

AUDITORÍA Y GESTIÓN DE LOS FONDOS PÚBLICOS

Elena Herrero González

Técnico de Auditoría

Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias

Las recomendaciones en el informe de fiscalización

RESUMEN/ABSTRACT:

Este artículo aborda de forma sucinta la formulación de recomendaciones y su seguimiento en los informes de fiscalización. Se pretende dar una visión global de las pautas establecidas para conseguir el objetivo perseguido con ellas. Se analizan someramente las directrices establecidas por órganos de control externo españoles y se procura extraer reglas establecidas al respecto en el ámbito internacional.

This article discusses succinctly the formulation of recommendations and their follow-up in the audit report. It is intended to give an overview of the established guidelines to achieve the objective pursued with them. Briefly this article examines general rules established by Spanish external control bodies. Besides, it tries to extract patterns established in this regard at the international level.

RECOMENDACIONES, SEGUIMIENTO, ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO, NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA
RECOMMENDATIONS, FOLLOW-UP REVIEWS, EXTERNAL CONTROL BODIES, INTERNATIONAL STANDARDS ON AUDITING

PALABRAS CLAVE/KEYWORDS:

Actualmente se plantea un debate sobre la supresión de los órganos de control externo. En época de crisis, los recortes se suceden por doquier, impuestos por la falta de fondos para financiar tantas necesidades. No obstante y aunque existan opiniones en contra, parece existir un consenso sobre la necesidad, no sólo de la existencia de estos órganos, sino de ir más allá y lograr que realicen sus funciones de la forma más eficiente posible.

Para ello, como propugna la Organización Europea de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EURORAI), “es preciso contar con instituciones de control externo independientes, de alta cualificación técnica y modernas, que gocen del máximo respeto institucional y de credibilidad, impacto y consideración pública, y que actúen bajo estrictos códigos éticos, apliquen normas de auditoría y sigan estrategias y procedimientos ajustados a los más altos estándares internacionales.”

El medio que tienen los órganos de control externo para influir en la gestión pública, son los informes que emiten tras su trabajo de fiscalización. El auditor no debe olvidar que, con su labor, puede aportar su grano de arena para conseguir mejorar la gestión pública.

Los informes, en palabras de Rafael Navas, catedrático y ex presidente de la Cámara de Cuentas de Andalucía, contienen un apartado de recomendaciones que se refiere a uno de los elementos más característicos de la auditoría pública, la propuesta de mejoras, que a la vista de los resultados del informe, se considera conveniente introducir en la gestión económico-financiera de la entidad.

Tal y como apunta Luis Ordoki Urdazi, el fin perseguido con las recomendaciones es ofrecer al gestor ideas y sugerencias sobre cómo mejorar la gestión pública, objetivo último de los OCEX. Para conseguirlo este mismo autor subraya la trascendencia que tiene la “cercanía con los gestores públicos por parte del auditor durante el trabajo de campo y en las fases posteriores hasta la emisión del informe definitivo, contrastando con ellos los hechos y conclusiones que se vayan obteniendo y las medidas correctoras que deban adoptarse”.

En esta misma línea se pronuncia el Síndico Mayor de la Sindicatura de Cuentas de Asturias,⁴ reflexionando sobre la actividad de esta Institución:

“La vigilancia del cumplimiento de la legalidad es sólo una parte muy específica de su cometido. Su misión pasa también por averiguar hasta qué punto se han alcanzado los objetivos propuestos (eficacia) y en qué medida ha existido una adecuada correlación de medios y fines (eficiencia). En el grado en el que la Sindicatura ayude a la consecución de estos fines, y exponga las recomendaciones pertinentes para alcanzarlos, estará mejorando la gestión pública”.

Este artículo analiza la normativa vigente en España referente a las recomendaciones y a su seguimiento, como parte del informe de fiscalización emitido por los órganos de control externo del Sector Público, además de la normativa de la Unión Europea y de otros países tales como Estados Unidos, Canadá, Australia o Noruega.



LAS RECOMENDACIONES EN ESPAÑA

España, a diferencia de otros países, no tiene unas directrices de obligado cumplimiento, en esta materia, comunes para todos los órganos de control externo. No obstante, la Comisión de Normas Técnicas de Auditoría Pública ha elaborado un Documento que desarrolla el Marco General de Auditoría del Sector Público. Esto supone una situación atípica con relación al resto de los países europeos, donde por regla general hay una mayor homogeneidad entre las diferentes regiones de un mismo Estado.

