

ISSAI-ES 300: PRINCIPIS FONAMENTALS DE LA FISCALITZACIÓ OPERATIVA

Basada en la Norma Internacional de les Entitats Fiscalitzadores Superiors 300 (ISSAI 300, per les sigles en anglès), desenvolupada per l'Organització Internacional de les Entitats Fiscalitzadores Superiors (INTOSAI).

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

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

Aquesta norma serà aplicable 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
PRINCIPIS FONAMENTALS DE LA FISCALITZACIÓ OPERATIVA I LA SEUA APLICABILITAT	1
MARC PER A LA FISCALITZACIÓ OPERATIVA	6
Definició de la fiscalització operativa	6
Economia, eficiència i eficàcia	8
Objectius de la fiscalització operativa	9
L'aplicabilitat de la ISSAI-ES 300	10
ELEMENTS DE LA FISCALITZACIÓ OPERATIVA	12
Les tres parts de la fiscalització operativa	13
Matèria i criteris de la fiscalització operativa	16
Confiança i seguretat en la fiscalització operativa	18
PRINCIPIS DE LA FISCALITZACIÓ OPERATIVA	21
Principis generals	21
Objectiu de la fiscalització	22
Enfocament de fiscalització	23
Criteris	24
Risc de fiscalització	25
Comunicació	26
Qualificacions	27
Judici i escepticisme professional	28
Control de qualitat	29
Materialitat	30
Documentació	31
Principis relacionats amb el procés de fiscalització	32
Planificació	33
Selecció de temes	33
Disseny de la fiscalització	34
Execució del treball	35
Evidències, observacions i conclusions	35
Elaboració dels informes	36
Contingut de l'informe	36
Recomanacions	37
Distribució dels informes	38
Seguiment d'activitats	39

PRINCIPIIS FONAMENTALS DE LA FISCALITZACIÓ OPERATIVA I LA SEUA APLICABILITAT

- 1.** El present document té per objecte establir uns principis bàsics sobre la naturalesa de la fiscalització operativa, tot incloent-hi els aplicables per a aconseguir un alt nivell de realització dels treballs.
- 2.** Els principis de la fiscalització operativa han de considerar la necessitat que l'auditor dispose de certa flexibilitat en el seu disseny.
- 3.** Per raó de les diferents condicions i estructures de les ICEX, no totes les normes o directrius de fiscalització poden aplicar-se a tots els aspectes del seu treball. Per tant, les ICEX tenen l'opció de desenvolupar normes rectores pròpies que siguin congruents amb els Principis Fonamentals de la Fiscalització Operativa. Si una ICEX decideix basar les seues normes en els dits Principis Fonamentals, aquelles hauran de correspondre amb aquests en tots els aspectes rellevants.
- 4.** Quan les normes de fiscalització d'una ICEX es basen o siguin congruents amb els Principis Fonamentals de la Fiscalització Operativa, se'n pot fer referència indicant el següent:

... Realitzem la nostra fiscalització, d'acord amb [les normes] basades en [o congruents amb] els Principis Fonamentals de la Fiscalització Operativa de les Normes de les ICEX.

Aquesta referència pot ser inclosa en l'informe de fiscalització.

- 5.** Les ICEX poden adoptar les Directrius de Fiscalització Operativa com unes normes rectores de la seua funció fiscalitzadora. Si una ICEX ha adoptat aquestes directrius, ha d'acomplir-les en tots els aspectes rellevants. La referència en l'informe en aquest cas, pot ser:

... Realitzem la nostra fiscalització operativa, d'acord amb les Normes de les ICEX [sobre fiscalització operativa].

MARC PER A LA FISCALITZACIÓ OPERATIVA

Definició de la fiscalització operativa

- 6.** Per a una ICEX, la fiscalització operativa és una revisió independent, objectiva i fiable sobre si les accions, sistemes, operacions, programes, activitats o organitzacions de l'entitat fiscalitzada compleixen amb els principis d'economia, eficiència i eficàcia. Pot estendre's a la possible detecció d'àrees de millora.

7. La fiscalització operativa busca brindar nova informació, anàlisis o perspectives i, quan corresponga, recomanacions de millora. Les fiscalitzacions operatives assolixen aquests objectius en:

- proporcionar noves perspectives d'anàlisi;
- fer més accessible la informació existent a les diverses parts interessades;
- proporcionar una conclusió i visió de conjunt independent i basada en l'evidència de fiscalització;
- proporcionar recomanacions basades en una anàlisi de les troballes de fiscalització.

Economia, eficiència i eficàcia

8. Els principis d'economia, eficiència i eficàcia poden definir-se de la manera següent:

- Economia: principi de la gestió economicofinancera que consisteix a aconseguir els objectius fixats en una organització, programa, projecte, activitat o funció, minimitzant el cost dels recursos utilitzats.
- Eficiència: principi de la gestió economicofinancera que consisteix a aconseguir la millor relació possible entre els resultats obtinguts per una organització, programa, projecte, activitat o funció i els recursos emprats per assolir-los.
- Eficàcia: principi de la gestió economicofinancera que consisteix a aconseguir els objectius fixats en una organització, programa, projecte, activitat o funció.

