

### GPF-OCEX 1735: As recomendacións e o seu seguimento

Referencia: ISSAI-ES 100, ISSAI-ES 300 e ISSAI-ES 400.

*Documento elaborado pola Comisión Técnica dos OCEX e aprobado pola Conferencia de Presidentes de ASOCEX o 15/05/2017*

---

<b>I. Introducción</b>	1-3
<b>II. Finalidade da guía</b>	4
<b>III. Criterios para a formulación de recomendacións</b>	5-9
<b>IV. Importancia relativa ou significatividade das recomendacións</b>	10-14
<b>V. Seguimento das recomendacións</b>	15-25
<b>VI. Informes</b>	26
<b>Anexo 1 Exemplos/modelos de informes</b>	

#### I. Introducción

1. A normativa reguladora dos OCEX destaca, con carácter xeral, a importancia de que os informes de fiscalización inclúan propostas de mellora e recomendacións que contribúan á mellora da xestión do sector público, e a realizar posteriormente un adecuado seguimento respecto do seu cumprimento.

A Declaración de Lima, que en 1977 estableceu por parte da Organización Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) as liñas básicas de auditoría que deberían implementarse en todos os países, sinala no seu artigo 1 que "*O control non representa unha finalidade en si mesmo, senón unha parte imprescindible dun mecanismo regulador que debe sinalar, oportunamente, as desviacións normativas e as infraccións dos principios de legalidade, rendibilidade, utilidade e racionalidade das operacións financeiras, de tal modo que poidan adoptarse as **medidas correctivas** convenientes en cada caso ...*".

Por outra banda, no ámbito dos OCEX, os Principios e Normas de Auditoría do Sector Público aprobados en 1991 xa puñan de manifesto que "*para unha maior efectividade das recomendacións, é importante que se leve a cabo un **seguimento posterior** das medidas adoptadas para corrixir as deficiencias detectadas*".

2. No documento Principios fundamentais da fiscalización do sector público, a ISSAI-ES 100, no seu apartado 8, establécese que:

*"8. As fiscalizacións do sector público poden expor distintos obxectivos, dependendo do tipo de actuación que leve a cabo. Con todo, todas as fiscalizacións do sector público contribúen ao bo goberno xa que:*

- *proporcionan aos destinatarios dos seus informes información independente, obxectiva e fiable, así como conclusións ou opinións baseadas na evidencia suficiente e adecuada relativa ás entidades públicas;*
- *melloran a rendición de contas e a transparencia, promovendo o progreso continuo e a confianza sostida no uso apropiado dos fondos e bens públicos, e no funcionamento da administración pública;*
- *fortalecen a eficacia tanto daqueles organismos que, dentro do marco constitucional ou legal, exercen labores de supervisión xeral e funcións correctivas sobre o goberno, como dos responsables da administración de actividades financiadas con fondos públicos;*
- *crean incentivos para o cambio, proporcionando coñecemento, análises completas e **recomendacións de mellora ben fundamentadas.***"

3. A Guía Práctica de Fiscalización dos OCEX 1730: Preparación de informes de auditoría sobre os estados financeiros, establece:

#### **"X As recomendacións**

*70. De acordo co establecido no apartado 8 da ISSAI-ES 100, unha das principais finalidades das fiscalizacións que realizan as ICEX é contribuír á mellora das prácticas de xestión das entidades públicas. Os nosos informes non son un fin en si mesmos senón un medio para contribuír a*

*mellorar a xestión do sector público. Para iso redactamos as nosas conclusións e as nosas recomendacións.*

*Ademais, segundo o apartado 39 da mesma ISSAI-ES: “Os informes en formato extenso xeralmente describen en detalle o alcance, os achados e as conclusións da auditoría, incluíndo as consecuencias potenciais e **recomendacións construtivas** que permitan adoptar accións correctivas.”*

