

ISSAI-ES 400: PRINCIPIS FONAMENTALS DE LA FISCALITZACIÓ DE COMPLIMENT

Basada en la Norma Internacional de les Entitats Fiscalitzadores Superiors 400 (ISSAI 400, per les sigles en anglés), 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
FINALITAT I ÀMBIT D'APLICACIÓ DELS PRINCIPIS FONAMENTALS DE LA FISCALITZACIÓ DE COMPLIMENT	1
MARC PER A LA FISCALITZACIÓ DE COMPLIMENT	9
Objectiu de la fiscalització de compliment	9
Característiques de la fiscalització de compliment	12
Diferents perspectives de la fiscalització de compliment	17
Fiscalització de compliment en relació amb la fiscalització d'estats financers	18
Fiscalització de compliment realitzada per separat	21
Fiscalització de compliment en combinació amb la fiscalització operativa o de gestió	22
ELEMENTS DE LA FISCALITZACIÓ DE COMPLIMENT	23
Normativa i criteris objectius	24
Àmbit objectiu de la fiscalització o abast	29
Les tres parts de la fiscalització de compliment	31
La seguretat en la fiscalització de compliment	36
PRINCIPIS DE LA FISCALITZACIÓ DE COMPLIMENT	38
Principis generals	39
Judici i escepticisme professional	39
Control de qualitat	40
Competència professional de l'equip d'auditoria	41
Risc de l'auditoria	42
Llindar d'importància relativa o materialitat	43
Documentació	44
Comunicació	45
Principis relacionats amb el procés de fiscalització	46
Planificació d'una fiscalització de compliment	46
Abast de la fiscalització	46
Àmbit material i objectius de la fiscalització	47
Coneixement de l'entitat	48
Coneixement del sistema de control intern i de l'entorn del control	49
Valoració de riscos	50
Risc de frau	51
Planificació de la fiscalització	52
Evidència d'auditoria	53
Avaluació de l'evidència d'auditoria i formulació de conclusions	54
Elaboració d'informes	55
Seguiment	56

FINALITAT I ÀMBIT D'APLICACIÓ DELS PRINCIPIS FONAMENTALS DE LA FISCALITZACIÓ DE COMPLIMENT

1. La finalitat de les ISSAI-ES sobre la fiscalització de compliment¹ és proporcionar un conjunt integrat de principis, normes i directrius per a dur a terme fiscalitzacions de compliment, qualsevol que siga el seu objecte (quantitatiu o qualitatiu), o abast, i pot escometre's mitjançant diferents enfocaments d'auditoria i formats d'informes.

2. La ISSAI-ES 400 proporciona a les Institucions de Control Extern (d'ara en avant ICEX), les bases per a adoptar o desenvolupar les normes i directrius per a la fiscalització de compliment.

Els principis de la ISSAI-ES 400 es poden utilitzar de tres formes:

- com a base per a desenvolupar noves normes;
- com a base per a adoptar les normes nacionals coherents amb els principis de la ISSAI-ES 400;
- com a base per a adoptar les Directrius de Fiscalització de Compliment com a normes directament aplicables.

3. Les ICEX sols han de fer referència als Principis Fonamentals de la Fiscalització de Compliment en els seus informes, sempre i quan les normes que hagen desenvolupat o adoptat complisquen plenament amb tots els principis rellevants de la ISSAI-ES 400. En cap cas els Principis estan per damunt de les normes legals reglamentàries nacionals.

4. Ja que les Directrius per a la Fiscalització de Compliment (les ISSAI 4000-4999) han sigut desenvolupades per a reflectir les millors pràctiques, és aconsellable que les ICEX tracten d'adoptar-les en la seua totalitat com a les seues normes rectores. La INTOSAI reconeix que, en alguns supòsits, açò pot no ser possible degut a l'absència d'estructures administratives bàsiques o perquè l'ordenament jurídic no estableix les premisses per a realitzar fiscalitzacions d'acord amb aquestes Directrius. En aquests casos, les ICEX tenen l'opció de desenvolupar noves normes basades en els Principis Fonamentals de l'Auditoria de Compliment o adoptar normes nacionals coherents amb els dits Principis.

5. Quan les normes d'auditoria de la ICEX estiguen d'acord amb els Principis Fonamentals de Fiscalització de les ICEX, es pot fer-ne una referència en els informes manifestant el següent:

¹ ISSAI 400 i les ISSAI 4000-4999

... Realitzem la nostra fiscalització segons [les normes] basades [o d'acord] amb els Principis Fonamentals de l'Auditoria (les ISSAI 100-400) de les Normes Internacionals de les Institucions de Control Extern.