Les fiscalitzacions operatives poden incloure una anàlisi de les condicions necessàries per a garantir que s'acomplisquen els principis d'economia, eficiència i eficàcia. Aquestes condicions poden incloure pràctiques i procediments de bon govern per a garantir la gestió idònia dels serveis públics. Quan pertoque, es tindran en compte les particularitats jurídiques i organitzatives de l'entitat fiscalitzada.

Objectius de la fiscalització operativa

9. L'objectiu principal de la fiscalització operativa és contribuir de manera constructiva a realitzar una gestió subjecta als principis d'economia, eficàcia i eficiència, així com a promoure tant la transparència com la responsabilitat en la gestió.

La fiscalització operativa contribueix a millorar la consciència de responsabilitat en la gestió, en la mesura en què els informes en què es plasma poden avaluar si les normes jurídiques i les disposicions reglamentàries són elaborades i aplicades de manera eficaç i eficient, i

contribueixen a prestar el degut servei a la ciutadania. La fiscalització operativa no qüestiona les decisions polítiques ni l'elaboració del poder legislatiu, però sí examina si han existit deficiències tècniques en les lleis i els reglaments, o si la seua manera d'aplicar-los ha evitat que s'assolisquen els objectius proposats.

La fiscalització operativa se centra en àrees d'actuació en què existeix major possibilitat d'efectuar propostes de millora perquè els responsables dels ens fiscalitzats prenguen les mesures apropiades.

La fiscalització operativa promou la transparència en oferir al poder legislatiu i a la ciutadania una visió de l'administració i els resultats de les diferents activitats dels ens fiscalitzats. En efectuar una fiscalització operativa, les ICEX tenen llibertat de decidir, dins de les seues competències, què, quan i com auditar, sense que hi haja cap restricció en la publicació de les troballes obtingudes.

L'aplicabilitat de la ISSAI-ES 300

10. Els Principis Fonamentals de la Fiscalització Operativa proporcionen la base perquè les ICEX adopten normes de desenvolupament. Aquestes normes es formulen tenint en compte els antecedents institucionals de les ICEX, incloent la seua independència, exigències constitucionals i obligacions ètiques, així com els requeriments establits en els requisits previs per al funcionament de les ICEX.

11. Quan s'efectuen fiscalitzacions operatives combinades amb altres tipus de fiscalitzacions que analitzen altres aspectes a més dels que conformen la seua pròpia definició, caldrà tenir en compte els punts següents:

- Una fiscalització operativa pot ser part d'una altra més extensa que abaste també aspectes lligats a una fiscalització de seguiment de recomanacions, de compliment, de legalitat o financera.
- En aquest cas, caldrà considerar tant com es puga les normes pertinents a cada un dels tipus de fiscalització.
- En el cas de conflicte, caldrà decidir quines són les normes que s'han d'aplicar de manera prioritària, tenint en compte que si el que pretenem és efectuar una fiscalització operativa, s'adreçarà essencialment a verificar si l'ens fiscalitzat ha complert els principis d'economia, eficiència i eficàcia.

ELEMENTS DE LA FISCALITZACIÓ OPERATIVA

12. Els elements d'una fiscalització del sector públic (institució de control extern, entitat fiscalitzada, destinataris, matèria i criteris), poden tenir distintes característiques en la fiscalització operativa. En aquestes fiscalitzacions s'han de concretar cada un dels elements per a poder realitzar-les de manera adequada.

Les tres parts de la fiscalització operativa

13. Les ICEX tenen la capacitat de seleccionar les matèries o els àmbits en què es durà a terme el treball de fiscalització, els criteris que s'utilitzaran, les entitats fiscalitzades i, per tant, qui són els responsables i la utilitat de la fiscalització per als destinataris previstos. Si bé les ICEX poden fer recomanacions, no assumiran en fer-les, responsabilitats alienes a la seua funció de control. Aquestes fiscalitzacions se solen realitzar per equips que aporten coneixements i experiències diversos i complementaris.

14. La responsabilitat de la gestió analitzada pot ser compartida per una àmplia gamma d'individus o entitats, i cada un ho serà d'un aspecte diferent en funció de l'objecte i l'abast de la fiscalització. Alguns poden ser responsables d'una mala gestió, altres proporcionen informació o evidència per a la fiscalització, i altres ser els que impulsen els canvis per a implantar les recomanacions derivades de la fiscalització.

15. Els destinataris previstos de l'informe de fiscalització, a més de l'entitat fiscalitzada, poden ser els parlaments, el poder executiu, altres entitats del sector públic i el públic en general.

Matèria i criteris de la fiscalització operativa

16. L'objecte d'una fiscalització operativa no ha d'estar limitat a programes, entitats o fons específics, pot també referir-se a activitats o situacions existents (tot incloent-hi les seues causes i conseqüències). Alguns exemples podrien ser la prestació de serveis o els efectes de les polítiques i regulacions sobre l'administració, els destinataris i la societat. La matèria en qüestió es defineix per l'objectiu i es concreta en l'abast de la fiscalització.

17. En la fiscalització operativa l'auditor pot estar involucrat en el desenvolupament o la selecció dels criteris adequats per a dur a terme la fiscalització. El punt 27 hi descriu els requisits específics.

