



TRIBUNAL DE CUENTAS

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)



ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN	5
II. SECCIÓN PRIMERA: CONCEPTO DE RECOMENDACIÓN Y CRITERIOS PARA SU FORMULACIÓN	5
II.1. CONCEPTO DE RECOMENDACIÓN.....	5
II.2. CRITERIOS PARA SU FORMULACIÓN.....	6
II.3. FUNDAMENTACIÓN	7
II.4. ASPECTOS FORMALES.....	8
III. SECCIÓN SEGUNDA: SEGUIMIENTO DE RECOMENDACIONES	9
III.1. CONCEPTO Y OBJETIVOS	9
III.2. FISCALIZACIÓN DE SEGUIMIENTO	11
III.2.1. Concepto y características.....	11
III.2.2. Tipos de fiscalizaciones de seguimiento de recomendaciones	13
III.3. ACTUACIONES COMUNES	14
III.3.1. Comunicación de la realización del seguimiento de las recomendaciones formuladas a los titulares de la entidad u órgano fiscalizados	15
III.3.2. Cuestionario de seguimiento de recomendaciones.....	16
III.3.3. Cuadro-resumen de las actuaciones comunes	19
III.4. PROCEDIMIENTOS ESPECÍFICOS PARA CADA MODALIDAD DE FISCALIZACIÓN..	20
III.4.1. Fiscalización de seguimiento abreviada.....	20
III.4.2. Fiscalización de seguimiento ordinaria	23
III.4.3. Fiscalización recurrente	25
ANEXOS.....	29



I. INTRODUCCIÓN

El Objetivo 1 del vigente Plan Estratégico del Tribunal de Cuentas: *Contribuir al buen gobierno y a la mejora de la actividad económico-financiera del sector público* contempla entre sus medidas la necesidad de articular mecanismos que posibiliten la efectividad de las recomendaciones y *“la sistematización de la fiscalización de seguimiento de recomendaciones y resoluciones”*. Precisamente, en cumplimiento de esta medida, el Pleno del Tribunal encomendó la realización de un Manual de Seguimiento de Recomendaciones que se materializa en el presente texto.

No obstante lo anterior, antes de incidir en este procedimiento, parece razonable establecer unos criterios sobre cómo formular las recomendaciones.

A tal fin, el Manual se ha estructurado en dos secciones: la primera, dedicada a la definición del concepto de recomendación, su fundamento y los criterios y reglas que deben seguirse en su formulación, teniendo como referencia lo que al respecto se contiene en las Normas de Fiscalización y en el Manual de Estilo del Tribunal de Cuentas; y la segunda, referente al desarrollo de las actuaciones comunes al seguimiento y a los procedimientos de fiscalización de seguimiento de recomendaciones que se definen en el Manual.

II. SECCIÓN PRIMERA: CONCEPTO DE RECOMENDACIÓN Y CRITERIOS PARA SU FORMULACIÓN

II.1. CONCEPTO DE RECOMENDACIÓN

El artículo 14.1 de la Ley Orgánica 2/1982, del Tribunal de Cuentas, señala que *“El Tribunal de Cuentas propondrá las medidas a adoptar, en su caso, para la mejora de la gestión económico-financiera del sector público”*. En el mismo sentido, el art. 28.6 de la Ley 7/1988, de funcionamiento del Tribunal de Cuentas, establece que *“El Tribunal de Cuentas elevará en todo caso a las Cortes Generales y, en su caso, a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas, cuantas Mociones o Notas considere convenientes, proponiendo las medidas a su juicio conducentes a la mejora de la gestión económico-financiera del Sector Público, a la vista de los Informes o Memorias, ordinarias y extraordinarias, a que se refieren los párrafos anteriores y del resultado de la censura de cuentas o procedimientos de fiscalización de que hubiere conocido”*. En consecuencia, el legislador prevé que de la actuación fiscalizadora del Tribunal se deriven medidas para *“(…) la mejora de la gestión económico-financiera del sector público”*, lo que define el concepto de recomendación.

De acuerdo con lo anterior, la norma técnica 84 de las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas (en adelante NT), aprobadas por el Pleno de la Institución el 23 de diciembre de 2013, señala que en los informes de fiscalización se propondrán *“las medidas que se consideren adecuadas para la mejora de la gestión económico-financiera de la entidad o entidades fiscalizadas que se puedan deducir de los resultados o conclusiones de la fiscalización, especificando a qué instancias o autoridades concretas corresponde su puesta en práctica”*, definiendo, en su Glosario, la recomendación como *“aquella propuesta de actuación que se formula en el informe, moción o nota para la mejora de la gestión económico-financiera de la entidad o del sector público fiscalizados”*.

Por su parte, el Manual de Estilo, aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas el 23 de julio de 2015, señala que la finalidad de las recomendaciones consiste en proponer las medidas concretas que se consideren adecuadas para la mejora de la gestión de la actividad



económico-financiera de la entidad fiscalizada o la actividad a la que se refiere el informe de fiscalización, y que se hayan deducido de los resultados o conclusiones de la fiscalización.

A los efectos de este Manual, las propuestas dirigidas a las Cortes o a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas, así como las que puedan dirigirse a los partidos políticos y demás entidades que no formen parte del sector público, no se consideran recomendaciones.

II.2. CRITERIOS PARA SU FORMULACIÓN

En la formulación de las recomendaciones deben aplicarse los mismos criterios generales de calidad que para el resto del informe, contemplados en las Normas y Manuales de fiscalización del Tribunal de Cuentas. Además, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en la norma 37 de la ISSAI-ES-300¹. De acuerdo con las citadas normas, la formulación de recomendaciones deberá ajustarse a los siguientes criterios:

1. Las recomendaciones deben estar vinculadas a los objetivos de cada fiscalización. Deben ser consistentes y coherentes con el resto del informe y con las recomendaciones formuladas, en su caso, en informes anteriores, siempre que mantengan su vigencia.

Asimismo, deben estar basadas y deducidas de las conclusiones de forma que sea evidente la existencia de una relación de causalidad, pero sin reiterar, modificar o contradecir las mismas. No se deberán incluir, por tanto, recomendaciones que no estén soportadas en alguna (o algunas) de las conclusiones previamente señaladas en el informe.

2. Deben ser relevantes, significativas y estar adecuadamente fundamentadas en los trabajos de fiscalización. Como consecuencia de ello, el número de recomendaciones guardará la debida proporcionalidad con las deficiencias significativas señaladas en el informe, de tal modo que se evite un elevado número de aquellas.
3. Las recomendaciones deben ser eminentemente prácticas, contemplando acciones que se dirijan a resolver la causa que las origina. Para solventar las deficiencias constatadas se deben proponer soluciones viables, admisibles y que tengan un coste-beneficio razonable.

La realización de las acciones propuestas debe ser factible en el marco jurídico vigente y posible de acuerdo con los medios económicos y personales disponibles por la entidad destinataria.

¹ ISSAI-ES-300 Norma 37. "Si es pertinente y permitido por el mandato de la EFS, los auditores deben tratar de proporcionar recomendaciones constructivas que puedan contribuir significativamente a abordar las debilidades o problemas identificados por la auditoría.

Las recomendaciones deben estar bien fundamentadas y deben añadir valor. Deben abordar las causas de los problemas y/o debilidades. Sin embargo, deben ser redactadas de tal manera que evite obviedades o que invierta las conclusiones de auditoría, y no deben inmiscuirse en las responsabilidades de la administración. Debe estar claro sobre quién y qué se aborda en cada recomendación, quién es responsable de tomar cualquier iniciativa y qué significan las recomendaciones por ejemplo, cómo contribuirán a mejorar el desempeño. Las recomendaciones deben ser prácticas y estar dirigidas a las entidades que tengan la responsabilidad y la competencia de implementarlas.

Las recomendaciones deben ser claras y ser presentadas de una manera lógica y racional. Deben estar vinculadas a los objetivos, hallazgos y conclusiones de la auditoría. Junto con el texto completo del informe, deben convencer al lector que mejoran significativamente la conducción de las operaciones y programas del gobierno, por ejemplo, mediante la reducción de costes y simplificando la administración de los servicios, mejorando la calidad y el volumen de los servicios, o mejorando la eficacia, el impacto o los beneficios para la sociedad".



Si a la vista de los resultados de la fiscalización se estima necesaria la promulgación o modificación de normas legales o reglamentarias, se podrán incluir recomendaciones en este sentido.

