

**GUÍA PRÁCTICA PARA LA ELABORACIÓN DE RECOMENDACIONES EN LOS
INFORMES DE FISCALIZACIÓN DE LA CÁMARA DE CUENTAS DE ANDALUCÍA**

I.	Introducción.	1
II.	Pertinencia y objetivo de las recomendaciones.	2
III.	Contenido y redacción de las recomendaciones.	4
IV.	Requisitos adicionales para las recomendaciones de la CCA.	6

Anexo 1 Ejemplos sobre elaboración de recomendaciones.

Anexo 2 Normas y manuales de referencia.

I. Introducción

La presente Guía tiene como finalidad el establecimiento de unas pautas fundamentales en la elaboración de las recomendaciones contenidas en los informes de la Cámara de Cuentas de Andalucía (CCA), que servirán para armonizar sus características y estilo sobre la base de lo señalado en las normas internacionales de auditoría del sector público, a la vez que se establece la adopción de determinadas iniciativas ya incorporadas por otras instituciones y organismos públicos de control externo en sus recomendaciones.

En el proceso de elaboración de esta Guía se ha observado que, en general, las Instituciones de Control Externo (ICEX) más avanzadas en materia de control de fondos públicos, como las de ámbito anglosajón, dedican un mayor esfuerzo en tratar esta cuestión en las normas reguladoras del ejercicio de su función fiscalizadora, llegando a sistematizar cómo deben formularse estas recomendaciones y efectuarse su seguimiento periódico individual mediante fichas de control y seguimiento sobre cada una de ellas. Ello, a su vez, les permite ofrecer datos sobre las recomendaciones que son puestas en práctica por las entidades afectadas, los plazos de implantación y las razones que impiden la adopción de determinadas recomendaciones.

En cambio, un aspecto tan esencial como la elaboración y seguimiento de las recomendaciones, muchas veces, no encuentra en la labor de los Órganos de Control Externo (OCEX) de nuestro entorno un tratamiento acorde a su importancia. Por un lado, las recomendaciones, frecuentemente, no se formulan con el rigor necesario ni en la forma más adecuada para que sean eficaces. Por otro lado, su seguimiento, en muchos casos, es asistemático y no tiene la periodicidad que sería deseable para asegurar su implantación por las entidades y organismos señalados en los informes de fiscalización.

Esta Guía se ha elaborado con el objetivo de facilitar el trabajo de los equipos de fiscalización de la Cámara de Cuentas de Andalucía (CCA) a la hora de formular las correspondientes recomendaciones en sus informes. A pesar de que, comúnmente, los OCEX cuentan con una GPF-OCEX para elaborar las recomendaciones y realizar su seguimiento (GPF-OCEX 1735: Las recomendaciones y su seguimiento), se ha venido manifestando la necesidad de concretar su

contenido ofreciendo ejemplos que ilustren sobre su aplicación práctica. De hecho, algunas instituciones, de manera individualizada, ya han establecido manuales o directrices que estudian con más detalle esta materia. Así, teniendo en cuenta el trabajo realizado por varios OCEX e incluso por otras entidades de control nacionales y extranjeras, se considera pertinente que la CCA disponga de una guía sobre esta materia.

Para llevar a cabo este trabajo, primero se ha recopilado información de referencia de distintos órganos e instituciones, tanto de ámbito nacional como supranacional, para luego hacer un compendio de todo ello, extrayendo los aspectos más relevantes e interesantes. Así, este documento se compone de dos partes fundamentales, una teórica donde se recoge toda la información de los diferentes manuales, normas y directrices que abordan esta materia, y otra práctica (Anexo 1), que incluye recomendaciones basadas en informes de instituciones y organismos públicos de control externo, pero adaptadas a las necesidades de esta Guía.

II. Pertinencia y objetivo de las recomendaciones

De acuerdo con lo establecido en el apartado 8 de la ISSAI-ES 100, una de las principales finalidades de las fiscalizaciones que realizan las ICEX es contribuir a la mejora de las prácticas de gestión de las entidades públicas. Los informes no son un fin en sí mismos, sino un medio para contribuir a mejorar la gestión del sector público. Para ello se elaboran las conclusiones y recomendaciones.

Los siguientes indicadores orientativos (aunque no son los únicos) pueden ser útiles al considerar si una incidencia es significativa a los efectos de incluir una recomendación al respecto en el informe:

- 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, debe informarse en el apartado de fundamento/conclusiones).
- Es una cuestión sobre la que el OCEX 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 del OCEX.
- Es una deficiencia de control interno que ocasiona un aumento significativo del .

Por otra parte, los criterios y requisitos recogidos a continuación pueden servir de base para elaborar las recomendaciones.

Para recomendaciones individuales:

- i. ¿Es **útil**? ¿Se puede esperar que conduzca a mejoras demostrables en control interno, economía, eficiencia o efectividad? [[Ejemplo 1](#)] [[Ejemplo 6](#)] [[Ejemplo 15](#)]

Las recomendaciones han de estar bien fundamentadas y deben añadir valor, procurando que sean constructivas y contribuyan significativamente a solventar las debilidades o deficiencias de control observadas. Cabe recordar que los resultados de toda fiscalización deben ser fundamentados en una evidencia adecuada y suficiente obtenida a través de la realización de las pruebas previstas en la programación de las actuaciones fiscalizadoras, con lo que se debe de garantizar que las recomendaciones estén debidamente soportadas.

- ii. ¿Es **factible**? ¿Es posible de implementar dentro de los recursos, las limitaciones tecnológicas y legales? [[Ejemplo 7](#)] [[Ejemplo 15](#)]

Normalmente solo se redactarán las recomendaciones cuando se hayan encontrado soluciones a las debilidades detectadas que sean viables y convenientes en términos coste-beneficio. Debe ser posible implementarlas dentro de las restricciones aplicables a las entidades en cuestión.

- iii. ¿Es lo suficientemente **importante** como para mencionarlo? [[Ejemplo 1](#)] [[Ejemplo 7](#)]

Sólo se consignarán en el informe de fiscalización aquellas recomendaciones que sean relevantes. En consecuencia, su inclusión vendrá determinada por el resultado de la evaluación de la importancia relativa de las deficiencias detectadas y del riesgo de auditoría que representan, así como por la identificación de la propuesta de actuación para su corrección.

En cualquier caso, las incidencias significativas a las que hacen referencia las recomendaciones deben figurar en el apartado de fundamento/conclusiones.

- iv. ¿Está claro el **fundamento**? ¿Es la recomendación evidentemente un desarrollo lógico de las conclusiones de la auditoría? [[Ejemplo 1](#)]

Además de la claridad y coherencia del fundamento, habrá que tener en cuenta que las recomendaciones siempre deben ser comentadas junto con el resto del informe, con carácter previo, con los responsables de las entidades fiscalizadas. La discusión con el auditado, con los criterios expuestos en mente, debería ayudar a elaborar recomendaciones sólidas y convincentes, así como a reducir el riesgo de que las recomendaciones sean rechazadas.

- v. ¿Se puede monitorear? ¿Será fácil **evaluar** si la recomendación se ha implementado o no? [[Ejemplo 11](#)]

La mejor monitorización y evaluación de una recomendación dependerá, entre otras cuestiones, de la claridad con la que esté planteada y de la dificultad técnica de la propia recomendación.