El **Tribunal de Cuentas** dentro de las Normas para la emisión de informes, establece:

151. El informe propondrá las medidas para la mejora de la gestión económica-financiera de la entidad fiscalizada. Su contenido deberá respetar las competencias organizativas de la entidad.

152. La obligación de cumplir la normativa se dará por supuesta. En consecuencia, las recomendaciones no podrán limitarse a instar a la entidad fiscalizada el cumplimiento de sus obligaciones legales.

153. Cuando a la luz de los resultados de la fiscalización se estime necesario o conveniente la promulgación de normas legales o reglamentarias o la reforma de las vigentes, las recomendaciones incluirán una propuesta en este sentido.

154. No será necesario establecer una correspondencia directa entre las conclusiones y las recomendaciones, ni en número ni en contenido.

Por otro lado, el Manual de Fiscalización de la **Cámara de Comptos de Navarra**⁸ dedica la segunda parte del mismo a los programas de trabajo y los informes. A continuación se extractan parte de los procedimientos establecidos:

1. Se analizarán, seleccionarán y transcribirán, para cada informe, las recomendaciones más significativas y de carácter más general, de acuerdo con la opinión del equipo de auditoría. Una vez establecidas las recomendaciones referentes, se presentarán numeradas y estructuradas en las áreas relacionadas en el esquema propuesto en la Memoria de Planificación.

2. Toda recomendación irá acompañada de la siguiente información complementaria:

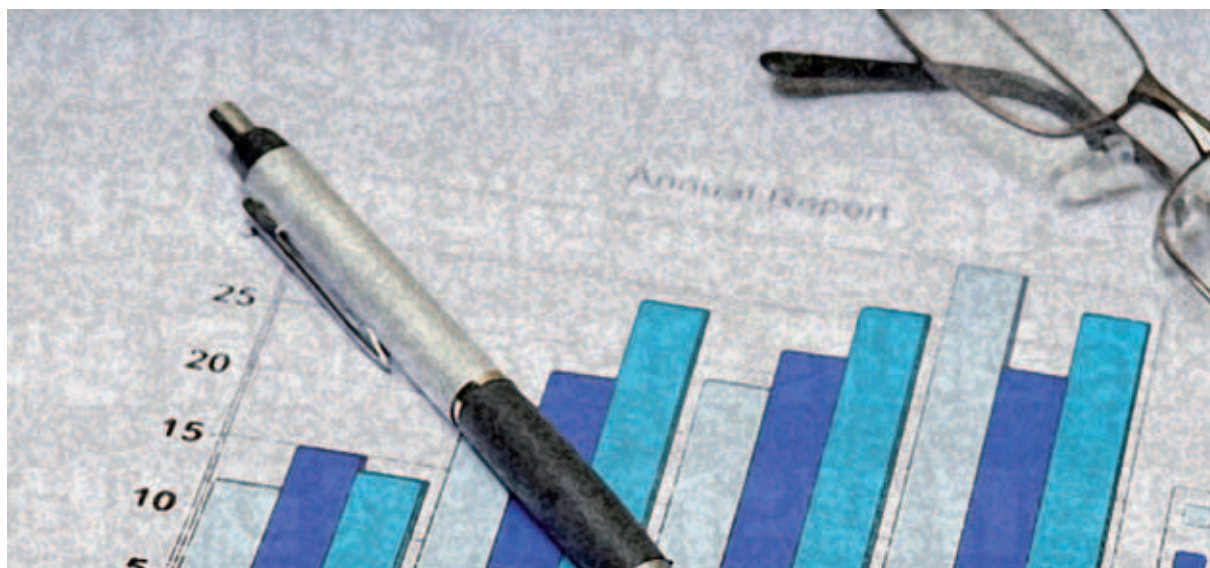
- * Año de primera referencia en los informes de la Cámara de Comptos y/o fecha del anterior informe de recomendaciones que se cita.
- * Carácter prioritario, en su caso.
- * Departamento/s responsable de su implantación o adopción.
- * En opinión del equipo, dificultad técnica de implantación.