4. Se formularán explícitamente, de manera que permitan su evaluación y seguimiento, proponiendo acciones que puedan implantarse en un periodo de tiempo razonable. Las propuestas de mejora que no se incluyan en el apartado de recomendaciones no se considerarán como tales y no serán objeto de seguimiento.
5. Deben estar dirigidas a las entidades y órganos fiscalizados con competencia directa en su implementación (con rango mínimo de dirección general o equivalente, salvo que quien obste las facultades de dirección de la entidad tenga rango inferior).
6. Deben estar orientadas a la consecución de los resultados que se pretendan obtener definiendo cada acción propuesta y a quién va dirigida. En el caso de fiscalizaciones en que se formulen recomendaciones aplicables a una pluralidad de entidades, tiene que desprenderse de manera evidente la destinataria de cada acción propuesta.
7. Las recomendaciones serán claras, concisas y comprensibles. Deben tener sentido por sí mismas y contenido suficiente, evitando su división o fraccionamiento.

No se formularán de manera genérica, sin que tampoco puedan llegar a consistir en planes de ejecución detallados. Únicamente indicarán los principales elementos de los cambios necesarios, a fin de respetar, en todo caso, la autonomía organizativa de la entidad destinataria.

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

II.3. FUNDAMENTACIÓN

Los resultados de toda fiscalización deben estar 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 objeto de garantizar que están debidamente soportadas, debe considerarse lo siguiente:

1. Las recomendaciones han de fundamentarse en las evidencias obtenidas como resultado de la ejecución de los programas de trabajo.
2. El resultado de las pruebas que permitan sustentar las recomendaciones debe reflejarse en papeles de trabajo, configurados como un registro suficiente y adecuado, que supongan un fundamento de juicio razonable.
3. Las recomendaciones deberán estar basadas en los papeles de trabajo, que deben contemplar los siguientes aspectos:
 - Criterio: pauta, referencia, norma o práctica generalmente aceptada, que constituye el “deber ser”.
 - Hechos constatados: evidencia obtenida.



- Causa: motivos que fundamentan la desviación de la evidencia observada en relación con el criterio de referencia.
 - Efecto: consecuencias negativas que, en relación con los objetivos de la fiscalización, se derivan de las desviaciones detectadas entre el criterio y los hechos constatados.
 - Propuesta de actuación: acción recomendada cuya aplicación incida sobre las causas que motivan las desviaciones detectadas para evitarlas o corregirlas.
4. Solo 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.
 5. El horizonte temporal del análisis que fundamente 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 (previsto en la NT 67) debe incluir, en su caso, el análisis de estos hechos posteriores.

II.4. ASPECTOS FORMALES

De acuerdo con las Normas Técnicas de Fiscalización y con el Manual de Estilo del Tribunal de Cuentas, en la redacción de las recomendaciones deberán considerarse, al menos, los siguientes aspectos formales:

1. Las recomendaciones se ubicarán en un apartado específico a continuación del apartado de conclusiones, se ordenarán de manera lógica y racional por subapartados en función de criterios objetivos y se numerarán correlativamente en una única serie, al margen de los subapartados en que se estructuren². Deberán especificar a qué instancias o autoridades concretas corresponde su puesta en práctica.
2. La terminología utilizada deberá ajustarse al sentido comúnmente aceptado y a la contenida en la normativa aplicable a la entidad o actividad fiscalizada. No se expresarán de modo imperativo, debiendo formularse de manera positiva y constructiva.
3. Las recomendaciones se expondrán de forma clara y precisa, evitando obviedades y la utilización de expresiones ambiguas, así como la inclusión de repeticiones y descripciones innecesarias de la normativa o de los procedimientos.
4. De forma excepcional, se admitirá el uso de notas a pie de página en las recomendaciones, siempre que no sea posible reconducirlas al cuerpo del informe, en los casos siguientes:

² El criterio de ordenación en función de los destinatarios (subepígrafe III.1.2.5. del Manual de Estilo del Tribunal de Cuentas) podrá excepcionarse en aquellos casos en los que la utilización de criterios alternativos (objetivos de la fiscalización, materias específicas, etc.) se considere más adecuada, especialmente en relación con las fiscalizaciones horizontales.



- a. Para precisar determinados aspectos en relación con el contenido y la opinión del Tribunal, de acuerdo con las alegaciones formuladas.
 - b. Para establecer las oportunas referencias cruzadas con otras partes del informe y de sus anexos.
5. No se admitirá la inclusión de cuadros, tablas o gráficos formando parte de las recomendaciones de un informe de fiscalización.

III. SECCIÓN SEGUNDA: SEGUIMIENTO DE RECOMENDACIONES

III.1. CONCEPTO Y OBJETIVOS

La evaluación y medición de la eficacia de la actividad fiscalizadora constituye un elemento necesario dentro de la función encomendada al Tribunal de Cuentas como supremo órgano fiscalizador de la gestión económica del Estado y del Sector Público conforme a lo establecido en la Ley Orgánica 2/1982. En efecto, el artículo 14.1 de esta Ley estipula que *“El Tribunal de Cuentas propondrá las medidas a adoptar, en su caso, para la mejora de la gestión económico-financiera del sector público”*; añadiendo el artículo 28.5 de la Ley 7/1988, de funcionamiento del Tribunal, que *“Los resultados obtenidos en orden a la corrección de las infracciones, abusos o prácticas irregulares detectadas por el Tribunal de Cuentas y el grado de cumplimiento de las observaciones emanadas del mismo, se incorporarán al Informe o Memoria anual”*, lo que constituye el fundamento normativo para el seguimiento de las recomendaciones contenidas en los informes y notas.

En este sentido, la medida 2 del Objetivo específico 1.1 del vigente Plan Estratégico prevé *“Implantar un sistema electrónico de seguimiento de las recomendaciones incluidas en los informes de fiscalización”* y que se incorpore *“la publicación de los resultados en el portal web del Tribunal de Cuentas”*. En concordancia con este enunciado, la citada medida incluye entre las actuaciones para su implementación, las siguientes:

- La adecuación de las Normas de Fiscalización para regular el seguimiento de recomendaciones y resoluciones.
- La implantación de una herramienta electrónica de seguimiento de recomendaciones y resoluciones.
- La antes citada actuación de sistematización de la fiscalización de seguimiento de recomendaciones y resoluciones.
- La singularización en la Memoria anual y en la web de la información sobre seguimiento de recomendaciones y resoluciones.

De todo lo anterior se deduce la necesidad de realizar el seguimiento de recomendaciones, de sistematizar el procedimiento para ello incorporando una herramienta electrónica que lo facilite y de dar publicidad, en la Memoria y en la página web del Tribunal, a los resultados de este seguimiento.

El seguimiento de las recomendaciones de los informes de fiscalización es un tema también abordado por INTOSAI en la elaboración de las normas internacionales de entidades fiscalizadoras superiores. Así, la norma 39 de la ISSAI-ES-300, antes citada, señala la



necesidad de llevar a cabo el seguimiento de los resultados de las fiscalizaciones y recomendaciones realizadas, con objeto de determinar y evaluar la eficacia que han tenido las medidas adoptadas³. Esta norma puntualiza que *“el seguimiento no se limita a la aplicación de las recomendaciones, sino que se dirige a comprobar si la entidad fiscalizada ha tomado las medidas adecuadas para solventar las deficiencias detectadas y las ha corregido tras un periodo razonable de tiempo”*.

En efecto, desde un punto de vista conceptual, el cumplimiento de las recomendaciones no debe constituir un fin en sí mismo, sino que se orienta a verificar la desaparición de la situación de hecho originaria de la deficiencia que dio lugar a la recomendación. Por tanto, el seguimiento no debe restringirse exclusivamente a la comprobación de la implementación de las recomendaciones sino que, *lato sensu*, debe entenderse como el conjunto de las actuaciones dirigidas a la comprobación de la desaparición de las deficiencias puestas de manifiesto en fiscalizaciones previas, aun cuando estas hubieren sido solventadas haciendo uso de medios o procedimientos alternativos a los consignados en las recomendaciones. De nada serviría verificar que se ha cumplido la recomendación en los términos en que fue formulada si no se hubiesen resuelto las deficiencias que la originaron.

En otro orden de cosas, la experiencia fiscalizadora pone de manifiesto que la mera realización de actuaciones de seguimiento de las recomendaciones formuladas constituye un incentivo para su cumplimiento, por lo que parece razonable hacer uso de este instrumento para procurar la eficacia de las actuaciones realizadas.

De acuerdo con lo anterior, los principales objetivos de las actuaciones fiscalizadoras de seguimiento son los siguientes:

- Mejorar la eficacia y la eficiencia de la gestión del sector público.
- Mejorar la eficacia de la función fiscalizadora.
- Reforzar la posición institucional del Tribunal como referente en la mejora de la gestión del sector público.
- Verificar e incentivar el cumplimiento de las recomendaciones formuladas en el ejercicio de la función fiscalizadora.