6. En alguns casos, les ICEX poden adoptar les Directrius per a la Fiscalització de Compliment com a normes directament aplicables. En aquest cas, se'n pot fer referència manifestant el següent:

... Realitzem la nostra fiscalització [de compliment] conformement amb els Principis Fonamentals de l'Auditoria (ISSAI-ES 100-400) de les Institucions de Control Extern.

La referència es pot incloure en l'informe de fiscalització o pot ser expressada per la ICEX de forma més general, aplicable a diversos treballs de fiscalització.

Depenent de les competències que tinguen assignades, les ICEX poden realitzar fiscalitzacions combinades i incorporar aspectes financers, de compliment i/o de gestió. En tals casos, cal complir amb les normes fonamentals per a cada tipus de fiscalització. El text anterior pot incorporar també referències similars a les ISSAI-ES 200 i 300, que fan al·lusió a les directrius per a fiscalitzacions financeres i de gestió, respectivament.

7. La ISSAI-ES 100 - Principis Fonamentals de Fiscalització del Sector Públic, proporciona major informació sobre l'aplicabilitat conferida als Principis Fonamentals de les Institucions de Control Extern.

8. Quan les Directrius Generals de Fiscalització (les ISSAI 1000-4999) s'utilitzen com a normes rectores per a una fiscalització de compliment que es realitza juntament amb una fiscalització dels estats financers, els auditors del sector públic han de respectar tant les Directrius de la Fiscalització de Compliment (les ISSAI 4000-4999) com les Directrius de Fiscalització Financera (les ISSAI 1000-2999).²

MARC PER A LA FISCALITZACIÓ DE COMPLIMENT

Objectiu de la fiscalització de compliment

9. La fiscalització de compliment és una verificació independent per a determinar si un assumpte compleix amb les normes legals, reglamentàries, estatutàries i de procediment aplicables, identificades com a marc legal. Les fiscalitzacions de compliment es duen a terme avaluant si les activitats, operacions financeres i informació aconsegueixen, en tots els aspectes significatius, les normes que regeixen l'entitat auditada.

² Actualment les ISSAI 1000-1810

10. L'objectiu de la fiscalització de compliment del sector públic és verificar si les activitats de les entitats públiques compleixen la normativa aplicable, i emetre com a resultat el corresponent informe. Els informes poden variar entre opinions breus normalitzades i diferents formats de conclusions, presentats de manera extensa o breu. La fiscalització de compliment pot tractar sobre la regularitat (compliment de la normativa vigent) o sobre l'ètica (observar els principis generals que regeixen una sana administració financera i els principis ètics i de comportament recollits en el codi de conducta dels funcionaris públics).

11. La fiscalització de compliment també pot dur al fet que les ICEX amb funcions jurisdiccionals emeten resolucions sobre aquells responsables de l'administració dels fons públics. Les ICEX estan obligades a trametre a les autoritats judicials informació sobre els fets que puguen ser constitutius de delictes, i poden ampliar l'objectiu i l'abast de la fiscalització si es considera necessari.

Característiques de la fiscalització de compliment

12. La fiscalització de compliment podrà tenir un objecte més o menys ampli i proporcionarà un grau de seguretat raonable o limitada en funció dels objectius definits, els procediments d'obtenció d'evidència i el format de l'informe.

13. Les fiscalitzacions de compliment formen part de les competències atribuïdes a les ICEX. Les disposicions normatives són el mitjà mitjançant el qual el poder legislatiu exerceix el control sobre els ingressos i despeses públiques.

14. Les entitats públiques i els seus funcionaris són responsables de garantir les principis de transparència, rendició de comptes i bona gestió dels fons públics.

La fiscalització de compliment promou la transparència amb la presentació d'informes independents sobre si la gestió dels recursos públics s'ha desenvolupat d'acord amb les normes i les disposicions vigents. Contribuirà a millorar la rendició de comptes en informar sobre les desviacions i incompliments de les disposicions vigents, i permet adoptar mesures correctores. Promou la bona gestió mitjançant la identificació de les debilitats i desviacions respecte a la normativa aplicable. La fiscalització de compliment contribueix a millorar la transparència, la rendició de comptes i la bona gestió en el sector públic, ja que valora el risc de frau i corrupció quan defineix els objectius de l'auditoria.

15. Depenen de l'estructura organitzativa del sector públic i de les competències assignades a les ICEX, la fiscalització de compliment pot abastar distints nivells de govern: central, autonòmic i local. En les fiscalitzacions sobre els ingressos i les despeses públiques, la

fiscalització podrà recaure en aquells subjectes involucrats en la gestió dels béns públics o dels serveis públics o sobre els beneficiaris d'ajudes o subvencions.

16. Si la ICEX té funcions jurisdiccionals, els responsables de la gestió dels fons públics, a més de l'obligació de retre comptes, queden sotmesos a la seua jurisdicció, obligació que pot implicar l'establiment de requeriments addicionals per als auditors.

