'ha d'elaborar amb prou detall perquè permeti que un auditor experimentat, sense coneixement previ de l'auditoria, compregui la naturalesa, el calendari d'execució, l'abast i els resultats dels procediments realitzats, l'evidència obtinguda en suport a les conclusions i recomanacions d'auditoria, els raonaments que sustenten tots els assumptes significatius que requeriren l'exercici del judici professional i les conclusions assolides.

Els auditors hauran de mantenir i garantir la confidencialitat sobre la informació obtinguda en el curs de les seues actuacions.

Les dades relatives als ens fiscalitzats obtingudes pels auditors en l'exercici de les seues funcions no hauran de ser utilitzades per a fins diferents als de la fiscalització mateixa. La informació obtinguda no haurà de ser facilitada a tercers ni utilitzada en profit propi, En concret, i llevat que una llei establisca expressament el contrari, no es facilitarà accés als documents de treball ni a la informació que tinga caràcter auxiliar o de suport, com la que continguin notes, esborranys, opinions, resums, comunicacions i informes interns o entre òrgans de la ICEX o amb altres entitats.⁴

Els papers de treball són documents que contenen els elements de prova que donen suport a les contrastacions, conclusions i judicis de l'auditor. Inclouen el conjunt de les evidències preparades o obtingudes per l'auditor durant l'auditoria i són el nexa entre el treball de camp i l'informe. Estan constituïts per les proves materials, documentals, testimonials i analítiques.

⁴ D'acord amb l'article 5 del Reglament de Règim Intern de la Sindicatura de Comptes:

1. Tant els síndics, com el personal que preste els seus serveis a la Sindicatura, tenen el deure de guardar secret dels temes, matèries, assumptes tractats i acords adoptats, mentre no s'hagen fet públiques les memòries o els informes que en corresponguen. També seran sempre reservats els temes de les deliberacions i el sentit dels vots dels síndics, llevat dels que siguin particulars, incorporats als acords, que hagen estat objecte de publicació.

2. Els síndics no podran fer declaracions o manifestacions públiques valoratives, orals o escrites, sobre matèries o temes concrets conceptuats com a reservats, que estiguen directament relacionats amb la seua funció, llevat del cas que foren autoritzats expressament pel Consell.

La ICEX haurà de conservar degudament custodiats en els seus arxius els documents de treball que constitueixen el suport de les seues conclusions, i establir els procediments que en garantisquen la protecció i conservació durant el temps que es regule com a necessari.

Comunicació

31. Els auditors han d'establir una comunicació eficaç durant tot el procés de l'auditoria.

Constitueix una responsabilitat essencial de l'auditor mantenir informada l'entitat auditada sobre tots els assumptes relacionats amb l'auditoria. Aquest aspecte és fonamental per al desenvolupament d'una relació de treball constructiva. La comunicació ha d'incloure l'obtenció d'informació rellevant per a l'auditoria i proporcionar a la direcció i als responsables del govern de l'entitat les observacions i els resultats oportuns durant tot el període de duració dels treballs d'auditoria. L'auditor també pot tenir la responsabilitat de comunicar els assumptes relacionats amb l'auditoria a altres parts interessades, com ara òrgans legislatius i de supervisió.

Principis relacionats amb el procés d'auditoria

Planificació d'una auditoria

32. Els auditors s'han d'assegurar que els termes de l'auditoria s'establisquen amb claredat.

Les auditories poden ser requerides per la llei, sol·licitades per un òrgan legislatiu o de supervisió, o empreses a iniciativa de la ICEX. En tots els casos, l'auditor mantindrà informats la direcció de l'entitat auditada, els encarregats de la gestió i altres parts, segons siga el cas, dels aspectes bàsics de l'auditoria i de les funcions i responsabilitats respectives. La informació pot incloure l'assumpte, l'abast i els objectius de l'auditoria, l'accés a les dades, el tipus d'informe que resultarà de l'auditoria, el procés d'auditoria, els contactes, així com les funcions i responsabilitats de les diferents parts relacionades en l'encàrrec d'auditoria.

33. Els auditors han de tenir una comprensió clara de la naturalesa de l'entitat o programa que s'auditarà.

Això inclou la comprensió dels objectius, l'activitat desenvolupada, el marc regulador, el sistema de control intern, els sistemes financers i d'una altra índole, i els processos operatius rellevants, així com la investigació de les possibles fonts d'evidència de l'auditoria. El coneixement es pot obtenir a partir de la interacció regular amb la direcció, amb els encarregats del seu govern i amb altres parts interessades. Pot ser necessari consultar experts

i examinar documents (incloent-hi estudis previs i altres fonts) per aconseguir una àmplia comprensió de la matèria i assumpte que s'auditarà i del seu context.