³ ISSAI-ES-300 Norma 39. *“Los auditores deberán llevar a cabo el seguimiento de los resultados de las fiscalizaciones y recomendaciones realizadas. El seguimiento debe ser efectuado adecuadamente con el fin de determinar y evaluar el impacto que han tenido las medidas adoptadas. Debe incluir el análisis que realicen los auditores respecto de las acciones correctoras adoptadas por la entidad fiscalizada, con base en los resultados de las fiscalizaciones operativas. Es una actividad independiente que aumenta el valor del proceso de fiscalización mediante el fortalecimiento del impacto de la misma, y la definición de las bases para mejorar un posible trabajo de fiscalización futuro. También alienta a las entidades fiscalizadas y a otros destinatarios de los informes a tener en cuenta lo manifestado en los mismos, y proporciona a los auditores conocimientos útiles e indicadores de gestión. El seguimiento no se limita a la aplicación de las recomendaciones, sino que se dirige a comprobar si la entidad fiscalizada ha tomado las medidas adecuadas para solventar las deficiencias detectadas y las ha corregido tras un periodo razonable de tiempo. Al llevar a cabo el seguimiento de un informe de fiscalización, el auditor debe concentrarse en las conclusiones y recomendaciones que sigan siendo relevantes en el momento de realizar el seguimiento y adoptar un enfoque imparcial e independiente.*

El seguimiento de los resultados puede efectuarse mediante la realización de informes individuales o elaborando uno de carácter general. Este puede incluir un análisis de diferentes fiscalizaciones efectuadas. El seguimiento puede contribuir a una mejor comprensión del valor añadido por la fiscalización operativa en un determinado período de tiempo”.



- Contribuir a la mejora de la calidad de las actuaciones fiscalizadoras del Tribunal. A través del seguimiento de recomendaciones se obtiene información sobre los motivos por los que, en su caso, las recomendaciones no han sido cumplidas o lo han sido solo parcialmente, lo que, a su vez, constituye una excelente herramienta para la mejora de la calidad de las actuaciones fiscalizadoras y, en particular, de las recomendaciones que como consecuencia de ellas se formulan.

III.2. FISCALIZACIÓN DE SEGUIMIENTO

III.2.1. Concepto y características

Una vez definido el concepto de seguimiento de recomendaciones y su fundamento, procede referirse al instrumento previsto en las Normas de Fiscalización del Tribunal para su realización: la fiscalización de seguimiento de recomendaciones (o fiscalización de seguimiento). En concreto, la NT 7bis, incluida en estas Normas por Acuerdo del Pleno de 22 de marzo de 2018 y modificada en el Pleno de 31 de mayo de 2018, define la fiscalización de seguimiento de la siguiente forma:

“Se denomina fiscalización de seguimiento a aquella cuyo único objetivo es comprobar el grado de cumplimiento de las recomendaciones formuladas por el Tribunal de Cuentas en informes de fiscalización precedentes”.

La fiscalización de seguimiento se configura así como una herramienta útil para la evaluación de la eficacia de las actuaciones fiscalizadoras al identificar qué medidas propuestas han resultado más eficientes y por qué, y las que no funcionaron o contribuyeron en menor medida a mejorar la actividad pública y las razones de ello.

Los principales rasgos diferenciales de la fiscalización de seguimiento respecto de los otros tipos de fiscalizaciones son los siguientes:

- Los objetivos generales y específicos de este tipo de fiscalización consisten únicamente en el seguimiento de las recomendaciones emanadas de los informes de fiscalización del Tribunal⁴.
- Estas fiscalizaciones se realizan sobre la base de informes anteriores, sin que quepa, con carácter general, la inclusión de nuevas áreas o nuevos órganos o entidades dentro de los ámbitos objetivo y subjetivo de la fiscalización, respectivamente.
- El ámbito objetivo de las fiscalizaciones de seguimiento estará constituido por la totalidad de las recomendaciones incluidas en los informes aprobados por el Pleno del Tribunal. En el caso de que los destinatarios de las recomendaciones no las estén llevando a la práctica, el seguimiento se focalizará en la verificación de la persistencia o no de las debilidades que las motivaron (norma 39 de la ISSAI-ES-300, antes citada).
- A fin de que las entidades y órganos fiscalizados hayan podido tomar las acciones dirigidas a la solución de las deficiencias o la puesta en marcha de las mejoras

⁴ Sin perjuicio de lo señalado en la NT 7bis sobre el concepto de fiscalización de seguimiento, las técnicas incluidas en el presente Manual son también de aplicación al seguimiento de recomendaciones a través de fiscalizaciones recurrentes a que se hará referencia en el subapartado III.4.3 de este Manual, aunque en este último caso no se trata de fiscalizaciones de seguimiento en los estrictos términos de la mencionada norma técnica.



propuestas en las recomendaciones, para el inicio de estas fiscalizaciones (y para el seguimiento de recomendaciones, en general) se requiere que haya transcurrido un período mínimo de tiempo desde la aprobación de los informes por el Pleno del Tribunal de Cuentas (al menos 6 meses).

- Dado que los resultados del seguimiento de recomendaciones, de acuerdo con el vigente Plan Estratégico, deben publicarse en la Memoria y en la página web del Tribunal, resulta necesario determinar las categorías para definir este resultado de forma homogénea, pues de otra manera la información ofrecida dificultaría significativamente la valoración del seguimiento de las recomendaciones efectuadas. La categorización para realizar estas valoraciones se establece a continuación:
 - **Cumplida o subsanada total o sustancialmente.** Se incluyen en esta categoría las recomendaciones respecto de las cuales la entidad fiscalizada hubiere adoptado las medidas oportunas, en el ámbito de sus competencias, para su implementación o bien haya sido solventada la deficiencia que dio lugar a la recomendación de otra forma, en todos o en la mayor parte de sus aspectos.
 - **Cumplida o subsanada parcialmente.** Se incluyen aquí las recomendaciones respecto de las cuales la entidad fiscalizada hubiere adoptado parcialmente las medidas oportunas para su implementación o bien hubieran sido resueltas solo en parte las deficiencias puestas de manifiesto en el Informe. Además, se requiere que la entidad haya dado por finalizadas sus actuaciones respecto de la recomendación realizada o de la deficiencia observada.
 - **En curso.** Se trata de recomendaciones que se encuentran en fase de implantación o de deficiencias en subsanación. A estos efectos, los plazos previstos por la entidad fiscalizada para la implantación de la medida o la subsanación de la deficiencia deben ser proporcionados a las medidas a implantar. En otro caso, se podrá calificar la recomendación como “cumplida o subsanada parcialmente” o “no cumplida o no subsanada”, en función de la eficacia de las medidas implantadas hasta el momento en que se realiza la fiscalización de seguimiento.
 - **No aplicable (en el momento de realización del seguimiento).** Esta categoría se refiere a las recomendaciones que han devenido inválidas y a las deficiencias inexistentes en el momento de realización del seguimiento, bien por cambios legislativos o por cualquier otra causa acaecida desde la aprobación del informe.
 - **No cumplida o no subsanada.** Se trata de recomendaciones respecto de las cuales no se hubieren adoptado las medidas dirigidas a su implementación, o bien, habiéndose adoptado dichas medidas (por haberse incumplido de forma reiterada los plazos para su implementación o por otros motivos), estas no hubieran tenido ningún efecto en la mejora de la gestión de la entidad fiscalizada, manteniéndose, en todo caso, las deficiencias que dieron lugar a la recomendación.

Estas categorías constituyen, por tanto, las expresiones normalizadas que, de forma taxativa, han de utilizarse en los informes para que el Pleno se pronuncie sobre el estado de situación de las recomendaciones o de las deficiencias que las originaron.

Sin perjuicio de lo anterior, cuando la recomendación o la deficiencia que la originó no hayan sido aún objeto de un primer pronunciamiento del Pleno, se informará sobre su situación en la página web y en la Memoria, en su caso, con la indicación “pendiente de



valoración”. Asimismo, de forma transitoria, podrán establecerse otras categorías de uso interno de cada departamento para expresar con mayor detalle el estado de situación de las recomendaciones (v.gr.: para su utilización en la herramienta electrónica de seguimiento de recomendaciones).