Adicionalmente, hay que tener en cuenta que el horizonte temporal del análisis que fundamenta las recomendaciones debe extenderse hasta el momento de su formulación, de manera que se analicen, como hechos posteriores, las acciones realizadas por la entidad fiscalizada que hayan podido incidir sobre la corrección de las deficiencias detectadas. El contraste de los resultados de la fiscalización con el fiscalizado debe incluir, en su caso, el análisis de estos hechos posteriores. [[Ejemplo 15](#)]

Para conjuntos completos de recomendaciones:

- vi. ¿Las recomendaciones tomadas en conjunto **encajan con la auditoría** y se encuentran alineadas **con el objetivo perseguido en ella**?

Las recomendaciones deben ser consistentes y coherentes entre sí, con el resto del informe, y con las recomendaciones formuladas en informes anteriores. Se aconseja además que su número total no sea muy elevado, con objeto de centrar la atención en aquellas que se consideren más notables.

III. Contenido y redacción de las recomendaciones

Como punto de partida, cabe señalar que en la redacción de las recomendaciones deben contemplarse los mismos criterios generales de calidad que para el resto del informe, señalados en la GPF-OCEX 1220 (claridad, exactitud, objetividad, concisión, oportunidad, además de ser completas y convincentes), así como los criterios específicos señalados en el punto 37 de la ISSAI-ES 300.

A continuación, se indican los requisitos a tener en cuenta en su elaboración para que el contenido y redacción de las recomendaciones alcance el nivel de calidad y homogeneidad deseado en los informes de fiscalización emitidos.

- Las recomendaciones deben ser **claras, concisas y comprensibles**. [\[Ejemplo 5\]](#) [\[Ejemplo 8\]](#)

Debe estar claro qué se plantea en cada recomendación, evitando las recomendaciones genéricas. Además, las recomendaciones procurarán ser sencillas, directas, explícitas y suficientemente detalladas.

Se debe poder responder afirmativamente a las siguientes cuestiones:

- *¿Es comprensible leer solo la sección de Fundamento y Recomendaciones?*
- *¿Es la recomendación suficientemente específica para que los destinatarios puedan entender lo que deben hacer?*
- *¿La recomendación aborda quién debe hacer qué y, si resulta conveniente, cómo, cuándo y dónde, en aras de mejorar la claridad de la misma? [sin perjuicio de la potestad de la entidad afectada de hacer uso de medios o procedimientos alternativos a los consignados en la recomendación para alcanzar el fin establecido]*

- Se aconseja que las recomendaciones estén **vinculadas a los objetivos y/o las conclusiones** de la fiscalización. No obstante, no se reiterarán las cuestiones señaladas en el apartado de conclusiones o de fundamento de la opinión. [\[Ejemplo 1\]](#) [\[Ejemplo 3\]](#) [\[Ejemplo 4\]](#) [\[Ejemplo 13\]](#)
- Asimismo, es conveniente **evitar obviedades** o que **se modifiquen las conclusiones** de la fiscalización o las contradigan. Se evitará efectuar recomendaciones con un carácter excesivamente abierto. [\[Ejemplo 8\]](#) [\[Ejemplo 14\]](#)

- Pueden estar referidas a la mejora en la aplicación de principios contables o de normas legales (por ejemplo, aspectos de procedimiento o de control interno que refuercen o garanticen el cumplimiento de normas), pero **nunca se debe recomendar el cumplimiento de una ley o una norma**. Si una entidad no cumple una ley debe señalarse el incumplimiento (considerando la materialidad del mismo) en el apartado de fundamento o conclusiones. Si a la vista de los resultados de la fiscalización se estima necesaria o conveniente la promulgación de normas legales o reglamentarias, o la reforma de las vigentes, se procederá a realizar una recomendación en este sentido, que podría afectar a entidades o instituciones que se encuentran en una esfera superior de decisión a la de la propia entidad fiscalizada. [\[Ejemplo 2\]](#) [\[Ejemplo 9\]](#)
- Las recomendaciones procurarán ser **convictos** en el fondo y en la forma. Para ello estarán sólidamente soportadas por hechos, serán presentadas de una manera lógica y racional, y se relacionarán directamente con las observaciones y resultados de la auditoría. Deben convencer al lector de que mejoran significativamente la gestión de las actuaciones y programas, por ejemplo, mediante la reducción de costes, la simplificación en la administración de los servicios, el incremento de la calidad y el volumen de los mismos, o la mejora de la eficacia o de los beneficios para la ciudadanía, a través de una exposición **positiva y constructiva**. Se evitarán por tanto las recomendaciones **genéricas o ambiguas**. [\[Ejemplo 5\]](#) [\[Ejemplo 7\]](#) [\[Ejemplo 8\]](#) [\[Ejemplo 11\]](#) [\[Ejemplo 12\]](#) [\[Ejemplo 13\]](#)
- Las recomendaciones, por definición, **no son vinculantes**, con lo que no debería deducirse de ellas una obligatoriedad en su implementación. Las propuestas en ellas recogidas deben entenderse como un conjunto de actuaciones dirigidas a la subsanación de los riesgos o debilidades puestas de manifiesto en la fiscalización, pudiendo ser solventadas haciendo uso de **medios o procedimientos alternativos** a los consignados en las recomendaciones, si así se estima desde la dirección de la entidad¹. [\[Ejemplo 9\]](#)
- Deben poder **contribuir significativamente a solventar** las debilidades o deficiencias constatadas por la fiscalización, lo que redundará en su relevancia y oportunidad. Una característica fundamental para cumplir con este requisito es el hecho de que sean **prácticas** y orientadas a alcanzar un objetivo con un coste-beneficio realizable, pero sin inmiscuirse en las competencias propias de la entidad fiscalizada. [\[Ejemplo 5\]](#) [\[Ejemplo 7\]](#) [\[Ejemplo 10\]](#) [\[Ejemplo 13\]](#) [\[Ejemplo 15\]](#)

Normalmente, solo se elaborará una recomendación cuando se hayan encontrado soluciones viables o admisibles con un beneficio potencial superior al coste que conlleve su puesta en práctica. Es decir, debe ser posible implementarla dentro tanto de las limitaciones en materia de recursos económicos o humanos, como de las restricciones tecnológicas y legales, ya que en caso contrario sería una recomendación sin sentido. No obstante, las recomendaciones no consistirán en planes de ejecución detallados, solo indicarán los principales elementos de los cambios necesarios. Hay que tener en cuenta que la finalidad perseguida con las recomendaciones es

¹ No obstante, este hecho no debe distraer la atención sobre la necesidad de **subsanar** las incorrecciones y debilidades que se ponen de manifiesto en los fundamentos/conclusiones del informe a las que van ligadas las recomendaciones, sobre todo aquellas relacionadas con una **debilidad material** y que requieren atención urgente por parte de la dirección de la empresa para implementar controles/procedimientos que mitiguen los riesgos identificados.

ofrecer al gestor ideas y sugerencias sobre cómo mejorar la gestión pública, tratando de que las medidas propuestas sean concretas y viables, de modo que se facilite así su seguimiento.

- Deberán abordar las **causas** de las deficiencias y de las debilidades. [Ejemplo 7] [Ejemplo 13]

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.