71. *Con maior detalle, a ISSAI-ES 300 establece os requisitos que deben cumprir as recomendacións ....*
72. *Hai que ter en conta que o beneficio do traballo de fiscalización non está nas recomendacións efectuadas, senón na súa aplicación eficaz, de aí a importancia de realizar, nas fiscalizacións recorrentes, un **seguimento posterior** das medidas adoptadas para corrixir as deficiencias detectadas.*

*En caso de fiscalizacións non recorrentes poderán exporse traballos específicos de seguimento do cumprimento das recomendacións.”*

## II. Finalidade da guía

4. A finalidade desta guía práctica é proporcionar orientacións aos auditores públicos sobre:
  - A correcta formulación de recomendacións.
  - Os procedementos de seguimento da implantación de recomendacións que poden realizarse.
  - Adecuado tratamento de ambas cuestións nos informes.

## III. Criterios para a formulación das recomendacións

5. Nas conclusións/opiniónponse de manifesto se existe conformidade entre as contas e feitos auditados e os principios e criterios contables e o cumprimento das normas que lles sexan de aplicación; trátase dunha constatación o máis obxectiva posible dos feitos, que debe presentarse de forma concreta e concisa.

O órgano auditor, con todo, adoita dispor de información adicional sobre a entidade auditada e está en condicións de sinalar como recomendacións medidas que melloren as súas actuacións.

6. As recomendacións poderán ser dos seguintes tipos:
  - Aspectos de control interno ou de procedemento.
  - Medidas que se considere deben de adoptarse para a mellora da eficacia ou eficiencia da xestión económico-administrativa do ente fiscalizado.
  - Medidas que se consideren idóneas para lograr un control máis eficaz do ente.

En calquera caso, **non** deben ser de importancia tal que poidan ter un efecto significativo sobre os obxectivos da fiscalización xa que en eses casos probablemente debesen estar no apartado de conclusións/opinión.

Así pois, as recomendacións son un dos aspectos máis importantes que se deben transmitir aos destinatarios dos informes de fiscalización (que son os responsables da súa implantación), de aí a importancia que ten facerlles chegar o seu contido de forma clara e nítida.

7. Na redacción das recomendacións deben contemplarse os mesmos **criterios xerais de calidade** que para o resto do informe, sinalados na GPF-OCEX 1220 (claro, exacto, completo, obxectivo, convincente, conciso e oportuno). Ademais, o apartado 37 da ISSAI-ES 300 establece requisitos que deben terse en conta ao formular recomendacións. É dicir, as recomendacións deben:

- Ser **claras, concisas e comprensibles**.

Debe estar claro que se expón en cada recomendación, evitando as recomendacións xenéricas.
- Estar **vinculadas aos obxectivos e/ou as conclusións da fiscalización**.

Pero **non se reiterarán** as cuestións sinaladas no apartado de conclusións ou de fundamentos da opinión. Se mellora a comprensión poderase pór unha referencia ao apartado do informe onde se comentan as circunstancias ou feitos que as motivan.

Non será necesario establecer unha correspondencia directa entre as conclusións e as recomendacións, nin en número nin en contido, aínda que si é conveniente que, no seu caso, coincidan na orde de exposición.

- Ser redactadas de tal maneira que **eviten obviedades** ou que se modifiquen as conclusións da fiscalización ou as contradigan.
- Vir referidas á mellora na aplicación de principios contables ou de normas legais (por exemplo, aspectos de procedemento ou de control interno que reforzan ou garanten o cumprimento de normas<sup>1</sup>).

**Nunca débese recomendar o cumprimento dunha lei ou unha norma. Se unha entidade non cumpre unha lei debe sinalarse o incumprimento** (considerando a materialidade do mesmo), **non facer unha recomendación<sup>2</sup>**.

- Ser **convincentes** no fondo e na forma. Para iso deben estar **sólidamente soportadas** por feitos e presentadas dunha maneira **lóxica e racional**. Deben **abordar as causas** das deficiencias e das debilidades (véxase o apartado 9).

