

ISSAI-ES 200: PRINCIPIS FONAMENTALS DE LA FISCALITZACIÓ O AUDITORIA FINANCERA

Basada en la Norma Internacional de les Entitats Fiscalitzadores Superiors 200 (ISSAI 200, 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 Procediment 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
FINALITAT I APLICABILITAT DELS PRINCIPIS FONAMENTALS DE LA FISCALITZACIÓ O AUDITORIA FINANCERA	1
MARC DE L'AUDITORIA FINANCERA	10
L'objectiu de l'auditoria financera	10
Actuacions del sector públic cobertes per la ISSAI-ES 200	12
Condicions prèvies per a una fiscalització d'estats financers conformement amb les ISSAI	12
Fiscalització d'estats financers preparats de conformitat amb marcs d'informació amb fins específics	21
Fiscalització d'un sol estat financer o d'un element, compte o partida específics d'un estat financer	24
ELEMENTS DE LES FISCALITZACIONS FINANCERES	26
Les parts en la fiscalització financera	27
Criteris adequats	29
Informació de la matèria en qüestió	30
Treballs de seguretat raonable	31
PRINCIPIS DE L'AUDITORIA FINANCERA	33
Principis generals	33
Requisits previs per a realitzar auditories financeres	33
Ètica i independència	33
Control de qualitat	35
Gestió i qualificacions de l'equip d'auditoria	39
Principis relacionats amb els conceptes bàsics d'auditoria	41
Risc d'auditoria	42
Judici professional i escepticisme professional	46
Importància relativa o materialitat	51
Comunicació	57
Documentació	63
Principis relacionats amb el procés d'auditoria	66
Comunicació dels termes del treball de fiscalització	66
Planificació	72
Coneixement de l'entitat auditada	77

Valoració de riscos	84
Respostes als riscos valorats	89
Consideracions relatives al frau en una auditoria d'estats financers	96
Consideracions sobre el principi d'entitat en funcionament o principi de gestió continuada	102
Consideracions relatives a lleis i reglaments en una auditoria d'estats financers	110
Evidència d'auditoria	118
Fets posteriors al tancament	126
Avaluació de les incorreccions	130
Principis relacionats amb l'informe	134
Formació d'una opinió i elaboració de l'informe sobre els estats financers	134
Forma de l'opinió	138
Elements necessaris en l'informe d'auditoria financera	140
Modificacions a l'opinió en l'informe d'auditoria	142
Determinant el tipus de modificació a l'opinió	143
Paràgrafs d'èmfasi i d'altres qüestions en l'informe d'auditoria	148
Informació comparativa – xifres corresponents a períodes anteriors i estats financers comparatius	153
Les responsabilitats de l'auditor en relació amb una altra informació en documents que contenen estats financers auditats	158
Consideracions especials – auditories d'estats financers preparats de conformitat amb un marc d'informació amb fins específics	160
Consideracions especials – auditories d'un sol estat financer o d'un element, compte o partida específics d'un estat financer	165
Consideracions rellevants per a les auditories d'estats financers de grups (incloent-hi els estats financers de la totalitat del govern)	171

FINALITAT I APLICABILITAT DELS PRINCIPIS FONAMENTALS DE LA FISCALITZACIÓ O AUDITORIA FINANCERA

1. La ISSAI-ES 200 proporciona els principis fonamentals per a una auditoria d'estats financers preparats de conformitat amb un marc d'informació financera. Aquests principis són aplicables quan una ICEX es compromet o té l'obligació de fiscalitzar estats financers individuals i elements, comptes o partides específiques d'un estat financer, estats financers preparats de conformitat amb marcs d'informació amb fins específics o estats financers resumits.

2. Les ISSAI 1000 a 1810 sobre auditoria financera poden aplicar-se segons corresponga als anteriors tipus de fiscalitzacions. Tanmateix es prohibeix als auditors fer referència a l'ús de les ISSAI si:

- No es compta amb les condicions prèvies per a una fiscalització de conformitat amb les ISSAI d'auditoria financera; o
- l'auditor no és capaç de complir amb els requisits de les NIA-ES i ISSAI.

3. Els Principis Fonamentals de Fiscalització o Auditoria Financera són aplicables a totes les fiscalitzacions d'estats financers del sector públic, bé es referisca a la totalitat del govern, a àrees de govern (central, autonòmic o local) o a entitats individuals.

4. La ISSAI-ES 200 – Principis Fonamentals de Fiscalització o Auditoria Financera representa el nucli de les normes detallades d'auditoria proporcionades per les ISSAI 1000 a 1810 corresponents al nivell 4 del marc de les ISSAI. Els principis de la ISSAI-ES 200 es poden usar de tres maneres:

- com a base per al desenvolupament de normes,
- com a base per a l'adopció de normes nacionals consistents,
- com a base per a l'adopció de les Directrius d'Auditoria Financera com a normes de compliment obligat.

5. La referència a la ISSAI-ES 200 en els informes de fiscalització tan sols s'ha de fer si les normes d'auditoria s'han desenvolupat o adoptat per complir totalment amb tots els principis rellevants de la ISSAI-ES 200. Es considera que un principi és rellevant quan tracta sobre el tipus d'auditoria o combinacions de diferents tipus d'auditoria, i les circumstàncies o procediments són aplicables. Aquests principis no estan en cap cas per damunt de les lleis, reglaments o altres normes nacionals o autonòmiques.

6. Quan s'adopten o desenvolupen normes d'auditoria basades en els Principis Fonamentals de Fiscalització o Auditoria, la referència a aquests es podrà fer en els informes assenyalant que:

...Hem realitzat la nostra fiscalització de conformitat amb [normes], que estan basades en [o són coherents amb] els Principis Fonamentals de Fiscalització (ISSAI 100-999) de les Normes Internacionals de les Entitats Fiscalitzadores Superiors.

7. Les ICEX que adopten les Directrius d'Auditoria Financera del nivell 4 com les seues normes de compliment obligat hauran de fer-hi referència en els seus informes. Depenent de les normes aplicades i del mandat de la ICEX, es pot fer de dues maneres:

- de conformitat amb les ISSAI 1000-1810: això significa el compliment total de totes les NIA-ES rellevants i la guia addicional donada per les Notes de Pràctica d'INTOSAI;
- de conformitat amb les NIA-ES: això comporta el compliment de totes les NIA-ES rellevants.

8. Quan les ISSAI de nivell 4 siguen utilitzades com a normes de compliment obligat, els auditors del sector públic també han de respectar l'aplicabilitat de les NIA-ES. Es recomana a les ICEX que s'esforcen per aconseguir l'adopció total de les directrius de nivell 4 com a normes pròpies de compliment obligat, ja que han sigut desenvolupades per reflectir les millors pràctiques.

9. Quan les ISSAI de nivell 4 siguen utilitzades com a normes de compliment obligat per a una fiscalització d'estats financers realitzada conjuntament amb una fiscalització de compliment, els auditors del sector públic hauran d'aplicar-hi tant les Directrius d'Auditoria Financera com les Directrius per a l'Auditoria de Compliment.

MARC PER A L'AUDITORIA FINANCERA

L'objectiu de l'auditoria financera

10. L'objectiu d'una fiscalització d'estats financers és augmentar el grau de confiança dels usuaris. Això s'aconsegueix mitjançant l'emissió, per part de l'auditor, d'una opinió sobre si els estats financers han sigut preparats, en tots els aspectes materials, conformement al marc d'informació financera aplicable. En la majoria dels marcs d'informació amb fins generals, aquesta opinió reflecteix si els estats financers expressen la imatge fidel i es presenten, en tots els aspectes materials, conformement amb el dit marc. Una fiscalització realitzada conformement amb les ISSAI-ES permet a l'auditor formar-se aquesta opinió.

11. La ISSAI-ES 200 es basa en els objectius següents, tal com es defineix en la ISSAI 1200:

En la realització d'una fiscalització d'estats financers, els objectius globals de l'auditor són:

- obtenir una seguretat raonable que els estats financers en el seu conjunt estan lliures d'incorreccions materials, degudes a frau o error, que permeti a l'auditor expressar una opinió sobre si els estats financers estan preparats, en tots els aspectes materials, conformement al marc d'informació financera aplicable; i
- emetre un informe sobre els estats financers, i comunicar el resultat de l'auditoria d'acord amb les troballes obtingudes per l'auditor.

Actuacions del sector públic cobertes per la ISSAI-ES 200

Condicions prèvies per a una fiscalització d'estats financers conformement amb les ISSAI

12. L'auditor ha d'avaluar si es compleixen les condicions prèvies per a una fiscalització d'estats financers.

13. Una fiscalització financera realitzada de conformitat amb les ISSAI té com a premisses les condicions següents:

- Que els marc d'informació financera utilitzat per a preparar els estats financers siga considerat acceptable per l'auditor.
- Que la direcció de l'entitat reconega i comprenga la seua responsabilitat:
 - pel que fa a la preparació dels estats financers d'acord amb el marc d'informació financera aplicable, incloent-hi, quan es considere rellevant, la imatge fidel d'aquests;
 - del control intern que la direcció considere necessari adoptar per a preparar estats financers que estiguen lliures d'incorreccions materials, ja siguen degudes a frau o error, i
 - per a proporcionar a l'auditor accés sense restriccions a tota la informació de la qual tinga coneixement i que siga rellevant per a preparar els estats financers.

14. Els marcs de referència d'informació financera poden tenir fins generals o fins específics. Un marc dissenyat per a satisfer les necessitats d'informació d'una àmplia gamma d'usuaris es coneix com marc amb fins generals, mentre que els marcs amb fins específics es dissenyen per satisfer les necessitats concretes d'un usuari o d'un grup d'usuaris en particular.

Els marcs també poden ser d'imatge fidel o de compliment. Un marc d'imatge fidel s'ha d'observar, però permet, explícitament o implícitament, que es puguin produir desviacions pel que fa a algun requisit o proporcionar informació addicional a fi d'aconseguir una imatge fidel dels estats financers.

El terme marc de compliment es fa servir per a referir-se a un marc d'informació financera que obliga a complir-ne els requeriments, sense permetre que se'n desvie, a fi d'aconseguir una imatge fidel.

15. Sense un marc d'informació financera acceptable, la direcció no tindrà una base apropiada per a preparar els estats financers, i l'auditor mancarà de criteris adequats per a auditar-los. Els criteris adequats han de ser formals.

En particular, els marcs d'informació financera amb fins generals acceptables són els establits en els plans generals de comptabilitat i en les instruccions de comptabilitat.

16. El conjunt complet d'estats financers per a una entitat del sector públic, quan es prepare conformement a un marc d'informació financera aplicable, està constituït bàsicament per:

- balanç de situació;
- compte de resultat econòmic i patrimonial;
- estat de canvis en el patrimoni net;
- estat de fluxos d'efectiu;
- estat de liquidació del pressupost;
- memòria, incloent-hi un resum de les polítiques comptables significatives i la resta d'informacions explicatives;
- en certs entorns, s'hi poden incloure altres estats o informes complementaris.

17. Els marcs establits legalment es consideraran, en la major part dels casos, acceptables per l'auditor. Això no obstant, fins i tot en cas que es consideren inacceptables, aquest marc podria ser admissible si:

- la direcció acorda proporcionar la informació addicional necessària en els estats financers per a evitar interpretacions incorrectes, i

- l'informe de l'auditor sobre els estats financers inclou un paràgraf d'èmfasi per cridar l'atenció dels usuaris sobre aquesta informació addicional.

Si no es compleix amb les condicions anteriors, l'auditor ha d'avaluar l'efecte sobre el seu informe d'auditoria i sobre l'opinió, i considerar la necessitat d'informar el poder legislatiu.

18. Els marcs d'informació financera acceptables normalment preveuen certs atributs que assegurin que la informació proporcionada en els estats financers és útil per als possibles usuaris. El marc fixat pel Pla General de Comptabilitat Pública estableix que la informació que s'inclou en els comptes anuals ha de complir el requisits o característiques següents:

- Claredat. La informació és clara quan els seus destinataris, partint d'un coneixement raonable de les activitats de l'entitat i de l'entorn en què opera, poden comprendre'n el significat.
- Rellevància. La informació és rellevant quan és d'utilitat per a avaluar successos (passats, presents o futurs), o per a confirmar o corregir avaluacions anteriors. Això implica que la informació ha de ser oportuna, i comprendre tota aquella que posseïska importància relativa, és a dir, que l'omissió o inexactitud pugui influir en la presa de decisions econòmiques de qualsevol dels destinataris de la informació.
- Fiabilitat. La informació és fiable quan està lliure d'errors materials i biaixos i es pot considerar com imatge fidel d'allò que pretén representar. El compliment d'aquest requisit implica que:
 - La informació siga completa i objectiva.
 - El fons econòmic de les operacions prevalga sobre la seua forma jurídica.
 - S'haja de ser prudent en les estimacions i valoracions que s'hagen d'efectuar en condicions d'incertesa.
- Comparabilitat. La informació de les operacions és comparable quan se'n pugui establir la comparació amb la d'altres entitats, així com amb la de la mateixa entitat corresponent a diferents períodes.