DEFINICIÓN Y ELEMENTOS CARACTERÍSTICOS DE LA FISCALIZACIÓN DE SEGUIMIENTO

Se denomina **fiscalización de seguimiento** a aquella cuyo único objetivo es comprobar el grado de cumplimiento de las recomendaciones formuladas por el Tribunal de Cuentas en informes de fiscalización precedentes.

Características principales:

- Seguimiento no limitado a las recomendaciones: comprobación de la desaparición de las deficiencias de fiscalizaciones previas.
- Requieren el transcurso de un periodo mínimo de tiempo desde la aprobación del informe de fiscalización.
- Las actuaciones de seguimiento se realizarán sobre la totalidad de las recomendaciones formuladas o sobre las deficiencias que las motivaron.
- Debe incluir una valoración del cumplimiento de las recomendaciones o del estado de situación de las deficiencias que las motivaron según la siguiente categorización: cumplida o subsanada total o sustancialmente; cumplida o subsanada parcialmente; en curso; no aplicable; no cumplida o no subsanada.

III.2.2. Tipos de fiscalizaciones de seguimiento de recomendaciones

Se pueden diferenciar dos tipos de fiscalizaciones de seguimiento de recomendaciones caracterizadas principalmente por el tipo de recomendaciones objeto de seguimiento y por el modelo de informe en el que finalmente se recogen los resultados. Estos tipos son los siguientes:

- **Fiscalización abreviada.** Este tipo de fiscalización de seguimiento finaliza en un informe con características propias (sus conclusiones se exponen, exclusivamente, mediante un cuadro-resumen donde se refleja el estado de situación de las recomendaciones objeto de seguimiento y, solo excepcionalmente, puede incluir un apartado de recomendaciones), que se concibe como el que se utilizará, de forma generalizada, en la realización de este tipo de fiscalizaciones por su mayor sencillez y agilidad. Se orienta, principalmente, hacia el seguimiento de recomendaciones en las que las medidas a implantar no revistan especial dificultad, de forma que la verificación de la persistencia o no de la deficiencia que dio origen a la recomendación tampoco sea compleja.



- **Fiscalización ordinaria.** En esta fiscalización, la exposición de las conclusiones precisa de una mayor explicación, por lo que se exponen, con el detalle que sea necesario, a través de una relación numerada de las mismas (aunque también se aconseja acompañar el cuadro-resumen). Por la naturaleza compleja de las recomendaciones a que se refiere, este tipo de fiscalización de seguimiento puede incluir un apartado de recomendaciones. Se orienta, preferentemente, al seguimiento de recomendaciones cuya implementación revista especial complejidad o que tengan especial relevancia, de forma que la verificación de la persistencia o no de la deficiencia que dio origen a la recomendación revista una mayor dificultad. Asimismo, se aconseja su utilización en los supuestos de incumplimiento de los planes de acción previstos para la implementación de las recomendaciones o de retrasos continuados en su implementación.

Si bien, de acuerdo con la definición de la NT 7bis, antes mencionada, solo las dos anteriores son fiscalizaciones de seguimiento, el seguimiento de recomendaciones también se puede realizar a través de una fiscalización recurrente. En este caso, el seguimiento se lleva a cabo con una nueva fiscalización sobre la entidad o subsector público previamente fiscalizado que incluye entre sus objetivos el seguimiento de las recomendaciones formuladas en un informe previo en aplicación de la NT 30.d). Esta fiscalización se orienta, por tanto, al seguimiento de recomendaciones específicas realizadas en fiscalizaciones previas sobre la misma entidad o subsector público fiscalizado.

A continuación se detallan las actuaciones comunes a los dos tipos de fiscalización de seguimiento y al seguimiento de recomendaciones a través de fiscalizaciones recurrentes.

III.3. ACTUACIONES COMUNES

La fiscalización de seguimiento de las recomendaciones precisa que se articulen unas actuaciones ágiles que permitan un intercambio de información fluido y directo con sus destinatarios para verificar el progreso en su implantación y, finalmente, para valorar la solución adoptada con el objeto de resolver la deficiencia detectada. Asimismo, se precisa, como en cualquier otra fiscalización, que el periodo de realización de este seguimiento no sea muy dilatado en el tiempo, al objeto de que las conclusiones obtenidas no pierdan su vigencia.

Por otra parte, como se ha anticipado, la comunicación directa con el gestor, que se inicia tras la aprobación del informe de fiscalización, sirve de incentivo para la adopción por este de medidas de mejora. Consecuentemente, se aconseja iniciar el procedimiento de seguimiento de las recomendaciones lo antes posible, pero siempre tras la aprobación del correspondiente Acuerdo de inicio de la fiscalización por el Pleno.

Al objeto de dar cumplimiento a estas premisas, se exponen a continuación las actuaciones comunes al seguimiento de recomendaciones:

1. **Comunicación de la realización del seguimiento de las recomendaciones formuladas a los titulares de la entidad u órgano fiscalizados.** Esta comunicación se realizará, tras la aprobación del informe por el Pleno, en el mismo escrito en que este le sea remitido al fiscalizado, pero no antes de que se haya enviado el informe a la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas.
2. **Cuestionario de seguimiento de recomendaciones.** Esta actuación, que debería llevarse a la práctica con una periodicidad al menos anual, tiene la finalidad de verificar



el progreso de las medidas, en su caso, implantadas por los destinatarios de las recomendaciones y la desaparición de las debilidades que las motivaron. Su ámbito de aplicación está constituido por las recomendaciones que permanezcan abiertas (no estén cumplidas total o parcialmente o hayan devenido no aplicables o no cumplidas) en el momento de su aplicación. Se incluyen en este procedimiento, en consecuencia, recomendaciones que no han sido aún objeto de seguimiento (esto es, que figuren como pendientes de valoración), recomendaciones que no hubieran sido cerradas en procedimientos de seguimiento anteriores (es decir, que hayan sido calificadas “en curso”) y recomendaciones que hayan sido reabiertas.

En el caso de que los destinatarios de las recomendaciones no las estén llevando a la práctica, el cuestionario se utilizará para obtener información sobre los motivos de la falta de implementación de las recomendaciones y sobre la permanencia o no de las situaciones que dieron lugar a su formulación.

Esta actuación, de carácter optativo, constituye una herramienta de gran importancia para la obtención de información sobre la implementación de la recomendación o, en su defecto, sobre la persistencia o no de la debilidad que le dio origen, debido al caudal de información que puede aportar, especialmente, si se tiene en cuenta que con la remisión del primer cuestionario en que se efectúe el seguimiento de una recomendación (con independencia de que para ello se utilice la futura herramienta electrónica de seguimiento de recomendaciones) se abre un periodo de intercambio continuo de información que solo terminará cuando la recomendación se considere cerrada.

El cuestionario es compatible con cualquier tipo de fiscalización que tenga por objetivo el seguimiento de recomendaciones.

III.3.1. Comunicación de la realización del seguimiento de las recomendaciones formuladas a los titulares de la entidad u órgano fiscalizados

El objeto de esta comunicación, que se realiza al remitir el informe aprobado, es poner en conocimiento de los responsables del subsector fiscalizado que el Tribunal realizará un seguimiento sistemático de todas las recomendaciones incluidas en el informe aprobado. No debe confundirse esta comunicación con la notificación del inicio de la fiscalización (de seguimiento o de otro tipo) prevista en la NP 35, pues esta solo se producirá una vez que el Pleno haya adoptado el correspondiente acuerdo de inicio y hará referencia a un procedimiento fiscalizador concreto con unos ámbitos, subjetivo y objetivo, que no tienen que ser plenamente coincidentes con el de las recomendaciones incluidas en el informe cuyo seguimiento se comunica (esto es, la fiscalización de seguimiento puede incluir recomendaciones de varios informes o puede recoger solo parcialmente las recomendaciones contenidas en un informe).

La comunicación será realizada por la Presidencia del Tribunal en el mismo escrito en el que se remita el informe de fiscalización aprobado por el Pleno que incluya las recomendaciones sobre las que recaerá el seguimiento, una vez se haya enviado el informe a las Cortes Generales.

Como indica la denominación de esta actuación, la comunicación deberá dirigirse a los máximos responsables de las entidades y órganos fiscalizados.



III.3.2. Cuestionario de seguimiento de recomendaciones

La finalidad de esta actuación es obtener, de modo ágil y mediante el uso de medios preferentemente telemáticos⁵, el estado de cumplimiento de **todas las recomendaciones** correspondientes a informes de fiscalización aprobados con una antelación de, al menos, 6 meses a la fecha de remisión del cuestionario que continúen abiertas, esto es, recomendaciones en curso, pendientes de pronunciamiento o que hayan sido reabiertas.