Diferents perspectives de la fiscalització de compliment

17. La fiscalització de compliment pot formar part d'una auditoria més àmplia que incloga altres aspectes, raó per la qual pot combinar-se amb altres tipus de fiscalització:

- fiscalització de regularitat que persegueixca els objectius de compliment i financera (per a més informació vegeu la ISSAI 4200), o
- fiscalització de compliment independent de la fiscalització dels estats financers (vegeu la ISSAI 4100), o
- Fiscalització conjunta de compliment i operativa.

Fiscalització de compliment en relació amb la fiscalització dels estats financers

18. Es requereix un examen més rigorós de l'execució pressupostària quan es realitza una fiscalització de regularitat que integra la fiscalització d'estats financers i la de compliment.

19. Les disposicions normatives són importants tant en la fiscalització de compliment com en la d'estats financers. Les disposicions normatives que s'apliquen en cada camp dependran de l'objectiu de la fiscalització. La fiscalització de compliment té com a finalitat verificar si la gestió economicofinancera de l'entitat o l'activitat compleix amb les disposicions aplicables identificades com a marc legal i se centra en l'obtenció d'evidència suficient i adequada relacionada amb el compliment del dit marc legal. La fiscalització dels estats financers té per objecte emetre una opinió sobre si els estats financers de l'entitat en qüestió es van preparar d'acord amb un marc normatiu d'informació financera acceptable i obtenir evidència d'auditoria suficient i adequada, relacionada amb les normes que tenen un efecte directe i significatiu sobre els dits estats financers. Mentre que en l'auditoria d'estats financers sols són rellevants aquelles normes que tenen un efecte directe i significatiu sobre els estats financers, en l'auditoria de compliment qualsevol disposició o normativa relacionada amb la matèria auditada pot ser significativa per a l'auditoria.

20. La ISSAI 4200 recull les directrius per a realitzar l'auditoria de compliment en combinació amb l'auditoria d'estats financers. Aquestes directrius han de llegir-se juntament amb les Directrius Generals d'Auditoria Financera (les ISSAI 1000-2999).

Fiscalització de compliment realitzada per separat

21. Les fiscalitzacions de compliment es podran planificar, executar i aplegar en informes independents de les fiscalitzacions d'estats financers i operatives. La ISSAI 4100 proporciona una guia per a aquests casos. Les fiscalitzacions de compliment poden realitzar-se de manera independent, de forma regular o *ad hoc*, i constituir fiscalitzacions concretes i clarament definides, cada una sobre una matèria específica.

Fiscalització de compliment en combinació amb la fiscalització operativa o de gestió

22. Quan la fiscalització de compliment forma part d'una fiscalització operativa, la verificació del compliment es referirà als principis d'economia, eficiència i eficàcia. La falta de compliment pot ser la causa, la conseqüència o l'explicació de l'estat d'activitats subjectes a la fiscalització operativa. En les fiscalitzacions combinades d'aquest tipus, els auditors han de fer ús del seu judici professional per a decidir si l'objectiu de la fiscalització s'ha de centrar en el compliment de la legalitat o en els aspectes propis de l'auditoria operativa i si han d'aplicar les ISSAI-ES sobre auditoria operativa, de compliment o les dues.

ELEMENTS DE LA FISCALITZACIÓ DE COMPLIMENT

23. Els elements de la fiscalització del sector públic es descriuen en la ISSAI-ES 100. Aquesta secció indica elements addicionals i els aspectes més significatius de la fiscalització de compliment que haurien de ser identificats per l'auditor abans d'iniciar la fiscalització.

Normativa i criteris objectius

24. Les disposicions normatives són l'element més important de la fiscalització de compliment, ja que l'estructura i el contingut de les normes conformen els criteris objectius de l'auditoria i, per tant, són la base per a l'execució dels treballs de fiscalització.

25. Les disposicions normatives poden incloure normes de rang variat que regulen la bona gestió financera del sector públic i la conducta dels funcionaris públics.

26. A causa de la diversitat de normes aplicables, podrien existir disposicions subjectes a interpretacions contradictòries. A més a més, les normes de desenvolupament poden no ser coherents amb els requeriments o límits de la legislació bàsica o fins i tot poden existir llacunes legislatives. Com a resultat, per a avaluar el compliment respecte el que disposen les normes

aplicables en el sector públic, cal tenir coneixement suficient de la seua estructura i contingut a l'hora de determinar els objectius de la fiscalització.

27. L'auditor identifica els objectius basant-se en les principals normes aplicables. Els criteris són els punts de referència o paràmetres amb què es contrasta l'objecte de la fiscalització de manera coherent i raonable. Perquè siguen adequats, els criteris de la fiscalització de compliment han de ser rellevants, independents, complets, objectius, comprensibles, comparables, acceptables i accessibles. Sense el marc de referència que estableixen els criteris adequats, qualsevol conclusió està oberta a la interpretació individual i possibles malentesos.