Confiança i seguretat en la fiscalització operativa

18. Igual que en totes les fiscalitzacions, els destinataris d'aquests informes desitgen confiar en el seu contingut per a prendre decisions. Per tant, esperen informes que generen confiança i que les conclusions dels quals estiguen basades en les evidències obtingudes. Conseqüentment, en aquest tipus de fiscalitzacions s'han d'expressar observacions basades en evidències suficients i adequades en tots els casos i evitar informes inapropiats. No obstant això, normalment no s'espera que les fiscalitzacions operatives emeten una opinió general sobre economia, eficiència i eficàcia, comparable a l'opinió de les fiscalitzacions d'estats financers. Per tant, açò no és una exigència del marc de les ISSAI.

19. El resultat de la fiscalització operativa ha de ser traslladat a l'informe de manera transparent. Les conclusions relatives a l'economia, eficiència i eficàcia poden ser incloses en l'informe de diferents maneres, com ara:

- Per mitjà d'una conclusió general sobre l'economia, eficiència i eficàcia quan ho permeten els objectius de la fiscalització, el seu abast, l'evidència obtinguda i les troballes realitzades.
- Proporcionant informació específica en una sèrie de punts, entre els quals es troben els objectius de fiscalització, l'abast, les proves realitzades, els criteris utilitzats, les troballes aconseguides i les conclusions específiques.

20. Els informes de fiscalització sols han d'incloure les troballes basades en evidències suficients i adequades. Els informes, per mitjà de les conclusions i recomanacions, han de proporcionar informació suficient per als seus destinataris. Els auditors han de descriure de quina manera els seus descobriments han portat a les conclusions i, quan s'escaiga, a una conclusió general. Això significa explicar quins procediments de fiscalització s'han usat i per què, i indicar que tots els aspectes rellevants s'han tingut en compte per a elaborar un informe objectiu.

PRINCIPIS DE LA FISCALITZACIÓ OPERATIVA

Principis generals

21. Els principis generals desenvolupats tot seguit, serveixen d'orientació sobre aquells aspectes de la fiscalització operativa que són rellevants en tot el procés.

- Algunes àrees en què s'apliquen aquests principis no estan recollides per la ISSAI 100, com ara la de seleccionar les matèries sobre les quals pot recaure la fiscalització, la identificació d'objectius i la definició de l'abast i els criteris de fiscalització.

- En altres àrees com ara el risc de fiscalització, contingut, opinió, control de qualitat, materialitat i documentació, els principis generals fan referència als principis de la ISSAI 100 i exposen com s'apliquen específicament en la fiscalització operativa.
- Per acabar, algunes àrees com ara l'ètica i la independència estan incloses actualment en la ISSAI 100 i les ISSAI del nivell 2.

Objectiu de la fiscalització

22. S'ha d'establir un objectiu de fiscalització clarament definit relacionat amb els principis d'economia, eficiència i eficàcia.

L'objectiu de la fiscalització determina l'orientació i el disseny del treball. Els auditors han de considerar a què es refereix la fiscalització, quines organitzacions i organismes estan involucrats i per a qui podrien ser rellevants les conclusions finals. Els objectius de la fiscalització es poden referir a una sola entitat o a un grup d'entitats identificable, programes o activitats. Molts objectius de la fiscalització es poden emmarcar en un objectiu general de fiscalització que es poden dividir en altres més concrets. Han d'estar relacionats temàticament i ser complementaris i exhaustius de manera conjunta a l'hora d'abordar l'objectiu general de fiscalització. Tots els objectius han d'estar clarament definits. La formulació d'objectius és un procés en què s'especifiquen i defineixen de manera reiterada, tenint en compte la informació rellevant sobre el tema, així com la seua viabilitat.

Enfocament de fiscalització

23. Els auditors han d'escollir un objectiu orientat al resultat, al problema o al sistema, o bé a una combinació d'aquests per a facilitar un bon disseny de la fiscalització.

La definició de l'objectiu general de fiscalització és un element central. Determina la natura del tipus d'examen que s'ha de realitzar. També defineix el coneixement, la informació i les dades necessàries, així com els procediments de fiscalització requerits per obtenir-los i analitzar-los. La fiscalització operativa generalment segueix un d'aquests tres objectius:

- Un enfocament orientat al sistema que examina el funcionament adequat dels sistemes de gestió, per exemple els sistemes d'administració financera.
- Un enfocament orientat a resultats que avalua si, en termes de resultats o productes, els objectius han sigut aconseguits com es desitjava, o si els programes i serveis es realitzen com s'esperava.

- Un enfocament orientat al problema que examina, verifica i analitza les causes dels problemes particulars o desviacions dels criteris establits.

Els tres enfocaments poden assolir-se des d'una perspectiva de dalt a baix o de baix a dalt. Les fiscalitzacions amb una perspectiva de dalt a baix se centren principalment en les exigències, intencions, objectius i expectatives en els gestors. Una perspectiva de baix a dalt se centra en problemes d'importància real per als ciutadans i per a la societat.

Criteris

24. Els auditors han d'establir els criteris adequats que es corresponguen amb els objectius de la fiscalització i es relacionen amb els principis d'economia, eficiència i eficàcia.

Els criteris són les referències utilitzades per a avaluar l'objectiu de la fiscalització. Hauran de ser raonables i específics per a analitzar l'economia, eficiència i eficàcia de l'activitat de l'entitat fiscalitzada.