El Manual de Fiscalización de la Sindicatura de **Comptes de Valencia**⁹ desarrolla normas de auditoría para los informes de fiscalización. Dicho texto distingue distintos tipos de recomendaciones según la clase de incidencia significativa detectada:

- * Aspectos de control interno o de procedimiento.
- * Medidas que se considere deben de adoptarse para la mejor gestión económico-administrativa del ente fiscalizado.
- * Medidas que se consideren idóneas para lograr un más eficaz control del ente.
- * Pueden venir referidas a la aplicación de principios contables o de normas legales.

En cualquier caso, las incidencias que van a recomendaciones no deben ser de importancia tal que deban estar en el apartado de conclusiones. Además de las incidencias de control interno significativas y las consiguientes recomendaciones que se deben incluir en el informe de fiscalización, en general, existirán otras, que no siendo suficientemente relevantes para su inclusión en el informe, pueden ser de utilidad para los gestores de la entidad fiscalizada y por tanto debe considerarse la conveniencia de su comunicación de la forma apropiada (en general como un anexo de la carta en la que se remite el informe definitivo a la dirección de la entidad).

Se aconseja que el número total de recomendaciones no sea muy elevado, con objeto de centrar la atención en aquellas que se consideren más notables. Siempre deben ser comentadas junto con el resto del informe, con carácter previo, con los responsables de las



entidades fiscalizadas. En el informe de fiscalización sólo deben recogerse las incidencias de control interno que sean significativas. Los siguientes indicadores orientativos (aunque no son los únicos) pueden ser útiles al considerar si una incidencia es significativa a los efectos de su inclusión en el informe, en el apartado de recomendaciones:

- * Perjudica o puede perjudicar el cumplimiento de los objetivos de la entidad.
- * Como consecuencia de la incidencia observada se ha ocasionado, o puede ocasionarse, un gasto superior al razonable en condiciones normales.
- * Podría llegar a tener un impacto significativo en las cuentas fiscalizadas (si ya lo ha tenido, donde debe informarse es en el apartado de conclusiones).
- * Es una cuestión sobre la que la Sindicatura o la Entidad se ha manifestado considerándola de importancia.
- * La cuestión, o su impacto, tienen gran interés público o puede dañar si llegara a materializarse la reputación de la entidad fiscalizada o de la Sindicatura.
- * Es una deficiencia de control interno que ocasiona un aumento significativo del riesgo de auditoría.

Además de deducirse de los resultados y conclusiones deben dirigirse directamente a resolver la causa de

las deficiencias identificadas y establecer claramente las acciones recomendadas.

Hay que tener en cuenta que el beneficio del trabajo de fiscalización no está en las recomendaciones efectuadas, sino en su aplicación eficaz, de ahí la importancia de realizar, en las fiscalizaciones recurrentes, un seguimiento posterior de las medidas adoptadas para corregir las deficiencias detectadas.

Las Normas internas de Fiscalización de la **Audiencia de Cuentas de Canarias** al tratar este tema reproducen básicamente las normas del Tribunal de Cuentas antes mencionadas. Me parece importante destacar el párrafo siguiente “las recomendaciones no podrán limitarse a instar a la entidad el cumplimiento de sus obligaciones legales.”

LAS RECOMENDACIONES EN LA U.E.

En la **Unión Europea**, se establecen las NIA (Normas Internacionales de Auditoría = ISA), como normas obligatorias (8a. Directiva). No se deja mayor margen de maniobra a los miembros, aunque se permite la aplicación de procedimientos adicionales si leyes locales los prescriben o, la eliminación en casos excepcionales, de algún procedimiento ISA si una ley local así lo requiere.

En el ámbito de la auditoría operativa, el Manual de Auditoría de Gestión del Tribunal de Cuentas Europeo expone que las recomendaciones deben ser relativas a los cambios que es posible efectuar para solventar gra-

ves deficiencias constatadas, siempre que las observaciones de fiscalización hayan mostrado que una mejora significativa de las actividades y la gestión era posible. En caso de que ya se hayan tomado medidas correctoras, constituye una buena práctica señalarlo.

Las recomendaciones sólo deben formularse cuando la fiscalización haya puesto de manifiesto soluciones prácticas para las debilidades. Estas recomendaciones deben derivarse de la conclusión correspondiente y especificar a qué instancias corresponde obrar en consecuencia. Aunque describan las medidas que deben tomarse, no incluirán planes de acción detallados, de cuya concepción se encarga la dirección. Para que sean constructivas, las recomendaciones han de indicar los principales componentes de los cambios necesarios.