28. La fiscalització de compliment generalment implica la verificació de l'activitat economicofinancera de l'ens fiscalitzat d'acord amb la legislació aplicable.

Àmbit objectiu de la fiscalització o abast

29. L'àmbit objectiu de la fiscalització de compliment pot referir-se a activitats, operacions financeres o altra informació que s'identifiquen en l'abast de la fiscalització.

30. L'àmbit objectiu de la fiscalització dependrà de les competències de les ICEX, de la normativa reguladora i dels objectius de l'auditoria. L'àmbit objectiu de la fiscalització pot ser general o específic. Algunes matèries són quantitatives i amb freqüència poden mesurar-se fàcilment (per exemple els pagaments que no compleixen certes condicions), mentre que altres són qualitatives i de naturalesa més subjectiva (per exemple el comportament o l'observança dels requeriments de procediment).

Les tres parts de la fiscalització de compliment

31. La fiscalització de compliment implica tres parts diferents: l'òrgan fiscalitzador, el fiscalitzat i els destinataris dels informes de les ICEX. L'auditor té com a objectiu obtenir evidència d'auditoria suficient i apropiada a fi de poder expressar una conclusió que tinga com a finalitat millorar el grau de confiança dels destinataris dels informes, diferents del fiscalitzat, sobre la verificació del compliment de les disposicions legals i reglamentàries a les quals estiga sotmesa l'actuació que es fiscalitza.

32. En la fiscalització de compliment, la responsabilitat de l'auditor és identificar els elements de l'auditoria, avaluar si un assumpte específic compleix amb el marc legal establert i emetre'n un informe en conseqüència.

33. El fiscalitzat és el sector públic tal i com es defineix en la normativa reguladora de cada ICEX.

34. Els destinataris dels informes són les persones o entitats per a qui la ICEX elabora l'informe de fiscalització. En la fiscalització de compliment, el fiscalitzat és el responsable de l'objecte de la fiscalització.

35. La relació entre les tres parts s'ha de considerar dins del context de cada fiscalització. La definició de les tres parts pot variar d'acord amb les entitats públiques involucrades.

La seguretat en la fiscalització de compliment

36. L'auditor du a terme procediments per a reduir o gestionar el risc de presentar conclusions incorrectes, i ha de reconèixer de forma expressa que per raó de les limitacions inherents a totes les fiscalitzacions, no n'hi ha cap que pugui proporcionar una seguretat absoluta sobre l'estat de l'àmbit objectiu. En la majoria dels casos, una fiscalització de compliment no cobrirà tots els elements de l'àmbit objectiu i es basarà en mostres qualitatives i quantitatives.

37. La fiscalització de compliment que es du a terme obtenint un alt nivell de confiança incrementa la seguretat del destinatari en la informació proporcionada per l'auditor. En la fiscalització de compliment hi ha dos nivells de seguretat: la seguretat raonable que indica que en opinió de l'auditor la matèria objecte d'anàlisi compleix o no, en tots els aspectes significatius, amb els criteris establerts; i la seguretat limitada, que indica que no n'hi ha res que cridi l'atenció de l'auditor perquè consideri que l'assumpte no compleix amb el marc legal.

PRINCIPIS DE LA FISCALITZACIÓ DE COMPLIMENT

38. Una fiscalització de compliment és un procés sistemàtic per a obtenir i avaluar objectivament l'evidència i determinar si la matèria objecte d'anàlisi compleix amb les normes aplicables identificades com a criteris. Els principis que es presenten tot seguit són fonamentals per a realitzar una fiscalització de compliment. Aquesta secció desenvolupa els principis que l'auditor han de considerar abans d'iniciar el seu treball i durant el procés d'auditoria.

Principis generals

Judici i escepticisme professional

39. Els auditors han de planificar i dur a terme l'auditoria amb escepticisme professional i exercir el seu judici professional durant tot el seu procés.

Els termes "escepticisme professional" i "judici professional" són rellevants a l'hora de formular els requisits relacionats amb les decisions de l'auditor sobre el curs correcte dels treballs. Expressen l'actitud de l'auditor, la qual ha d'incloure una ment analítica i un qüestionament continu.

L'auditor ha d'aplicar el seu judici professional en totes les etapes del procés d'auditoria. El concepte es refereix a l'aplicació de la seua capacitat, coneixement i experiència dins del context atorgat per les normes d'auditoria, de manera que pugui prendre decisions fonamentades sobre el procediment apropiat a seguir ateses les circumstàncies de l'auditoria.