19. En determinades entitats del sector públic, les fiscalitzacions financeres es podrien limitar a revisar els estats d'execució pressupostària, examinant les transaccions i operacions d'acord amb el pressupost i les seues normes i a fi de verificar-ne el compliment; les dites auditories es poden portar a terme sobre una base de valoració de riscos o amb l'objectiu de revisar totes les transaccions. Si l'entitat no presenta estats financers conformement al marc

d'informació financera acceptable, l'auditor pot concloure que no compta amb les condicions prèvies per a realitzar una auditoria segons el que estableixen les ISSAI d'auditoria financera. No obstant això, les ICEX poden considerar la possibilitat de desenvolupar normes especials usant els Principis Fonamentals de l'Auditoria Financera com a guia per a satisfer les seues necessitats específiques.

20. El tipus d'auditoria en què el compliment de la normativa és el principal objectiu normalment es considera una auditoria de compliment. La ISSAI-ES 400 – Principis Fonamentals d'Auditoria de Compliment serà la font rellevant d'informació per al desenvolupament o adopció de normes per al treball d'auditoria.

Fiscalització d'estats financers preparats conformement als marcs d'informació amb fins específics

21 Els principis de la ISSAI-ES 200 són aplicables a les fiscalitzacions d'estats financers preparats conformement als marcs d'informació tant amb fins generals com amb fins específics. A més de preparar estats financers amb fins generals, una entitat pública pot preparar estats financers per a altres usuaris (com ara organismes rectors, l'òrgan legislatiu o òrgans de regulació i supervisió) que poden requerir estats financers elaborats d'acord amb les seues necessitats específiques d'informació. Els estats financers preparats amb fins específics no són apropiats per al públic en general. Per tant, els auditors hauran d'examinar si el marc d'informació financera està dissenyat per satisfer les necessitats d'una àmplia gamma d'usuaris o per a usuaris específics, o per als requeriments d'un organisme regulador.

22. Els marcs amb fins generals que són rellevants per al sector públic poden incloure:

- els moviments d'efectiu que una entitat haja de preparar per a un organisme rector;
- les disposicions o mesures sobre informació financera establides per un mecanisme o organisme de finançament nacional o internacional;
- les disposicions o mesures sobre informació financera establides per un organisme rector, legislador o altres entitats que exercisquen una funció de supervisió per complir amb els seus requeriments, o
- les disposicions sobre informació financera d'un contracte o d'una subvenció.

23. Els principis de la ISSAI-ES 200 són rellevants per a les auditories d'estats financers preparats conformement als dits marcs. A més d'aquests principis, pot ser d'utilitat per a les ICEX que, a l'hora de desenvolupar o adaptar les normes que s'hi basen, es considere

l'orientació i requisits continguts en la ISSAI 1800, atés que es tracta de les consideracions especials per a l'aplicació de les ISSAI 1200-1700 a una auditoria d'estats financers preparats conformement a un marc de fins específics.

Fiscalització d'un sol estat financer o d'un element, compte o partida específics d'un estat financer

24. Els principis de la ISSAI-ES 200 també són aplicables a auditories d'entitats del sector públic que preparen informació financera, incloent-hi estats financers individuals o elements, comptes o partides específiques d'un estat financer, per a altres usuaris (com ara organismes rectors, el legislatiu o òrgans de regulació i supervisió). Aquesta informació pot estar subjecta a l'actuació fiscalitzadora de les ICEX.

Els auditors també poden estar obligats a auditar un sol estat financer o un element, compte o partida específiques d'un estat financer –com ara projectes finançats pel Govern–, encara que això no comporte el compromís d'auditar el conjunt complet d'estats financers de l'entitat en qüestió.

25. També pot ser d'utilitat a les ICEX considerar els requeriments i orientació continguts en la ISSAI 1805, perquè desenvolupa o adapta normes basades en els principis de la ISSAI-ES 200. La ISSAI 1805 aborda consideracions especials per a l'aplicació dels requeriments de les NIA-ES a l'auditoria d'un sol estat financer o d'un element, compte o partida específics d'un estat financer preparats conformement a un marc de fins generals o de fins específics.

ELEMENTS DE LES FISCALITZACIONS FINANCERES

26. Les fiscalitzacions d'estats financers involucren almenys tres parts diferents: La ICEX, els responsables de la gestió de l'entitat fiscalitzada i els usuaris o destinataris. Els elements de les auditories del sector públic es descriuen en la ISSAI-ES 100. La ISSAI-ES 200 cobreix aspectes addicionals dels elements rellevants per a una auditoria d'estats financers.

Les parts en la fiscalització financera

27. En una fiscalització d'estats financers, els responsables de l'entitat tenen la responsabilitat sobre la informació de la matèria en qüestió (normalment els mateixos estats financers) i també poden tenir-la sobre les activitats reflectides en els estats financers. Normalment, la part responsable és el poder executiu del govern i/o les entitats del sector públic que es troben al seu càrrec i que són responsables de la gestió dels fons públics, del compliment de les normes i del contingut dels estats financers. S'espera que aquests

organismes administren els recursos i complisquen les normes o disposicions conformement a les decisions i premisses de l'òrgan legislatiu.

28. El poder legislatiu representa els ciutadans, que són els usuaris finals dels estats financers del sector públic. Els principals usuaris són els òrgans legislatius o parlaments, que actuen en representació dels ciutadans, prenent decisions i determinant les prioritats de les finances públiques, així com la finalitat i contingut de les despeses i ingressos com a manifestació del principi democràtic. Les peticions específiques dels òrgans legislatius poden condicionar les característiques de determinades fiscalitzacions financeres realitzades per les ICEX en resposta a aquelles.

Criteris adequats

29. Els criteris són els paràmetres o punts de referència utilitzats per valorar o mesurar la matèria o assumpte en qüestió, incloent-hi, quan resulten rellevants, els paràmetres per a presentar-lo i divulgar-lo. Els criteris usats en la preparació dels estats financers normalment són formals i s'apleguen en el marc d'emissió d'informació financera aplicable al sector públic.

Informació de la matèria en qüestió

30. La situació financera, els resultats financers, els fluxos d'efectiu, la liquidació del pressupost i la memòria dels estats financers (la informació de la matèria en qüestió) resulten d'aplicar un marc d'informació financera per a reconeixement, valoració, presentació i divulgació (criteris) de les dades financeres d'una entitat pública (l'assumpte). En la informació de la matèria en qüestió (normalment, els estats financers de l'entitat) és on l'auditor reuneix evidència d'auditoria suficient i adequada per a obtenir una base raonable que li permeti expressar una opinió en l'informe de l'auditor.

Treballs de seguretat raonable

31. Les fiscalitzacions d'estats financers realitzades conformement a les ISSAI són treballs de seguretat raonable. La seguretat raonable és alta, però no absoluta, ateses les limitacions inherents a una auditoria, el resultat de la qual és que en gran part de l'evidència que obté l'auditor serà convincent més que no concloent. En general, les auditories de seguretat raonable estan dissenyades per donar com a resultat una conclusió expressada en forma positiva, com per exemple "en la nostra opinió, els estats financers presenten raonablement, en tots els aspectes materials, la situació financera de... així com els seus resultats financers, fluxos d'efectiu, liquidació del pressupost" o, en el cas d'un marc de compliment, "en la nostra

opinió, els estats financers estan preparats, en tots els aspectes materials, conformement amb...”.

32. Els treballs de seguretat limitada, com els treballs de revisió limitada, no estan coberts actualment per les ISSAI d’auditoria financera. Aquests treballs proporcionen un nivell més baix de seguretat que els treballs de seguretat raonable i estan dissenyats per donar per resultat una conclusió expressada en forma negativa, com per exemple “no s’ha obtingut evidència que permeti concloure que els estats financers no s’han presentat raonablement en tots els aspectes materials”. És probable que els auditors que realitzen aquests treballs necessiten una orientació externa a les ISSAI d’auditoria financera; els principis fonamentals d’auditoria de la ISSAI-ES 100 poden ser útils a aquest respecte.

PRINCIPIIS DE L’AUDITORIA FINANCERA

Principis generals

Requisits previs per realitzar auditories financeres

Ètica i independència

33. A l’hora de portar a terme auditories dels estats financers, l’auditor ha de complir amb els requeriments ètics rellevants, incloent-hi els relatius a la seua independència.

34. Els auditors que porten a terme auditories conformement a les ISSAI-ES també estan subjectes a allò que estableix en la ISSAI 30 – Codi d’Ètica dins del context nacional. Per tant, les ICEX han d’adoptar els requeriments ètics de la ISSAI 30 o els que estableix la normativa específica que els regule, si fos més exigent èticament, per poder afirmar en els seus informes que l’auditoria s’ha realitzat conformement a les ISSAI-ES o les NIA-ES.

Control de qualitat

35. L’auditor ha d’utilitzar procediments de control de qualitat adequats en l’execució del seu treball a fi de proporcionar una seguretat raonable que l’auditoria compleix amb les normes legals i professionals aplicables i que l’informe d’auditoria és adequat d’acord amb les circumstàncies.

36. Com s’assenyala en la ISSAI-ES 100, les ICEX hauran d’adoptar els procediments de control de qualitat previstos en la ISSAI 40 – Control de Qualitat per a les EFS, que adapten les Normes Internacionals de Control de Qualitat (NICQ 1) de la IAASB al sector públic. La NICQ 1 estableix normes i proporciona els criteris generals de control de qualitat d’una organització i,

encara que el propòsit general i els principis clau de la ISSAI 40 són congruents amb la NICQ 1, els requisits de la ISSAI 40 s'han adaptat a les peculiaritats pròpies de les ICEX.

37. El president de les ICEX, o òrgan col·legiat equivalent, és el responsable d'introduir i mantenir els procediments generals de control de qualitat dins de les ICEX, encara que la responsabilitat executiva es pot delegar.

38. Els auditors del sector públic encarregats de realitzar auditories d'estats financers, d'acord amb les normes basades en els principis de la ISSAI-ES 200, estan obligats a complir amb els requeriments de control de qualitat. A l'hora de desenvolupar normes basades en la ISSAI-ES 200 o adaptar normes consistents amb la ISSAI-ES 200, les ICEX hauran de tenir en compte els aspectes següents:

- la necessitat que l'auditor en cap assumisca la responsabilitat de la qualitat total de cada treball d'auditoria;
- la necessitat que l'auditor en cap s'assegure que els membres de l'equip d'auditoria compleixen amb les exigències ètiques pertinents;
- la necessitat que l'auditor en cap formule una conclusió relativa al compliment dels requisits d'independència que són aplicables al treball d'auditoria, i emprenga les accions pertinents per a eliminar qualsevol aspecte que amence aquesta independència;
- la necessitat que l'auditor en cap s'assegure que l'equip d'auditoria i qualsevol expert extern contractat tinguen en el seu conjunt la competència i capacitat necessàries;
- la necessitat que l'auditor en cap accepti la responsabilitat dels resultats de l'auditoria dirigint, supervisant i portant a terme l'auditoria; i assegurant que les revisions es realitzen conformement a les polítiques i procediments de revisió de les ICEX.

Gestió i qualificacions de l'equip d'auditoria

39. L'auditor ha d'assegurar-se que tant l'equip d'auditoria com els experts externs disposen, en el seu conjunt, de la competència i capacitat adequada per a:

- Portar a terme l'auditoria conformement a les normes professionals i els requeriments legals i reglamentaris aplicables, i
- permetre emetre un informe que siga adequat d'acord amb els objectius i les circumstàncies.

40. Quan haja de considerar la competència i capacitat esperada del seu equip, l'auditor haurà de tenir en compte aspectes com ara:

- coneixement, formació adequada i experiència pràctica en fiscalitzacions de naturalesa i complexitat similars;
- coneixement de les normes professionals i legals aplicables;
- experiència pràctica en àrees tècniques, incloent-hi la relativa a les tecnologies de la informació i el coneixement en àrees especialitzades de comptabilitat o auditoria;
- coneixement rellevant del sector en què opere l'entitat;
- capacitat per a aplicar el judici professional;
- coneixement de les polítiques i procediments de control de qualitat de la ICEX;
- capacitat per complir amb els terminis del mandat de l'auditoria, incloent-hi la comprensió relativa a l'elaboració i presentació dels informes;
- les aptituds en el camp de les auditories operativa o de compliment, quan corresponga.

Principis relacionats amb els conceptes bàsics d'auditoria

41. Les ISSAI 1000-2999 ofereixen les millors pràctiques per a l'aplicació dels Principis Fonamentals d'Auditoria Financera. Això no obstant, si una ICEX decideix desenvolupar normes basades en els principis fonamentals o adoptar normes nacionals que siguin consistents amb aquests principis, s'hauran de respectar els aspectes coberts per aquesta secció i per les següents.