Esta actuación se utilizará, asimismo, para conocer la situación de las deficiencias que dieron origen a las recomendaciones en caso de que no se desprendan actuaciones de sus destinatarios para su implementación o si las implementadas difieren de las acciones recomendadas. En estos casos, el cuestionario, además de obtener información sobre la permanencia o no de las situaciones que dieron lugar a la formulación de las recomendaciones, indagará sobre las causas de su falta de implementación y servirá de instrumento para constatar si el destinatario de la observación reconoce la existencia de la deficiencia y si dispone de un plan alternativo para su subsanación y el tiempo estimado para ello.

En todo caso, el cuestionario debe remitirse en el marco de un procedimiento fiscalizador, por lo que antes de su remisión debe haberse incorporado la correspondiente fiscalización al Programa de Fiscalizaciones del Tribunal y haberse adoptado por el Pleno el Acuerdo para su inicio.

De esta forma, a través del primer cuestionario en que se efectúe el seguimiento de una recomendación se abre un proceso continuo mediante el que se canalizan los flujos de información entre el Tribunal y los fiscalizados a efectos del seguimiento de recomendaciones. Este flujo continuo de información deberá mantenerse hasta que esté cerrada la recomendación (esto es, que no se realicen más actuaciones de seguimiento), bien mediante el envío de sucesivos cuestionarios bien a través de la herramienta electrónica de seguimiento de recomendaciones. No obstante lo anterior, excepcionalmente, podrá reabrirse una recomendación ya cerrada (v.gr.: una recomendación parcialmente cumplida) si el fiscalizado comunica su intención de realizar nuevas actuaciones para su implementación.

Estas actuaciones serán realizadas por el Departamento que tenga asignada la entidad fiscalizada en el momento de iniciación de las actuaciones de seguimiento, con amparo en el artículo 7 de la Ley Orgánica 2/1982 que establece el deber de colaboración para con el Tribunal de Cuentas y en el art. 28.5 LFTCu, que, implícitamente, contempla el seguimiento de recomendaciones.

Para ello se dirigirá una comunicación al responsable de la entidad u órgano fiscalizados con competencia directa en la implementación de las recomendaciones (con rango mínimo de director general o equivalente) incorporando en ella las recomendaciones pendientes de valoración o en curso que sean de su competencia para que se informe sobre su estado de implementación. Debe puntualizarse que, una vez que se haya facilitado por la entidad u órgano fiscalizados una persona de contacto, las sucesivas comunicaciones se podrán remitir a esta.

⁵ De acuerdo con el vigente Plan Estratégico, se considera conveniente que las comunicaciones derivadas de este trámite se realicen, preferentemente, de forma telemática, teniendo en cuenta que, una vez implantada la herramienta electrónica de seguimiento de recomendaciones, esta comunicación podrá llevarse a cabo a través de los trámites electrónicos que se establezcan en la misma.



La información necesaria para el seguimiento se solicitará a través de un cuestionario (en el anexo 1 de este Manual se incorpora un modelo de este cuestionario), que incluirá, para cada recomendación, los siguientes extremos:

- Plan de actuación para la implementación de la recomendación o subsanación de la deficiencia, con información sobre las fechas previstas de inicio y finalización o, en su caso, actualización del mismo.
- Estado de implementación de la recomendación o, en su caso, de la situación de la deficiencia que la motivó, según estimación de la propia entidad, considerando las mismas categorías utilizadas por el Tribunal (ver clasificación en subapartado III.2.1), para lo cual debe acompañarse, al remitir el cuestionario, información sobre el significado de estas categorías. Esta valoración es meramente informativa, no será publicada y, por tanto, no compromete la que, posteriormente, realice el Tribunal.

Esta información permitirá conocer la posición de la entidad fiscalizada ante las recomendaciones objeto de seguimiento y establecer la presunción de si las deficiencias observadas serán o no salvadas en el corto plazo, y si se aplicarán o no para ello las pautas de actuación señaladas en la recomendación. Se trata de una información de gran interés para el fiscalizador por cuanto le permite ajustar su plan de actuación para hacer el seguimiento.

- Otra información complementaria que se solicite por el Tribunal para acreditar el estado de cumplimiento de la recomendación.
- Cualquier otra información que los responsables de la entidad consideren conveniente incluir tanto para acreditar el estado de cumplimiento de las recomendaciones como para cualquier otra finalidad.
- Además, debería hacerse referencia en el cuestionario a otra información de interés como la persona de contacto en el Tribunal con relación al seguimiento de esa recomendación, la solicitud de designación de la persona o personas de contacto en el órgano o entidad fiscalizados, etc.

Una vez recibidas y examinadas las contestaciones, la evidencia obtenida se completará, en su caso, con pruebas puntuales al objeto de obtener la evidencia adecuada y suficiente sobre el estado de implementación de la recomendación.

Por otra parte, de acuerdo con el objetivo marcado por el Plan Estratégico del Tribunal, las comunicaciones derivadas de este trámite podrán realizarse telemáticamente a través de una herramienta electrónica de seguimiento de recomendaciones, que gestionará de forma automatizada estas solicitudes de información y sus respuestas. Mientras no se encuentre operativa la citada herramienta, la tramitación solo podrá ser efectuada por otros medios electrónicos o sistemas tradicionales que garanticen la autenticidad e integridad de la información facilitada⁶.

Las solicitudes de información sobre el estado de situación de las recomendaciones que se dirijan al fiscalizado, que puedan llevarse a cabo, deben realizarse con una periodicidad

⁶ A la fecha de elaboración de este Manual, está previsto el desarrollo de una herramienta electrónica de seguimiento de recomendaciones que, entre otras utilidades, podría gestionar de forma automatizada estas comunicaciones.



adecuada (al menos una vez al año si no se utiliza la herramienta electrónica de seguimiento de recomendaciones).

Tras el examen de la información remitida por el beneficiario, se determinará el estado de situación de la recomendación, si bien no deben incorporarse estos resultados a la página web del Tribunal ni a la Memoria hasta que no exista un pronunciamiento del Pleno sobre ello a través del correspondiente informe.

La utilización del cuestionario es compatible con cualquier tipo de fiscalización que tenga por objetivo el seguimiento de recomendaciones, si bien en el caso de fiscalizaciones recurrentes de carácter anual (v.gr.: fiscalizaciones anuales de comunidades autónomas sin órgano de control externo), su utilización, por la naturaleza continua de estos procedimientos fiscalizadores, no es relevante.

Por otra parte, se considera que el plazo máximo que una misma recomendación puede ser objeto de seguimiento es de 5 años desde la fecha en que se aprobó el informe en que inicialmente fue aprobada. Transcurrido este plazo debe calificarse definitivamente la recomendación, dejándose de realizar tareas de seguimiento sobre ella (recomendación cerrada).



III.3.3. Cuadro-resumen de las actuaciones comunes

ACTUACIONES COMUNES
<p style="text-align: center;">Fase1: Comunicación de la realización del seguimiento de recomendaciones formuladas a los titulares de la entidad u órgano fiscalizados (obligatorio)</p>
<ul style="list-style-type: none">• Corresponde su realización a la Presidencia del Tribunal de Cuentas• Dirigida a los titulares de las entidades u órganos fiscalizados.• Objeto: poner en conocimiento de los responsables del subsector fiscalizado que el Tribunal realizará un seguimiento sistemático de todas las recomendaciones incluidas en el informe aprobado.
<p style="text-align: center;">Fase 2: Cuestionario de seguimiento de recomendaciones (opcional)</p>
<ul style="list-style-type: none">• Esta fase preliminar se realiza bajo la cobertura de un procedimiento fiscalizador.• Corresponde al Departamento que tenga asignadas las entidades u órganos fiscalizados.• Cuestionario de seguimiento sobre recomendaciones y, en su caso, sobre la situación de las deficiencias que les dieron origen.• Incorpora las recomendaciones de los Informes desde cuya aprobación hayan transcurrido al menos 6 meses que estén en curso o pendientes de valoración.• El primer cuestionario remitido al destinatario de las recomendaciones abre un flujo continuo de información que solo termina cuando se cierra la recomendación.• Requiere plan de actuación y fechas de implementación.• Modelo cuestionario normalizado: anexo 1.