El concepte d'escepticisme professional és fonamental en totes les auditories. L'auditor ha de planificar i dur a terme l'auditoria amb una actitud d'escepticisme professional i reconèixer que certes circumstàncies poden provocar que la matèria analitzada es desvie dels criteris. Una actitud d'escepticisme professional significa que l'auditor ha de fer avaluacions crítiques i qüestionar si l'evidència obtinguda durant l'auditoria és suficient i adequada.

El judici i l'escepticisme professional s'apliquen a tot el procés de l'auditoria de compliment per a avaluar els elements de l'auditoria, la matèria analitzada, els objectius indicats, l'abast de l'auditoria, el risc, la materialitat i els procediments de l'auditoria, els quals s'utilitzaran com a resposta als riscos definits. Els dos conceptes també s'usen en l'avaluació de l'evidència i en els casos d'incompliment en elaborar l'informe i en determinar la forma, el contingut i la freqüència de la comunicació al llarg de l'auditoria. Els requeriments específics per a mantenir el judici i l'escepticisme professional en l'auditoria de compliment són la capacitat d'analitzar l'estructura i el contingut de la normativa com a base per a identificar els criteris adequats o les llacunes de la legislació, així com per aplicar els conceptes professionals d'auditoria en el tractament dels temes coneguts i desconeguts. L'auditor ha de ser capaç d'avaluar diferents tipus d'evidència d'auditoria d'acord amb el seu origen i importància per a l'abast de l'auditoria i l'assumpte examinat i d'avaluar la suficiència i adequació de tota l'evidència obtinguda durant l'auditoria.

Control de qualitat

40. Correspon a les ICEX establir els procediments de control de qualitat *al llarg de tot el procés auditor que garantisquen que les fiscalitzacions es realitzen complint les normes tècniques i els requeriments legals i reglamentaris aplicables i que l'informe d'auditoria i la conclusió o opinió és adequada ateses les circumstàncies.*

Competència professional de l'equip d'auditoria

41. Les persones que formen l'equip de fiscalització hauran de disposar en conjunt de la competència professional i formació adequades per a realitzar els treballs de fiscalització encomanats. Aquests requeriments inclouen l'experiència i el coneixement de les matèries relacionades amb els principis i normes comptables, pressupostàries i economicofinanceres; la normativa, organització i funcionament del sector públic i els procediments de fiscalització continguts en els manuals que elaboren les ICEX a l'efecte. L'actualització i millora continuada de les capacitats requerides per al desenvolupament dels treballs de fiscalització es mantindran mitjançant els programes de formació professional contínua.

Quan siga necessari per a realitzar la fiscalització, es podran contractar terceres persones expertes. En aquests casos es verificarà el compliment dels mateixos principis i normes de conducta que s'exigeixen al personal al servei de les ICEX, així com els nivells de qualificació professional.

Risc de l'auditoria

42. Els auditors han de considerar el risc de la fiscalització al llarg de tot el procés amb la finalitat de reduir-lo a un nivell acceptable. El risc d'auditoria es refereix al risc que l'auditor expresse una conclusió o opinió sobre el compliment inadequada ateses les circumstàncies de la fiscalització. L'auditor ha de considerar els tres components del risc d'auditoria –risc inherent, risc de control i risc de detecció– en relació amb la matèria objecte d'anàlisi i el tipus d'informe.

Llindar d'importància relativa o materialitat

43. Els auditors han de considerar el llindar d'importància relativa o materialitat durant tot el procés de la fiscalització. Determinar el llindar d'importància relativa, quantitativament i qualitativament, és una qüestió de judici professional que consisteix a determinar el límit màxim tolerable d'incorreccions que no es consideren rellevants a l'efecte dels resultats de la fiscalització i en funció dels objectius establits.

Els programes de treball establiran, si escau, per a l'àrea a què es referisquen, el llindar d'importància relativa que es considere apropiat, ja siga en termes quantitativus o qualitativus. En una fiscalització de compliment el llindar d'importància relativa es mantindrà en nivells baixos, de manera que es puguin manifestar irregularitats que si bé per la quantia no serien elevades, constitueixen incompliments de la normativa.

Documentació

44. Els auditors han de preparar la documentació d'auditoria suficient.

La fiscalització ha d'estar adequadament documentada i dirigida a obtenir proves de fiscalització suficients, pertinents i fiables per a fonamentar els resultats. La documentació ha de ser el suficientment detallada perquè un auditor experimentat, sense coneixement previ de la fiscalització, compregui la relació entre la matèria examinada, els criteris utilitzats, l'abast de la fiscalització, l'avaluació del risc realitzada i la planificació de la fiscalització, així com la naturalesa, l'oportunitat, l'abast i els resultats dels procediments realitzats; l'evidència obtinguda per a fonamentar els resultats; l'anàlisi dels assumptes significatius que requerisquen un judici professional i les conclusions resultants. L'auditor ha de preparar la documentació rellevant de la fiscalització abans d'elaborar la proposta de l'informe de fiscalització i la ICEX la conservarà durant un període de temps raonable.