Risc d'auditoria

42. L'auditor ha de reduir el risc d'auditoria a un nivell acceptablement baix, donades les circumstàncies d'aquesta, a fi d'obtenir una seguretat raonable que li servisca de base per a expressar una opinió de manera positiva.

43. El risc en una auditoria financera és el risc que l'auditor expresse una opinió inadequada quan els estats financers continguin incorreccions materials. L'auditor ha de reduir el risc a un nivell acceptablement baix, donades les circumstàncies, per tal d'obtenir una seguretat raonable que li servisca de base per a expressar una opinió. Perquè siga significatiu, el nivell de seguretat obtingut per l'auditor ha d'augmentar la confiança dels possibles usuaris de la informació i reduir alhora els riscos a un grau intrascendent.

44. En general, el risc d'auditoria, o risc que l'auditor expresse una opinió d'auditoria inadequada quan els estats financers contenen incorreccions materials, és una funció del risc d'incorrecció material i del risc de detecció.

- El risc d'incorrecció material és el risc que els estats financers continguin incorreccions materials abans de realitzar la fiscalització. Aquest risc comprén, al seu torn, dos components:
 - Risc inherent: susceptibilitat que una afirmació sobre un tipus de transacció, saldo comptable o altra informació continga una incorrecció que pugui ser material, ja sigui individualment o de manera agregada amb altres incorreccions, abans de tenir en compte els possibles controls de l'entitat.
 - Risc de control: risc que es produeixi una incorrecció en una afirmació sobre un tipus de transacció, saldo comptable o una altra revelació d'informació que pogués ser material, ja sigui individualment o de manera agregada amb altres incorreccions, i que no sigui previnguda, o detectada i esmenada oportunament, pel sistema de control intern de l'entitat.
- Risc de detecció: risc que els procediments aplicats per l'auditor per reduir el risc d'auditoria a un nivell acceptablement baix no detecten l'existència d'una incorrecció que podria ser material, considerada individualment o de manera agregada amb altres incorreccions.

45. La valoració de riscos es basa en els procediments d'auditoria adequats per a obtenir la informació necessària a tal efecte, així com en l'evidència obtinguda durant la realització de l'auditoria. La valoració de riscos és una qüestió que depèn del judici professional i no es pot mesurar de manera precisa. El grau amb què l'auditor considere cada element de risc dependrà de les circumstàncies de cada auditoria.

Judici professional i escepticisme professional

46. L'auditor planificarà i executarà l'auditoria amb escepticisme professional, i reconeixerà que poden donar-se circumstàncies que representen que els estats financers continguin incorreccions materials. L'auditor aplicarà el seu judici professional en la planificació i execució de l'auditoria.

47. Els termes "escepticisme professional" i "judici professional" són rellevants perquè formulen els requeriments relatius a les decisions de l'auditor de la resposta adequada als

assumpes relatius a l'auditoria. Expressen l'actitud de l'auditor, que implica una mentalitat inquisitiva. Aquests conceptes es desenvolupen en las ISSAI sobre auditoria financera.

48. El concepte de judici professional és aplicat per l'auditor en cadascuna de les fases del procés d'auditoria. Inclou l'aplicació de la formació pràctica, el coneixement i l'experiència rellevants, en el context de les normes d'auditoria, comptabilitat i ètica, per a la presa de decisions fonamentades pel que fa al curs d'acció adequat, en funció de les circumstàncies de la fiscalització.

49. El judici professional és necessari en particular en les decisions sobre:

- la importància relativa i el risc d'auditoria;
- la naturalesa, el moment de realització i l'extensió dels procediments d'auditoria utilitzats per complir amb els requeriments de les ISSAI-ES i les NIA-ES i obtenir evidència d'auditoria;
- avaluar si s'ha obtingut evidència adequada i suficient i si és necessari aplicar procediments complementaris per a assolir els objectius de les NIA-ES i, d'aquesta manera, els objectius globals de l'auditoria;
- l'avaluació dels judicis de la direcció de l'entitat fiscalitzada en l'aplicació del marc d'informació financera aplicable a la dita entitat;
- les conclusions sobre la base de l'evidència d'auditoria obtinguda, per exemple, a l'hora de valorar la racionalitat de les estimacions realitzades per la direcció en preparar els estats financers.

50. L'escepticisme professional és fonamental en tots els treballs d'auditoria. L'auditor planifica i executa l'auditoria amb una actitud d'escepticisme professional, i reconeix que es poden donar circumstàncies que impliquen que els estats financers continguin incorreccions materials. Una actitud d'escepticisme professional significa que l'auditor fa una avaluació crítica, amb mentalitat d'indagació, en relació amb l'evidència obtinguda, el que implica qüestionar l'evidència d'auditoria contradictòria, la fiabilitat dels documents i les respostes a indagacions, així com qualsevol altra informació obtinguda de la direcció i dels responsables del govern de l'entitat. Aquesta actitud és necessària durant tota l'auditoria, a fi de poder reduir el risc de passar per alt circumstàncies inusuals, generalitzar en excés a l'hora arribar a conclusions a partir dels fets observats en l'auditoria i utilitzar hipòtesis inadequades en la

determinació de la naturalesa, moment de realització i extensió dels procediments d'auditoria i en l'avaluació dels seus resultats.

Importància relativa o materialitat

51. L'auditor ha d'aplicar el concepte d'importància relativa o materialitat d'una manera adequada a l'hora de planificar i executar l'auditoria.

52. Una incorrecció es considera material, ja siga individualment o de manera agregada amb altres incorreccions, si es pot raonablement preveure que influísca en les decisions preses pels usuaris sobre la base de la informació que continguen els estats financers. La materialitat té aspectes tant quantitius com qualitius. Els aspectes qualitius de la materialitat generalment representen un paper més important en el sector públic que en un altre tipus d'entitats. L'avaluació de la materialitat i la consideració de la sensibilitat i altres factors qualitius en una auditoria en particular són qüestions que depenen del judici de l'auditor.

53. A l'hora de determinar l'estratègia d'auditoria, l'auditor ha d'avaluar-ne la importància relativa per als estats financers en el seu conjunt. Si, per a un o més tipus de transaccions, saldos comptables o informació a revelar, es pot esperar raonablement que les incorreccions d'import menor al nivell d'importància relativa per als estats financers influïsquen en les decisions que prenen els usuaris basant-se en els estats financers, l'auditor també determinarà el nivell o els nivells d'importància relativa que es poden aplicar per al dit tipus de transaccions, saldos comptables o informació a revelar.

54. L'auditor també ha de determinar la importància relativa per a l'execució del treball a fi de valorar els riscos d'incorrecció material i determinar la naturalesa, moment de realització i extensió dels procediments d'auditoria. Planificar l'auditoria exclusivament per a detectar incorreccions individualment materials passa per alt el fet que la suma d'incorreccions immaterials considerades individualment pot conduir al fet que els estats financers continguen globalment incorreccions materials, i no deixa marge per a possibles incorreccions no detectades. La importància relativa per a l'execució del treball es fixa per tal de reduir a un nivell adequadament baix la probabilitat que la suma de les incorreccions no esmenades i no detectades en els estats financers supere la importància relativa determinada per als estats financers en el seu conjunt. La determinació de la importància relativa per a l'execució del treball no és un simple càlcul mecànic i implica l'aplicació del judici professional. Es veu afectada pel coneixement que l'auditor tinga de l'entitat, actualitzat durant l'aplicació dels procediments de valoració del risc, i per la naturalesa i extensió de les incorreccions

identificades en auditories anteriors i, en conseqüència, per les expectatives de l'auditor en relació amb les incorreccions en el període actual.

55. El concepte de materialitat és aplicat per l'auditor a l'hora de planificar i executar l'auditoria, així com en avaluar l'efecte de les incorreccions identificades en l'auditoria i de qualsevol incorrecció no esmenada, incloent-hi omissions, en els estats financers. L'opinió de l'auditor tracta dels estats financers en el seu conjunt i per tant l'auditor no és responsable de detectar incorreccions que no siguin globalment significatives. Això no obstant, haurà d'identificar i documentar incorreccions quantitativament no significatives, perquè és possible que en el seu conjunt siguin materials o assolisquen la naturalesa de significatives. Les incorreccions clarament immaterials no es tindran en consideració.

56. La importància relativa determinada en planificar l'auditoria no estableix necessàriament una xifra per sota de la qual les incorreccions no esmenades, individualment o conjuntament, sempre es consideraran immaterials. Les circumstàncies relacionades amb algunes incorreccions poden fer que l'auditor considere materials algunes incorreccions inferiors a la importància relativa. Encara que no siga factible dissenyar procediments d'auditoria per determinar incorreccions que puguin ser materials solament per la seua naturalesa, en avaluar-ne l'efecte en els estats financers l'auditor tindrà en compte no solament la magnitud de les incorreccions no esmenades, sinó també la seua naturalesa, i les circumstàncies específiques en què s'hagen produït. Els aspectes que l'auditor ha de considerar, en aquesta matèria, inclouen la naturalesa sensible de certes transaccions o programes, l'interés públic, la necessitat d'una supervisió o regulació legislativa eficaç i la naturalesa de la desviació o error (per exemple, si són conseqüència de frau o corrupció).

Comunicació

57. L'auditor ha d'identificar la persona o persones que servisquen de contacte entre els responsables del govern de l'entitat auditada i comunicar-li l'abast i el calendari previstos per a l'auditoria i qualsevol troballa significativa.

58. L'auditor ha de comunicar-se tant amb la direcció com amb els responsables del govern de l'entitat. La comunicació inclou tant l'obtenció d'informació rellevant per a l'auditoria com proporcionar als responsables del govern observacions oportunes, significatives i rellevants per a la supervisió del procés d'elaboració i presentació de la informació financera. És important promoure una comunicació eficaç amb els responsables del govern de l'entitat.

59. En el sector públic, identificar els responsables de la gestió de l'entitat pot resultar, en determinats supòsits, un aspecte complex. L'entitat auditada pot formar part d'una estructura més àmplia amb òrgans de govern a diferents nivells de l'organització i a través de diferents funcions (és a dir, verticalment i horitzontalment). En conseqüència, de vegades, es poden identificar diferents grups amb responsabilitats en la gestió de l'entitat. Més encara, com que una auditoria del sector públic pot incloure tant objectius financers com de compliment, això també pot involucrar diferents òrgans amb competències diferents.

60. La comunicació ha de fer-se per escrit si l'auditor considera que la comunicació oral no és suficient. És possible també que l'auditor haja de comunicar-se amb institucions diferents a les de la mateixa organització, com ara els òrgans legislatius, les autoritats reguladores o les entitats que financen l'auditada.

61. La comunicació escrita no necessita incloure tots els assumptes que sorgisquen durant el curs de l'auditoria, però és summament important que es comuniquen les troballes de l'auditoria als responsables de la direcció i del govern de l'entitat.

62. Els auditors del sector públic sovint són, per mandat legal, auditors de la totalitat o les principals parts del govern i la seua administració. En aquesta situació, és possible que els auditors tinguen accés a informació d'altres entitats auditades, així com a auditories fetes a aquestes que poden ser rellevants per als responsables del govern de l'entitat auditada. Comunicar aquesta mena d'informació pot afegir valor a les fiscalitzacions, si les circumstàncies i les normes ho permeten.

Documentació

63. L'auditor ha de preparar la documentació d'auditoria que siga suficient per a permetre que un auditor experimentat, sense coneixement previ d'aquesta, comprega la naturalesa, moment de realització i l'extensió dels procediments d'auditoria aplicats per a complir amb les normes rellevants i els requisits legals i reglamentaris aplicables; els resultats dels procediments d'auditoria aplicats i l'evidència d'auditoria obtinguda; així com les qüestions significatives que sorgissen durant la realització de l'auditoria, les conclusions assolides sobre aquestes i els judicis professionals rellevants aplicats per assolir aquestes conclusions. L'auditor prepararà la documentació de l'auditoria de manera oportuna.

64. La documentació adequada d'auditoria és important per diverses raons:

- confirma i avala les opinions i informes d'auditoria;

- suporta les bases que s'hagen tingut en compte per a arribar a una conclusió sobre el compliment dels objectius globals de l'auditor;
- evidència que l'auditoria es va planificar i es va executar conformement a les normes d'auditoria i als requeriments legals o reglamentaris que hi siguen d'aplicació;
- serveix com a font d'informació per a preparar informes o respondre qualsevol consulta formulada per l'entitat auditada o qualsevol altra part;
- facilita la labor a l'equip encarregat de la planificació i execució de l'auditoria;
- permet a l'equip encarregat retre comptes del seu treball;
- ajuda al desenvolupament professional de l'auditor;
- facilita als membres de l'equip encarregat de supervisar, dirigir i revisar el treball d'auditoria el compliment de les seues responsabilitats de revisió, conformement a les normes d'auditoria;
- possibilita mantenir un arxiu de qüestions significatives per a auditories futures;
- permet realitzar revisions de control de qualitat i inspeccions conformement amb les normes internacionals de qualitat o amb els requeriments nacionals i particulars de la ICEX, que siguen almenys igual d'exigents.