Las recomendaciones son susceptibles de conseguir un mayor impacto si:

- * su estilo y contenido son positivos
- * tienen un enfoque orientado a los resultados (aportando algunas indicaciones sobre los efectos esperados)
- * tienen presente el factor coste y, por último,
- * han sido examinadas y acordadas con la entidad controlada

LAS RECOMENDACIONES EN EL ÁMBITO ANGLOSAJÓN

En el ámbito internacional, los ISAs (*International Standards on Auditing*) recientemente fueron sometidos a un proceso de claridad que culminó a comienzos del 2009 y están siendo adoptados de manera acelerada por la mayoría de países del mundo. Empezaron a crearse a comienzos de los años 70 como fruto de la creación de IFAC (*International Federation of Accountants*).

El Instituto de Auditores Internos –*The Institute of Internal Auditors* (IIA)– es una asociación profesional internacional con sede central en Altamonte Springs, Florida, EE.UU. El IIA es la voz global de la profesión de auditoría interna. Esta asociación enumera los cinco componentes básicos de una auditoría: “*The five-attributes approach*” –criterio, condición, causa, efecto y recomendación– que ofrece al informe una base desde la cual se presentan los asuntos auditados y faculta al auditor

para comparar qué debería ser (criterio) con lo que en realidad es (la condición). Por ejemplo, en un problema típico de conciliación se cubrirían los siguientes puntos:

- * Criterio: El departamento de Administración estipula que se concilien las cuentas antes del día 10 de cada mes.
- * Condición: Las conciliaciones de cuatro cuentas no se han realizado en los últimos siete meses.
- * Causa: La responsabilidad de ejecutar la tarea no está asignada a ninguna persona en concreto.
- * Efecto: No conciliar esas cuentas puede originar la falta de control de stocks.
- * Recomendación: Debe supervisarse y establecerse claramente la responsabilidad para realizar las conciliaciones.

Este enfoque puede aprovecharse también por el auditor externo; con este planteamiento, la recomendación debe dirigirse hacia la causa, no hacia la condición. No sería útil recomendar “Las comprobaciones deben hacerse como establece el art... de la Ley ..” sino más bien, “Sería recomendable definir claramente las responsabilidades de cada miembro del equipo”.

Una de las mejores maneras que tiene la fiscalización para añadir valor es proporcionar recomendaciones que, no sólo orienten para corregir deficiencias, sino que apunten también las causas de las mismas. Ésta puede ser la diferencia entre simplemente corregir el problema actual y atajar la causa que lo provoca para evitar futuras imperfecciones, lo que tendría un efecto más duradero en el tiempo.

Volviendo a los cinco criterios mencionados anteriormente, la recomendación sería la manera de hacer que confluyeran la condición y el criterio. Es decir, el auditor debería facilitar la corrección de las deficiencias detectadas asegurándose de identificar la causa. En el ejemplo anterior sería averiguar por qué no se han asignado claramente las responsabilidades sobre las conciliaciones.

Si realizamos una revisión de la normativa vigente en los países anglosajones, muy avanzados en este campo, podemos encontrar directrices tanto para formular las recomendaciones como para realizar un seguimiento de las mismas.

ESTADOS UNIDOS

La Oficina de Contabilidad del Gobierno norteamericano (*U.S. Government Accountability Office (GAO)*) emite las Normas de Auditoría, “*Government Auditing Standards*” (GAGAS). Sobre las recomendaciones la versión del año 2.011 manifiesta:

Los auditores deben recomendar acciones (GAGA 7.28)

Estas recomendaciones se encaminan tanto a corregir deficiencias y otros aspectos detectados durante la auditoría, como a mejorar programas o formas de actuación. Todo ello siempre que la mejora potencial esté sustentada por los resultados y conclusiones de la auditoría. Además deben dirigirse directamente a resolver la causa de las deficiencias identificadas y establecer claramente las acciones recomendadas.

Las recomendaciones efectivas estimulan las mejoras en el comportamiento de los programas y operaciones públicos. (GAGA 7.29)

Las recomendaciones son efectivas cuando:

- * se dirigen a aquéllos con capacidad para actuar
- * son específicas y prácticas
- * son rentables y
- * son cuantificables.