Por ello, además de deducirse de los fundamentos y conclusiones, deben dirigirse directamente a resolver la causa subyacente de las deficiencias identificadas y establecer claramente las acciones recomendadas. De nada serviría verificar, a posteriori, que se ha cumplido la recomendación en los términos en que fue formulada, si no se hubiesen superado los riesgos o debilidades que la motivaron.

- En la formulación de las recomendaciones se procurará identificar la **entidad, departamento o cargo** concreto responsable de su adopción, especialmente cuando se trate de fiscalizaciones horizontales o de trabajos centrados en áreas en las que exista división de competencias o responsabilidades. Además, hay que tener en cuenta que las recomendaciones pueden ir dirigidas a entidades o instituciones que se encuentran en una esfera superior de decisión a la de la propia entidad fiscalizada. Por ello, debe estar claro qué se plantea en cada recomendación y quién es el responsable de tomar cualquier iniciativa. [Ejemplo 9] [Ejemplo 10] [Ejemplo 15]

IV. Requisitos adicionales para la formulación de recomendaciones de la CCA

A continuación, se incluyen una serie de requisitos adicionales para la formulación de recomendaciones, con el objetivo de mejorar tanto la claridad como la puesta en práctica y seguimiento de las mismas.

Estos requisitos serán de aplicación en aquellas actuaciones de fiscalización que a la fecha de aprobación de la presente Guía (02/07/2020) no se encuentren en fase de borrador o posterior.

A. Correspondencia directa de las recomendaciones con los fundamentos/conclusiones

En los informes especiales del Tribunal de Cuentas Europeo se ha comprobado que, tras la conclusión o fundamento, se recogen las recomendaciones correspondientes para dar una solución práctica a la debilidad constatada, estableciendo una correspondencia directa entre las primeras y las segundas (aunque lógicamente no todas las conclusiones o fundamentos llevan aparejada una recomendación).²

² https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR20_12/SR_European_Investment_Advisory_Hub_ES.pdf

Esta forma de proceder no se adapta exactamente a lo recogido en la GPF-OCEX 1735, que indica que las recomendaciones “deben estar vinculadas a los objetivos y/o las conclusiones de la fiscalización (...). Si mejora la comprensión se podrá poner una referencia al apartado del informe donde se comentan las circunstancias o hechos que las motivan. **No será necesario establecer una correspondencia directa entre las conclusiones y las recomendaciones, ni en número ni en contenido, aunque sí es conveniente que, en su caso, coincidan en el orden de exposición.**”

No obstante, la referenciación de las recomendaciones a los fundamentos o conclusiones (siempre que sea posible), tiene un impacto positivo en:

- a. La claridad de su **fundamento** y su correspondencia con un desarrollo lógico entre las conclusiones y las recomendaciones de la auditoría.
- b. Su contribución a **soltar** las incidencias constatadas por la fiscalización, evitando además la percepción de que estén modificando los fundamentos o conclusiones o los contradigan.
- c. La forma de identificar las **causas** de las deficiencias y debilidades a las que se dirige la recomendación.
- d. Su seguimiento y **evaluación posterior**, gracias a su vinculación a las deficiencias y debilidades detectadas.

REQUISITO 1. Por ello, se establece la necesidad de referenciar las recomendaciones a los fundamentos/conclusiones tal y como se viene realizando normalmente en muchos de los informes de la CCA (como por ejemplo el relativo a la fiscalización de Cuenta General de la Junta de Andalucía³), siempre que sea posible.

También se prevé la posibilidad de referenciar las recomendaciones a otros puntos del informe, si se considera necesario, bien porque ofrezcan información adicional a la recogida en el apartado fundamento/conclusiones, bien porque la recomendación se deriva de cuestiones no incluidas en dicho apartado (por ejemplo, asuntos aludidos en el apartado de otras cuestiones que no afectan a la opinión).

B. Tiempos para la implementación de las recomendaciones

El Tribunal de Cuentas Europeo, al formular las recomendaciones, también propone un plazo para su completa implantación, normalmente un periodo de tiempo, no una fecha concreta.

³ https://www.juntadeandalucia.es/eboja/2019/506/BOJA19-506-00160-4160-01_00152515.pdf

61 Se ha constatado que el Centro se concibió como un instrumento «basado en la demanda» sin una evaluación previa suficiente de las necesidades de asesoramiento que atendería, del posible nivel de demanda de sus servicios ni de la cantidad de recursos que necesitaría. De hecho, teniendo en cuenta los recursos de que disponía, el Centro recibió pocas solicitudes que pudieran haber dado lugar a encargos. En particular, el número de solicitudes recibidas directamente a través del sitio web del Centro o de los bancos o instituciones nacionales de promoción generaron pocos encargos que requirieran el apoyo del Centro (apartados [13](#) a [23](#)).

Recomendación 1 - Fomentar la divulgación de las actividades del centro

El comité de coordinación del Centro debería seguir desarrollando la cooperación con los bancos o instituciones nacionales de promoción a fin de mejorar el acceso al apoyo del Centro a nivel local.

Plazo: Durante el resto del período de ejecución del Centro (para el final de 2020).

Fuente: Tribunal de Cuentas Europeo. Informe especial. Centro Europeo de Asesoramiento para la Inversión: El impacto del Centro, creado para impulsar las inversiones en la UE, sigue siendo limitado. 2020.

La propuesta de un plazo determinado para la aplicación de las recomendaciones formuladas en los informes contribuirá a:

- a. Una mejora de la **gestión pública**, toda vez que la fijación de un plazo permitirá a los responsables disponer de una referencia temporal sobre la que planificar y distribuir los recursos disponibles de la organización.
- b. El establecimiento de una **meta** concreta que redundará positivamente en la diligencia con la que se subsanan las deficiencias y debilidades detectadas, y que impulsará la mejora del funcionamiento interno de la organización.
- c. La realización de un análisis más ajustado del impacto de los informes emitidos por la CCA, ya que se podrá valorar de forma más fiable su efecto teniendo en cuenta el plazo asignado y el tiempo transcurrido desde la aprobación del informe definitivo.

REQUISITO 2. Por ello, se requiere el establecimiento de un plazo para la implantación de cada recomendación en los informes de fiscalización específicos, a semejanza de lo que realiza el Tribunal de Cuentas Europeo, siempre que sea posible y después de que cada plazo propuesto haya sido discutido con los responsables de las entidades encargadas de la puesta en marcha de las medidas señaladas en la recomendación.

Este plazo no vinculante se indicaría como periodo de tiempo determinado (semanas, meses, años) desde la remisión del informe definitivo a las entidades afectadas (fecha para la que se entiende que estas entidades son informadas oficialmente del contenido final y podrían comenzar los trabajos de implementación).

C. Importancia y priorización de la recomendación

Como punto de partida, la GPF-OCEX 1735 establece la precaución de que las recomendaciones no deben ser de importancia tal que puedan tener un efecto significativo sobre los objetivos de la fiscalización, ya que en esos casos probablemente debieran estar en el apartado de fundamento/conclusiones. Así, las recomendaciones deben suponer propuestas de mejora para la organización, pero no deben utilizarse para comunicar incumplimientos significativos no aludidos en el fundamento o conclusiones.