65. Les normes d'auditoria basades en els principis fonamentals necessiten incloure requisits addicionals relatius a la documentació en les àrees següents:

- la preparació oportuna de la documentació;
- la forma, contingut i extensió de la documentació;
- els requeriments de la documentació en els casos en què l'auditor jutge necessari apartar-se en qüestions rellevants de les normes d'auditoria que hi siguen d'aplicació;
- els requisits de documentació en els casos en què l'auditor realitze procediments d'auditoria nous o addicionals o en què traga noves conclusions després de la data de l'informe d'auditoria;
- la compilació de l'arxiu final d'auditoria.

Les ISSAI de nivell 4 proporcionen una orientació addicional sobre els requisits i documentació d'auditoria.

Principis relacionats amb el procés d'auditoria

Comunicació dels termes del treball de fiscalització

66. L'auditor ha de comunicar clarament els termes del treball d'auditoria a la direcció de l'entitat i als responsables del govern.

67. Els termes d'una fiscalització normalment estan establits per mandat legal i per tant no estan vinculats amb la sol·licitud de la direcció o amb els responsables del govern de l'entitat. No obstant això, els auditors del sector públic poden decidir establir una entesa mútua sobre els papers i responsabilitats respectius de la direcció i de l'auditor. Com que l'auditor del sector públic depén de l'òrgan legislatiu i ha d'informar-lo, ha de comunicar el seu pla de treball tant al dit òrgan com als encarregats de la gestió.

68. L'auditor ha de comunicar als encarregats del govern de l'entitat les seues responsabilitats pel que fa a l'auditoria dels estats financers, incloent-hi la responsabilitat de l'auditor quan formula i expressa una opinió sobre els estats financers preparats per la direcció de l'entitat sota la supervisió dels encarregats del seu govern.

69. Si els termes de la fiscalització estan establits amb suficient detall per lleis o reglaments no caldrà registrar-los en una carta de compromís o altres formes escrites, encara que poden ajudar a definir clarament les responsabilitats de les parts involucrades.

70. Haurà d'enviar-se als responsables del govern de l'entitat un resum de l'abast i el calendari previst de l'auditoria.

71. Normalment les ICEX han de portar a terme les seues fiscalitzacions per mandat legal o iniciativa parlamentària, sense tenir l'opció de refusar-ne la realització, fins i tot en cas de no complir amb les condicions prèvies assenyalades en els apartats 18 a 26 d'aquesta ISSAI-ES 200. Les normes desenvolupades sobre la base dels principis fonamentals han de servir d'orientació sobre l'acció més adequada en aquestes circumstàncies. La ISSAI 1210 inclou una guia sobre la matèria.

Planificació

72. L'auditor ha de desenvolupar una estratègia global d'auditoria que n'establisca l'abast, el moment de realització i la direcció, així com un pla d'auditoria.

73. Una estratègia global guiarà l'auditor en l'elaboració del pla d'auditoria. Per tal de desenvolupar aquesta estratègia, l'auditor necessita:

- identificar les característiques del treball d'acord amb el seu abast;
- establir els objectius de l'informe d'auditoria a fi de planificar el moment de realització del treball i la naturalesa de les comunicacions necessàries;
- considerar els factors que, d'acord amb el judici professional de l'auditor, siguin significatius per tal de dirigir els esforços de l'equip d'auditoria;
- considerar els resultats de les activitats preliminars i, si és el cas, si el coneixement obtingut en altres treballs realitzats per la ICEX és rellevant;
- establir la naturalesa, moment d'ús i extensió dels recursos necessaris per a portar a terme el treball;
- considerar els resultats i el coneixement obtinguts de les auditories operatives i d'altres activitats d'auditoria que siguin rellevants per a l'entitat auditada, incloent-hi les implicacions de recomanacions anteriors;
- considerar i avaluar les expectatives de l'òrgan legislatiu corresponent i d'altres usuaris rellevants de l'informe d'auditoria.

74. L'auditor planificarà l'auditoria adequadament per garantir que es realitzi d'una manera eficient i eficaç.

75. L'auditor elaborarà un pla d'auditoria que incloga una descripció de:

- la naturalesa, el moment de realització i l'extensió dels procediments planificats per a la valoració del risc;
- la naturalesa, el moment de realització i l'extensió dels procediments d'auditoria posteriors planificats relatius a les afirmacions;
- altres procediments planificats d'auditoria que són necessaris perquè el treball complisca amb les normes aplicables. Aquests procediments poden incloure o descriure: una revisió del marc legal de l'auditoria; una breu descripció de l'activitat, programa o entitat que s'auditarà; les raons per a portar a terme l'auditoria; els factors que afecten l'auditoria, incloent-hi els que determinen la materialitat dels assumptes considerats; els objectius i l'abast de l'auditoria; l'enfocament de l'auditoria; les característiques de l'evidència d'auditoria que es reunirà i els procediments necessaris per a reunir i analitzar l'evidència; els recursos necessaris; un calendari per a realitzar l'auditoria; i la forma, contingut i usuaris de l'informe d'auditoria.

76. Tant l'estratègia global com el pla d'auditoria necessiten documentar-se i estar degudament aprovats per l'òrgan competent de la ICEX. També s'han d'actualitzar sempre que siga necessari durant el curs de l'auditoria.

Coneixement de l'entitat auditada

77. L'auditor ha de tenir un coneixement clar de l'entitat auditada i del seu entorn, incloent-hi els procediments de control intern que siguen rellevants per a l'auditoria.

78. El coneixement dels diferents aspectes de l'organització i del seu entorn permet a l'auditor planificar i realitzar l'auditoria de manera eficaç. Aquest coneixement necessari inclou:

- l'entorn, la normativa reguladora i altres factors externs, incloent-hi el marc d'informació financera aplicable;
- la naturalesa de l'entitat auditada, incloent-hi la forma que té de funcionar, estructura de govern, finançament (per a permetre a l'auditor entendre els tipus de transaccions, saldos de comptes i la informació que s'ha de revelar en els estats financers) i la selecció i aplicació de polítiques comptables, incloent-hi les raons dels canvis que s'hi hagen produït;
- el mesurament i revisió dels resultats financers de l'entitat auditada;
- les decisions preses fora de l'entitat auditada com a resultat de processos polítics, com ara nous programes i retalls en el pressupost;
- les lleis i regulacions específiques a les quals estiga subjecta l'entitat auditada, com també l'impacte potencial derivat de l'incompliment;
- els objectius i estratègies del programa, coneixement que pot incloure elements relatius a polítiques públiques i per tant tenir implicacions en la valoració de riscos;
- les estructures de govern afectades per l'estructura legal de l'entitat auditada, per exemple si l'entitat és un ministeri, ajuntament, conselleria, departament, agència i qualsevol tipus d'organisme públic.

79. Tenir un coneixement clar de l'entorn de control pot ser rellevant a l'hora de considerar la comunicació i la vigilància de la integritat i dels valors ètics, el seu compromís amb la competència, la participació de responsables del govern de l'entitat, la filosofia de la direcció i el seu estil d'operació, l'estructura organitzativa, l'existència i el nivell de les

activitats d'auditoria interna, l'assignació d'autoritat i de responsabilitat, i les polítiques i pràctiques de recursos humans.

80. L'evidència rellevant d'auditoria es pot obtenir tant a través d'indagacions i altres procediments de valoració de riscos com a partir de la comprovació de les indagacions per mitjà de l'observació o inspecció de documents. Per exemple, entrevistant la direcció i els empleats, l'auditor pot obtenir un coneixement clar de la manera com la direcció comunica la seua opinió als seus empleats sobre les pràctiques de gestió i el comportament ètic. L'auditor pot així determinar si s'han implantat els corresponents controls mitjançant la consideració, per exemple, de si la direcció disposa d'un codi de conducta escrit i si actua d'acord amb aquest codi.

81. Com a part del procés de coneixement, l'auditor també necessita considerar si l'entitat auditada disposa d'un procediment per a identificar els riscos de negoci rellevants per als objectius de la informació financera i si estima a més la importància d'aquests riscos valorant la possibilitat que es produïsquen. Si aquest procediment s'ha establert, l'auditor necessita conèixer-lo i també els seus resultats.

82. El coneixement per l'auditor dels controls interns que siguin rellevants per a la informació financera podrà incloure les àrees següents:

- els tipus de transaccions de l'entitat auditada que siguin significatius per als estats financers;
- els procediments, tant manuals com informàtics, per mitjà dels quals aquestes transaccions s'inicien, es registren, es processen, es corregeixen en cas necessari, es traslladen als registres comptables i s'inclouen en els estats financers;
- els registres comptables, la informació que serveix de suport i els comptes específics dels estats financers que són utilitzats per a iniciar, registrar, processar i informar les transaccions; això inclou els procediments per corregir les dades incorrectes i traslladar la informació als registres comptables;
- la forma en què el sistema d'informació captura els fets i condicions, diferents de les transaccions, que siguin significatius per als estats financers;
- el procés d'informació financera utilitzat per a preparar els estats financers de l'entitat, incloses les estimacions comptables i la informació a revelar significatives;

- els controls sobre assentaments comptables, inclosos aquells que no són estàndard i que s'utilitzen per registrar transaccions o ajustos no recurrents o inusuals;
- els controls rellevants que es relacionen amb el compliment de la normativa;
- els controls relacionats amb el seguiment de l'execució pressupostària;
- els controls relacionats amb la transferència de fons pressupostaris a altres entitats auditades;
- els controls de dades personals i classificades, com ara la informació fiscal i de salut; i
- la supervisió d'altres controls realitzats per tercers en àrees com ara:
 - el compliment de normes, com les que es refereixen a contractes públics o subvencions;
 - l'execució del pressupost;
 - altres àrees definides per la legislació o el mandat d'auditoria, i
 - la rendició de comptes de la direcció.

83. Una auditoria no requereix el coneixement de totes les activitats de control relacionades amb cada tipus significatiu de transacció, de saldo comptable i d'informació que s'haja de revelar en els estats financers o amb cada afirmació que s'hi corresponga. Tanmateix, el coneixement dels controls de l'entitat auditada i, si resultés rellevant, dels controls governamentals no és suficient per a provar-ne l'eficàcia operativa llevat que un cert grau d'automatització donés consistència a la implantació dels controls.

Valoració de riscos

84. L'auditor valorarà els riscos d'incorrecció material dels estats financers i de les afirmacions sobre tipus de transaccions, saldos comptables i informació que s'haja de revelar, a fi d'obtenir una base per a dissenyar i realitzar els procediments d'auditoria posteriors.

85. Els procediments de valoració de riscos poden incloure:

- indagacions amb la direcció i el personal de l'entitat auditada, sempre que, segons el parer de l'auditor, poguessen aportar informació que ajude a identificar riscos d'incorrecció material deguts a frau o error;
- procediments analítics;
- Observació i inspecció.

86. Els riscos d'incorrecció material s'hauran d'identificar i valorar tant en els estats financers com en les afirmacions sobre tipus de transaccions, saldos comptables i informació que s'haja de revelar que li proporcionen una base per a dissenyar i realitzar els procediments d'auditoria posteriors. Amb aquesta finalitat l'auditor necessita:

- identificar els riscos al llarg del procés seguit per a obtenir un millor coneixement de l'entitat auditada i del seu entorn, examinant els controls rellevants que es relacionen amb els riscos i considerant els tipus de transaccions, saldos comptables i informació que s'haja de revelar en els estats financers;
- valorar els riscos identificats i avaluar si es relacionen d'una manera més generalitzada amb els estats financers en el seu conjunt i poden afectar potencialment moltes afirmacions;
- relacionar els riscos identificats amb possibles incorreccions en les afirmacions, tenint en compte els controls rellevants que l'auditor té intenció de provar; i
- considerar la probabilitat que hi haja incorreccions, inclosa la possibilitat de múltiples incorreccions, i si la incorrecció potencial podria, per la seua magnitud, constituir una incorrecció material.

87. Com a part de la valoració de riscos, l'auditor determinarà si algun dels riscos identificats és, al seu parer, significatiu. A l'hora d'exercir el seu judici, l'auditor haurà d'excloure els efectes dels controls identificats relacionats amb el risc. I en jutjar quins riscos són significatius, l'auditor haurà de considerar almenys les qüestions següents:

- si es tracta d'un risc de frau;
- si el risc està relacionat amb esdeveniments econòmics significatius i recents, comptables o d'un altre tipus, i per tant requereix d'atenció específica;
- la complexitat de les transaccions;
- si el risc afecta transaccions significatives amb parts vinculades;
- el grau de subjectivitat del mesurament de la informació financera relacionada amb el risc, especialment aquells mesuraments que involucren un alt grau d'incertesa;
- si el risc afecta transaccions significatives alienes al curs normal de l'activitat de l'entitat auditada o que per altres raons semblen inusuals, i
- si el risc també afecta el compliment de lleis i reglaments.