El auditor debe corroborar los comentarios de la entidad. (GAGA 7.37)

Cuando los comentarios de la entidad son inconsistentes o entran en conflicto con los resultados, conclusiones o recomendaciones del borrador del informe, éstos deben ser validados.

Si el auditor disiente, debe explicar en el informe las razones de su desacuerdo. Por el contrario, el auditor debe modificar su informe tanto como sea necesario si estima que los comentarios son válidos y están debidamente soportados con evidencia adecuada y suficiente.

El auditor puede emitir informe sin los comentarios de la entidad. (GAGA 7.38)

En caso de que la entidad rehúse enviar comentarios o no los envía en un período razonable de tiempo, el auditor indicará en el informe que la entidad no remitió comentarios.

CANADÁ

La realización de auditorías a menudo incluye recomendaciones que apuntan la dirección para conseguir cambios positivos en las deficiencias más serias, detectadas en aquéllas áreas en las que de no actuar, supondrían riesgos significativos para la entidad.

Las directrices a la hora de elaborar las recomendaciones en los informes de fiscalización se recogen en la OAG 4, emitidas por la Oficina del Auditor General de Canadá. De ellas es destacable:

Deben referirse a asuntos estratégicos. (OAG 4.86)

Incluir las deficiencias más importantes, aquéllas que suponen un riesgo significativo para la entidad. (No todas las incidencias del informe).

Deben ser áreas donde la mejora potencial tanto de las operaciones como de la actuación de la entidad está basada en los hechos puestos de manifiesto en el informe.

Si la recomendación no fuera, en casos determinados, la mejor manera de conseguir los resultados buscados y, por lo tanto, no se efectúa, este hecho debe ser justificado y aprobado por el superior jerárquico. Puede elaborarse un análisis profesional de la situación más profundo para entregar a la entidad interesada.

Escribir una buena recomendación no es una tarea fácil. (OAG 4.87)

Las recomendaciones deben ser:

- * Motivadoras de su cumplimiento
 - Basadas y deducidas de la conjunción de las observaciones y las conclusiones.
 - Orientadas a corregir las causas en origen de la deficiencia.
 - Dirigidas a quién tiene la responsabilidad para actuar sobre ellas.
- * Claras
 - Sucintas, directas y con contenido suficiente para tener sentido propio.
 - Expresar qué se necesita hacer sin detallar cómo hacerlo.
 - Positivas, tanto en el tono como en el contenido.
- * Orientadas a la puesta en práctica
 - Enunciadas en voz activa.

- Prácticas.
- Efectivas en términos de coste.
- Orientadas a los resultados.
- Susceptibles de seguimiento.
- Consistentes y coherentes con el resto del informe.

El equipo de auditoría debe tener en cuenta el punto de vista del gestor de la entidad. (OAG 4.88)

Debe hacerlo para:

- * propiciar las recomendaciones prácticas y orientadas a su implementación.
- * otorgar tiempo al gestor público para preparar una respuesta a las recomendaciones y preparar un plan de acción.

Es positivo mantener reuniones con la dirección de la entidad, normalmente al final del trabajo preliminar. Determinar, desde su punto de vista, a qué riesgos se están enfrentando.

Las recomendaciones deben incluirse como un tema de las reuniones a mantener al final del trabajo inicial.

Recomendaciones sobre cambios de legislación (OAG 4.89)

Un área de especial sensibilidad es la recomendación de cambios en la legislación vigente. Esta materia debe ser comentada siempre previamente con los servicios jurídicos.

Debe alentarse a la entidad a responder a las recomendaciones y publicar esas respuestas. (OAG 4.90)

Se publicarán las respuestas a cada recomendación de un área de trabajo indicando:

- * se está de acuerdo con la misma y existe un compromiso de realizar una acción
- * se está de acuerdo con la misma y una explicación sobre por qué no se puede llevar a cabo la acción en ese momento
- * se está en desacuerdo con una breve explicación.

Aunque el auditor indique la dirección en la cual deben dirigirse los cambios, los planes detallados y la implementación de los mismos son responsabilidad de la dirección. Sería bueno animar a que la entidad presente un programa con los pasos específicos para llevar a cabo la recomendación.