Partiendo sobre esa base, la GPF-OCEX 1735 recoge un apartado de importancia relativa o significatividad de las recomendaciones. En él se detallan, para las deficiencias de control interno, distintos niveles de importancia según la deficiencia encontrada. La valoración que le merezca al auditor, según su juicio profesional, determinará su priorización en el cuerpo del informe.

También en la mencionada GPF-OCEX se recogen indicadores orientativos (ya señalados al comienzo del apartado ‘II. Pertinencia y objetivo de las recomendaciones’ de la presente Guía) para considerar si una incidencia es significativa a los efectos de incluir una recomendación al respecto en el informe.

Se deduce, por tanto, que existe una relación directa entre el tipo de deficiencia de control (según su importancia relativa), el riesgo de auditoría que representa, y la prioridad que se concede a la recomendación. La prioridad también estará matizada por consideraciones coste/beneficio; en el cuadro siguiente se considera que esta relación es positiva en todos los casos.

Tipo de deficiencia según su importancia relativa	Riesgo	Prioridad	
Debilidad material	Alto	Alta	Se requiere atención urgente de la dirección para implantar controles/procedimientos que mitiguen los riesgos identificados.
Deficiencia significativa	Medio	Media	La dirección debería establecer un plan de acción concreto para resolver la deficiencia observada en un plazo razonable.
Deficiencia de control interno	Bajo	Baja	

Además de las recomendaciones que se deben incluir en el informe de fiscalización (las de prioridad alta en todo caso), pueden existir a juicio del auditor otras, que no siendo significativas o prioritarias para su inclusión, 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 (como un anexo de la carta en la que se remite el informe definitivo a la dirección de la entidad o comunicarlo en la reunión previa de discusión del borrador de informe).

Las recomendaciones que tengan una prioridad baja, derivadas de deficiencias de control interno con riesgo bajo, normalmente no deben incluirse en el informe ya que no cumplen el criterio de relevancia señalado en el punto 7 de la GPF-OCEX 1735, salvo que dentro de los objetivos del trabajo esté el de verificar la adhesión a un determinado conjunto de normas de control interno, en cuyo caso se introducirán las recomendaciones que procedan de acuerdo con dichos objetivos y con los resultados del trabajo.

En todo caso, la asignación de un nivel de prioridad a las recomendaciones realizadas puede contribuir a:

- a. Una mejora de la **gestión**, toda vez que la fijación de un nivel de importancia permitirá a los responsables públicos disponer de una referencia sobre la que planificar y destinar los recursos disponibles de la organización.
- b. El establecimiento de **objetivos prioritarios** que redundará positivamente en la diligencia con la que se subsanan determinadas deficiencias y debilidades detectadas y se mejora el funcionamiento interno de la organización.
- c. La realización de un **análisis más ajustado** del impacto de los informes emitidos, ya que se podrá valorar de forma más fiable su efecto teniendo en cuenta las prioridades establecidas por cada entidad y los recursos asignados a las mismas.

REQUISITO 3. Por ello, en los informes de fiscalización específicos se consignará una prioridad (ALTA o MEDIA) a cada recomendación, teniendo en cuenta la importancia relativa de la deficiencia a la que se refiere la recomendación. No obstante, para la asignación de la prioridad también se podrán considerar las siguientes variables:

- 1) Beneficio potencial para la organización, en términos de eficacia, eficiencia y economía.
- 2) Relevancia para la mejora de la gestión y/o control interno.
- 3) Impacto en la calidad de la prestación del servicio público ofrecido al usuario/ciudadano.
- 4) Avance tanto en la transparencia de las actividades y procedimientos de la organización, como en la accesibilidad de la información por parte de los usuarios, proveedores, y ciudadanos en general.

Asimismo, en caso de que existan recomendaciones destinadas a solventar deficiencias de gestión o control interno de riesgo y prioridad baja, se incluirán en un anexo del informe (sin que les sea de aplicación el resto de requisitos adicionales recogidos en esta Guía). Las recomendaciones para solventar este tipo de debilidades son muy apreciadas por los gestores públicos y técnicos, aumentando de esta manera el valor añadido de los informes elaborados por la CCA.

La asignación de la prioridad (ALTA/MEDIA) a las recomendaciones incluidas en los informes quedará justificada en un papel de trabajo, cuyo modelo se incluirá como anexo en el Manual de Procedimientos de la Cámara de Cuentas de Andalucía.

D. Clasificación de las recomendaciones por áreas

La GPF-OCEX 1735 señala que las recomendaciones pueden ser de los siguientes tipos:

- Aspectos de control interno o de procedimiento.
- Medidas que se considere deben de adoptarse para la mejora de la eficacia o la eficiencia de la gestión económico-administrativa del ente fiscalizado.
- Medidas que se consideren idóneas para lograr un control más eficaz del ente.

Resulta lógico y a la vez beneficioso para llevar a cabo un seguimiento posterior, que las recomendaciones se clasifiquen por áreas de fiscalización, de manera que, por ejemplo, todas las recomendaciones sobre el control interno se puedan identificar fácilmente. Esta clasificación contribuirá, además, a la realización de un análisis más ajustado del impacto de los informes emitidos por la CCA, ya que se podrá elaborar un estudio más preciso sobre su efecto teniendo en cuenta las áreas a las que van dirigidas las recomendaciones formuladas.

De esta manera, se propone clasificar las recomendaciones, con carácter general, en las siguientes áreas:

- 1) **Control interno o de procedimiento** (manuales de procedimientos, sistemas informáticos, segregación de funciones, herramientas y aplicaciones informáticas, etc.).
- 2) **Eficacia, eficiencia y economía** (elaboración de cuadros de mando, establecimiento de indicadores, seguimiento de actuaciones, análisis de rendimiento, etc.).
- 3) **Cumplimiento de la legalidad** (incorporación de personal, contratación con terceros, subvenciones concedidas, etc.).
- 4) **Regularidad financiera y presupuestaria** (cuentas anuales, estabilidad presupuestaria, etc.).

Debido a la propia naturaleza de las recomendaciones, la mayoría serán clasificadas en los dos primeros grupos, ya que aquellas cuestiones relacionadas con el cumplimiento de legalidad y la regularidad financiera y presupuestaria, suelen quedar limitadas al apartado fundamento/conclusiones de los informes. Por otra parte, aquellas recomendaciones que incidan sobre dos o más de las áreas indicadas, se clasificarán en aquella que se considere afecte de forma más relevante a la entidad.

REQUISITO 4. Por ello, se asignará un área de las indicadas anteriormente a cada recomendación, a efectos de seguimiento posterior y análisis interno por la Cámara de Cuentas, sin que sea necesario que figure tal asignación en el informe definitivo (esta asignación se recogerá en la herramienta de seguimiento telemático de recomendaciones, actualmente en una fase inicial de desarrollo, con lo que este requisito no será de aplicación hasta que dicha herramienta se encuentre operativa).

ANEXO 1. EJEMPLOS SOBRE ELABORACIÓN DE RECOMENDACIONES.

Ejemplo 1: Informe de auditoría de controles básicos de ciberseguridad del Ayuntamiento NN. Ejercicio 2019. [Arriba]

Fundamento/Conclusión

Hemos verificado que existen determinados procesos para el inventario y el control de dispositivos físicos, que se encuentran bien definidos y ejecutados, pero que no han sido establecidos en un procedimiento formalmente aprobado.