III.4. PROCEDIMIENTOS ESPECÍFICOS PARA CADA MODALIDAD DE FISCALIZACIÓN

Solo el Pleno puede determinar si una recomendación ha sido *cumplida total o sustancialmente*, está *en curso*, ha sido *cumplida parcialmente*, *no cumplida* o ha devenido *no aplicable*. Este pronunciamiento del Pleno, que, inicialmente, no debe demorarse más de dos años desde la aprobación del informe por el Pleno y se continuará produciendo hasta tanto el estado de situación de la recomendación no sea definitivo (esto es, hasta que esté cerrada y, por tanto, no se realicen más actuaciones de seguimiento sobre ella), se produce a través de la aprobación de los correspondientes informes de fiscalización que pueden revestir las siguientes modalidades:

1. Fiscalización de seguimiento abreviada.
2. Fiscalización de seguimiento ordinaria.
3. Fiscalización recurrente.

III.4.1. Fiscalización de seguimiento abreviada

III.4.1.1. CARACTERÍSTICAS DE LA FISCALIZACIÓN DE SEGUIMIENTO ABREVIADA

La finalidad de este procedimiento es ofrecer un medio rápido y ágil para realizar el seguimiento de las recomendaciones, sin que ello suponga detrimento alguno de la calidad de los resultados obtenidos. Resulta aconsejable que este tipo de fiscalización de seguimiento se realice con una periodicidad, al menos, anual, y se fundamenta en la información obtenida a través del cuestionario de seguimiento y otras actuaciones complementarias de obtención de información.

Para el desarrollo de esta fiscalización, el Pleno del Tribunal puede aprobar al principio de cada ejercicio unas *directrices técnicas marco* de las previstas en la NP 47, que sirvan de soporte a las actuaciones fiscalizadoras de este tipo desarrolladas por los diferentes departamentos de la Sección de Fiscalización en ese ejercicio. Una vez aprobadas estas directrices técnicas marco, el acuerdo de inicio correspondiente será aprobado, en su caso, por el Pleno cuando el Departamento ponente lo estime conveniente, de acuerdo con lo previsto en la NP 48.

Ello no obsta para que el Departamento ponente presente unas directrices técnicas específicas para la fiscalización de seguimiento abreviada que pretenda realizar.

En ambos casos, un procedimiento fiscalizador servirá de soporte para la remisión de los cuestionarios de seguimiento de recomendaciones.

El **ámbito objetivo** de esta fiscalización está constituido, preferentemente, por recomendaciones en las que las medidas a implantar no revistan especial complejidad, de forma que la verificación de la persistencia o no de la deficiencia que dio origen a la recomendación tampoco sea compleja. Puede versar sobre todas o algunas de las recomendaciones que figuran en los cuestionarios de seguimiento cumplimentados. Consecuentemente, se pueden agrupar las recomendaciones a verificar (de forma sectorial, por naturaleza, etc.) y, de esta forma, llevar a cabo diversos procedimientos fiscalizadores si ello se considera adecuado para la presentación de los resultados del seguimiento.



Los **resultados** de estas fiscalizaciones se fundamentan en la información recogida a través del cuestionario de seguimiento a que se ha hecho referencia en el subapartado *III.3.2. Procedimiento de seguimiento de recomendaciones*, en la documentación aportada por la entidad fiscalizada y en las actuaciones fiscalizadoras de carácter puntual que fuesen necesarias realizar para verificar la información remitida por los titulares de los órganos y entidades a que se refieren las recomendaciones.

Finalmente, las **conclusiones** del informe correspondiente a esta fiscalización abreviada consisten, exclusivamente, en un cuadro-resumen en el que figurarán las recomendaciones, clasificadas por entidades o informes de fiscalización, según se estime oportuno, y en el que se indicará su estado de acuerdo con la categorización a que se hace referencia en el apartado III.2 anterior. En los anexos 2 y 3 de este Manual se incluyen unos modelos de cuadro-resumen de recomendaciones⁷.

La aprobación de estos informes por el Pleno conlleva el consiguiente pronunciamiento sobre la situación de las recomendaciones que, solo en ese momento, puede ser reflejado en el portal web del Tribunal y, más adelante, en la Memoria.

III.4.1.2. ESTRUCTURA DEL INFORME DE LA FISCALIZACIÓN DE SEGUIMIENTO ABREVIADA

En este tipo de fiscalización de seguimiento, los resultados se presentan de manera sucinta, de modo que permita una rápida comprensión de la valoración final del estado del cumplimiento de las recomendaciones. De acuerdo con ello, se propone a continuación un modelo de estructura para el informe de fiscalización abreviada:

- I. **INICIATIVA DEL PROCEDIMIENTO FISCALIZADOR.** Sin perjuicio de lo indicado en las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, en este apartado debe hacerse indicación del objetivo estratégico a que responde la fiscalización de seguimiento y la referencia expresa a que se realiza a iniciativa propia del Tribunal.
- II. **ÁMBITOS SUBJETIVO, OBJETIVO Y TEMPORAL DE LA FISCALIZACIÓN.** En este apartado debe hacerse constar, como ámbito subjetivo, los órganos y entes fiscalizados responsables del cumplimiento de las recomendaciones objeto de fiscalización; como ámbito objetivo, las recomendaciones objeto de seguimiento (abiertas) ordenadas considerando los informes de fiscalización en que figuran incluidas; y como ámbito temporal, el periodo transcurrido desde que se aprobaron los respectivos informes y fueron formuladas las correspondientes recomendaciones por parte del Tribunal hasta la fecha de corte que se haya considerado conveniente.

Este tipo de fiscalización se considera especialmente recomendable en el caso de recomendaciones sobre las que aún no exista un primer pronunciamiento del Tribunal.

- III. **OBJETIVOS Y ALCANCE.** De acuerdo con la NT 7bis, el único objetivo de la fiscalización de seguimiento es comprobar el grado de cumplimiento de las recomendaciones formuladas por el Tribunal de Cuentas en informes de fiscalización

⁷ La homogeneidad que requiere la información, contenida tanto en la futura herramienta electrónica de seguimiento de recomendaciones como en el portal web del Tribunal sobre el estado de las recomendaciones, aconseja que se utilice un único modelo de cuadro-resumen en todos los departamentos de la Sección de Fiscalización.



precedentes, verificando si se han adoptado las medidas tendentes a corregir las deficiencias detectadas y su eficacia.

IV. TRÁMITE DE ALEGACIONES. Este apartado seguirá lo descrito en la NP 64.

V. RESULTADOS. En este tipo de fiscalización, la presentación de los resultados obtenidos habrá de ser clara, sistemática y concisa de tal forma que facilite una rápida comprensión de los hechos y de la valoración del cumplimiento de las recomendaciones objeto de seguimiento. Este apartado se estructurará considerando los informes en los que figuran incluidas las recomendaciones. De acuerdo con ello, en este apartado se deberían hacer constar los siguientes extremos:

- transcripción de las recomendaciones sometidas a seguimiento (NT 79);
- actuaciones realizadas por la entidad fiscalizada para la resolución de las incidencias puestas de manifiesto en el informe de fiscalización o para el cumplimiento *stricto sensu* de las recomendaciones;
- una valoración sobre la eficacia de las actuaciones que conllevaría un pronunciamiento expreso del estado de implementación de cada una de las recomendaciones con arreglo a la categorización ya señalada.

VI. CONCLUSIONES. Las conclusiones se pondrán de manifiesto únicamente a través de un cuadro-resumen normalizado que contendrá el estado de cumplimiento para cada recomendación incluida en el informe de acuerdo con las categorías previstas en el subapartado III.2 de este Manual. Este cuadro-resumen se estructurará por entidades o en función de los informes en los que figuran incluidas las recomendaciones.

Como se ha indicado con anterioridad, en este tipo de fiscalizaciones, por su propia configuración, solo excepcionalmente, cabe incluir un apartado de recomendaciones para adaptar o reformular una recomendación anterior.



FISCALIZACIÓN DE SEGUIMIENTO ABREVIADA

La fiscalización de seguimiento de recomendaciones abreviada tiene como finalidad el seguimiento de una generalidad de recomendaciones pendientes haciendo uso preferente de medios telemáticos.

Características principales:

- El procedimiento requiere de la aprobación de directrices técnicas marco o de directrices específicas.
- Comprende la totalidad o parte de recomendaciones de naturaleza no compleja.
- La evidencia de los resultados se fundamenta principalmente en el cuestionario de seguimiento de recomendaciones sin perjuicio de actuaciones fiscalizadoras puntuales *in situ*.
- Periodicidad recomendada anual.
- Las conclusiones consisten en un cuadro-resumen de recomendaciones categorizadas según el subapartado III.2.1: modelos anexos 2 y 3.
- Publicación en la Memoria y en el portal web del TCu del cuadro-resumen de conclusiones posteriores a su aprobación por el Pleno.