Comunicació

45. Els auditors han de mantenir una comunicació constant amb l'entitat fiscalitzada en totes les etapes de la fiscalització: durant la planificació inicial, durant l'execució dels treballs i fins a la presentació de l'informe. Qualsevol dificultat significativa que es presente durant la fiscalització, així com els casos de deficiències importants i irregularitats, han de ser comunicats als gestors de l'entitat fiscalitzada. A més a més, l'auditor informará als responsables de l'entitat fiscalitzada dels criteris de fiscalització utilitzats.

Principis relacionats amb el procediment de fiscalització

Planificació d'una fiscalització de compliment

Abast de la fiscalització

46. Les ICEX han de determinar l'abast de la fiscalització de compliment.

L'abast de la fiscalització és una manifestació clara dels àmbits subjectiu, objectiu i temporal de la fiscalització, dels objectius que es vulguen aconseguir i de l'amplitud i la profunditat de les proves de fiscalització que s'han de realitzar. En la determinació de l'abast de la fiscalització es tindran en compte el llindar d'importància relativa i el risc de la fiscalització *i es determinarà quines normes seran revisades i amb quina amplitud. La planificació de la fiscalització inclourà tots els aspectes previstos en l'abast.*

Àmbit material i objectius de la fiscalització

47. Els auditors han d'identificar tant l'àmbit material com els *critèris adequats* de la fiscalització.

Determinar la matèria controlada i els criteris adequats és un dels primers passos en una fiscalització de compliment. Ambdues qüestions i l'objectiu de la fiscalització poden estar establides per la llei o pel mandat de les ICEX. De manera alternativa, poden ser delimitades per l'auditor. Per tal de determinar-les, l'auditor ha d'aplicar el seu judici i escepticisme professional i avaluar el llinar d'importància relativa i el risc.

La matèria objecte d'anàlisi ha de ser identificable i avaluable en funció dels criteris apropiats. Ha de ser de tal naturalesa que permeti obtenir evidència suficient i adequada per a donar suport a la conclusió, opinió o l'informe de fiscalització.

L'auditor ha d'identificar els objectius i els criteris utilitzats per a avaluar l'evidència d'auditoria i formular els resultats i les conclusions de la fiscalització que han de posar-se en coneixement tant del fiscalitzat com dels destinataris dels informes de fiscalització.

Els criteris poden revestir caràcter formal, com ara una llei o un reglament, una ordre ministerial o les estipulacions d'un contracte o d'un conveni; també poden ser menys formals o referir-se a expectatives quant a les pràctiques considerades acceptables.³

Coneixement de l'entitat

48. Els auditors han de conèixer l'entitat auditada i la seua normativa reguladora.

La fiscalització de compliment pot referir-se a qualsevol nivell dels governs nacional, autonòmic i local, així com de les administracions i les entitats públiques i la seua combinació. L'auditor, per tant, ha d'estar familiaritzat amb l'estructura i funcionament de l'entitat fiscalitzada, així com els seus procediments. Aquest coneixement serà utilitzat per l'auditor per a determinar el nivell d'importància relativa i l'avaluació del risc de la fiscalització.

Coneixement del sistema de control intern i de l'entorn del control

49. Els auditors han de conèixer l'entorn de control i el sistema de control intern implantat i considerar si és possible garantir el seu funcionament.

El coneixement de l'entitat auditada i/o la matèria objecte de control rellevant per a, o inclosa en, l'abast de l'auditoria depèn del coneixement que tinga l'auditor de l'entorn de control.

³ Vegeu paràgraf 43 de la ISSAI 4100.

L'entorn de control és la cultura d'honestedat i comportament ètic que proporciona la base del sistema de control intern que garanteix el compliment de la normativa aplicable. En una fiscalització de compliment, l'entorn de control que s'adreça a aconseguir el compliment de les disposicions legals i reglamentàries és d'especial importància.

A fi de conèixer l'entitat o la matèria objecte d'anàlisi l'auditor també ha de comprendre els subsistemes de controls interns. El tipus particular de controls que l'auditor analitzi dependrà de la matèria objecte de fiscalització, de la naturalesa específica i l'abast de l'auditoria. Com la matèria pot ser qualitativa o quantitativa, l'auditor se centrarà en els controls interns qualitius o quantitatius, o en una combinació dels dos, depenent de l'abast de l'auditoria. En verificar els controls interns, l'auditor avalua el risc que els dits controls no puguin evitar o detectar aspectes d'incompliment. L'auditor ha de considerar si els controls interns són coherents amb l'entorn de control per a assegurar el compliment del que disposa la normativa vigent, en tots els aspectes significatius.