Els criteris estableixen una base per a avaluar l'evidència, desenvolupar les observacions de fiscalització i formular conclusions sobre els objectius de la fiscalització. També constitueixen un aspecte essencial per a l'equip de fiscalització, per a la ICEX i per a contrastar el resultats amb les entitats fiscalitzades.

Els criteris poden ser qualitius o quantitius i han de definir com serà avaluada l'entitat fiscalitzada. Els indicadors poden ser generals o específics, enfocar-se en: *què ha de ser* d'acord amb les lleis, regulacions o objectius; *el que s'espera*, d'acord amb els bons principis, coneixement científic i bones pràctiques; o *el que podria ser*.

Per a elaborar els criteris poden utilitzar-se diverses fonts i s'ha de ser transparent en la seua elecció. Els criteris han de ser rellevants i comprensibles per als destinataris, a més de complets, objectius i adequats als fins de la fiscalització.

Els criteris han de ser discutits amb les entitats fiscalitzades; no obstant això, la selecció dels més adequats és responsabilitat de l'auditor. Si bé la definició i la comunicació dels criteris en la fase de planificació pot augmentar la seua confiança i acceptació general en fiscalitzacions que cobrisquen assumptes complexos, no sempre és possible establir-los prèviament; en aquest cas seran definits durant el procés de fiscalització.

Mentre que per a alguns tipus de fiscalització hi ha criteris establits en normes legals i resulten inequívocs, això no és habitual en el cas de la fiscalització operativa. Els objectius, l'abast i l'enfocament de la fiscalització, determinen la rellevància i el tipus de criteris. La confiança dels

destinatariis en el contingut de la fiscalització i de les seues conclusions depén, en gran part, dels criteris, Per això és crucial seleccionar criteris fiables i objectius.

El punt de partida és la desviació coneguda o prevista respecte al que hauria o podria ser. L'objectiu principal és, per tant, no sols verificar la desviació respecte als criteris i les seues conseqüències, sinó identificar les seues causes. En aquest enfocament destaca la importància de decidir sobre com analitzar i verificar les causes durant la fase de planificació. Les conclusions i recomanacions estaran basades, principalment, en el procés d'anàlisi i confirmació de les causes.

Risc de fiscalització

25. Els auditors han de gestionar activament el risc de fiscalització que és el risc d'obtenir conclusions incorrectes o incompletes, aportant informació desequilibrada o sense donar valor afegit als destinataris.

Molts temes en la fiscalització operativa són complexos i políticament sensibles. Si bé evitant aquests temes podem reduir el risc d'imprecisió i de parcialitat, també es podria limitar la possibilitat d'afegir valor.

El risc que una fiscalització no afegisca valor varia des de no ser capaç de proporcionar nova informació o perspectives fins a desatendre factors importants i, per tant, no ser capaç de proporcionar als destinataris de l'informe de fiscalització el coneixement o recomanacions útils que puguen fer una contribució real per a millorar la gestió.

Alguns aspectes importants del risc consisteixen a no posseir la competència per a dur a terme anàlisis suficientment àmplies o profundes, mancar d'accés a informació de qualitat, obtenir informació incorrecta (per exemple, degut a un frau o a pràctiques irregulars), no ser capaç de posar totes les observacions en perspectiva i no recopilar o no tractar els arguments més rellevants.

Tractar amb el risc de fiscalització és la part integral de tot el procés i metodologia de la fiscalització operativa. Els documents de planificació de la fiscalització han d'indicar els riscos possibles o coneguts del treball de fiscalització previst i mostrar com s'han de manejar.

Comunicació

26. Els auditors han de mantenir una comunicació eficaç i apropiada amb les entitats fiscalitzades i les parts interessades rellevants durant tot el procés de fiscalització i definir el contingut, el procés i els destinataris de la comunicació per a cada fiscalització.

Hi ha diverses raons per les quals la planificació de la comunicació amb les entitats fiscalitzades i les parts interessades és de particular importància en les fiscalitzacions operatives:

- Ja que les fiscalitzacions operatives no es realitzen normalment amb una periodicitat regular (per exemple anualment) en les mateixes entitats fiscalitzades, les vies de comunicació podrien no existir. Pot haver contactes amb el poder legislatiu i els òrgans de govern, així com amb altres grups (com ara comunitats acadèmiques i de negocis, o organitzacions de la societat civil) amb qui no s'haja col·laborat amb anterioritat.
- Amb freqüència, no hi ha criteris predefinits (com un marc d'emissió d'informació financera) i, per tant, en ocasions, pot ser convenient un intercanvi d'opinions amb l'entitat fiscalitzada.
- La necessitat de comptar amb informes objectius implica un esforç actiu per a obtenir els punts de vista de les distintes parts interessades.

Els auditors han d'identificar les parts responsables i les altres parts interessades clau, i prendre la iniciativa per a establir una comunicació eficaç en ambdues direccions. Amb una bona comunicació, els auditors poden millorar l'accés a fonts d'informació, dades i opinions de l'entitat fiscalitzada. Utilitzar vies de comunicació per a explicar el propòsit de la fiscalització operativa a les parts interessades també augmenta la probabilitat que les recomanacions de la fiscalització es posen en pràctica. Per tant, els auditors tractaran de mantenir bones relacions professionals amb totes les parts interessades, promoure un flux lliure i obert d'informació en la mesura que així ho permeten els requisits de confidencialitat i dur a terme les discussions en un ambient de respecte mutu i enteniment de les respectives funcions i responsabilitats. No obstant això, s'ha de vigilar que la comunicació amb les parts interessades no pose en perill la independència i la imparcialitat de la ICEX.