88. La identificació i valoració dels riscos d'incorrecció material, tant pel que fa a l'estat financer com a les afirmacions i els controls corresponents, dels quals l'auditor tinga coneixement hauran d'estar suficientment documentats.

Respostes als riscos valorats

89. L'auditor ha d'actuar de manera apropiada a l'hora d'abordar els riscos valorats d'incorrecció material en els estats financers.

90. Les respostes als riscos valorats inclouen el disseny de procediments d'auditoria que aborden els dits riscos, com ara els procediments substantius i les proves de compliment. Els procediments substantius inclouen tant proves de detall com procediments analítics substantius dels diferents tipus de transaccions, saldos de comptes i la informació que s'haja de revelar.

91. La naturalesa, moment de realització i extensió dels procediments d'auditoria es basen, i hi responen, en els riscos valorats d'incorrecció material pel que fa a les afirmacions. Quan dissenya els procediments d'auditoria necessaris, l'auditor haurà de considerar les raons d'aquests riscos per a cada tipus de transacció, saldo de compte i informació que s'haja de revelar. Aquestes raons poden incloure el risc inherent a les transaccions (la probabilitat d'una incorrecció material a causa de les característiques particulars del tipus de transacció, saldo de compte o informació que s'haja de revelar) i el risc de control (que la valoració de riscos prenga en compte els controls rellevants).

92. La revisió del risc de control requereix que l'auditor obtinga evidència que els controls operen de manera eficaç (és a dir, l'auditor busca confiar en l'eficàcia operativa dels controls quan determina la naturalesa, moment de realització i extensió dels procediments substantius).

93. Quan dissenye i realitze les proves dels controls rellevants per a obtenir evidència suficient i adequada de la seua eficàcia operativa, l'auditor haurà de considerar que, com major siga la confiança que es deposita en l'eficàcia d'un control, més convincent ha de ser l'evidència d'auditoria que se n'obté.

94. L'auditor dissenyarà i portarà a terme procediments substantius per a cada tipus de transacció, saldo de compte i informació que s'haja de revelar que resulte material, sense que importen els riscos valorats d'incorrecció.

95. L'auditor sempre ha de realitzar algunes proves substantives, sense que importe si els controls han sigut provats. A més, si l'auditor ha determinat que un risc valorat d'incorrecció material pel que fa a les afirmacions és significatiu, aplicarà procediments substantius que responguen específicament a aquest risc. Quan la forma d'enfocar un risc significatiu consistisca únicament en procediments substantius, aquests procediments inclouran proves de detall.

Consideracions relatives al frau en una auditoria d'estats financers

96. L'auditor ha d'identificar i valorar els riscos d'incorrecció material en els estats financers a causa de frau, obtenir evidència suficient i adequada als dits riscos i respondre adequadament al frau o sospita de frau identificat durant l'auditoria.

97. La responsabilitat per la prevenció i detecció de frau recau principalment en la direcció i en els responsables del govern de l'entitat. És important que la direcció, sota la supervisió dels responsables del govern, pose gran èmfasi en la prevenció del frau (limitant les oportunitats perquè es cometa) i dissuadint els individus de cometre'l a causa de la probabilitat que es detecte i se sancione. L'auditor és responsable d'obtenir una seguretat raonable que els estats financers considerats en el seu conjunt estiguen lliures d'incorreccions materials degudes a frau o error.

98. Les incorreccions en els estats financers es poden deure a frau o error. El factor que distingeix el frau de l'error és si l'acció que dóna lloc a la incorrecció va ser intencionada o no. Encara que el frau és un concepte jurídic de gran amplitud, l'auditor s'ocupa únicament de frauds que causen incorreccions materials en els estats financers. Dos tipus d'incorreccions intencionades són rellevants per a l'auditor: les que resulten d'una informació financera fraudulenta i les que resulten d'una apropiació indeguda d'actius.

99. S'espera que l'auditor mantinga una actitud d'escepticisme professional al llarg de tota l'auditoria, i que reconega la possibilitat d'incorreccions materials degudes a frau tant dels estats financers com en relació amb afirmacions sobre diferents tipus de transaccions, saldos de comptes i la informació que s'haja de revelar, a pesar de la seua possible experiència prèvia sobre la honradesa i integritat de la direcció i dels responsables del govern de l'entitat.

A l'hora de portar a terme els procediments de valoració de riscos i les activitats relacionades per a obtenir un millor coneixement de l'entitat auditada i del seu entorn, l'auditor haurà de buscar informació que pugui usar-se per a identificar els riscos d'incorrecció material deguts a frau.

100. Les àrees en què els auditors hauran d'estar alerta als riscos de frau que poguessen portar a incorrecció material poden incloure les contractacions públiques, les subvencions, les privatitzacions, el falsejament de resultats o d'informació i el mal ús de l'autoritat. A l'hora de desplegar normes basades en aquests principis fonamentals, la guia sobre les àrees de risc de frau continguda en la ISSAI 1240 pot ser de gran ajuda.

101. Els requisits per a informar del frau en el sector públic poden estar subjectes a disposicions específiques en el mandat d'auditoria o en determinades lleis i reglaments, i és probable que l'auditor haja de comunicar aquestes qüestions a instàncies diferents de l'entitat auditada, com ara els òrgans legislatius, el Tribunal de Comptes o les autoritats judicials i fiscals. En alguns entorns pot existir l'obligació específica de remetre els indicis de frau a determinats òrgans d'investigació i fins i tot la de cooperar amb aquests organismes per tal de determinar si s'ha produït frau o abús d'autoritat en l'exercici del càrrec per part de les autoritats. Els auditors també poden prendre en consideració que l'ús de fons públics tendeix a augmentar el perfil del frau. Com a resultat, és probable que els auditors necessiten complir amb les expectatives públiques pel que fa a la detecció de fraus. La ISSAI 1240 fa referència a la possibilitat d'estendre les responsabilitats d'informació dins del sector públic a fi d'abordar la preocupació que hi ha per la rendició de comptes públics.

Consideracions sobre el principi d'entitat en funcionament o principi de gestió continuada

102. L'auditor ha de considerar la possibilitat que hi haja fets o condicions que poguessen posar en dubte la capacitat de l'entitat auditada per a continuar funcionant en el futur.

103. Els estats financers normalment es preparen d'acord amb la hipòtesi que l'entitat auditada és una entitat en funcionament, és a dir, s'aplica el principi de gestió continuada, i que continuarà complint amb les seues obligacions en un futur immediat. En avaluar si aquest supòsit és correcte, els responsables de la preparació dels estats financers prenen en compte tota la informació disponible per a un futur immediat. Els estats financers amb fins generals es preparen sobre aquesta base llevat que, d'acord amb la normativa, s'haja decidit la liquidació de l'entitat auditada.

104. El concepte "en funcionament" pot tenir poca o cap rellevància per a les administracions públiques en sentit estricte. Quan aquestes organitzacions són eliminades o fusionades amb altres, els seus actius i passius normalment són assumits per altres entitats públiques. Això no obstant, en un altre tipus d'entitats, com les empreses públiques, consorcis, fundacions públiques o societats mixtes, aquest podria no ser el cas. La responsabilitat

d'executar els programes del govern també pot delegar-se en organitzacions del sector privat, com ara fundacions o empreses privades, però els programes poden continuar sent auditats per la ICEX. Hi ha una tendència general quant a l'externalització, el que fa que el concepte d'entitat en funcionament i el judici de l'auditor sobre la matèria siguin cada vegada més rellevants per a les auditories del sector públic.

105. Alguns marcs d'informació financera contenen un requisit explícit que exigeix a la direcció fer una avaluació específica de la capacitat de l'entitat auditada per a continuar funcionant en el futur, així com normes relatives als assumptes que s'han de considerar i a la divulgació que se n'ha de fer. Com que la hipòtesi de l'entitat en funcionament o gestió continuada és un principi fonamental en la preparació dels estats financers, la direcció ha d'avaluar la capacitat de l'entitat auditada per a continuar funcionant en el futur, fins i tot si el marc d'informació financera no li ho exigís de manera explícita.

106. L'auditor ha d'obtenir evidència suficient i adequada sobre l'ús apropiat per part de la direcció de la hipòtesi de gestió continuada o entitat en funcionament en la preparació i presentació dels estats financers, i haurà d'emetre una conclusió per indicar que no hi ha cap incertesa significativa sobre la capacitat d'aquesta entitat per a continuar operant. Si els estats financers es van preparar sobre la base de gestió continuada o entitat en funcionament, però al parer de l'auditor l'ús d'aquest supòsit fos inapropiat, l'auditor haurà d'expressar una opinió adversa. Si l'auditor conclou que l'ús del dit supòsit és apropiat d'acord amb les circumstàncies i que se'n va informar adequadament en els estats financers, però que hi ha certa incertesa significativa, llavors haurà d'expressar una opinió favorable o no modificada i incloure-hi un paràgraf d'èmfasi. Si aquesta divulgació no es fa en els estats financers, l'auditor haurà d'expressar una opinió adversa o amb excepcions, segons que corresponga, de acuerdo amb la ISSAI 1705.

107. El grau de consideració dependrà dels fets concrets, tenint en compte, a més, que les avaluacions de la hipòtesi de gestió continuada o entitat en funcionament no es dedueixen directament de proves de solvència que normalment es fan servir en les empreses comercials. En certes circumstàncies, encara que les proves normals de liquiditat i solvència puguin semblar desfavorables, hi ha altres factors que poden suggerir que l'entitat auditada és, però, una entitat en funcionament. Per exemple:

- en avaluar si una Administració Pública té la capacitat de continuar funcionant en el futur, la possibilitat d'establir tributs o altres exaccions permetrà a algunes entitats

auditades ser considerades com a entitats en funcionament, fins i tot encara que suporten llargs períodes de dèficits de tresoreria, i

- l'avaluació de la situació financera d'una entitat auditada en la data de l'informe podia suggerir que l'ús de la hipòtesi d'entitat en funcionament en la preparació dels seus estats financers no és apropiat. Això no obstant, és possible que hi haja compromisos de finançament plurianuals o altres convenis que poguessen assegurar la continuïtat de l'activitat de l'entitat auditada.

108. En termes generals, determinar si la hipòtesi d'entitat en funcionament és adequada resulta més rellevant per a entitats auditades individualment que no per a una administració fiscalitzada en el seu conjunt. En el cas de les entitats auditades individualment, abans de concloure si l'ús del dit supòsit és apropiat, és probable que els responsables de la preparació dels estats financers necessiten considerar una àmplia varietat de factors entorn dels resultats actuals i els esperats, la reestructuració previsible d'unitats organitzatives, les estimacions d'ingressos o la possibilitat de continuar rebent finançament del govern i d'altres fonts potencials de finançament.

109. Quan porte a terme els procediments de valoració del risc, l'auditor ha de considerar si hi ha fets i condicions que puguin posar en dubte la capacitat de l'entitat auditada per continuar funcionant en el futur. Per a formar-se una idea de la capacitat de l'entitat auditada de continuar les seues activitats, l'auditor haurà d'examinar dos factors separats que de vegades se solapen:

- el risc associat a canvis en la direcció de les polítiques (per exemple, quan hi ha un canvi de govern); i
- el risc, menys comú, operatiu o comercial (per exemple, quan una entitat auditada manca de prou fons de maniobra per continuar amb les seues activitats al nivell actual).

Consideracions relatives a lleis i reglaments en una auditoria d'estats financers

110. L'auditor ha d'identificar els riscos d'incorrecció material deguts a l'incompliment directe i significatiu de lleis, reglaments o altres disposicions. La identificació d'aquests riscos s'haurà de basar en un coneixement general del marc legal i regulatori aplicable a l'entorn específic en què opera l'entitat auditada, incloent-hi la forma en què aquesta compleix amb el dit marc.

L'auditor haurà d'obtenir evidència d'auditoria suficient i adequada relativa al compliment de les lleis i reglaments que generalment tenen un efecte directe i significatiu en la determinació dels imports materials i la informació que s'haja de revelar en els estats financers.

111. S'espera que l'auditor obtinga una seguretat raonable que els estats financers, considerats en el seu conjunt, estiguen lliures d'incorreccions materials degudes a frau o error. Això no obstant, l'auditor no és responsable de prevenir incompliments i no se li pot exigir que detecte tots els casos d'incompliment de qualsevol disposició legal o reglamentària.