Xunto co texto completo do informe, deben **convencer** ao lector de que **melloran significativamente a xestión** das actuacións e programas, por exemplo, mediante a redución de custos, a simplificación na administración dos servizos, o incremento da calidade e o volume dos mesmos, ou a mellora da eficacia e os beneficios para a cidadanía.

- Ser **prácticas**, procurando identificar o departamento ou cargo concreto responsable da súa adopción. Deben poder contribuír significativamente a liquidar as debilidades ou deficiencias constatadas pola fiscalización.

Normalmente só redactaranse as recomendacións cando se atoparon **solucións viables ou admisibles e cun custo-beneficio razoable**, ás debilidades detectadas. É dicir, debe ser posible implementala/levala a cabo dentro das restricións en materia de recursos económicos ou humanos, restricións tecnolóxicas e legais, xa que en caso contrario será unha recomendación sen sentido.

Non obstante, as recomendacións non consistirán en plans de execución detallados, só indicarán os principais elementos dos cambios necesarios.

- Ser **relevantes ou significativas** e, en todo caso, derivarse da súa aplicación beneficios potenciais, superiores ao custo que leve a súa posta en práctica. Estarán ben fundamentadas e **deben engadir valor**.

O número total de recomendacións **non debe ser moi elevado**, con obxecto de centrar a atención naquelas que se consideren máis relevantes.

Véxanse os apartados 10 e seguintes sobre os criterios de importancia relativa.

- Ser **coherentes** con recomendacións formuladas en informes anteriores.
- Estar formuladas de maneira **positiva e construtiva**, evitando o ton negativo ou recriminatorio cara aos xestores públicos. Evitar expresións tallantes na súa formulación. É desexable que sexan asumidas polos xestores públicos durante a realización do traballo de campo asegurando así, na medida do posible, a súa adopción futura.

---

<sup>1</sup> Neste sentido, a ISSAI-ES 400 Principios fundamentais da fiscalización de cumprimento, no seu apartado 55 sinala que “O informe de fiscalización contén conclusións baseadas no traballo de auditoría realizado, podendo ofrecer, se se considera apropiado, recomendacións construtivas e prácticas **para mellorar os procedementos**.”

<sup>2</sup> O apartado 86 das Normas de fiscalización do Tribunal de Contas sinala que “A obriga de cumprir a normativa darase por suposta. En consecuencia, as recomendacións non poderán limitarse a instar da entidade fiscalizada o cumprimento das súas obrigas legais.”

8. **Sempre deben ser comentadas** xunto co resto do informe, con carácter previo, cos responsables das entidades fiscalizadas e posteriormente someterse á fase de alegacións.
9. As recomendacións deben estar ben soportadas nos papeis de traballo. Os achados de auditoría que as orixinan deben incluír:

Criterio: a referencia ou norma coa que se compara ou avalía o feito observado; o que debería ser.

Feito ou condición: a situación observada.

Causa: as razóns que dan lugar ao feito observado.

Efecto: que consecuencia negativa ten lugar, provocada pola diferenza entre o feito observado e o criterio.

#### IV. Importancia relativa ou significatividade das recomendacións

10. No informe de fiscalización só deben recollese as deficiencias de control interno que sexan significativas a xuízo do auditor. Neste contexto o concepto “significativo” non pode ser definido de forma exacta, xa que unha mesma cuestión pode ser significativa, ou non, dependendo dos obxectivos da auditoría e das circunstancias.

Para a priorización das recomendacións teranse en conta, ademais dos criterios de calidade antes sinalados, as consideracións dos seguintes apartados.