Els auditors han d'informar a les entitats fiscalitzades dels aspectes claus de la fiscalització, i incloure-hi els objectius i l'abast. En general, es comunicarà a l'entitat fiscalitzada l'acord de l'inici de les actuacions. Els auditors han de mantenir la comunicació amb les entitats durant tot el procés de fiscalització a mesura que s'avaluen les diferents observacions, argumentacions i perspectives.

Les entitats fiscalitzades han de tenir l'oportunitat d'efectuar comentaris sobre les observacions, conclusions i recomanacions de fiscalització abans que la ICEX emeta l'informe. Qualsevol desacord ha de ser analitzat i s'han d'esmenar les errades de fet. Tots els canvis

efectuats han de ser registrats en els papers de treball de manera que queden documentats els canvis en l'esborrany de l'informe de fiscalització o les raons per a no efectuar-los.

Qualificacions

27. L'equip auditor ha de tenir la competència professional necessària per a dur a terme la fiscalització. Això implica un bon coneixement de la fiscalització, del disseny de les proves, dels mètodes aplicats en les ciències socials i de les tècniques d'investigació i avaluació.

En la fiscalització operativa es poden requerir coneixements específics (tècniques i mètodes d'avaluació aplicats en les ciències socials, capacitat analítica, creativitat i receptivitat). Els auditors han de tenir un bon coneixement de les entitats fiscalitzades, programes i funcions. Això assegura que siguin seleccionades les àrees correctes per a la fiscalització i que els auditors puguin dur a terme amb eficàcia revisions dels programes i activitats dels ens fiscalitzats.

Per a cada fiscalització operativa els auditors han de tenir coneixement ple de les mesures que constitueixen l'objecte de la fiscalització, així com de les causes de fons rellevants i de les possibles conseqüències. Amb freqüència aquest coneixement ha de ser adquirit o desenvolupat específicament per al treball de fiscalització. Les fiscalitzacions operatives sovint impliquen un procés d'aprenentatge i de desenvolupament de la metodologia com a part de la pròpia fiscalització. Així, l'aprenentatge i la formació en el treball han de ser possibles per als auditors, els quals han d'estar sotmesos a un procés de formació professional contínua.

A vegades es poden contractar experts externs per a complementar el coneixement de l'equip de fiscalització. Els auditors han d'avaluar si cal un expert extern i en quines àrees, i prendre les mesures necessàries.

Judici i escepticisme professional

28. Els auditors han d'exercir l'escepticisme professional, ser crítics, receptius i estar disposats a innovar.

És essencial que els auditors exercisquen l'escepticisme professional, siguin crítics, i mantinguen una distància objectiva amb la informació proporcionada. S'espera que els auditors realitzin avaluacions racionals i eviten judicis subjectius propis i aliens.

Al mateix temps han de ser receptius a les opinions i arguments de l'entitat fiscalitzada per a evitar errors.

Els auditors han d'examinar les qüestions des de diverses perspectives i mantenir una actitud objectiva i oberta a diferents punts de vista i arguments. Si no ho fan així, poden ignorar importants arguments o evidències rellevants.

S'ha de mantenir un alt nivell de professionalitat durant tot el procés de fiscalització, des de la selecció del tema i la planificació de la fiscalització fins a la presentació dels informes. És important que els auditors treballen sistemàticament amb la deguda professionalitat i objectivitat, i amb la supervisió adequada.

Control de qualitat

29. Els auditors han d'aplicar procediments per a salvaguardar la qualitat, garantir que s'acomplisquen els requisits aplicables i posar èmfasi en informes apropiats, objectius i justos, que afegisquen valor i responguen als objectius de la fiscalització.

La fiscalització operativa és un procés en el qual l'equip de fiscalització reuneix una gran quantitat d'informació i exerceix un alt grau de valoració sobre els temes analitzats. La creació d'un ambient de treball de confiança mútua i responsabilitat, i prestar suport als equips de fiscalització, constitueix part de la gestió de la qualitat. Això pot implicar l'aplicació de procediments de control de qualitat que siguin rellevants i fàcils de gestionar, i garantir que els auditors estiguen oberts als resultats rebuts del control de qualitat. Si hi ha una diferència d'opinió entre els supervisors i l'equip de fiscalització, s'han de prendre les mesures adequades per a assegurar que es preste l'atenció necessària a la perspectiva de l'equip de fiscalització i que els criteris generals de la ICEX siguin consistents.

Materialitat

30. Els auditors han de considerar la materialitat en totes les etapes del procés de fiscalització. S'han de tenir en compte no solament els aspectes financers, sinó també els aspectes socials i d'oportunitat de la matèria fiscalitzada.

La materialitat pot ser entesa com la importància relativa d'un tema en el context en el qual està sent considerat. Cal tenir en compte si les deficiències trobades en una àrea determinada poden influir en altres activitats dins de l'entitat fiscalitzada. Un assumpte s'estimarà material quan siga considerat de particular importància i quan les propostes de millora tinguen una rellevància significativa.