Informe:

- Iniciativa: indicación del objetivo estratégico a que responde.
- Ámbito subjetivo: entes fiscalizados; ámbito objetivo: relación de recomendaciones sometidas a seguimiento; ámbito temporal: periodo transcurrido.
- Objetivo: comprobación del grado cumplimiento recomendaciones (NT 7bis).
- Resultados: presentación sucinta de:
 - transcripción de las recomendaciones (NT 79)
 - actuaciones seguidas para la obtención de evidencia
 - valoración sobre la eficacia: categorización subapartado. III.2.1.
- Conclusiones: cuadro-resumen con valoración según categorizaciones.
- Solo excepcionalmente incluye el apartado de recomendaciones.

III.4.2. Fiscalización de seguimiento ordinaria

Como se ha anticipado, esta modalidad de fiscalización de seguimiento se considera más adecuada para realizar el seguimiento de recomendaciones cuya implementación revista especial complejidad o que tengan especial relevancia, de forma que la verificación de la persistencia o no de la deficiencia que dio origen a la recomendación revista una mayor dificultad. También resulta idónea su utilización en los supuestos de incumplimiento de los planes de acción previstos para la implementación de las recomendaciones o de retrasos continuados en su implementación.

Este procedimiento ha sido tradicionalmente seguido por los diferentes departamentos de la Sección de Fiscalización del Tribunal para realizar fiscalizaciones de seguimiento de recomendaciones. Las actuaciones comunes a que se ha hecho referencia en el subapartado III.3 de este Manual son totalmente compatibles con este tipo de fiscalización, particularmente, el *Cuestionario de seguimiento de recomendaciones*, que puede llevarse a cabo o no en función de lo que estime más conveniente el Departamento ponente, si bien se considera que los datos obtenidos a través de esta actuación resultarán de gran valor para



la fiscalización, anticipando una información que luego podrá ser completada, más detalladamente, en el curso de las actuaciones fiscalizadoras a través de la realización de las pertinentes pruebas y procedimientos de auditoría.

La realización de este procedimiento fiscalizador parte de un acuerdo de inicio y unas directrices técnicas específicas del mismo, al igual que cualquier otro procedimiento fiscalizador. Asimismo, su desarrollo es fundamentalmente idéntico al de cualquier otro procedimiento fiscalizador, por lo que procede remitirse al *Manual de fiscalización de regularidad* y al *Manual de fiscalización operativa* existentes en el Tribunal.

La aprobación de los correspondientes informes por el Pleno conlleva el consiguiente pronunciamiento sobre la situación de las recomendaciones que, solo en ese momento, será reflejado en la página web del Tribunal y, más adelante, en la Memoria.

No obstante lo anterior, este tipo de fiscalización de seguimiento tiene unas peculiaridades que conviene destacar:

Ámbito objetivo. En primer lugar, se trata de una fiscalización de seguimiento. Consecuentemente, según la NT 7bis, su finalidad es, únicamente, el seguimiento de recomendaciones, por lo que su ámbito objetivo será el correspondiente a las recomendaciones objeto de seguimiento. Este ámbito será, normalmente, más reducido que en el caso de la fiscalización de seguimiento abreviada ya que se orienta al seguimiento de recomendaciones de naturaleza compleja.

Técnicas y procedimientos de auditoría utilizados. Como en cualquier procedimiento fiscalizador, los hallazgos de la fiscalización deben estar soportados por una evidencia adecuada y suficiente. Por otra parte, la idoneidad de este procedimiento para el seguimiento de recomendaciones de especial complejidad, puede hacer necesaria una mayor cantidad y calidad de la evidencia a obtener, por lo que las pruebas y procedimientos aplicados para su obtención podrían revestir una mayor profundidad que en el procedimiento abreviado.

Resultados de la fiscalización. La presentación de los resultados en este tipo de fiscalización de seguimiento debe seguir un esquema similar al ya indicado para la fiscalización de seguimiento abreviada en el epígrafe anterior, por lo que procede remitirse a lo allí indicado. La única diferencia puede derivarse, en su caso, de una exposición más detallada de los hechos observados como consecuencia de las pruebas realizadas. Debe incluirse la transcripción de las recomendaciones objeto de seguimiento (NT 79), que deberán estructurarse considerando los informes en que figuran incluidas.

Conclusiones. A diferencia de la fiscalización de seguimiento abreviada, en esta fiscalización, dadas sus características, resulta más apropiado presentar las conclusiones redactadas con un mayor detalle en los hechos observados y en las valoraciones realizadas. No obstante, deberá aportarse, en cualquier caso, una valoración del cumplimiento de cada una de las recomendaciones objeto de seguimiento, de acuerdo con las categorías establecidas en el subapartado III.2 de este Manual. A este respecto, se considera conveniente la inclusión, en el apartado de conclusiones del informe, del cuadro-resumen normalizado a que se ha hecho referencia en la fiscalización abreviada, lo que facilitaría la inclusión de la información en la página web del Tribunal y en la Memoria.

Por lo que respecta a las recomendaciones, dado que este tipo de fiscalización proporciona una mayor explicación de los resultados y conclusiones obtenidos, resulta más adecuada



para que puedan incluirse, en su caso, nuevas recomendaciones o la reformulación de las ya efectuadas.

FISCALIZACIÓN DE SEGUIMIENTO ORDINARIA

La fiscalización de seguimiento de recomendaciones ordinaria se orienta preferentemente al seguimiento de recomendaciones de especial relevancia o complejidad.

Características principales:

- El procedimiento requiere de un acuerdo de inicio y la aprobación de unas directrices técnicas específicas y concluye en un informe estándar.
- Para la evidencia de los resultados hace uso de la metodología clásica de la práctica fiscalizadora: actuaciones *in situ* y otros procedimientos.
- Se recomienda la utilización del cuestionario de seguimiento.
- Publicación en la Memoria y en el portal web del TCu de la información que debe figurar en el cuadro-resumen de conclusiones, posterior a su aprobación por el Pleno, según categorización subapartado. III.2.1.

Informe:

- Objetivo: comprobación grado cumplimiento recomendaciones (NT 7bis).
- Susceptible de pruebas de auditoría más elaboradas.
- Resultados:
 - transcripción de las recomendaciones (NT 79)
 - susceptible de mayor desarrollo
 - actuaciones seguidas para la obtención de evidencia
- Conclusiones: requiere valoración según categorización subapartado. III.2.1.
 - aconsejable cuadro-resumen
- Puede incluir un apartado de recomendaciones.

III.4.3. Fiscalización recurrente

Como se ha anticipado, de acuerdo con la citada NT 7bis, la denominada fiscalización recurrente no es propiamente una fiscalización de seguimiento de recomendaciones, pues no tiene como único objetivo su seguimiento, sino un procedimiento más para realizar dicho seguimiento.

En efecto, en estos casos, dado que se va a realizar una nueva fiscalización sobre una entidad o una parte del sector público previamente fiscalizados, debe cumplirse la NT 30.d) que establece:

“Cuando se trate de entidades previamente fiscalizadas, se contemplará entre los objetivos el seguimiento de las recomendaciones realizadas por el Tribunal de Cuentas en sus informes así como de las resoluciones de la Comisión Mixta Congreso-Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, salvo que no resulte pertinente al objeto de la fiscalización”.



Al igual que la fiscalización de seguimiento ordinaria, este procedimiento ha sido habitualmente seguido por los diferentes departamentos de la Sección de Fiscalización para realizar el seguimiento de las recomendaciones. Las recomendaciones sobre las que se aplica esta revisión han de ser recomendaciones que no estén cerradas, esto es, que sobre su implementación no se haya producido un pronunciamiento definitivo del Pleno del Tribunal y, por tanto, continúen realizándose actuaciones de seguimiento sobre ellas.

Esta modalidad de seguimiento, que no tiene un carácter global, sino que se circunscribe a determinadas recomendaciones provenientes de un informe anterior, resulta adecuada para realizar el seguimiento de recomendaciones de especial relevancia o complejidad o que se deriven de informes que deban emitirse con regularidad (v.gr.: informes de carácter anual). Además, la existencia de razones de oportunidad (la realización de una próxima fiscalización sobre un ámbito objetivo o subjetivo recientemente fiscalizado) puede aconsejar, asimismo, seguir este procedimiento para el seguimiento de determinadas recomendaciones en lugar de incluirlas en el procedimiento, más general, de la fiscalización de seguimiento abreviada.

Las actuaciones comunes a que se ha hecho referencia en el apartado III.3 de este Manual son también de aplicación en este tipo de fiscalización.