11. As deficiencias de control interno clasifícanse en tres niveles de importancia relativa ao examinar o control interno:

- Unha **deficiencia de control interno** existe cando o deseño ou o funcionamento dun control non permite ao persoal da entidade ou á súa dirección, no curso ordinario das operacións, previr ou detectar erros ou irregularidades nun prazo razoable. Poden ser *deficiencia de deseño* do control (cando un control necesario para alcanzar o obxectivo de control non existe ou non está adecuadamente deseñado) ou *deficiencias de funcionamento* (cando un control adecuadamente deseñado non opera tal como foi deseñado ou a persoa que o executa non o realiza eficazmente).
- Unha **deficiencia significativa** é unha deficiencia no control interno, ou unha combinación de deficiencias, que afectan adversamente a capacidade da entidade para iniciar, autorizar, rexistrar, procesar ou reportar información financeira ou orzamentaria de forma fiable, de conformidade cos principios ou normas contables e/ou orzamentarias aplicables, e existe unha probabilidade que é máis que remota, de que unha manifestación errónea nas contas anuais, que non é claramente trivial, non sexa prevista ou detectada.
- Unha **debilidade material** é unha deficiencia significativa no control interno ou unha combinación delas, respecto das que existe unha razoable posibilidade de que unha manifestación errónea significativa nas contas anuais non sexa prevista ou detectada e corrixida en prazo oportuno.

12. A avaliación de importancia relativa ou significatividade das deficiencias inclúe consideracións sobre os seguintes factores de carácter xeral: a magnitude do impacto, a probabilidade de que ocorra e a natureza da deficiencia.

Os seguintes indicadores orientadores (aínda que non son os únicos) poden ser útiles ao considerar se unha deficiencia de control ou de procedemento é significativa aos efectos de considerar a inclusión dunha recomendación no informe:

- Prexudica ou pode prexudicar o cumprimento dos obxectivos da entidade.
- Como consecuencia da incidencia observada ocasionouse, ou pode ocasionarse, un gasto superior ao razoable en condicións normais.
- Podería chegar a ter un impacto significativo nas contas fiscalizadas (se xa o tivo, onde debe informarse é no apartado de conclusións).
- É unha cuestión sobre a que o OCEX ou a Entidade manifestouse considerándoa de importancia.

- A cuestión, ou o seu impacto, teñen gran interese público ou pode danar se chegase a materializarse a reputación da entidade fiscalizada ou da Sindicatura.
  - É unha deficiencia de control interno que ocasiona un aumento significativo do risco de auditoría.
13. Existirá unha relación directa entre o tipo de deficiencia de control (segundo a súa importancia relativa), o risco de auditoría que representa, e a prioridade que se concede á recomendación. A prioridade tamén estará matizada por consideracións custo/beneficio; no cadro seguinte considérase que esta relación é positiva en todos os casos:

Tipo de deficiencia segundo a súa importancia relativa	Risco	Prioridade	
<b>Debilidade material</b>	<b>Alto</b>	<b>Alta</b>	Requírese atención urxente da dirección para implantar controis/procedementos que mitiguen os riscos identificados.
<b>Deficiencia significativa</b>	<b>Medio</b>	<b>Media</b>	A dirección debería establecer un plan de acción concreto para resolver a deficiencia observada nun prazo razoable.
<b>Deficiencia de control interno</b>	<b>Baixo</b>	<b>Baixa</b>	

14. Ademais das recomendacións que se deben incluír no informe de fiscalización (as de prioridade alta sempre deben incluírse), poden existir a xuízo do auditor outras, que non sendo significativas ou prioritarias para a súa inclusión no informe poden ser de utilidade para os xestores da entidade fiscalizada e por tanto debe considerarse a conveniencia da súa comunicación da forma apropiada (como un anexo da carta na que se remite o informe definitivo á dirección da entidade ou comunicalo na reunión previa de discusión do borrador de informe).

As recomendacións que teñan unha prioridade baixa, derivadas de deficiencias de control interno con risco baixo, normalmente non deben incluírse no informe xa que non cumpren o criterio de relevancia sinalado no apartado 7, salvo que dentro dos obxectivos do traballo estea o de verificar a adhesión a un determinado conxunto de normas de control interno, nese caso introducíranse as recomendacións que procedan de acordo con ditos obxectivos e cos resultados do traballo.