Valoració de riscos

50. Els auditors han de realitzar una valoració de riscos per a identificar els que es referisquen a incompliments.

Tenint en compte l'abast i els objectius de la fiscalització, així com les característiques de l'entitat fiscalitzada, l'auditor ha de realitzar una valoració de riscos per a determinar la naturalesa, l'oportunitat i l'abast dels procediments d'auditoria que s'ha de dur a terme. Al respecte, l'auditor ha de prendre en consideració el risc inherent referit a possibles incompliments de la legislació aplicable. La identificació de riscos d'incompliment i el seu impacte potencial sobre els procediments d'auditoria s'han de tenir en compte durant tot el procés de la fiscalització. Com a part de la valoració de riscos, l'auditor ha de valorar qualsevol circumstància d'incompliment per a determinar si és o no significativa.

Risc de frau

51. Els auditors han de considerar el risc de frau.

Si l'auditor troba casos d'incompliment que poden ser indicatius de frau, ha d'exercir la deguda diligència professional per a no interferir amb qualsevol procés legal o investigacions futures.

El frau en l'auditoria de compliment es relaciona principalment amb l'abús de l'autoritat pública, però també amb la presentació d'informes fraudulents en matèria de compliment. Els casos d'incompliment del que disposen les normes poden consistir en l'ús indegut i deliberat

de l'autoritat pública per a obtenir un benefici inapropiat. L'exercici de l'autoritat pública inclou decisions, omissions, treball preparatori, assessorament, utilització de la informació i d'altres actes en el servei públic. Els beneficis inapropiats són avantatges de naturalesa no econòmica o econòmica obtinguts mitjançant un acte intencionat d'una o més persones de l'escala directiva, dels encarregats de la gestió, dels empleats o de tercers.

Encara que detectar un frau no és el principal objectiu d'una fiscalització de compliment, els auditors han d'incloure factors de risc de frau en les seues avaluacions de risc i anar en compte amb els senyals de frau a l'hora de dur a terme el seu treball.

Planificació de la fiscalització

52. L'auditor ha de planificar el seu treball a fi d'identificar els objectius de l'auditoria, l'abast i la metodologia per a aconseguir tals objectius.

Planificar l'auditoria per garantir-ne l'execució eficaç implica un diàleg entre els integrants de l'equip de fiscalització i la formulació d'una estratègia i un pla d'auditoria de caràcter global.

La finalitat de l'estratègia d'auditoria és determinar una resposta eficaç als riscos d'incompliment i les respostes previstes als riscos específics es recolliran en el pla i els programes d'auditoria.

Tant l'estratègia com el programa d'auditoria hauran d'estar documentats per escrit.

La planificació no constitueix una fase de l'auditoria separada de les altres, sinó un procés continu i iteratiu. L'estratègia i el programa d'auditoria hauran d'actualitzar-se quan siga necessari durant tot el procés.

Evidència d'auditoria

53. Els auditors han d'obtenir evidència d'auditoria suficient i adequada per a poder aconseguir conclusions raonables en les quals basar la seua opinió.

L'auditor ha d'obtenir evidència d'auditoria suficient i adequada per a establir la base de la seua conclusió o dictamen. La suficiència és una mesura de la quantitat d'evidència, mentre que la pertinença es relaciona amb la qualitat de l'evidència (la seua importància, validesa i fiabilitat). La quantitat d'evidència requerida depèn del risc d'auditoria (quant més gran siga el risc, és probable que es necessite més evidència) i de la qualitat de de l'evidència (quant major siga la qualitat, menor evidència es requerirà). Per tant, la suficiència i pertinença de l'evidència estan interrelacionades. Tanmateix, una major quantitat d'evidència no en compensa una baixa qualitat. La fiabilitat de l'evidència està condicionada per la seua font i

naturalesa i depèn de les circumstàncies específiques en les quals es va obtenir. L'auditor ha de considerar tant la rellevància com la fiabilitat de la informació que s'utilitzarà com a evidència de l'auditoria, i ha de respectar la confidencialitat de tota l'evidència d'auditoria i informació rebuda.

Els procediments de l'auditoria han de ser apropiats d'acord amb les circumstàncies de l'auditoria i adaptar-se per poder obtenir evidència suficient i adequada. La naturalesa i les fonts de l'evidència d'auditoria necessària estan determinades pels criteris, la matèria objecte d'anàlisi i l'abast de l'auditoria. Atès que la matèria objecte d'anàlisi pot ser qualitativa o quantitativa, l'auditor seleccionarà els procediments per obtenir evidència d'auditoria de naturalesa, tant quantitativa com qualitativa.