112. En la realització d'una auditoria d'estats financers conformement a les normes coherents o basades en la ISSAI-ES 200, l'auditor necessita tenir un coneixement del marc legal i reglamentari aplicable a l'entitat.

113. L'efecte de les disposicions legals i reglamentàries sobre els estats financers varia considerablement. Les disposicions legals i reglamentàries a les quals una entitat està subjecta constitueixen el seu marc normatiu. Algunes disposicions tenen un efecte directe sobre els estats financers, ja que determinen les quantitats i la informació que s'ha de revelar en els estats financers d'una entitat. Unes altres disposicions les ha de complir la direcció i estableixen els preceptes d'acord amb els quals s'autoritza l'entitat a portar la seua activitat, però no tenen un efecte directe sobre els estats financers de l'entitat.

114. L'incompliment de les disposicions legals i reglamentàries pot originar la imposició de multes, litigis o tenir altres conseqüències per a l'entitat, el que pot tenir un efecte material sobre els estats financers.

115. Sovint el marc d'informació financera també pot incloure, entre altres, un informe pressupostari, un informe d'assignacions de recursos o un informe sobre els resultats. Quan el marc incloga aquesta mena d'informació, l'auditor haurà de considerar les lleis i reglaments específics que li poguessen afectar directament o indirectament. Especialment rellevant pot resultar la contractació administrativa i la concessió de subvencions.

116. Els assumptes que involucren l'incompliment de lleis i reglaments i que arriben a ser del coneixement de l'auditor durant el curs de l'auditoria hauran de comunicar-se a la direcció, llevat que siguin clarament irrelevants. Tanmateix, el mandat d'auditoria o les obligacions de les entitats públiques que deriven de les lleis, reglaments o altres disposicions poden plantejar objectius addicionals, com ara la responsabilitat d'informar sobre tots els casos d'incompliment de la normativa, fins i tot els clarament intrascendents.

117. Aquest enfocament més ampli d'informació pot, per exemple, incloure l'obligació d'expressar una opinió separada pel que fa al compliment de l'entitat auditada amb les lleis i reglaments o informar dels casos d'incompliment. Aquests objectius addicionals es tracten en la ISSAI 400 – Principis Fonamentals de l'Auditoria de Compliment i les directrius corresponents. No obstant això, fins i tot allà on no hi haja els dits objectius addicionals, hi pot haver expectatives públiques generals pel que fa a la necessitat que la ICEX informe de qualsevol incompliment davant les autoritats i els usuaris dels informes. Per tant, els auditors hauran de tenir en ment aquestes expectatives i mantenir-se alerta davant casos d'incompliment.

Evidència d'auditoria

118. L'auditor ha de portar a terme els procediments d'auditoria de manera que pugui obtenir evidència suficient i adequada per a assolir conclusions en què basar la seua opinió.

119. Els procediments d'auditoria hauran de ser adequats, tenint en compte les circumstàncies, a fi d'obtenir evidència d'auditoria suficient i adequada. L'evidència d'auditoria prové de la informació que continguen els registres comptables que serveixen de base per als estats financers i d'altres fonts. L'auditor haurà de considerar tant la rellevància com la fiabilitat de la informació que s'usarà com a evidència. Una auditoria d'estats financers rarament comporta la comprovació de l'autenticitat de documents, i l'auditor no ha sigut format per fer-la ni s'espera que siga un expert en la dita comprovació. Tanmateix l'auditor haurà de considerar la fiabilitat de la informació que s'usarà com a evidència, incloent-hi fotocòpies, faxos, microfilms, arxius digitalitzats o un altre tipus de documents electrònics, i haurà d'analitzar, quan això siga rellevant, els controls que hi haja per a preparar-los i mantenir-los.

120. L'evidència d'auditoria haurà de ser suficient i adequada. La suficiència és una mesura de la quantitat, mentre que l'adequació es relaciona amb la qualitat d'aquesta –la seua rellevància i fiabilitat–. La quantitat de l'evidència requerida depén del risc d'incorrecció material en la informació de la matèria en qüestió (com major siga el risc, és probable que es requerisca més evidència) i de la qualitat d'aquesta (com major siga la qualitat, menys se'n necessitarà). En conseqüència, la suficiència i adequació de l'evidència estan interrelacionades. No obstant això, el simple fet d'obtenir més evidència no compensa que li falte qualitat.

121. La fiabilitat de l'evidència depén del seu origen i naturalesa, així com de les circumstàncies específiques en les quals es va obtenir. Es poden fer generalitzacions sobre la

fiabilitat de diferents tipus d'evidència, encara que amb excepcions importants. Fins i tot quan l'evidència s'obté de fonts externes a l'entitat auditada, com les confirmacions de tercers, hi pot haver circumstàncies que afecten la fiabilitat de la informació. Així doncs, tot i reconèixer l'existència d'aquestes excepcions, les generalitzacions següents sobre la fiabilitat de l'evidència poden ser útils:

- L'evidència és més fiable quan s'obté de fonts independents externes a l'entitat auditada.
- L'evidència que es genera internament és més fiable quan els controls relacionats són efectius.
- L'evidència obtinguda directament per l'auditor (per exemple, a través de l'observació de l'aplicació d'un control) és més fiable que l'evidència obtinguda indirectament o per inferència (per exemple, a través de preguntes sobre l'aplicació d'un control).
- L'evidència és més fiable quan hi ha en forma documental, ja siga en paper, format electrònic o qualsevol altre mitjà (per exemple, una acta o fins i tot un enregistrament d'una reunió d'un òrgan col·legiat, és més solvent que una manifestació oral en relació amb allò que s'hi haja esdevingut).
- L'evidència que proporcionen documents originals és més fiable que l'evidència que proporcionen fotocòpies.

122. Una major seguretat s'aconsegueix mitjançant una evidència consistent obtinguda de diverses fonts o de naturalesa diferent, en lloc d'elements d'evidència considerats de manera individual. A més, obtenint evidència de diverses fonts o de naturalesa diferent és possible identificar elements individuals poc fiables.

123. L'evidència d'auditoria es pot obtenir examinant els registres comptables. Igual com la informació que justifica les afirmacions de la direcció, s'ha de prendre en consideració qualsevol informació que les contradiga. En el cas dels estats financers del sector públic, sovint la direcció afirma que les transaccions i fets s'han portat a terme conformement amb la normativa aplicable i aquestes afirmacions poden caure dins de l'àmbit d'una auditoria financera. També pot ser necessari que els auditors del sector públic consideren els requisits i recomanacions dels Principis Fonamentals de les Auditories de Compliment i les directrius corresponents a l'hora de desenvolupar o adoptar normes.

124. Quan adopten o desenvolupen normes d'auditoria, les ICEX també han de considerar la necessitat de diversos requisits a fi d'obtenir evidència d'auditoria suficient i adequada en relació amb:

- l'ús de confirmacions externes com a evidència d'auditoria;
- l'evidència d'auditoria derivada de procediments analítics i diferents tècniques de mostreig;
- l'evidència d'auditoria a partir de l'aplicació del valor raonable, si és rellevant;
- l'evidència d'auditoria quan l'entitat auditada té parts vinculades;
- l'evidència d'auditoria provinent de la utilització per part de l'entitat auditada d'organitzacions de servei;
- l'evidència d'auditoria originada en àrees d'auditoria interna o, quan la llei i els reglaments ho permeten i es considera rellevant, el suport d'auditoris interns;
- l'evidència d'auditoria d'experts externs;
- l'ús de manifestacions escrites per a sustentar l'evidència d'auditoria.

Una major orientació sobre aquests procediments i requeriments es troba en les ISSAI de nivell 4, que poden ser d'ajuda per a les ICEX per tal de desenvolupar els requeriments en aquestes àrees.

125. En certs entorns, les ICEX poden estar subjectes a lleis i reglaments que requerisquen el coneixement i seguiment de procediments precisos relacionats amb les normes d'evidència. Els auditors del sector públic hauran de familiaritzar-se amb aquestes polítiques i procediments que descriuen els requisits addicionals relacionats amb l'evidència d'auditoria i estan dissenyats per a garantir el compliment de les normes aplicables.

Fets posteriors al tancament

126. L'auditor ha d'obtenir evidència d'auditoria suficient i adequada en relació amb els fets esdevinguts entre la data dels estats financers i la data de l'informe d'auditoria sempre que impliquen un ajust dels estats financers o una explicació en aquests. L'auditor també haurà de reaccionar adequadament davant els fets que arriben al seu coneixement després de la data de l'informe d'auditoria i que, si haguessen sigut coneguts per l'auditor en la data esmentada, podrien haver-lo portat a rectificar l'informe d'auditoria.

127. Els procediments d'auditoria hauran de dissenyar-se per cobrir el període que va de la data dels estats financers a la data més pròxima possible a la de l'informe d'auditoria. Això no obstant, no s'espera que l'auditor realitzi procediments addicionals pel que fa a qüestions en què els procediments previs han proporcionat conclusions satisfactòries. Els estats financers es poden veure afectats per cert tipus de fets posteriors que s'esdevenen després de la data dels estats financers. Molts marcs d'informació financera es refereixen específicament a aquests fets. Normalment, s'identifiquen dos tipus de fets:

- fets que proporcionen evidència sobre condicions que existien en la data d'elaboració dels estats financers; i
- fets que proporcionen evidència sobre condicions que sorgiren després de la data dels estats financers.

128. Els procediments per a obtenir evidència d'auditoria suficient i adequada poden incloure:

- L'obtenció de coneixement de qualsevol procediment establert per la direcció per garantir que s'identifiquen els fets posteriors al tancament.
- La indagació davant la direcció i, quan corresponga, davant els responsables del govern de l'entitat, sobre la possibilitat que hagen ocorregut fets posteriors al tancament que puguin afectar els estats financers.
- La lectura de les actes posteriors a la data dels estats financers.
- La lectura dels últims estats financers intermedis de l'entitat posteriors al tancament, si n'hi hagués.

Quan facen indagacions amb la direcció, és possible que els auditors necessiten considerar qualsevol fet posterior rellevant per a la capacitat de l'entitat pública sobre el compliment dels objectius del seu programa o activitat i que, per tant, pugui afectar la presentació de la informació de resultats en els estats financers.

129. L'auditor no té cap obligació de realitzar procediments d'auditoria en els estats financers després de la data del seu informe. Això no obstant, hauran d'adoptar-se les mesures adequades si amb posterioritat a la data de l'informe d'auditoria, però abans que els estats financers hagen sigut publicats, un fet arribés al coneixement de l'auditor i aquest fet, en cas d'haver-lo sabut en la data de l'informe, pogués haver sigut causa per fer-hi una correcció. Les accions esmentades poden incloure:

- discutir l'assumpte amb la direcció i, si és el cas, amb els responsables del govern de l'entitat,
- determinar si els estats financers necessiten corregir-se i, si és així,
- indagar com pretén abordar la direcció l'assumpte en els estats financers.

Avaluació de les incorreccions

130. L'auditor ha de mantenir un registre complet de les incorreccions identificades durant l'auditoria, i comunicar a la direcció i als responsables del govern de l'entitat, segons corresponga i de manera oportuna, totes les incorreccions registrades en el curs d'aquesta.

131. Les incorreccions no corregides hauran d'avaluar-se per conèixer-ne la materialitat, individualment i en el seu conjunt, a fi de determinar l'efecte que poguessen tenir sobre l'opinió expressada en l'informe d'auditoria.

132. L'auditor haurà d'instar la direcció a esmenar, si això és factible, les incorreccions, i si la direcció es nega a corregir-ne algunes o totes, l'auditor l'haurà d'esbrinar les raons justificatives.

133. Normalment les incorreccions que són clarament insignificants no necessiten comunicar-se, llevat que l'auditor per mandat haja d'informar-ne de totes. L'auditor necessita determinar si les incorreccions no esmenades són materials individualment o en el seu conjunt. Pel que fa a això, l'auditor haurà de considerar:

- la magnitud i la naturalesa de les incorreccions, tant en relació amb determinats tipus de transaccions, saldos comptables o informació que s'haja de revelar com en relació amb els estats financers en el seu conjunt, i les circumstàncies específiques en què s'han produït; i
- l'efecte de les incorreccions no esmenades relatives a períodes anteriors sobre els tipus de transaccions, saldos comptables o informació que s'haja de revelar i que siguin rellevants, i sobre els estats financers en el seu conjunt.

Una major orientació sobre l'avaluació d'errors es troba en la ISSAI 1450.

Principis relacionats amb l'informe

Formació d'una opinió i elaboració de l'informe sobre els estats financers

134. L'auditor ha de formar-se una opinió, d'acord amb l'avaluació de les conclusions tretes de l'evidència d'auditoria que s'hagen obtingut, sobre si els estats financers en el seu conjunt

han sigut preparats conformement amb el marc d'informació financera aplicable. Aquesta opinió haurà d'expressar-se clarament en un informe escrit en el qual es descriuen les bases de la dita opinió.