34 Els auditors han de realitzar una valoració de riscos o una anàlisi del problema i fer-ne la revisió amb la profunditat necessària per donar resposta a les *troballes* de l'auditoria.

La naturalesa dels riscos identificats variarà d'acord amb l'objectiu d'auditoria. L'auditor ha de considerar i valorar el risc dels *diferents tipus de deficiències, desviacions o incorreccions que es puguin detectar en relació amb la matèria/assumpte objecte de fiscalització*. S'han de considerar tant els riscos generals com els específics, aplicant-hi procediments que servisquen per a obtenir una comprensió de l'entitat o el programa i el seu entorn, incloent-hi els controls interns pertinents. L'auditor ha de valorar la resposta de la direcció davant els riscos identificats, incloent-hi la implantació i el disseny dels controls interns adequats per a afrontar-los. En l'anàlisi del problema, l'auditor ha de considerar *els indicis reals de problemes o de desviacions pel que fa a allò que hauria de ser o que hauria d'esperar-se*. Aquest procés inclou examinar diversos indicadors de problemes a fi de definir els objectius de l'auditoria. La identificació dels riscos i de l'impacte que tenen en l'auditoria ha de considerar-se durant tot el procés de l'auditoria.

35. Els auditors han d'identificar i valorar els riscos de frau que siguin rellevants per als objectius de l'auditoria.

Els auditors han de fer indagacions i realitzar procediments per a identificar i respondre als riscos de frau que siguin rellevants per als objectius de l'auditoria. Han de mantenir una actitud d'escepticisme professional i estar alerta davant la possibilitat de frau durant tot el procés d'auditoria.

36. Els auditors han de planificar el seu treball per garantir que l'auditoria es desenvolupi de manera eficaç i eficient.

La planificació d'una auditoria específica inclou aspectes estratègics i operatius.

Estratègicament, la planificació ha de definir l'abast, els objectius i l'enfocament de l'auditoria. Els objectius es refereixen al propòsit que l'auditoria té previst d'aconseguir. L'abast es relaciona amb la matèria i els criteris que els auditors utilitzaran per avaluar-la i informar-ne, i està directament relacionat amb els objectius. L'enfocament descriurà la naturalesa i l'extensió dels procediments que s'aplicaran per a obtenir l'evidència d'auditoria. L'auditor

desenvoluparà un pla d'auditoria orientat a reduir el risc d'auditoria fins a un nivell acceptablement baix.

Operativament, la planificació implica establir un cronograma per a la realització de l'auditoria i definir la naturalesa, calendari d'execució i extensió dels procediments d'auditoria. Durant la planificació, els auditors han d'assignar tasques als membres del seu equip de manera adequada i identificar altres recursos que s'hi poden requerir, com ara experts en la matèria.

Quan siga necessari en el transcurs de l'auditoria, l'auditor actualitzarà l'estratègia global i el pla d'auditoria. La planificació no és una fase diferenciada de l'auditoria, sinó un procés continu i repetitiu que té lloc durant tota l'auditoria.

Realització d'una auditoria

37. Els auditors han d'aplicar procediments d'auditoria que proporcionen evidència d'auditoria suficient i adequada per sustentar l'informe d'auditoria.

Les decisions de l'auditor quant a la naturalesa, el calendari d'execució i l'extensió dels procediments d'auditoria tindran un impacte sobre l'evidència que s'obindrà. La selecció de procediments dependrà de la valoració del risc i de l'anàlisi del problema.

L'evidència d'auditoria és aquella informació que utilitza l'auditor per assolir les conclusions en les quals basa la seua opinió. L'evidència pot procedir de diferents fonts, com ara registres d'operacions en paper i en forma electrònica, comunicacions per escrit i en forma electrònica amb agents externs, observacions efectuades per l'auditor i testimonis orals o escrits realitzats per l'entitat auditada. Els procediments per a obtenir l'evidència d'auditoria poden incloure la inspecció, observació, indagació, confirmació, revisió dels càlculs, procediments analítics i altres tècniques d'investigació. L'evidència ha de ser suficient i adequada. La suficiència és la mesura quantitativa de l'evidència d'auditoria i bastarà per persuadir una persona coneixedora que els resultats són raonables. L'adequació és la mesura qualitativa de l'evidència d'auditoria, és a dir, de la seua validesa, rellevància i fiabilitat per sustentar les conclusions en les quals es basa l'opinió de l'auditor. L'avaluació de l'auditor sobre l'evidència ha de ser objectiva, sense biaix i equilibrada. Els resultats preliminars han de comunicar-se i tractar-se amb l'entitat auditada per confirmar-ne la validesa.

Així mateix, l'auditor ha de respectar tots els requeriments en matèria de confidencialitat.