Recomendación

Se recomienda aprobar formalmente un procedimiento unificado para la gestión del inventario y el control de activos físicos que recoja el proceso completo y se aplique a todos los sistemas de información del Ayuntamiento, con el fin de facilitar la labor de los gestores y el control y seguridad de los activos físicos. A la hora de establecer este proceso es necesario considerar los siguientes aspectos:

- Incluir las revisiones periódicas del hardware instalado, actualizando debidamente el inventario e incluyendo las fechas de dichas revisiones.
- Considerar el uso de herramientas que permitan el inventario automático de los sistemas que actualmente se gestionan de forma manual.

Comentario

Esta recomendación resulta relevante y oportuna (vista la debilidad señalada en el fundamento/conclusión) para así alcanzar los objetivos expuestos en ella (facilitar la labor de los gestores y el control y seguridad de los activos físicos). Las cuestiones más relevantes a tener en cuenta a la hora de implantar la medida propuesta quedan bien definidas:

- Control del proceso completo.
- Aplicación a todos los sistemas de información.
- Revisiones periódicas del hardware.
- Inventario automático.

**Ejemplo 2: Informe de fiscalización de diversos aspectos de la gestión del Ayuntamiento NN.
Ejercicios 2017 a 2019. [Arriba]**

Fundamento/Conclusión

En los ejercicios 2017 y 2019 la Alcaldía no formó los presupuestos con los anexos correspondientes, obligación que establece el artículo 168.1 de la LRHL, ni promovió su aprobación inicial, ni el resto de los trámites previstos en los artículos 188 y 169 de la LRHL, orientados a la aprobación del presupuesto por el Pleno de la entidad (apéndice 2, apartado 4).

Recomendación

El Ayuntamiento debe elaborar de forma adecuada los presupuestos de cada ejercicio, con los documentos y anexos que en ellos se integran, procurando que se recojan los créditos suficientes para atender el cumplimiento de las obligaciones que como máximo se puedan realizar en el ejercicio, con la finalidad de no tener que recurrir a los expedientes de reconocimiento extrajudicial de créditos.

Comentario

Una de las características fundamentales de una recomendación, es que nunca debe requerir el cumplimiento de una ley o norma. Si se obtiene evidencia de un incumplimiento a este respecto, debe valorarse su inclusión como fundamento en el informe (considerando su materialidad), cabiendo la posibilidad de proponer, en el apartado de recomendaciones, mejoras en el control interno relacionadas con la verificación del cumplimiento de preceptos normativos para las diferentes áreas fiscalizadas.

Ejemplo 3: Informe de fiscalización sobre la regularidad financiera y legal del Organismo Autónomo municipal NN. Ejercicio 2018. [Arriba]

Fundamento/Conclusión

En cuanto a los procedimientos judiciales vivos al cierre del ejercicio auditado, cabe destacar la existencia de dos recursos contenciosos administrativos interpuestos por la empresa adjudicataria del contrato de gestión integral de las instalaciones deportivas del municipio, sobre las liquidaciones de los ejercicios 2012-2016 aprobadas por la entidad. En el ejercicio 2019 se han dictado ambas sentencias que condenan al organismo autónomo a financiar la totalidad de las pérdidas de la empresa, más los gastos de mantenimiento. En caso de que los recursos interpuestos por dicho organismo autónomo a tales sentencias sean desestimados, éste deberá hacer frente a unos gastos de, aproximadamente, 120.000 euros.

Recomendación

Sin perjuicio de la inclusión de esta información en la memoria de las Cuentas Anuales, se recomienda incluir en el informe de la Intervención sobre la Cuenta General los recursos judiciales que, por su importe significativo, puedan suponer obligaciones financieras para la Corporación, así como su posible repercusión en el equilibrio presupuestario de la entidad, con el fin de que los gestores y responsables políticos dispongan de información suficiente con la que valorar los riesgos financieros que a corto y medio plazo pueda afrontar el organismo autónomo, y estimar sus necesidades presupuestarias y de tesorería de forma más precisa.

Comentario

Esta recomendación relaciona la adopción de una medida concreta (incluir información adicional en el informe de la intervención municipal) con la consecución de un objetivo específico (permitir a los gestores conocer mejor los riesgos y evaluar las posibles necesidades presupuestarias y de tesorería de la entidad).

**Ejemplo 4: Informe de fiscalización de determinadas áreas de la empresa municipal NN.
Ejercicios 2016 a 2018. [Arriba]**

Fundamento/Conclusión

En el período fiscalizado los gastos de personal se incrementaron un 22% pasando de 23.267.876 € de 2016 a 28.486.716 € en 2018, lo que se debió en parte a la recuperación de la paga extraordinaria suprimida en 2012 y al incremento del 25% en el número de trabajadores, pasando de 511 en 2016 a 640 en 2018. La mayor parte de estas nuevas contrataciones se realizaron mediante contratos de duración determinada, lo que ha obligado a llevar a cabo modificaciones presupuestarias de elevada cuantía.

Recomendación

Se considera necesario realizar una correcta planificación anual de las necesidades de personal vinculadas a los eventos que se conocen por anticipado, dada su repetición todos los años.

Comentario

Esta recomendación propone la adopción de una medida concreta relacionada con las necesidades de personal de la entidad. No obstante, no se establece un objetivo específico de referencia para que los gestores sean capaces de establecer unas directrices claras en su implantación. Las recomendaciones deben definir los objetivos perseguidos con su aplicación. Para este supuesto, la planificación anual puede ayudar a mejorar las previsiones presupuestarias, reducir la temporalidad en el empleo, disponer del personal adecuado en cada periodo, etc.

Ejemplo 5: Informe de fiscalización sobre la eficacia, eficiencia y economía de la actividad realizada por la agencia pública NN, en el periodo 2013-2016. [Arriba]

Fundamento/Conclusión

La agencia no ha elaborado protocolos para normalizar y optimizar los criterios de prestación del servicio que realiza. No se dispone de normas internas comunes ni de un sistema de información corporativo para todos los centros en donde se especifiquen los empleados autorizados, requisitos que deben cumplir los usuarios, el tipo de servicio según la necesidad del usuario, circuito documental de las prestaciones, supervisión y control de la actividad realizada, etc. Cada centro establece su norma de prestación, aunque no siempre se encuentra documentada.

Recomendación

Se recomienda diseñar una base de datos integral que permita conocer, evaluar, controlar y racionalizar el coste, el uso y la calidad de la prestación del servicio.

Comentario

Esta recomendación es clara, concisa y comprensible. Se especifica la medida a adoptar (diseñar una base de datos) y se relaciona con un objetivo concreto (conocer, evaluar, controlar y racionalizar el coste, el uso y la calidad de la prestación del servicio), evitando expresarla de forma genérica o ambigua (*el ejemplo opuesto podría limitarse a decir que 'Se debe de mejorar la coordinación en el servicio prestado por los centros'*).