En la fiscalització operativa, la materialitat en valor monetari pot ser, encara que no necessàriament, una preocupació primordial. En definir la materialitat, l'auditor ha de

considerar també el que és socialment significatiu i tenir en compte que aquesta apreciació puga variar amb el temps.

La materialitat afecta tots els aspectes de les fiscalitzacions operatives, com ara la selecció dels temes, la definició dels criteris, l'avaluació de l'evidència i la documentació i la gestió dels riscos d'emetre conclusions de poca rellevància.

Documentació

31. Els auditors han de documentar la fiscalització d'acord amb les seues circumstàncies particulars. La informació ha de ser suficientment completa i detallada per a permetre a un auditor experimentat, sense connexió prèvia amb la fiscalització, determinar posteriorment quin treball es va realitzar per a arribar a les observacions, conclusions i recomanacions.

Els auditors han de mantenir un registre documental adequat de la preparació, els procediments i les troballes de cada fiscalització.

- El la fiscalització operativa, l'informe conté conclusions i recomanacions i a més a més, descriu el marc, la perspectiva i el procés seguit per a arribar a les conclusions.
- La documentació no sols ha de confirmar la seua veracitat dels fets, sinó també assegurar que l'informe presente una avaluació equilibrada, justa i completa.
- Amb freqüència, el propòsit de l'informe en una fiscalització operativa és induir les entitats fiscalitzades a tenir en compte les recomanacions de la ICEX.

Principis relacionats amb el procés de fiscalització

32. La fiscalització operativa comprén les etapes principals següents:

- Planificació: selecció de temes, estudi preliminar i disseny de la fiscalització.
- Execució del treball: recaptar i analitzar dades i informació.
- Elaboració de l'informe: presentar els resultats de la fiscalització, és a dir: les respostes a les preguntes, les observacions, les conclusions i les recomanacions als destinataris.
- Seguiment, és a dir, comprovar si les entitats sotmeses a control han adoptat les recomanacions realitzades i han esmenat les incidències posades de manifest en la fiscalització.

Aquestes fases poden ser reiteratives. Per exemple, noves perspectives de les etapes del procés fiscalitzador poden requerir canvis en la planificació i en elements importants de l'elaboració dels informes (per exemple la formulació de conclusions), poden ser dissenyats i fins i tot completats durant les etapes del procés.

Planificació

Selecció de temes

33. Els auditors han de seleccionar els temes objecte de la fiscalització a través del procés de planificació estratègica de la ICEX, per mitjà de l'anàlisi de temes potencials i la realització de comprovacions per a identificar els riscos i problemes.

Generalment s'assumeix com a part del procés de planificació estratègica de la ICEX determinar quines fiscalitzacions es duran a terme. Si cal, els auditors han de contribuir a aquest procés en els seus respectius camps d'especialització. Poden utilitzar coneixements de fiscalitzacions anteriors i la informació del procés de planificació estratègica pot ser important per al treball posterior de l'auditor.

En aquest procés els auditors han de considerar que els temes han de ser el suficientment significatius, així com fiscalitzables i congruents amb el manament de la ICEX. El procés de selecció dels temes ha de tractar de maximitzar l'impacte esperat de la fiscalització tenint en compte les capacitats de fiscalització (per exemple recursos humans i habilitats professionals).

Les tècniques formals per a preparar el procés de planificació estratègica, com ara l'anàlisi de riscos o les avaluacions de problemes, poden ajudar a estructurar-lo però necessiten ser complementades pel judici professional per a evitar avaluacions unilaterals o parcials.

Disseny de la fiscalització

34. Els auditors han de planificar la fiscalització perquè contribuísca a ser d'alta qualitat i que es duga a terme de manera econòmica, eficient, eficaç, de manera oportuna i d'acord amb els principis de la bona gestió.

En planificar la fiscalització és important considerar:

- El coneixement previ i la informació requerida de les entitats fiscalitzades, de manera que permeti realitzar una avaluació del problema i del risc, així com les possibles fonts d'evidència, la viabilitat i la importància de l'àrea considerada per a la fiscalització.

- Els objectius, les preguntes, els criteris, els temes i la metodologia (incloent les tècniques per a obtenir evidència i realitzar l'anàlisi de la fiscalització).
- Les actuacions necessàries, les necessitats de personal i habilitats (incloent la independència de l'equip de fiscalització, els recursos humans i la qualificació que han de tenir els auditors externs), el cost estimat de la fiscalització, els terminis i les fites clau del projecte i els principals punts de control de fiscalització.

A.- Coneixement de la matèria fiscalitzada

Per a assegurar una adequada planificació, els auditors han d'adquirir el suficient coneixement de la matèria en qüestió. La fiscalització operativa requereix, en general, que el coneixement específic, substantiu i metodològic de la fiscalització s'adquirisca abans de la seua realització ("estudi previ").