38. Els auditors han d'avaluar l'evidència d'auditoria i extraure'n conclusions.

Després de concloure els procediments d'auditoria, l'auditor revisarà la documentació de l'auditoria a fi de determinar si l'encàrrec s'ha complert de manera suficient i adequada. Abans d'extraure'n conclusions, l'auditor reconsiderarà la valoració inicial de risc i de la materialitat a la llum de l'evidència obtinguda, i determinarà si cal realitzar procediments addicionals.

L'auditor haurà d'avaluar l'evidència d'auditoria amb l'objectiu d'obtenir troballes. En avaluar l'evidència d'auditoria i la materialitat de les troballes, l'auditor ha de prendre en consideració tant els factors quantitius com els qualitius.

D'acord amb les troballes, l'auditor ha d'aplicar el seu judici professional per arribar a una conclusió sobre l'assumpte o sobre la informació de la matèria.

Elaboració d'informes i seguiment

39. Els auditors han de preparar un informe d'acord amb les conclusions assolides.

El procés d'auditoria inclou la preparació d'un informe per comunicar els resultats d'auditoria a les parts interessades, a altres responsables de la gestió i al públic en general. El propòsit també és facilitar les accions de seguiment i de naturalesa correctiva.

Els informes han de ser fàcils de comprendre, estar lliures de vaguetats o ambigüitats i ser complets. Han de ser equilibrats, sense biaixos i objectius, incloure solament informació que se sustente en evidències d'auditoria suficients i adequades, i garantir que les troballes se situen en perspectiva i dins del seu context.

La forma i el contingut d'un informe dependran de la naturalesa de l'auditoria, els destinataris previstos, les normes aplicables i els requeriments legals. El mandat de la ICEX i altres lleis o regulacions rellevants poden especificar el disseny o redacció dels informes, els quals poden realitzar-se de manera breu o extensa.

Els informes en format extens generalment descriuen en detall l'abast, les troballes i les conclusions de l'auditoria, incloent-hi les conseqüències potencials i recomanacions constructives que permeten adoptar accions correctives.

Els informes en format breu són més concisos i reduïts i generalment s'elaboren en un format més normalitzat.

Comprovacions d'informació aliena

L'informe d'auditoria pot expressar una opinió sobre si la informació de la matèria, en tots els aspectes importants, està lliure d'incorreccions i/o si la matèria compleix, en tots els aspectes importants, amb els criteris establits.

Elaboració d'informació pròpia

En l'elaboració d'informació pròpia, l'informe d'auditoria ha de declarar els objectius i descriure la manera com s'hi han abordat. Inclou les troballes i conclusions sobre la matèria i també pot incloure recomanacions. Així mateix, pot aportar informació addicional sobre els criteris, metodologia i fonts de dades, i ha de descriure qualsevol limitació a l'abast de l'auditoria.

L'informe d'auditoria ha d'explicar les conseqüències que es deriven de les evidències obtingudes i el perquè de les conclusions, el que permetrà oferir als destinataris previstos el grau de confiança necessari.

Opinió

Quan s'utilitza una opinió d'auditoria per transmetre un determinat grau de seguretat, l'opinió ha d'estar redactada en un format normalitzat. L'opinió pot ser no modificada o modificada. L'opinió no modificada o favorable s'utilitza quan s'ha obtingut una seguretat limitada o raonable. L'opinió modificada ha de contenir un dels tipus d'opinió d'auditoria següents:

- Opinió amb excepcions. Quan l'auditor està en desacord o no és capaç d'obtenir evidència d'auditoria suficient i adequada sobre certs elements de la matèria en qüestió, els quals són o podrien ser importants però no generalitzats.
- Opinió adversa (o desfavorable). Quan l'auditor, havent obtingut evidència d'auditoria suficient i adequada, conclou que les desviacions o les incorreccions, siguen individuals o en conjunt, són generalitzades i materials.
- Abstenció (o denegació) d'opinió. Quan l'auditor és incapaç d'obtenir evidència d'auditoria suficient i adequada a causa d'una incertesa o limitació a l'abast d'importància significativa i generalitzada.

Quan el dictamen és modificat, les raons s'han de situar en perspectiva explicant clarament, amb referència als criteris aplicables, la naturalesa i magnitud de les excepcions. Depenent del tipus d'auditoria, també es poden incloure en l'informe tant les recomanacions per a emprendre accions correctives com les que contribuïsquen a resoldre qualsevol deficiència detectada en els controls interns.

Seguiment

Correspon a les ICEX exercir la supervisió de les accions que adopten els fiscalitzats en resposta a les qüestions plantejades en un informe d'auditoria. El seguiment s'orienta a conèixer si l'entitat auditada ha afrontat de manera adequada les incidències que s'han posat de manifest, incloent-hi implicacions més àmplies. Si es posen de manifest accions insuficients o insatisfactòries realitzades per l'entitat auditada, la ICEX podria elaborar un nou informe.