## V. Seguimento das recomendacións

15. Hai que ter en conta que o beneficio do traballo de fiscalización non está nas observacións e recomendacións efectuadas, senón na súa resolución e aplicación eficaz, de aí a importancia de realizar, nas fiscalizacións recorrentes, un seguimento posterior das medidas adoptadas para corrixir as deficiencias detectadas.

O seguimento das recomendacións dun informe ten tres obxectivos principais:

- Incrementar a eficacia dos informes de auditoría.
  - Asistir ás autoridades lexislativas e orzamentarias.
  - Crear incentivos para a mellora dos coñecementos e as prácticas de xestión.
16. Unha vez analizada a documentación e información dispoñible e realizadas as comprobacións oportunas, as recomendacións categorizaranse de acordo coa seguinte sistemática:

Total ou  
substancialmente  
aplicada

Se o ente fiscalizado adoptou as medidas correctoras, razoables e proporcionadas na esfera das súas competencias, que permiten considerar que a recomendación surtiu os seus efectos e non quedou pendente de resolución ningunha cuestión de importancia significativa. Nestes casos entenderase que a recomendación cumpriuse razoablemente. Ademais obtívose evidencia suficiente que acredita as medidas adoptadas.

Aplicada parcialmente	Se o ente fiscalizado tomou en consideración as recomendacións e realizou actuacións encamiñadas a corrixir as deficiencias, debilidades ou insuficiencias que se puxeron de manifesto, pero soamente nun estado incipiente, nunha parte delas ou nalgúns aspectos, o que non permite considerar que a recomendación se cumpriu razoablemente.
Non aplicada	Se o ente fiscalizado non realizou as actuacións encamiñadas a corrixir as deficiencias, debilidades ou insuficiencias que se puxeron de manifesto ou ben o fixo insuficientemente ou inadecuadamente de forma que a recomendación segue sen aplicarse. <sup>3</sup>
Sen validez no marco actual	Inclúense aquelas recomendacións que, aínda que válidas e pertinentes cando se emitiu o informe e para o exercicio fiscalizado, e aínda sendo aceptadas e recoñecidas polo ente fiscalizado, non poden aplicarse no contexto actual, ao non darse as circunstancias que o permitan ou a mesma casuística que entón, é dicir, non se dan no momento actual os supostos dos feitos en función dos cales se efectuou a recomendación no pasado. A recomendación deveu inaplicable.
Non verificada	Inclúense nesta categoría as recomendacións que, aínda que aceptadas ou mesmo aplicadas e corrixidas polo ente fiscalizado, necesitarían obrigatoriamente dalgunha proba adicional para contrastar o manifestado polo ente fiscalizado que exceden o alcance previsto no traballo.

17. No traballo de seguimento das recomendacións, pódense aplicar os seguintes modelos:

- En función do período que abarquen poden ser anuais ou agrupar varios plans de fiscalización.
- En función do seu ámbito poden ser xerais ou restrinxir o seu obxectivo a determinados informes (por áreas (contratación, subvencións, etc.), por entes, non incluíndo ás recorrentes, etc.)

O modelo que adopte cada OCEX pode vir determinado na súa normativa ou pode establecerse na planificación plurianual das auditorías.

18. É moi importante ter presente que os resultados do informe de seguimento de recomendacións non condicionan os derivados de futuras fiscalizacións, xa que a análise dos feitos concretos debe efectuarse en función das circunstancias concorrentes en cada traballo.