Comunicar las recomendaciones a la entidad dominante. (OAG 4.91)

Las respuestas ofrecidas por la entidad dominante, servirán de apoyo al auditor para el seguimiento de la fiscalización.

Evitar las recomendaciones que abarquen al gobierno en su conjunto. (OAG 4.92)

Si la fiscalización se refiere a varias entidades, puede obtenerse un único documento con las respuestas a las





recomendaciones o varios si están claramente identificadas las que se refieren a cada entidad. Si no es posible, debe determinarse una entidad “líder” que se encargue de la implementación de las recomendaciones.

Contenido de las respuestas de la entidad a las recomendaciones. (OAG 4.93)

Sólo se publicarán las respuestas que sean:

- * Cortas y claras (si procede es factible un plan de acción general).
- * no sean referidas a nuevas recomendaciones sino que se originan consecuencia de un trabajo anterior.
- * Recibidas al menos 7 semanas antes del día establecido.
- * No referidas al grueso del informe; se describirá brevemente la disposición, o no, a aceptar un compromiso de acción sobre los principales asuntos.
- * No sean comentarios globales.

El equipo auditor debe estimular el cumplimiento de las normas sobre respuestas. (OAG 4.94)

En caso de que soliciten excepciones en el contenido de las respuestas (OAG 4.93), se aceptarán sólo si ayuda a la comprensión de la contabilidad o proporciona más información sobre los beneficios potenciales de acatar la recomendación.

El director de cada área debe acordar un calendario con la entidad. (OAG 4.95)

En el caso de las notas de auditoría y del seguimiento, los plazos establecidos pueden ser más cortos pero siempre se debe dar suficiente tiempo a la entidad para considerar y responder a las cuestiones planteadas.

El informe de auditoría se sostiene por sus propios méritos. (OAG 4.96)

Los comentarios que la entidad manifieste sobre las recomendaciones no se responden en el informe. Tampoco se publica la respuesta de una entidad o un comentario que el auditor sabe que es materialmente falsa o engañosa.

Si existe un desacuerdo sustancial entre la posición del auditor y de la entidad, se pondrá de manifiesto claramente en las comparecencias posteriores ante el Comité de Cuentas Públicas.

AUSTRALIA

En Australia, el Auditor General es responsable de la prestación de servicios de auditoría para el Parlamento y entidades del sector público. La Oficina Nacional de Auditoría de Australia (ANAO) apoya al Auditor General, órgano independiente del Parlamento.

Es destacable su visión del Ejecutivo y de las entidades del sector público como clientes importantes. Como objetivo plantean realizar su labor de una manera

constructiva y de consulta. Como parte de su función, la ANAO busca identificar y difundir, en beneficio del sector público en general, los aspectos más significativos identificados durante la actividad de la auditoría.

Las Guías de las Buenas Prácticas (*Better Practice Guides* –BPGs–) divulgan consejos sobre aspectos específicos de la administración. Además, su boletín, *AUDITFocus*, recoge sucintamente algunas de sus experiencias que pueden ser de interés general para los gerentes del sector público.

El objetivo perseguido con las Guías es mejorar la gestión pública proporcionando un mecanismo por el cual se reconocen y publican las mejores prácticas empleadas en las entidades públicas australianas.

Sobre las recomendaciones en concreto, la ANAO establece que aunque se formulen en relación a la entidad que en concreto se esté fiscalizando, deben tener relevancia para toda la Commonwealth y por lo tanto deben redactarse en consecuencia.

La ANAO recomienda que, cuando una entidad fiscalizada detecta errores en los estados financieros certificados después de recibir el informe de auditoría, y considera que son necesarias medidas correctivas, el auditor y la entidad deben estar de acuerdo antes de hacer cambios en dichos estados y antes de emitir un documento de sustitución de los mismos, según sea necesario, para luego proceder a su publicación.

OTROS

No debemos terminar este repaso sin mencionar que éstos no son los únicos países que han tratado este tema. A modo de ejemplo, La Oficina del Auditor General (OAG) de Noruega ha emitido unas normas de auditoría, en vigor desde el 1 de julio de 2005, para fijar requerimientos generales a la hora de realizar los trabajos, “Auditing Standards”, que están básicamente sustentadas en las normas del INTOSAI para auditoría pública.