B. Disseny dels procediments de fiscalització

En planificar la fiscalització, l'auditor ha de dissenyar els procediments que s'utilitzaran per a recaptar evidència suficient i apropiada. Aquesta actuació pot ser escomesa en diverses fases: definir el disseny general de la fiscalització (quines preguntes s'han de fer per exemple en un procés explicatiu/descriptiu/avaluatiu); determinar el nivell d'observació, (per exemple examinar un procés o arxius individuals); metodologia (per exemple, anàlisi completa o d'una mostra); usar tècniques d'obtenció de dades específiques (per exemple entrevista o grup d'enfocament). Els mètodes d'obtenció de les dades i les tècniques de mostreig han de ser escollits amb cura. La fase de planificació també ha d'incloure el treball d'anàlisi preliminar dirigit a obtenir informació prèvia, simular diversos dissenys de fiscalització i verificar si les dades estan disponibles. Això fa que siga més fàcil seleccionar el mètode més apropiat.

C.- Coneixement per part de la direcció del disseny i abast de la fiscalització

Els òrgans superiors de les ICEX i els directors dels treballs, així com l'equip de fiscalització, han de ser plenament conscients del seu disseny general i el que implica. Les decisions sobre el disseny general i les seues conseqüències, en termes de recursos, sovint impliquen els òrgans superiors de les ICEX, els quals poden assegurar-se de l'existència dels recursos i capacitats per a abordar els objectius i les preguntes de la fiscalització.

D.- Flexibilitat en la planificació

La planificació ha de ser el suficientment flexible perquè els auditors es puguin beneficiar dels distints punts de vista obtinguts durant el curs de la fiscalització. Els mètodes escollits han de

ser els que permeten obtenir dades de manera eficaç i eficient. Mentre que l'objectiu dels auditors és adoptar les millors pràctiques, raons d'oportunitat, com la disponibilitat de les dades, poden limitar l'elecció dels mètodes. Per aquesta raó, els procediments de fiscalització operativa no han d'estar excessivament normalitzats. Un nivell excessiu de detall pot afectar la flexibilitat, el judici professional i els alts nivells de capacitat analítica requerits en una fiscalització operativa. En aquells casos on, per exemple, la fiscalització requereix que les dades es recopilen de molts diferents àmbits o àrees, o que es duga a terme per un gran nombre d'auditors, pot ser necessari comptar amb un pla de fiscalització més detallat, en el qual les preguntes i els procediments de fiscalització es determinen de forma explícita.

E.- Avaluació del risc de frau

En planificar una fiscalització, els auditors han d'avaluar el risc d'existència de fraus. Si aquest risc és d'una importància significativa dins del context dels objectius, els auditors han de comprovar els sistemes rellevants de control intern i examinar si hi ha signes d'irregularitats que dificulten la gestió. També han de determinar si les entitats fiscalitzades han realitzat les actuacions necessàries per a implementar les recomanacions de fiscalitzacions prèvies o altres revisions que siguin rellevants per als seus objectius.

F.- Contacte amb els interessats

Per acabar, els auditors han de buscar tenir contacte amb les parts interessades i incloure pèrits i altres experts en el camp, a fi d'obtenir el coneixement adequat en relació per exemple amb les bones i millors pràctiques. L'objectiu general en la fase de planificació, és decidir mitjançant l'adquisició de coneixement i tenint en compte una varietat d'estratègies, com dur a terme la fiscalització de la millor forma possible.

Execució del treball

Evidències, observacions i conclusions

35. Els auditors han d'obtenir evidències que siguin suficients i adequades per a establir les observacions, formular conclusions per respondre als objectius i les preguntes de fiscalització i emetre recomanacions.

Tots els resultats i les conclusions de la fiscalització han d'estar suportats en evidències suficients i adequades. Tots els arguments pertinents, els avantatges i els desavantatges i les diferents perspectives, han de considerar-se abans d'elaborar conclusions.

En la fiscalització operativa d'enfocament la naturalesa de l'evidència necessària per a arribar a les conclusions es determina pel tema, l'objectiu i les preguntes.

L'auditor ha d'avaluar l'evidència per a obtenir les observacions pertinents i ha d'aplicar el seu judici professional per a arribar a una conclusió. Les troballes i les conclusions són el resultat de l'anàlisi en resposta als objectius de la fiscalització, els quals han de donar resposta a les preguntes formulades.

Les conclusions poden estar basades en evidències quantitatives obtingudes en usar mètodes científics o tècniques de mostreig. La formulació de les conclusions pot necessitar importants raonaments i interpretacions a fi de respondre a les preguntes, atès que l'evidència pot basar-se en alguna inferència ("du a la conclusió que...") en comptes de conclouent ("correcte/incorrecte").

La fiscalització operativa implica una sèrie de processos d'anàlisi que evolucionen gradualment per mitjà de la interacció mútua i donen peu a les preguntes i mètodes emprats per a desenvolupar el treball en profunditat i amb la qualitat deguda. Això pot implicar la combinació i la comparació de dades de diferents fonts, la formulació de conclusions preliminars i la compilació de troballes per a construir hipòtesis contrastables, si cal, amb dades addicionals. Tot el procediment fiscalitzador està estretament vinculat amb el procés d'elaboració de l'informe, el qual pot considerar-se com una part essencial del procés analític que culmina en les respostes a les preguntes.

Elaboració dels informes

Contingut de l'informe

36. Els auditors s'han d'esforçar per a proporcionar informes de fiscalització que siguin complets, convincents, oportuns, de fàcil lectura i imparcials.