### **En fiscalizacións recorrentes**

19. Tras o envío dos informes de fiscalización ao Parlamento (no caso do sector público autonómico), o Presidente/Síndico Maior remitirá unha copia do informe ao representante/dirección de cada un dos organismos controlados. No escrito que acompaña ao informe solicitarase:

- Unha contestación expresa sobre se se aceptou ou non a recomendación.
- As medidas adoptadas ou aquelas que, en diante, adóptense para cumprir as recomendacións do OCEX e para mellorar o control interno e a propia xestión desa entidade. Para considerala cumprida

---

<sup>3</sup> Atendendo á diferente casuística que se produce, e sen prexuízo doutros casos que poidan considerarse, pódense incluír tamén as seguintes situacións:

- Non contestada: inclúense aquelas recomendacións sobre as que o ente fiscalizado, en función da súa resposta ao seguimento efectuado, non se pronunciou nin expresa nin tanxencialmente, é dicir, non contestou ao seguimento efectuado individualmente da recomendación, ou o fixo de forma xenérica, pondo de manifesto as medidas levadas a cabo pero sen vinculalas a unha recomendación concreta. Non se puido obter evidencia de que se tomou algunha acción correctora.
- Tomada en consideración: se o ente fiscalizado tomou en consideración a recomendación, mesmo recoñece a súa pertinencia e está de acordo co seu contido, a pesar de non aplicala.
- Non compartida: se o ente fiscalizado non a tomou en consideración posto que discrepa coa recomendación efectuada polo OCEX no seu informe de fiscalización.

incluirase documentación que a xustifique adecuadamente e de maneira que o OCEX poida verificar o seu cumprimento.

- Advertirase de que non se trata de formular alegacións ás recomendacións xa incluídas no informe, posto que estas son definitivas.
20. O auditor que tivese asignado o traballo o ano en curso fará o seguimento da solicitude para obter rápida contestación e comentará a contestación cos máximos responsables da entidade. Os principais puntos desta reunión deberán documentarse nos papeis de traballo.

Verificaranse os extremos postos de manifesto pola dirección dos entes fiscalizados nas contestacións recibidas. É dicir, realizarase o seguimento de todas as recomendacións (e, no seu caso, das incorreccións incluídas no apartado de conclusións ou fundamentos da opinión do ano anterior).

Respecto das fiscalizacións cuxo alcance ou áreas baixo exame difira do ano anterior, á vista da contestación recibida da entidade realizaranse as comprobacións que se estimen pertinentes.

No informe de fiscalización poderase introducir un apartado específico sobre o seguimento das observacións e recomendacións realizadas en exercicios anteriores, no cal, co detalle e documentación contrastada suficiente, poderase concluír sobre a resolución das observacións e a aplicación efectiva de cada unha das recomendacións do informe anterior.

### ***En fiscalizacións non recorrentes***

21. Ademais do seguimento das fiscalizacións recorrentes, o OCEX poderá realizar traballos específicos de seguimento das recomendacións emitidas nos seus informes de fiscalización non recorrentes.
22. Á hora de realizar un **traballo global** de seguimento das recomendacións, realizarase unha análise previa de todas as que abarcan os informes incluídos no traballo, separando as seguintes:
- Recomendacións dirixidas a entes desaparecidos, aínda que, no caso de fusión ou absorción por outros entes, poderase valorar se pode manterse a recomendación ao ente absorbente.
  - Recomendacións sen validez no marco actual que perderon a súa vixencia, ben por cambios legislativos ou por calquera outro suceso acaecido no período entre a emisión do informe e a realización do seguimento.

As restantes recomendacións agruparanse por destinatarios, e dentro dos destinatarios por informes, e serán remitidos a cada un deles, achegando un escrito co contido sinalado no apartado 19.

As contestacións serán avaliadas polos auditores encargados dos respectivos informes de seguimento conxuntamente coa información que obre no OCEX como consecuencia dos traballos realizados orixinariamente.

23. Nos **informes especiais de seguimento de recomendacións** incluirase, polo menos, a seguinte información:
- Recomendacións analizadas. Poderanse desagregar polos tipos que se consideren relevantes.
  - Situación das recomendacións, desagregadas segundo as categorías do apartado 16.
  - Situación das recomendacións segundo o ente fiscalizado.
  - Cumprimento das recomendacións por tipo de administración
  - Comparativa do seguimento das recomendacións 201X – 201Y por tipo.
  - Comparativa do seguimento das recomendacións por tipo de administración 201X – 201Y.
24. Os informes resultantes trasladaranse aos diferentes entes, concedendo un prazo para que acheguen as alegacións e documentación complementaria que consideren.