Las normas generales sobre Orientación y Recomendaciones inciden en que éstas deben basarse en la experiencia profesional, conocimiento de la entidad fiscalizada y otra información relevante. Puede hacerse de forma escrita u oral, pero siempre deben estar sustenta-

das en los resultados de la auditoría orientados hacia los objetivos de la misma, en los hechos revelados durante la auditoría pero no directamente relacionados con los objetivos o en las peticiones de la entidad fiscalizada. También pueden hacerse recomendaciones en casos en los cuales la Oficina del Auditor General participa como un observador en grupos de trabajo o comités (**Standard 8**).

Un aspecto a recalcar es que el trabajo debe realizarse con precaución y de manera que no ponga en peligro la independencia y objetividad de la OAG respecto a la entidad fiscalizada.

Las recomendaciones deben quedar documentadas en los papeles de trabajo, tratar asuntos relevantes y ser remitidas a aquellos que tengan la responsabilidad para actuar. Todo ello asegurando la independencia del auditor y evitando conflictos de intereses (**Standard 9**).

Una cuestión que no por parecer obvia deja de ser interesante, es el hecho de que estas normas nos recuerdan que la entidad fiscalizada tiene la responsabilidad de tomar sus propias decisiones, a pesar de las recomendaciones recibidas. Por lo tanto, el auditor sólo debe abarcar las mismas áreas en las cuales tenga la competencia necesaria (**Standard 10**).

En **Suecia**, se siguen las pautas marcadas por la INTOSAI. En el Reino Unido, La Oficina del **País de Gales**, establece una guía práctica para el seguimiento de las recomendaciones. Según ésta, los órganos de control, deberían desarrollar un plan de acción que incluya un horizonte temporal detallado, dotar suficientes recursos para ejecutar el plan y establecer objetivos realistas y alcanzables o hacer revisiones regulares del plan y de sus avances hasta que el plan se complete, entre otras cosas.

RECOMENDACIONES PARA LAS RECOMENDACIONES

Por lo tanto, de la mayoría de la normativa analizada se concluye que unas buenas recomendaciones deberían cumplir los siguientes requisitos:

- * No limitarse a instar a la entidad el cumplimiento de sus obligaciones legales.
- * Deben referirse a asuntos estratégicos.
- * Ser motivadoras de su cumplimiento.

- * Ser claras.
 - * Orientadas a su puesta en práctica.
 - * Positivas, tanto en el tono como en su contenido: destacar la importancia del tono positivo a la hora de elaborar las recomendaciones. La principal diferencia que existe entre una actitud positiva y su contraparte –la actitud negativa– radica en el enfoque con que se aprecian las cosas: empeñarnos en descubrir inconvenientes y dificultades nos provoca apatía y desánimo. El optimismo supone hacer ese mismo esfuerzo para encontrar soluciones, ventajas y posibilidades.
 - * Deben tener en cuenta el punto de vista del gestor de la entidad fiscalizada.
 - * Evitar abarcar a la gestión del gobierno en su conjunto.
 - * Establecer un calendario para su seguimiento, establecido en el Programa Anual de Fiscalización.
 - * Deben dirigirse a resolver la causa de las deficiencias.
 - * Estar sustanciadas en los resultados y conclusiones de la auditoría.
 - * Dirigirse a aquéllos con capacidad de actuar.
 - * Ser específicas y prácticas.
 - * Ser rentables y cuantificables.
- A modo ilustrativo :
- * Es imperativo que los gestores adopten las medidas que estimen convenientes en el área de tesorería.
 - Sería demasiado general, como no decir nada. Podría sustituirse por: “el Tesorero General puede establecer un sistema de control interno para garantizar la salvaguarda de los fondos públicos. Se recomienda que se considere una adecuada segregación de funciones con delimitación de las responsabilidades de cada empleado público”.
 - * La entidad debe dictar instrucciones complementarias para asegurar el control de los fondos monetarios para asegurar la debida aplicación de las normas contenidas en nuestro derecho sobre el asunto en cuestión.
 - No es una recomendación clara ni directa. En su lugar podría ser “se recomienda que la entidad dicte instrucciones complementarias por escrito para asegurar el control de los ingresos de derecho público y evitar su prescripción”.
 - * Si no cambian de actitud, los gestores deberán afrontar las consecuencias de su negligencia al tramitar los expedientes de contratos menores.
 - La actitud aquí es negativa. Por el contrario puede expresarse así: “debido al elevado volumen de contratos menores, para incrementar la transparencia, se recomienda la petición de al menos tres ofertas en los de mayor importe, dejando constancia en el expediente”.
- No debemos olvidar que para obtener los resultados deseados es necesario, no sólo realizar unas buenas recomendaciones, sino también es fundamental atribuir la importancia que merece al seguimiento de las mismas. De no hacerlo, se podría llegar a minimizar o incluso anular el efecto perseguido al realizarlas.
- Para finalizar, debemos tener presente que los Órganos de Control Externo se financian con dinero público, al igual que todas las instituciones públicas a las que fiscalizan. Tanto unos como otros realizan un servicio a los ciudadanos. Por tanto, cuando se sugiere a éstas como lograr que su rendimiento sea más eficiente, debería recordarse que el resultado de la actividad de las instituciones de control, informes y dentro de ellos las recomendaciones y su seguimiento, también deben tener como objetivo alcanzar la más alta calidad posible, aprendiendo de experiencias ajenas y de la propia: si se exige calidad a los demás, tenemos que ser exigentes con nosotros mismos.