135. Habitualment els objectius d'una auditoria financera del sector públic són més amplis que una simple expressió d'una opinió sobre si els estats financers han sigut preparats, en tots els aspectes importants, conformement amb el marc d'informació financera aplicable. El mandat legal de fiscalització o la sol·licitud de l'òrgan legislatiu corresponent poden incloure objectius addicionals d'igual importància a l'opinió sobre els estats financers. Aquests objectius addicionals poden incloure actuacions de fiscalització i informació relatives a, per exemple, qualsevol investigació sobre l'incompliment de la normativa. Tanmateix, fins i tot on no s'han establert objectius addicionals, hi pot haver expectatives públiques generals que exigeixen informar sobre l'incompliment de la normativa o en relació amb l'eficàcia dels controls interns.

136. Els auditors amb la responsabilitat d'elaborar i presentar informes de compliment o incompliment amb la normativa poden considerar els Principis Fonamentals de les Auditories de Compliment i les directrius corresponents.

137. A fi d'emetre una opinió, l'auditor en primer lloc ha de concloure si s'ha obtingut una seguretat raonable segons la qual els estats financers en el seu conjunt estan lliures d'incorreccions materials, ja siguin degudes a frau o error. Aquesta conclusió ha de tenir en compte:

- Si s'ha obtingut evidència suficient i adequada;
- Si les incorreccions no esmenades són materials, individualment o en el seu conjunt;
- L'avaluació de l'auditor pel que fa als punts següents, que cal tenir en compte quan es determina el contingut de l'opinió:
 - si els estats financers han sigut preparats en tots els aspectes materials d'acord amb els requisits del marc d'informació financera aplicable, incloent-hi qualsevol consideració sobre aspectes qualitius de les pràctiques comptables de l'entitat, com seria una possible parcialitat en els judicis de la direcció;
 - si els estats financers revelen adequadament les polítiques comptables significatives seleccionades i aplicades;
 - si les polítiques comptables seleccionades i aplicades són congruents amb el marc d'informació financera aplicable i si són adequades;

- si les estimacions comptables fetes per la direcció són raonables;
 - si la informació presentada en els estats financers és rellevant, fiable, comparable i comprensible,
 - si els estats financers revelen informació adequada que permeti als seus usuaris entendre l'efecte de les transaccions i els fets que resulten materials, sobre la informació inclosa en els estats financers,
 - si la terminologia usada en els estats financers, incloent-hi el títol de cada un, és adequada,
 - si els estats financers consideren o descriuen adequadament el marc d'informació financera aplicable.
- Quan els estats financers es preparen de conformitat amb un marc d'imatge fidel, la conclusió inclourà també l'avaluació de si n'expressen la imatge fidel. En avaluar si tals estats l'expressen, l'auditor considerarà:
 - la presentació, l'estructura i el contingut globals dels estats financers, i
 - si els estats financers, incloses les notes explicatives, presenten les transaccions i els fets subjacents de manera que n'expressen la imatge fidel.

Forma de l'opinió

138. L'auditor haurà d'emetre una opinió no modificada (o favorable) quan conclouga que els estats financers han sigut preparats, en tots els aspectes materials, conformement amb el marc d'informació financera aplicable. D'altra banda, si l'auditor conclou que sobre la base de l'evidència de l'auditoria obtinguda, els estats financers, en el seu conjunt, presenten incorreccions materials, o si no és capaç d'obtenir evidència d'auditoria suficient i adequada per a concloure que els estats financers, en conjunt, no presenten incorreccions materials, aleshores l'auditor haurà de modificar l'opinió que apareix en el seu informe, d'acord amb la secció "Determinant el tipus de modificació a l'opinió" (normes 143 a 147).

139. Si els estats financers preparats de conformitat amb els requisits d'un marc d'imatge fidel, no aconsegueixen una presentació adequada de dita imatge, l'auditor haurà de discutir l'assumpte amb la direcció i, depenent dels requisits del marc d'informació financera aplicable i de la manera en què es resolga la qüestió, determinarà si cal expressar una opinió modificada en l'informe d'auditoria.

Elements necessaris en l'informe d'auditoria financera

140. L'informe d'auditoria serà escrit i contindrà els elements següents:

- Un títol que indique clarament que és l'informe d'una ICEX.
- Un destinatari, segons ho requerisquen les circumstàncies del treball.
- Un paràgraf introductori en el qual:
 - (1) identifique l'entitat els estats financers de la qual s'han auditat
 - (2) manifeste que els estats financers han sigut auditats
 - (3) identifique el títol de cada estat que forma part dels estats financers
 - (4) remeta al resum de les polítiques comptables significatives i altra informació explicativa i
 - (5) especifique la data o període cobert per cada estat financer auditat.
- Una secció amb l'encapçalament "Responsabilitat de la direcció pel que fa als estats financers", en què assenyalen que la direcció és responsable dels estats financers, d'acord amb el marc d'informació financera aplicable, i dels controls interns orientats a garantir que la preparació dels estats financers està lliure d'incorreccions materials, ja siga a causa de frau o d'error.
- Una secció amb l'encapçalament "Responsabilitat de la ICEX", on s'indique que la responsabilitat de l'ICEX és expressar una opinió basada en l'auditoria dels estats financers i descriu una auditoria com aquella que inclou procediments que permeten obtenir evidència d'auditoria sobre els imports i la informació revelada dels estats financers, depenent dels procediments seleccionats del judici de l'auditor respecte, entre altres, als riscos d'incorrecció material dels estats financers, ja siga a causa del frau o l'error. En fer la valoració dels riscos, l'auditor haurà de considerar els controls interns que siguen rellevants per a preparar els estats financers de l'entitat i dissenyar procediments d'auditoria que siguen apropiats d'acord amb les circumstàncies. Aquesta secció també s'haurà de referir a l'avaluació de la pertinença de les polítiques comptables utilitzades i a la racionalitat de les estimacions comptables fetes per la direcció, així com a la presentació general dels estats financers. S'hi haurà d'indicar també si l'auditor creu que l'evidència de l'auditoria obtinguda és suficient i adequada per a proporcionar una base que permeti sustentar la seua opinió.

- Una secció amb l'encapçalament "Opinió", que haurà d'usar una de les frases següents o el seu equivalent, a l'hora d'expressar o emetre una opinió favorable, o no modificada, dels estats financers, preparats d'acord amb un marc d'imatge fidel i sempre que les disposicions legals no establisquen una altra cosa:
 - Els estats financers presenten fidelment en tots els aspectes materials... d'acord amb [el marc d'informació financera aplicable]; o
 - Els estats financers expressen la imatge fidel de... d'acord amb [el marc d'informació financera aplicable].

En expressar una opinió favorable o no modificada dels estats financers preparats conformement amb un marc de compliment, l'opinió de l'auditor haurà d'expressar que els estats financers han sigut preparats en tots els aspectes materials... d'acord amb [el marc d'informació financera aplicable].

L'opinió de l'auditor haurà d'identificar amb precisió el marc de referència (PGC, PGCP, IMNCL2013,...)

- Si cal, o segons ho determine l'auditor, una secció amb l'encapçalament "Informe sobre altres requisits legals i reglamentaris", segons corresponga al contingut de la secció, indicant les altres responsabilitats d'informació addicionals al requisit d'informar sobre els estats financers.
- La signatura del responsable de la ICEX.
- La data de l'informe que no serà anterior a la data en què l'auditor va obtenir evidència suficient i adequada en la qual sustenta la seua opinió dels estats financers, tot incloent-hi l'evidència que:
 - tots els estats que formen part dels estats financers, notes explicatives i tot, han sigut preparats, i
 - aquells amb una autoritat reconeguda han manifestat que assumeixen la responsabilitat dels dits estats financers.
- El lloc d'emissió que coincidirà amb la seu de la ICEX.

141. A més de l'opinió, és possible que per llei o una altra norma aplicable, l'auditor haja d'informar sobre les observacions i troballes que no hagen afectat l'opinió ni cap de les recomanacions efectuades. Aquests aspectes hauran de diferenciar-se de l'opinió.

Modificacions a l'opinió en l'informe d'auditoria

142. L'auditor haurà de modificar l'opinió continguda en el seu informe si conclou que basant-se en l'evidència de l'auditoria obtinguda, els estats financers en conjunt presenten incorreccions materials o si l'auditor no va ser capaç d'obtenir evidència d'auditoria suficient i adequada per a concloure que els estats financers en conjunt estan lliures d'incorreccions materials. Els auditors poden emetre tres tipus d'opinions modificades: una opinió amb excepcions, una opinió adversa (o desfavorable) i una abstenció (o denegació) d'opinió.

Determinant el tipus de modificació a l'opinió

143. La decisió respecte al tipus d'opinió modificada que resulta adequada depèn de:

- la naturalesa del fet que origina l'opinió modificada, és a dir, si els estats financers contenen incorreccions materials, o si poden contenir incorreccions materials en el cas de la impossibilitat d'obtenir evidència d'auditoria suficient i adequada; i
- el judici de l'auditor sobre la generalització dels efectes o possibles efectes del fet en els estats financers.

144. L'auditor haurà d'expressar una opinió amb excepcions si:

- (1) havent obtingut evidència d'auditoria suficient i adequada, conclou que les incorreccions, individualment o en conjunt, són materials però no generalitzades en relació amb els estats financers; o
- (2) l'auditor no va ser capaç d'obtenir evidència d'auditoria suficient i adequada sobre la qual basar la seua opinió, però conclou que els possibles efectes en els estats financers de qualsevol error no detectat, si hi havia, podrien ser materials encara que no generalitzats.

145. L'auditor haurà d'expressar una opinió adversa (o desfavorable) si havent obtingut evidència d'auditoria suficient i adequada, conclou que les incorreccions, individualment o en conjunt, són materials i generalitzades en els estats financers.

146. L'auditor haurà d'abstenir-se d'emetre (o denegar) una opinió si havent sigut incapaç d'obtenir evidència d'auditoria suficient i adequada sobre la qual basar la seua opinió, conclou que els efectes en els estats financers de qualsevol incorrecció no detectada, podrien ser materials i generalitzats. Si després d'iniciar el treball arriba al coneixement de l'auditor que la direcció ha imposat una limitació a l'abast de l'auditoria que a judici de l'auditor pogués derivar

en la necessitat d'expressar una opinió amb excepcions o abstenir-se d'opinar sobre els estats financers, l'auditor haurà de sol·licitar a l'administració que elimine dita limitació.

147. Si emet una opinió d'auditoria modificada, l'auditor també haurà de modificar l'encapçalament perquè corresponga amb el tipus d'opinió emesa. La ISSAI 1705 proporciona una guia addicional sobre el llenguatge específic que s'ha d'usar en emetre una opinió modificada i descriure la responsabilitat de l'auditor. També inclou exemples il·lustratius d'informes.

Paràgrafs d'èmfasi i d'altres qüestions en l'informe d'auditoria

148. Si l'auditor considera necessari cridar l'atenció dels usuaris sobre una qüestió o qüestions presentades o revelades en els estats financers que siga de tal importància que resulte fonamental per a entendre'ls, però hi ha evidència suficient i adequada que la qüestió no té incorreccions materials, aleshores caldrà incloure un paràgraf d'èmfasi en l'informe d'auditoria. Els paràgrafs d'èmfasi únicament s'hauran de referir a informació presentada o divulgada en els estats financers.

149. El paràgraf d'èmfasi haurà:

- d'incloure's immediatament després del paràgraf d'opinió;
- de dur l'encapçalament "Paràgraf d'èmfasi";
- d'incloure una clara referència a la qüestió que està emfatitzant-se i indicar on es pot trobar la informació rellevant que descriu plenament l'assumpte en qüestió d'estats financers; i
- indicar que l'auditor no expressa una opinió modificada en relació amb la qüestió que es ressalta.

150. Si l'auditor considera necessari comunicar un assumpte diferent dels presentats o revelats en els estats financers que al seu parer siga rellevant perquè els usuaris entenguin l'auditoria, les responsabilitats de l'auditor o l'informe d'auditoria, i amb la condició que no estiga prohibit legalment, es podrà introduir un paràgraf que duga l'encapçalament "Paràgraf sobre altres qüestions". Aquest paràgraf haurà d'aparèixer immediatament després de l'opinió i de qualsevol paràgraf d'èmfasi.

151. Si l'auditor desitja incloure un o els dos paràgrafs en l'informe d'auditoria, haurà de comunicar-ho als responsables del govern de l'entitat, així com la redacció proposada.

152. Les expectatives o manaments d'auditoria del sector públic poden ampliar les circumstàncies sota les quals seria rellevant incloure un paràgraf d'èmfasi (concernent a un assumpte divulgat de manera apropiada en els estats financers) o un paràgraf sobre altres qüestions (concernent a informació no divulgada en els estats financers).