Ejemplo 6: Informe de fiscalización de las actividades realizadas por la sociedad NN, en el periodo 2007-2010 y de su situación financiera a 31 de diciembre de 2010. [[Arriba](#)]

Fundamento/Conclusión

Una parte fundamental de la actividad de la sociedad NN es la elaboración de bienes de equipo y el mantenimiento de los mismos, que realiza de forma prácticamente exclusiva para la Consejería YY y que, en el período fiscalizado, proporcionó a la sociedad alrededor de la mitad de su volumen de ventas. Las memorias de las cuentas anuales de los ejercicios fiscalizados no contienen información sobre las ventas anuales y las operaciones relacionadas con la Consejería YY, ni tampoco informan acerca del nominal de las deudas y créditos que la sociedad tenía con esta Consejería ni del efecto que la valoración a coste amortizado de esas deudas y créditos han tenido sobre el importe neto de la cifra de negocios.

Recomendación

Sería aconsejable que la sociedad incluyese en la memoria de sus cuentas anuales informaciones complementarias adicionales referidas a las operaciones relacionadas con la Consejería YY que ayuden a evaluar el efecto que estas operaciones tienen sobre la situación financiera de la sociedad, y la repercusión que la actualización del valor de los créditos y deudas con la Consejería pueda tener sobre el importe neto de la cifra de negocios. Este hecho permitiría avanzar en el marco de lo establecido por el PGC en su apartado 1º, Marco Conceptual de la Contabilidad, según el cual las cuentas anuales deben redactarse con claridad de forma que la información suministrada sea comprensible y útil, suministrando en la memoria las informaciones complementarias precisas para que se muestre la imagen fiel.

Comentario

Esta recomendación se orienta hacia la mejora en la aplicación de la normativa contable que reporta un valor añadido al usuario de la información y puede reforzar el control interno y el análisis económico-financiero de la entidad.

Ejemplo 7: Informe de fiscalización de las actividades realizadas por la sociedad NN, en el periodo 2007-2010 y de su situación financiera a 31 de diciembre de 2010. [Arriba]

Fundamento/Conclusión

La sociedad elabora un presupuesto de explotación anual cuyo objeto es el control de los costes, ingresos y gastos y que está orientado a la fijación y logro de los objetivos económicos de la empresa. En los ejercicios 2007, 2008 y 2009 se incumplieron los objetivos previstos en los presupuestos anuales existiendo importantes diferencias entre las metas establecidas para las principales magnitudes económicas y lo alcanzado. Por otra parte, en todos los ejercicios del período fiscalizado se han previsto y alcanzado pérdidas importantes en los resultados de explotación sin que se pusiera en ejecución un plan de acción dirigido a reducirlas o eliminarlas.

Recomendación

Como consecuencia de las pérdidas continuadas de los últimos años, del descenso en sus excedentes de tesorería y de la evolución decreciente de las ventas y de la cartera de pedidos, principalmente de los procedentes de la Consejería YY, es recomendable que la sociedad defina una estrategia empresarial cuyo objetivo sea el incremento de la competitividad mediante el conveniente control y racionalización de los costes, en particular de los costes de personal, y que, además, reoriente su labor comercial a los ámbitos concretos de su actividad en los que ésta resulte competitiva.

Comentario

Esta recomendación, basada en el deterioro de la situación económica de la sociedad previamente señalado, resulta relevante y convincente en su exposición (se abordan las causas), y ofrece pautas para la mejora de las perspectivas a medio plazo de la entidad, a través de la implementación de medidas concretas, razonables y realizables.

Ejemplo 8: Informe de fiscalización de determinadas áreas de la Diputación NN. Ejercicio 2018.
[\[Arriba\]](#)

Fundamento/Conclusión

- Cuenta General incompleta y presentada fuera del plazo legal establecido.
- Existencia de un inventario incompleto y sin actualizar. Errores de conciliación con la información deducida del inmovilizado del balance de situación.
- Múltiples y significativos errores contables que afectan a distintos estados contables de la cuenta general. Existencia de ingresos no contabilizados.

Recomendación

- Presentar en la Cuenta General el estado consolidado de la Diputación con sus Organismos Autónomos. Aprobar la Cuenta General en el plazo establecido al efecto.
- Completar el proceso de escrituración y registro de los bienes municipales. Revisar y regularizar los saldos de inmovilizado del balance de situación.
- Revisión y regularización de las diferencias contables detectadas en los distintos estados contables de la Cuenta General. Contabilizar los ingresos que se encuentran pendientes de registro.

Comentario

Las recomendaciones realizadas contienen consideraciones obvias que van en relación al cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad, reiterando cuestiones señaladas en el apartado de conclusiones o de fundamentos de la opinión, sin que se propongan mecanismos de mejora de la gestión o del control interno ni objetivos específicos a alcanzar.

Asimismo, es aconsejable comenzar la exposición de la recomendación utilizando expresiones tales como “*se propone*”, “*se recomienda*”, “*se sugiere*”, “*se aconseja*”, “*sería útil para la entidad*”, o “*se estima conveniente*”, con el fin de facilitar su lectura y contribuir a que sea persuasiva.

Ejemplo 9: Informe de fiscalización de las contabilidades electorales de las elecciones al Parlamento. Ejercicio 2019. [Arriba]

Recomendaciones

1. La Cámara de Cuentas insta a las formaciones políticas a que respeten todas las disposiciones de la Ley Orgánica de Régimen Electoral General y la Ley Electoral de la Comunidad Autónoma en cuanto al cumplimiento de los requisitos exigidos en la contabilidad electoral, tesorería electoral y gestión de gastos e ingresos, en particular:
 - Realizando todos los ingresos correspondientes a fondos de campaña y todos los pagos a través de la cuenta electoral comunicada.
 - Realizando los gastos y pagos de naturaleza electoral dentro del período establecido a estos efectos por el artículo 130 de la LOREG.
 - No imputando a la contabilidad electoral gastos que por su naturaleza no pueden considerarse como tales según la clasificación del citado artículo 130.
2. La Cámara de Cuentas considera necesario establecer legalmente los efectos de los incumplimientos de la normativa de régimen electoral en los supuestos anteriormente señalados; bien completando el actual régimen sancionador o bien estableciendo claramente si estos incumplimientos suponen o no la pérdida del derecho a percibir las subvenciones electorales o su reducción proporcional.

Comentarios

- Una de las características fundamentales de una recomendación, es que nunca debe requerir el cumplimiento de una ley o norma. Si se obtiene evidencia de un incumplimiento a este respecto, debe valorarse su inclusión como fundamento en el informe (considerando su materialidad), cabiendo la posibilidad de proponer, en el apartado de recomendaciones, mejoras en el control interno relacionadas con la verificación del cumplimiento de preceptos normativos para las diferentes áreas fiscalizadas.
- Determinadas expresiones deben utilizarse con cautela en la elaboración de las recomendaciones, ya que no debería deducirse de ellas la exigencia de su implementación. El contenido de las recomendaciones debería de limitar las redacciones que contengan verbos modales ('tener que' o 'deber'), adjetivos como 'necesario' o 'preciso', o expresiones como 'se insta a', 'hay que', 'es necesario', 'hace falta que', 'es obligatorio'. En lugar de ello, se aconseja la utilización de expresiones como 'se recomienda', 'se sugiere', 'se propone', 'se considera oportuno'.
- La necesidad detectada por la Cámara de Cuentas en relación a la modificación de la normativa electoral actual, incumbe a órganos de ámbito diferente al de las organizaciones internas de los partidos políticos. Así, esta recomendación no solo afecta a las entidades fiscalizadas, sino también al poder legislativo (aunque no se mencione explícitamente).