L'auditor que realitza una fiscalització de compliment, amb freqüència necessitarà combinar i comparar l'evidència de diferents fonts per a satisfer els requisits de suficiència i pertinença.

Avaluació de l'evidència d'auditoria i formulació de conclusions

54. Els auditors han d'avaluar si s'ha obtingut evidència d'auditoria suficient i apropiada i han de formular conclusions rellevants.

Després de completar l'auditoria, l'auditor ha de revisar l'evidència per a arribar a una conclusió o emetre un dictamen. L'auditor ha d'avaluar si l'evidència obtinguda és suficient i adequada per a reduir el risc d'auditoria a un nivell acceptablement baix. El procés d'avaluació requereix considerar tant l'evidència a què dóna suport com la que contradigui l'informe, conclusió o opinió d'auditoria sobre el compliment o incompliment. També inclou consideracions sobre la materialitat. Després d'avaluar si l'evidència és suficient i adequada atès el nivell de seguretat de l'auditoria, l'auditor ha de considerar la millor manera de formular les conclusions.

Si l'evidència que s'obté d'una font és inconsistent amb l'obtinguda d'una altra, o si hi ha dubtes sobre la fiabilitat de la informació que s'usarà com a evidència, l'auditor ha de determinar quines modificacions o ampliacions als procediments d'auditoria resoldrien la inconsistència i dubtes detectats, i considerarien les implicacions, si les havia, per a altres aspectes de la fiscalització.

En concloure l'auditoria, l'auditor en revisarà la documentació per a determinar si la matèria objecte d'anàlisi, ho ha sigut de manera suficient i adequada. També ha de definir si l'avaluació del risc i la determinació inicial d'importància relativa (materialitat) van ser adequades a la llum de l'evidència recopilada o si cal revisar-les.

Elaboració d'informes

55. Els auditors han de preparar un informe basat en els principis d'integritat, objectivitat, oportunitat i subjecte a un procediment contradictori.

El principi d'integritat requereix que l'auditor considere tota l'evidència significativa de l'auditoria abans d'emetre el seu informe. El principi d'objectivitat requereix que l'auditor aplique el judici i l'escepticisme professional per a garantir que tots els fets descrits en els informes siguin correctes i que els resultats i conclusions es presenten de manera equilibrada i ponderada. El principi d'oportunitat implica elaborar l'informe en el temps degut. El principi vinculat amb el procés d'al·legacions implica verificar l'exactitud dels fets amb l'entitat auditada i incorporar les seues respostes, segons corresponga. Tant en la forma com en el contingut, l'informe d'una fiscalització de compliment ha de complir amb tots aquests principis.

L'informe de fiscalització conté conclusions basades en el treball d'auditoria realitzat i pot oferir, si es considera apropiat, recomanacions constructives i pràctiques per a millorar els procediments.

Amb independència del seu format, l'informe ha d'estar complet, ser precís, objectiu, concloent i tan clar i concís com la matèria analitzada ho permeta. També s'han de descriure totes les limitacions a l'abast de l'auditoria. L'informe ha de manifestar clarament la rellevància dels criteris utilitzats i el nivell de seguretat proporcionat.

Les conclusions han de ser una manifestació clara, per escrit, de l'opinió sobre el compliment, amb freqüència addicional a l'opinió sobre els estats financers. També pot expressar-se com una resposta més elaborada a les preguntes específiques de l'auditoria. Quan es presenta una opinió, l'auditor ha d'indicar si està o no modificada basant-se en l'avaluació de la materialitat i la generalització.

Els informes de les auditories de compliment han d'incloure, encara que no necessàriament en el mateix ordre, els elements següents:

1. Títol
2. Destinatari
3. Abast de l'auditoria, tot incloent-hi el període de temps cobert
4. Identificació o descripció de la matèria objecte d'anàlisi

5. Raons i objectius de l'auditoria
6. Identificació de les normes d'auditoria aplicades en realitzar el treball
7. Un resum del treball realitzat
8. Resultats
9. Opinió i conclusions
10. Recomanacions
11. Al·legacions de l'entitat fiscalitzada
12. Data de l'informe
13. Signatura

Seguiment

56. Els auditors han de fer un seguiment als casos d'incompliment quan pertoque.

Un procés de seguiment facilita la implantació eficaç de l'acció correctora i proporciona una retroalimentació valuosa a l'entitat fiscalitzada, als destinataris dels informes i a l'auditor (per a planificar fiscalitzacions futures). La necessitat de fer un seguiment dels casos d'incompliment inclosos en informes anteriors variarà d'acord a la naturalesa de la matèria examinada, l'incompliment identificat i les circumstàncies particulars de la fiscalització. En algunes ICEX el seguiment pot incloure l'emissió d'informes. En les auditories que es duen a terme regularment els processos de seguiment poden formar part de l'avaluació de riscos per anys posteriors.