Per a ser complet un informe ha d'incloure tota la informació necessària per a aconseguir un objectiu, i ser detallat per a proporcionar una comprensió de la matèria en qüestió i les observacions i conclusions.

Per a ser convincent ha d'estar estructurat lògicament i presentar una clara relació entre l'objectiu, els criteris, les observacions, les conclusions i les recomanacions. Ha de recollir tots els arguments rellevants.

En una fiscalització operativa els auditors informen sobre les seues observacions respecte a l'economia i eficiència amb què els recursos són adquirits i usats, i l'eficàcia amb què els

objectius es compleixen. Els informes poden variar considerablement en abast i naturalesa, per exemple avaluant si els recursos s'apliquen de manera adequada, valorant l'impacte dels programes i les polítiques públiques, i recomanant canvis per a obtenir millores.

L'informe ha d'incloure informació sobre l'objectiu de la fiscalització, les preguntes i les seues respostes, temes, criteris, metodologia, fonts d'informació, algunes limitacions de les dades utilitzades i les observacions realitzades.

L'informe ha de recollir els resultat de les preguntes plantejades durant la fiscalització o explicar per què no van ser contestades adequadament. Com alternativa, els auditors han de considerar la possibilitat de reformular les preguntes per ajustar-se a l'evidència obtinguda. Les troballes s'han de posar en perspectiva, i han de garantir la congruència entre els objectius, les preguntes, els resultats i les conclusions. L'informe ha d'explicar per què i com els problemes indicats en les observacions afecten la gestió a fi d'animar l'entitat fiscalitzada o informar als destinataris perquè les persones legitimades hi posen en marxa mesures correctores. Si s'escau, han d'incloure recomanacions per a millorar la gestió.

L'informe ha de ser tan clar i concís com ho permeta la matèria en qüestió i ser redactat en un llenguatge clar. En general, ha de ser constructiu, contribuir a un millor coneixement i destacar qualsevol millora necessària.

Recomanacions

37. En el cas de considerar-ho pertinent i sempre que el manament de la ICEX ho permeta, els auditors tractaran de fer recomanacions constructives que puguin contribuir significativament a resoldre les debilitats o deficiències constatades per la fiscalització.

Les recomanacions han d'estar ben fonamentades i han d'afegir valor. També han de tractar les causes de les deficiències i de les debilitats. Han de ser redactades de tal manera que eviten obvietats o que modifiquen les conclusions de la fiscalització, i no han entrar en les competències pròpies de l'entitat fiscalitzada. Ha d'estar clar què es planteja en cada recomanació i qui és el responsable de prendre qualsevol iniciativa. Les recomanacions han de ser pràctiques i estar dirigides a les entitats que tinguen la responsabilitat i la competència d'aplicar-les.

Les recomanacions han de ser clares i ser presentades de manera lògica i racional. Han d'estar vinculades als objectius, les observacions i les conclusions de la fiscalització. Juntament amb el text complet de l'informe, han de convèncer el lector que millorare significativament la gestió de les actuacions i programes, per exemple mitjançant la reducció de costos, la simplificació en

l'administració dels serveis, l'increment de la qualitat i el seu volum, o la millora de l'eficàcia i els beneficis per a la ciutadania.

Distribució dels informes

38. Els auditors han de tractar de fer els seus informes àmpliament accessibles d'acord amb el manament de les ICEX.

Els auditors han de tenir en compte que una àmplia difusió dels informes de fiscalització pot augmentar la credibilitat de la funció fiscalitzadora. Per tant, els informes han de ser distribuïts a les entitats fiscalitzades, al parlament i, si s'escau, fer-los accessibles al públic en general, directament i mitjançant els mitjans de comunicació.

Seguiment d'activitats

39. Els auditors hauran de dur a terme el seguiment dels resultats de les fiscalitzacions i les recomanacions realitzades. El seguiment ha de ser efectuat adequadament a fi de determinar i avaluar l'impacte que han tingut les mesures adoptades.

Ha d'incloure l'anàlisi que realitzen els auditors respecte a les accions correctores adoptades per l'entitat fiscalitzada, basant-se en els resultats de les fiscalitzacions operatives. És una activitat independent que augmenta el valor del procés de fiscalització mitjançant l'enfortiment del seu impacte, i la definició de les bases per a millorar un possible treball de fiscalització futur. També anima les entitats fiscalitzades i altres destinataris dels informes a tenir en compte el que s'hi manifesta, i proporciona als auditors coneixements útils i indicadors de gestió. El seguiment no es limita a l'aplicació de les recomanacions, sinó que s'adreça a comprovar si l'entitat fiscalitzada ha pres les mesures adequades per a solucionar les deficiències detectades i les ha esmenat en un període raonable de temps.

Al dur a terme el seguiment d'un informe de fiscalització, l'auditor s'ha de concentrar en les conclusions i recomanacions que continuen siguent rellevants en el moment de realitzar el seguiment i adoptar un enfocament imparcial i independent.

El seguiment dels resultats pot efectuar-se mitjançant la realització d'informes individuals o elaborant-ne un de caràcter general, el qual pot incloure una anàlisi de diferents fiscalitzacions efectuades. El seguiment pot contribuir a una millor comprensió del valor afegit per la fiscalització operativa en un determinat període de temps.