Ejemplo 10: Informe de fiscalización operativa del servicio de transporte sanitario autonómico. Ejercicio 2018. [Arriba]

Fundamento/Conclusión

Los centros directivos de los distintos entes con competencias en el transporte sanitario no realizan un control específico del servicio en términos de coste, actividad, y análisis de desviaciones, con lo que no se puede garantizar que la red de transporte público sanitario se esté gestionando de forma coordinada, eficaz y eficiente.

Recomendación

Se propone a la Dirección General de Programación Sanitaria la implantación de una herramienta de planificación estratégica, en la que se identifiquen de forma adecuada los objetivos, indicadores y resultados de la actividad de transporte sanitario en función del tipo de ente involucrado, con el fin de realizar un control adecuado tanto del funcionamiento de dicho servicio como de los resultados de la gestión realizada por los actores implicados, todo ello con independencia de la autonomía de gestión que puedan tener de esta prestación los distintos hospitales del servicio público de salud.

Comentario

Esta recomendación identifica el departamento responsable de su adopción (una Dirección General), y está orientada a solvantar las deficiencias constatadas en la fiscalización (falta de control y seguimiento del servicio prestado). Se trata de una recomendación práctica en donde se ofrece una solución viable (herramienta de planificación estratégica) que parece asegurar un coste-beneficio razonable. Además, se indica la funcionalidad básica de la misma (identificación de determinados parámetros) sin establecer un plan de ejecución detallado.

Ejemplo 11: Informe de fiscalización de cumplimiento de legalidad en materia de igualdad de género de la administración autonómica. Ejercicio 2017. [Arriba]

Fundamento/Conclusión

No consta que las unidades de igualdad de género de algunas Consejerías lleven a cabo el seguimiento, evaluación del desarrollo y cumplimiento del Plan Estratégico para la Igualdad de mujeres y hombres establecido por el artículo 7 de la Ley 12/2007, de 26 de noviembre, sin perjuicio de las funciones que, a tales efectos, correspondan a otros órganos.

Recomendación

Se propone reforzar el control interno en aquellos casos en los que se haya detectado el incumplimiento de la normativa sobre igualdad de género.

Comentario

Esta recomendación no identifica las unidades concretas a las que se les propone el refuerzo del control interno. Tampoco el fundamento señalado especifica en qué Consejerías se ha detectado tal incumplimiento. Esta circunstancia dificulta, además, la efectiva realización de un seguimiento posterior a esta recomendación.

Asimismo, se deberían de restringir, en la medida de lo posible, recomendaciones que se limiten a proponer de forma genérica, por ejemplo, 'la revisión o refuerzo del control interno', 'la mejora de los procedimientos', o 'la adopción de las medidas que sean necesarias' para solventar una incidencia.

Ejemplo 12: Informe de fiscalización operativa de los servicios prestados por la Consejería de Igualdad y Asuntos Sociales. Ejercicio 2018. [Arriba]

Fundamento/Conclusión

Las actuaciones llevadas a cabo por los distintos actores con competencias para el desarrollo del servicio público de atención a las personas en riesgo de exclusión social no se encuentran coordinadas y, en determinados expedientes, se ha comprobado que el plazo de resolución para la concesión de ayudas se dilata en el tiempo por falta de comunicación entre la Dirección General de Integración Social (DGIS), la Dirección General de Evaluación en Asuntos Sociales (DGEAS) y la Fundación para la Integración de Personas en Riesgo de Exclusión Social (FIPRES - entidad instrumental de la Consejería de Igualdad y Asuntos Sociales-).

Recomendación

- A) Dado que la competencia relativa al servicio público de atención a las personas en riesgo de exclusión social es compartida por la DGIS, DGEAS y FIPRES, se recomienda a la Consejería establecer un protocolo en donde se definan las competencias, procedimientos a seguir y plazos a cumplir en la tramitación de las solicitudes relacionadas con dicho servicio público, con el fin de asegurar una organización adecuada del servicio, de forma que quede garantizada la calidad, eficacia y eficiencia de su prestación.
- B) La falta de coordinación manifiesta entre la DGIS, DGEAS y FIPRES, respecto al servicio público de atención a las personas en riesgo de exclusión, hace imprescindible la aprobación de un protocolo en donde se definan las competencias, procedimientos a seguir y plazos a cumplir en la tramitación de las solicitudes relacionadas con dicho servicio, para superar la más que insuficiente calidad, eficacia y eficiencia de la prestación actual.

Comentario

- A) Esta recomendación ha sido formulada de manera positiva y constructiva, a través de una propuesta ('se recomienda') que evita la utilización de expresiones tajantes, indicando su objetivo de forma clara y sin consideraciones adicionales ('de forma que quede garantizada la calidad, eficacia y eficiencia de su prestación').
- B) Esta recomendación utiliza un tono negativo ('falta de coordinación manifiesta', 'más que insuficiente calidad, eficacia y eficiencia') que puede ser entendido como reprimitorio hacia los gestores públicos. Además, se ha optado por utilizar expresiones tajantes ('hace imprescindible la aprobación de...'), que pueden no resultar adecuadas en la formulación de una recomendación.

Ejemplo 13: Fiscalización de cumplimiento de la Universidad NN. Ejercicio 2016. [Arriba]

Fundamento/Conclusión

La Universidad adolece de falta de manuales de procedimientos y funcionamiento con indicación de responsabilidades de los puestos, ni sistemas de información específicos o módulos del sistema de información general asociados a la gestión de áreas de especial relevancia como la contratación, el personal, y las subvenciones, becas y ayudas.

Recomendación

Se estima necesaria la creación de una Dirección General de Digitalización e Innovación, con dependencia directa de la Vicesecretaría General, que sea la encargada de centralizar las necesidades informáticas de los distintos departamentos administrativos de la Universidad, y ofrezca soluciones a los requerimientos de control interno, transparencia y calidad indicados en el presente informe.

Comentario

Esta recomendación señala la necesidad de alterar la estructura organizativa de la entidad con la creación de una nueva Dirección General, lo que puede considerarse como una injerencia en la potestad auto organizativa de la Universidad, sin que además se justifique que la solución propuesta sea la mejor de las alternativas posibles para solucionar las incidencias detectadas, ni se aborden las causas de las mismas.

Asimismo, los requerimientos de control interno, transparencia y calidad no se encuentran identificados de forma específica en el informe, con lo que la recomendación no define con la claridad necesaria los objetivos de la medida propuesta.

**Ejemplo 14: Informe de fiscalización de la Cuenta General de la Comunidad Autónoma NN.
Ejercicio 2017. [Arriba]**

Fundamento/Conclusión

Los informes de auditoría de las fundaciones del sector público autonómico que, según su normativa específica, están obligadas a auditarse, son firmados por empresas privadas de auditoría, siendo por tanto estas empresas quienes asumen la opinión y la responsabilidad derivada de la misma. De acuerdo con lo que establece la norma que regula la hacienda autonómica, esta responsabilidad debe ser asumida por la Intervención General, a quién corresponde realizar anualmente la auditoría de estas entidades.