Transcorrido o prazo, revisarase a análise daquelas recomendacións sobre as que se achegou algunha consideración, realizándose as modificacións que se consideren pertinentes.

***Nos OCEX que deban comparecer ante unha comisión parlamentaria***

25. Por outra banda, como complemento dos traballos anteriores, comprobaranse as resolucións da correspondente comisión parlamentaria na que se expoñan os informes do OCEX para realizar un seguimento de que recomendacións incluíronse nas resolucións da comisión e cales non. A información obtida clasificarase de acordo cos seguintes criterios:

- Asumida pola comisión, cando é incluída integramente na resolución, e dirixida aos destinatarios sinalados polo OCEX.
- Asumida parcialmente, cando existe calquera modificación na redacción ou cando o destinatario non se especifica ou se cambia o sinalado polo OCEX.
- Non asumida, cando non se inclúe na resolución da comisión.
- Propias, nas que se incluírán aquelas que acordou a comisión distintas das reflectidas no informe do OCEX.

Ademais, cando o estableza a normativa propia do OCEX, o informe de seguimento incluírá:

- Resolucións da comisión respecto das recomendacións do OCEX.
- Porcentaxe de recomendacións admitidas e non admitidas pola comisión, en función do tipo de administración pública á que se refire a recomendación.
- Clasificación das resolucións da comisión, en relación co cumprimento polos entes auditados.
- Cumprimento das recomendacións por tipo de entes auditados, en relación coas aceptadas pola comisión.

**VI. Informes**

26. No Anexo 1 inclúense modelos orientadores para o apartado de recomendacións dos informes de fiscalización.

Aínda que esta guía non establece formatos estándar de informes específicos de seguimento de forma que cada OCEX poida manter os seus modelos actuais, estes deberán adaptarse para recoller os criterios xerais establecidos nos apartados anteriores.



## ANEXO 1 Modelos de informe

No informe das **fiscalizacións recorrentes** incluírase un apartado co seguinte contido:

### RECOMENDACIÓNS

Como resultado do traballo de fiscalización procede efectuar as recomendacións que se sinalan a continuación, destacando previamente as recomendacións de informes de anos anteriores que foron atendidas pola Entidade. Non se inclúen aquelas recomendacións que deviñeron inaplicables por calquera motivo.

*Farase mención á carta que, no seu caso, enviúselles no principio do ano e á contestación recibida (se non contestasen omitírase este parágrafo):*

Cabe destacar que a Entidade, mediante escrito a esta Cámara/Sindicatura de Contas de \_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2017, trasladou as medidas adoptadas ao obxecto de atender as incidencias sinaladas no Informe do exercicio anterior, que foron obxecto de comprobación no curso da fiscalización.

Durante o exercicio atendéronse as seguintes recomendacións, realizadas en informes anteriores:

a.1) ...

Considérase oportuno manter as seguintes recomendacións propostas en informes de exercicios anteriores:

b.1) ...

As seguintes son recomendacións sobre outros aspectos que se puxeron de manifesto na fiscalización do exercicio:

c.1) ...

*Se non contestasen á carta que se lles enviou no principio do ano e á contestación recibida porase o seguinte parágrafo:*

Finalmente, en canto ás medidas adoptadas pola Entidade para resolver as incidencias postas de manifesto no informe de fiscalización do exercicio 2015, cabe sinalar que aínda que lle foron remitidos sendos escritos por parte desta Cámara/Sindicatura, a data de emisión do presente informe non se obtivo resposta da Entidade.

**Nas fiscalizacións non recorrentes, o parágrafo introdutorio terá a seguinte redacción:**

### RECOMENDACIÓNS

Como resultado do traballo de fiscalización procede efectuar as recomendacións que se sinalan a continuación:

a) ...

b) ....