BIBLIOGRAFÍA

ANAO Australia, (2007); *Better Practice Guides. Public Sector Internal Audit. An investment in assurance and business improvement*. Australia.

Cámara de Comptos de Navarra. (s.f.). “Manual de Fiscalización”.

Comisión de Normas Técnicas de Auditoría Pública, (2008); Marco General de la Auditoría del Sector Público. FIASEP.

EURORAI, Organización Europea de las Instituciones Regionales de Control Externo del Sector Público. (2007); El Control Externo del sector Público Regional en Europa. Un estudio comparativo.

Navas Vázquez, R. (2009); Manual de Control Externo. 64. Civitas.

Nuñez Pérez, M. (2010); EUROSAI 1990-2010. Veinte años de trabajo en común con retos compartidos. EUROSAI (16), 54.

Ordoki Urdazi, L. (2001); “La puesta en práctica de las recomendaciones de los OCEX”. *Auditoría Pública* (23).

Ordoki Urdazi, L. (2005); Transparencia y control en la gestión de los Fondos Públicos: La cámara de Comptos de Navarra. Thomson Aranzadi.

Tribunal de Cuentas (1997), Normas Internas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas.

Viejo Fernández, A. (2010); La Sindicatura rinde Cuentas. Asturias Social, 348.

Auditing standards, (2010); *Office of the Auditor General of Norway*; <http://www.riksrevisjonen.no/en/SiteCollectionDocuments/Vedlegg%20engelsk/Auditingstandards.pdf>

WEBGRAFÍA

Better Practice Guides; Australia <http://www.anao.gov.au/Publications/Better-Practice-Guides>

International Standards on Auditing, <http://www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center/clarified-standards>

Internet Version of Government Auditing Standards; 2011 USA <http://www.gao.gov/assets/590/587281.pdf>, December 2011

Keith, Jonnie T.; *Killing the spider: audit recommendations that address root causes, rather than just immediate conditions, can keep the cobwebs away for good*; http://findarticles.com/p/articles/mi_m4153/is_2_62/ai_n13821968/

“Manual de Auditoría de Gestión del Tribunal de Cuentas Europeo”; Capítulo 5. Elaboración de informes; pág. 91 y 92; <http://eca.europa.eu/portal/pls/portal/docs/1/365232.PDF> (ANAO Australia; *Better Practice Guides*, 2007)

“Manual de Fiscalización”; Sindicatura de Comptes de la Comunidad Valenciana http://www.sindicom.gva.es/web/wdweb.nsf/documento/manual_de_fiscalizacion

“Normas Internas de Fiscalización”; Audiencia de Cuentas de Canarias <http://www.acuentascanarias.org/NIF.pdf>

Performance Audit Manual”

http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/meth_gde_e_29358.html#wp658387

The Audit Office of New South Wales http://www.audit.nsw.gov.au/ArticleDocuments/197/Monitoring_and_Reporting_on_Audit_Recommendations.pdf.aspx?Embed=Y

The Australian National Audit Office <http://www.anao.gov.au/>

The Institute of Internal Auditors, <http://www.theiia.org/>