Recomendación

Se recomienda que se automatice el procedimiento de validación de los informes de auditoría de las fundaciones del sector público autonómico, adoptando la firma electrónica en lugar de la actual firma manual que utiliza la Intervención General, con el fin de agilizar los procesos de supervisión y control, y asegurar la correcta identificación del responsable de la firma.

Comentario

De esta recomendación se deduce la rúbrica manual, por parte de la Intervención General, de los informes de auditoría del sector público fundacional, lo que contradice el fundamento recogido anteriormente.

Ejemplo 15: Informe de regularidad financiera y legal del Ayuntamiento NN. Ejercicio 2016.
[\[Arriba\]](#)

Fundamento/Conclusión

El cálculo de las desviaciones de financiación al cierre del ejercicio 2016 es realizado en una hoja de cálculo no automatizada y sin fórmulas o referencias que permitan conocer el origen de los datos introducidos en ella. Tampoco ha sido posible alcanzar una correspondencia exacta entre dichos datos y la información deducida del software de contabilidad utilizado por la Corporación.

Durante el trabajo de campo realizado en 2017, se ha constatado que la Corporación ha implantado el módulo de seguimiento de financiación afectada que el proveedor de software ofrece para su integración con la contabilidad de la entidad. No obstante, se ha comprobado que en fechas cercanas al cierre del ejercicio 2017 el personal del departamento de administración apenas tiene conocimiento sobre el manejo y funcionamiento de tal módulo.

Recomendación

Se recomienda que la Dirección General de Recursos Humanos y Formación organice, en el corto plazo, acciones formativas tanto con el proveedor de software como con expertos en el ámbito presupuestario local, con el fin de que el personal encargado de elaborar la liquidación presupuestaria disponga del conocimiento adecuado para llevar a cabo el cálculo de las desviaciones de financiación de forma fiable y coherente con la información deducida de los estados financieros.

Comentario

Esta recomendación identifica el departamento responsable de su adopción (una Dirección General), y está orientada a soltar las debilidades constatadas en la fiscalización (falta de formación de determinado personal). Se trata de una recomendación práctica en donde se ofrece una solución viable (acciones formativas) que parece asegurar un coste-beneficio razonable.

Hay que tener en cuenta que la recomendación hubiese sido diferente si no se hubieran tenido en cuenta las medidas llevadas a cabo por la Corporación durante 2017, ya que en ese caso se hubiera planteado una propuesta tal como:

"Se recomienda la realización del cálculo de las desviaciones de financiación por parte del departamento de administración y contabilidad a través de un procedimiento más fiable y del que se pueda obtener una trazabilidad adecuada, como puede ser el módulo de seguimiento de financiación afectada compatible con la herramienta de contabilidad que se utiliza actualmente".

Esta recomendación no hubiera sido útil ni oportuna, puesto que la Corporación ya había adoptado la medida propuesta.

ANEXO 2. NORMAS, MANUALES DE REFERENCIA Y BIBLIOGRAFÍA.

OCEX		
Normativa		
ISSAI-ES 100. Principios fundamentales de fiscalización del sector público. ISSAI-ES 300. Principios fundamentales de la fiscalización operativa. GPF-OCEX 1730. Preparación de informes de auditoría sobre los estados financieros. GPF-OCEX 1735. Las recomendaciones y su seguimiento.		
Manuales		
Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana	Manual de fiscalización	Guía de fiscalización operativa Sección 3200 6.6. Elaboración de recomendaciones
Cámara de Comptos de Navarra	Manual de procedimientos	Módulo H.1. Informe: elaboración y emisión H.1.3.7. Recomendaciones
Consello de Contas de Galicia	Instrucción 2/2019 sobre el seguimiento de recomendaciones formuladas en los informes de fiscalización	
Tribunal de Cuentas		
Normativa		
Normas de fiscalización del Tribunal de Cuentas (Aprobadas por el Pleno el 23 de diciembre de 2013)		Normas técnicas 6. Contenido y presentación de los resultados de la fiscalización 9. Seguimiento de recomendaciones de los informes de fiscalización
Manuales		
Manual para la formulación y el seguimiento de recomendaciones (Aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas en su sesión de 28 de noviembre de 2019)		
Manual de estilo aplicable a los documentos en los que se exponen los resultados del ejercicio de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas (Aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas el 23 de julio de 2015)		Normas sobre estructura, contenido y aspectos formales de los documentos en los que se exponen los resultados del ejercicio de la actividad fiscalizadora III.1. Informes de fiscalización
Tribunal de Cuentas Europeo		
Manuales/Directrices		
Manual de auditoría financiera y de conformidad		Parte 1 – General Sección 4. Elaboración de informes

Manual de auditoría de gestión	<p>Capítulo 2. Enfoque de auditoría de gestión</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ejemplos de riesgo y preguntas de auditoría relacionadas con la economía, eficiencia y eficacia <p>Capítulo 3. Planificación de la auditoría</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ejemplo de una pirámide de preguntas desarrollada, adaptada al plan de fiscalización sobre la desconcentración <p>Capítulo 5. Fase de elaboración de informes</p> <p>5.4. Redacción del informe</p> <p>5.4.1. Enfoque relativo a la redacción del informe</p> <p>5.4.2. Estructura y presentación.</p> <p>Conclusiones y recomendaciones</p> <p>5.8. Seguimiento del informe</p> <p>5.8.1. Seguimiento de las recomendaciones del informe</p>
Directriz sobre redacción de informes	Sección 4. Recomendaciones
IGAE	
Resolución de la IGAE por la que se aprueba la norma técnica de informe de recomendaciones de control interno e informe adicional al de auditoría de cuentas (NT IRCIA)	
Otros ICEX-OCEX internacionales	
EE.UU	Oficina de Contabilidad del Gobierno norteamericano (U.S. Government Accountability Office (GAO). Normas de Auditoría, "Government Auditing Standards" (GAGAS). GAGA 7.28, 7.29. GAGA 7.37, 7.38.
Canadá	Oficina del Auditor General de Canadá (OAG). OAG 4.86 - 4.96.
Australia	Oficina Nacional de Auditoría de Australia (ANAO). Guía de las Buenas Prácticas (Better Practice Guides – BPGs -).
Otros	Oficina del Auditor General (OAG) de Noruega "Auditing Standards", Standard 8, 9, 10. Suecia, pautas de INTOSAI. Oficina del país de Gales (Reino Unido), "Guía práctica para el seguimiento de las recomendaciones".
Normativa auditoría privada	
NIA-ES 265. Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad.	

Artículos

- Arias Rodríguez, Antonio (2018), “El delicado arte de recomendar”, fiscalización.es.
- Guerrero González, Elena (2012), “Las recomendaciones en el informe de fiscalización”, Revista Auditoría Pública nº 56, pp. 25-35.
- López Hernández, A.M. y Minguillón Roy, A. (2016), “El informe de auditoría financiera en el marco de las normas internacionales de auditoría del sector público”, Revista Auditoría Pública nº 68, pp.9-18.
- Ordoki Urdazi, Luis (2001), “La puesta en práctica de las recomendaciones de los OCEX”, Revista Auditoría Pública nº 23, pp. 7-12.