Informació comparativa – xifres corresponents a períodes anteriors i estats financers comparatius

153. La "informació comparativa" es refereix als imports i la informació per revelar inclosos en els estats financers i relatius a un o més períodes anteriors. L'auditor haurà de determinar si els estats financers inclouen la informació comparativa requerida pel marc d'informació financera aplicable i si la dita informació està classificada correctament. Per a aconseguir això, l'auditor haurà d'avaluar si:

- la informació comparativa concorda amb els imports i altra informació presentada en el període anterior o, quan s'escaiga, si ha sigut reexpressada; i
- les polítiques comptables reflectides en la informació comparativa són coherents amb les aplicades en el període actual o, en el cas que hi haja hagut modificacions en les polítiques comptables, si els dits canvis han sigut degudament comptabilitzats i s'han presentat i revelat adequadament.

154. Si l'auditor detecta durant el període actual una possible incorrecció material en la informació comparativa, haurà de dur a terme els procediments d'auditoria addicionals que calguen, dependent de les circumstàncies per a obtenir evidència suficient i adequada sobre l'existència d'una incorrecció material.

155. La informació comparativa pot prendre la forma de xifres corresponents a períodes anteriors que s'inclouen com a part integral dels estats financers del període actual i l'objectiu del qual és ser tingudes en compte únicament en relació amb els imports i altra informació divulgada en el període actual.

Quan es presenten xifres corresponents a períodes anteriors, l'opinió de l'auditor no haurà de fer-ne referència tret de les circumstàncies següents:

- Si l'informe d'auditoria del període anterior, tal com es va emetre, inclou una opinió amb excepcions, una abstenció d'opinió o una opinió adversa, i si la qüestió que va originar l'opinió modificada resta sense resoldre's, aleshores l'auditor haurà d'expressar una opinió amb excepcions o una opinió adversa en l'informe d'auditoria

dels estats financers del període actual, modificat pel que fa a les xifres corresponents que s'hi inclouen.

- Si l'auditor obté evidència d'auditoria que hi ha una incorrecció material dels estats financers del període anterior sobre els quals es va emetre una opinió favorable o no modificada i les xifres corresponents no han sigut correctament reexpressades o no s'ha revelat la informació adequada, l'auditor haurà d'expressar una opinió amb excepcions o una opinió adversa en l'informe d'auditoria dels estats financers del període actual.
- Si els estats financers del període anterior no van ser auditats, l'auditor haurà de declarar en un paràgraf sobre altres qüestions que les xifres corresponents a períodes anteriors no han sigut auditades.

L'auditor ha de considerar aquestes circumstàncies usant l'any en curs per a comparar-lo i les condicions de materialitat per a l'any actual. Si es presenten estats financers comparatius, l'opinió de l'auditor s'haurà de referir a cada període per al qual es presenten i sobre el que s'expressa una opinió d'auditoria.

156. Quan s'informe sobre els estats financers del període anterior en connexió amb l'auditoria del període actual, l'auditor, en el cas que la seua opinió sobre els estats financers del període anterior diferisca de la que prèviament es va expressar, revelarà els motius fonamentals de la diferència d'opinió en un paràgraf sobre altres qüestions.

157. Si els estats financers del període anterior no van ser auditats, l'auditor haurà d'indicar en un paràgraf sobre altres qüestions que els estats financers comparatius no estan auditats. Això no eximeix l'auditor de la necessitat d'obtenir evidència d'auditoria suficient i adequada sobre que els saldos inicials no contenen incorreccions que afecten de manera material els estats financers del període actual. Una major orientació sobre la informació comparativa es troba en la ISSAI 1710.

Les responsabilitats de l'auditor pel que fa a una altra informació en documents que continguen estats financers auditats

158. L'auditor ha de llegir l'altra informació a fi d'identificar qualsevol inconsistència o error de fet que siguin significatius en els estats financers auditats. Si en llegir la dita informació, l'auditor identifica tal inconsistència o error de fet, haurà de determinar si els estats financers auditats o l'altra informació necessiten ser revisats. L'acció que l'auditor haja de prendre pot

incloure modificar l'opinió de l'auditor, notificar als responsables del govern de l'entitat o incloure un paràgraf d'"Altre assumpte" en l'informe d'auditoria.

159. Si l'auditor identifica una inconsistència o error de fet que siga material i que la direcció es negue a corregir, haurà de notificar-ho als responsables del govern de l'entitat. És possible que els auditors també hagen de notificar a altres parts o així ho decidisquen, com ara l'òrgan legislatiu. Una major orientació sobre les responsabilitats de l'auditor en relació amb altres documents es troba en la ISSAI 1720.

Consideracions especials – auditories d'estats financers preparats de conformitat amb un marc d'informació amb finalitats específiques

160. L'auditor ha d'opinar sobre l'acceptabilitat del marc d'informació financera aplicat en preparar els estats financers. En una auditoria d'estats financers amb fins específics l'auditor ha de conèixer:

- la finalitat per a la qual van se preparats els dits estats financers;
- els usuaris a qui es destina l'informe; i
- les mesures preses per la direcció per a determinar que el marc d'informació financera aplicable és acceptable ateses les circumstàncies i finalitats perseguides.

161. En la planificació i realització d'una auditoria d'estats financers amb fins específics l'auditor haurà de determinar si l'aplicació de les ISSAI requereix cap consideració especial, ateses les circumstàncies del treball.

162. En elaborar informes sobre estats financers amb fins específics, l'auditor ha de complir els mateixos requisits que per als estats financers amb fins generals. L'informe d'auditoria sobre estats financers amb finalitats específiques haurà de:

- descriure la finalitat per a la qual van ser preparats els estats financers; i
- fer referència a la responsabilitat de la direcció en determinar quin marc d'informació financera és aplicable en presència de diversos marcs susceptibles de ser utilitzats.

163. L'auditor ha d'incloure un paràgraf d'èmfasi i advertir als usuaris sobre el fet que els estats financers han sigut preparats d'acord amb un marc amb fins específics i que, com a resultat, és possible que no siguen adequats per a altres finalitats.

164. Una major orientació sobre les consideracions especials relacionades amb les auditories dels estats financers preparats d'acord amb un marc amb fins específics la trobem en la ISSAI 1800.

Consideracions especials – auditories d'un sol estat financer o d'un element, compte o partida específics d'un estat financer

165. En el cas de l'auditoria d'un sol estat financer o d'un element, compte o partida específics d'un estat financer, l'auditor ha de determinar primer si l'auditoria és factible. Els principis fonamentals són aplicables a auditories d'un sol estat financer o d'un element, compte o partida específics d'un estat financer, i no importa que l'auditor també haja d'auditar el conjunt complet d'estats financers de l'entitat. Si l'auditor no audita el conjunt complet dels estats financers, aleshores haurà de determinar si l'auditoria d'un sol estat financer o d'un element, compte o partida específics d'un estat financer és conforme amb els principis fonamentals establits en les ISSAI-ES.

166. L'auditor també ha de determinar si l'aplicació del marc d'informació financera donarà com a resultat una presentació que proporcione una exposició adequada de la informació que permeti als usuaris a qui es destina l'informe entendre la informació que proporciona l'estat financer o el seu element, així com l'efecte de les transaccions i dels fets materials sobre la dita informació.

167. L'auditor ha de considerar si la forma esperada d'opinió és adequada tenint en compte les circumstàncies del treball i haurà d'adaptar el seu informe, si cal.

168. Si l'auditor ha d'emetre un informe sobre un sol estat financer o d'un element, compte o partida específics d'un estat financer, i a més a més audita al mateix temps el conjunt complet d'estats financers de l'entitat, l'auditor haurà d'emetre una opinió separada per a cada treball.

169. Si l'opinió continguda en l'informe d'auditoria sobre el conjunt complet d'estats financers d'una entitat es modifica, o si l'informe inclou un paràgraf d'èmfasi o un paràgraf sobre altres qüestions, l'auditor haurà de determinar l'efecte que podia tenir en l'informe d'auditoria sobre un sol estat financer o d'un element, compte o partida específics d'un estat financer. Quan es considere adequat, l'auditor haurà de modificar l'opinió o incloure un paràgraf d'èmfasi o un paràgraf sobre altres qüestions en l'informe sobre un sol estat financer o d'un element, compte o partida específics d'un estat financer.

170. Si l'auditor conclou que cal expressar una opinió amb excepcions o abstenir-se de donar una opinió sobre el conjunt complet d'estats financers d'una entitat, l'auditor no podrà emetre una opinió no modificada o sense excepcions sobre un sol estat financer o d'un element, compte o partida específics d'un estat financer. Això es justifica perquè una opinió sense modificacions o sense excepcions estaria en contradicció amb l'opinió adversa o l'abstenció d'opinió dels estats financers en conjunt. La ISSAI 1805 ofereix orientació i requisits addicionals per a publicar aquests informes en combinació amb l'opinió sobre el conjunt complet d'estats financers.

Consideracions rellevants per a les auditories d'estats financers de grups (incloent els estats financers de la totalitat del govern)

171. Els auditors que hagen d'auditar estats financers de grups han d'obtenir evidència d'auditoria suficient i adequada relativa a la informació financera de tots els components del grup i del procés de consolidació per a poder emetre una opinió sobre si els estats financers de la totalitat del grup han sigut preparats en tots els aspectes importants d'acord amb el marc d'informació financera aplicable.

172. Els principis de la ISSAI-ES-200 són aplicables a totes les auditories d'estats financers del sector públic, ja es tracte de components individuals del govern o del govern en la seua totalitat. En situacions en què l'auditor ha d'auditar els estats financers d'un grup, com ara els comptes de tot un govern, s'apliquen consideracions i requisits especials. L'auditor que du a terme l'auditoria es coneix com auditor de grup, el qual ha d'establir una estratègia d'auditoria i desenvolupar un pla d'auditoria per a tot el grup. Els principis per a conèixer i entendre l'entitat inclouen un coneixement perfecte del grup, dels seus components i els seus entorns, tot incloent-hi els controls de tot el grup, així com el procés de consolidació. El coneixement que s'obté d'aquesta manera ha de ser suficient per a confirmar o revisar la identificació inicial dels components que poden ser significatius per als estats financers del grup i per a valorar els riscos d'incorrecció material, encara que es deguen a frau o error, en els estats financers del grup.

173. Els components dels estats financers del grup poden incloure, entre altres, agències, departaments, corporacions, fons, unitats, societats públiques, associacions i fundacions. Els components es consideren significatius:

- degut a la seua importància financera individual;

- si, per raó de la seua naturalesa o circumstàncies específiques, és possible que aporten riscos considerables d'incorrecció material als estats financers del grup;
- si involucren assumptes que són d'interès públic com ara la seguretat nacional, els projectes socials o els informes dels ingressos fiscals.

174. En el sector públic pot ser difícil determinar quins components s'han d'incloure en els estats financers del grup. L'aplicació del marc d'informació financera pot donar com a resultat l'exclusió d'un tipus específic d'agència, departament, corporació, fons, societat pública o fundació. En tals casos, si l'auditor de grup creu que aquesta situació podria resultar una presentació enganyosa dels estats financers del grup, pot considerar, a més del seu impacte en l'informe d'auditoria, la necessitat de comunicar l'assumpte a l'òrgan legislatiu.

175. En certes situacions el marc d'informació financera pot no proporcionar una guia específica per a la inclusió o exclusió d'un tipus específic d'agència, departament, corporació, fons, societat pública o fundació en els estats financers del grup. En tals casos, l'auditor de grup pot participar en les discussions entre la direcció del grup i els components per a determinar si el tractament d'un component en els estats financers del grup resultarà una imatge fidel. Aquesta dificultat pot repercutir en l'ús del treball dels auditors dels diferents components. També és possible que la direcció del grup no estiga d'acord a incloure un component en els estats financers del grup, fet que al seu torn limitaria la capacitat de l'auditor de grup per a comunicar-se amb l'auditor del dit component i usar el seu treball.

176. En el cas d'un component que siga significatiu per la seua importància financera individual dins del grup, l'equip d'auditoria del grup, o un auditor del component en el seu nom, haurà d'auditar la informació financera del component usant com a valor de la materialitat del component l'establert per l'auditor de grup. Pel que fa a un component que siga significatiu per raó de la seua naturalesa o circumstàncies específiques i per la possibilitat que represente riscos considerables d'incorrecció material en els estats financers del grup, és possible que l'equip d'auditoria del grup, o un auditor del component en el seu nom, no necessiten auditar la informació financera, sinó aplicar procediments específics d'auditoria relatius als riscos significatius identificats. En el cas dels components que no són significatius, l'equip d'auditoria del grup haurà de dur a terme els procediments analítics respecte al grup.

177. En desenvolupar o adoptar les normes d'auditoria basades en —o coherents amb— els Principis Fonamentals d'Auditoria Financera, pot resultar útil la guia detallada sobre auditories de grup que es troba en la ISSAI 1600.