En particular, *el cuestionario de seguimiento de recomendaciones* puede utilizarse o no en función del tiempo transcurrido desde la aprobación del informe previo hasta el momento de inicio de las actuaciones fiscalizadoras y de lo que estime más conveniente el Departamento ponente. En cualquier caso, la utilización del cuestionario, como se ha anticipado, no solo es compatible con este tipo de seguimiento, sino que resulta plenamente complementaria, anticipando una información que luego podrá ser completada más detalladamente en el curso de las actuaciones fiscalizadoras a través de la realización de las pertinentes pruebas y procedimientos de auditoría. No obstante lo anterior, en las fiscalizaciones recurrentes de carácter anual, la utilización del cuestionario no es relevante.

La realización de este procedimiento fiscalizador parte de un acuerdo de inicio y unas directrices técnicas específicas del mismo, al igual que cualquier otro procedimiento fiscalizador. Asimismo, su desarrollo es fundamentalmente idéntico al de cualquier otro procedimiento fiscalizador, por lo que procede remitirse al Manual de fiscalización de regularidad y al Manual de fiscalización operativa existentes en el Tribunal.

La aprobación de estos informes por el Pleno, al igual que sucede en las fiscalizaciones abreviadas y ordinarias, conlleva el consiguiente pronunciamiento sobre la situación de las recomendaciones que debe ser reflejado en la página web del Tribunal y, más adelante, en la Memoria.

No obstante lo anterior, el seguimiento de recomendaciones a través de una fiscalización recurrente presenta, asimismo, ciertas peculiaridades que conviene tener presentes:

Ámbito objetivo. En primer lugar, como se ha indicado, al no tratarse de una fiscalización de seguimiento, su objetivo será el que determine el Departamento ponente, solo que, en aplicación de la NT 30.d), también deberá realizarse el seguimiento de las recomendaciones formuladas por el Tribunal de Cuentas en informes precedentes sobre el mismo ámbito fiscalizado.

Técnicas y procedimientos de auditoría utilizados. Como en cualquier procedimiento fiscalizador, los hallazgos de la fiscalización deben estar soportados por una evidencia adecuada y suficiente. En su caso, la idoneidad de este procedimiento para el seguimiento



de recomendaciones de especial complejidad, pueden hacer necesaria una mayor cantidad y calidad de la evidencia a obtener, por lo que las pruebas y procedimientos aplicados para su obtención podrían revestir una mayor profundidad que en el procedimiento abreviado.

Resultados de la fiscalización. La presentación en este tipo de fiscalización de los resultados del seguimiento realizado puede llevarse a cabo distinguiendo un apartado específico para el seguimiento de las recomendaciones o incardinando estos resultados en un apartado más general como parte del procedimiento analizado. En todo caso, parece lógico respetar la NT 79 (aunque está prevista solo para las fiscalizaciones de seguimiento) que exige que en las fiscalizaciones de seguimiento se transcriban las recomendaciones objeto de seguimiento.

Conclusiones. Dado que uno de los objetivos de la fiscalización es el seguimiento de recomendaciones, debe incluir una conclusión (o grupo de conclusiones) referida a dicho seguimiento (NT 82.c). Esta conclusión (o conclusiones) debe redactarse de forma homogénea al resto de conclusiones, incluyendo si se considera apropiado la redacción de la específica recomendación objeto de seguimiento con indicación del informe en que originalmente se incluyó y su fecha de aprobación.

Asimismo, deberá aportarse, en cualquier caso, una valoración del cumplimiento de cada una de las recomendaciones objeto de seguimiento de acuerdo con las categorías establecidas en el apartado III.2 de este Manual. Esta información es imprescindible para la publicación en el portal web del Tribunal. A este respecto, si se considera oportuno, puede añadirse en el apartado de conclusiones del informe, el cuadro-resumen normalizado a que se ha hecho referencia en la fiscalización abreviada, lo que facilitaría la inclusión de la información en la página web del Tribunal y en la Memoria.

Por lo que respecta al apartado de recomendaciones, al igual que en la fiscalización de seguimiento ordinaria, dado que este tipo de fiscalización proporciona una mayor explicación de los resultados y conclusiones obtenidos, resulta adecuada para que puedan incluirse, en su caso, nuevas recomendaciones o la reformulación de las ya efectuadas respecto del objetivo de seguimiento.



FISCALIZACIÓN RECURRENTE

La fiscalización recurrente constituye un procedimiento adicional de seguimiento de recomendaciones en aquellos casos de nuevas fiscalizaciones sobre una entidad o una parte del sector público previamente fiscalizados.

Características principales:

- El procedimiento requiere de un acuerdo de inicio y la aprobación de unas directrices técnicas específicas y concluye en un informe estándar
- Para la evidencia de los resultados hace uso de la metodología clásica de la práctica fiscalizadora: actuaciones *in situ* y otros procedimientos
- Uso del cuestionario de seguimiento opcional (en fiscalizaciones recurrentes anuales su uso no es relevante)
- Publicación en la Memoria y en el portal web del TCu del cuadro-resumen de conclusiones, posterior a su aprobación por el Pleno, según categorización subapartado. III.2.1

Informe:

- Objetivos: los que determine el Departamento ponente, si bien se incluirá necesariamente el seguimiento de recomendaciones (NT 7bis)
- Susceptible de pruebas más elaboradas de auditoría
- Resultados:
 - apartado específico para el seguimiento de las recomendaciones o inclusión en un apartado más general (NT 79)
 - transcripción de recomendaciones
 - susceptible de mayor desarrollo
- Conclusiones: requiere valoración según categorización subapartado. III.2.1
 - aconsejable cuadro-resumen
- Puede incluir recomendaciones

ANEXOS

Cuestionario de seguimiento de recomendaciones

A través de este trámite se solicita el estado de implementación de las recomendaciones formuladas o de subsanación de las deficiencias detectadas por el Tribunal de Cuentas en los informes de fiscalización que se indican. Para cualquier aclaración puede dirigirse a D. xxxxxxxx (teléfono y correo electrónico).

Informe número	Informe de fiscalización	Fecha aprobación Pleno	Entidad destinataria	Responsable de la implementación	Cargo	Correo electrónico

Recomendaciones formuladas

Código Recomendación	Recomendaciones formuladas	Estado de implementación / subsanación de la deficiencia según Entidad	Fecha estimada de implementación	Fichero del plan de actuación	Información que se solicita específicamente	Otros ficheros que se adjuntan por la Entidad

Respuestas normalizadas:

- **Cumplida o subsanada total o sustancialmente:** La entidad fiscalizada ha adoptado las medidas oportunas, en el ámbito de sus competencias, para la implementación de la recomendación o bien ha sido solventada la deficiencia que dio lugar a la recomendación de otra forma, en todos o en la mayor parte de sus aspectos.
- **Cumplida o subsanada parcialmente:** La entidad fiscalizada ha adoptado parcialmente las medidas oportunas para su implementación o bien ha resuelto solo en parte las deficiencias puestas de manifiesto en el Informe.
- **En curso:** La recomendación se encuentra en fase de implantación o la deficiencia en subsanación.
- **No aplicable (en el momento de realización del seguimiento):** La recomendación ha devenido inválida o la deficiencia inexistente, bien por cambios legislativos o por cualquier otra causa acaecida desde la aprobación del informe.
- **No cumplida o no subsanada:** Se trata de recomendaciones respecto de las cuales no se hubieren adoptado las medidas dirigidas a su implementación, o bien, habiéndose adoptado dichas medidas, estas no hubieran tenido ningún efecto en la mejora de la gestión de la entidad fiscalizada, manteniéndose, en todo caso, las deficiencias que dieron lugar a la recomendación.

Cuadro-resumen de seguimiento de recomendaciones ordenado por informes de fiscalización

Informe de fiscalización de ... (aprobado el XX/XX/20XX)

Entidad destinataria:			
Código Recomendación	Recomendaciones formuladas	Estado	Recogida en Acuerdos Comisión-Mixta

Entidad destinataria			
Código Recomendación	Recomendaciones formuladas	Estado	Recogida en Acuerdos Comisión-Mixta

Informe de fiscalización de ... (aprobado el XX/XX/20XX)

Entidad destinataria			
Código Recomendación	Recomendaciones formuladas	Estado	Recogida en Acuerdos Comisión-Mixta

Cuadro-resumen de seguimiento de recomendaciones ordenado por entidades destinatarias

Entidad destinataria			

Informe de fiscalización de ... (aprobado por el XX/XX/20XX)			
Código Recomendación	Recomendaciones formuladas	Estado	Recogida en Acuerdos Comisión-Mixta

Informe de fiscalización de ... (aprobado por el XX/XX/20XX)			
Código Recomendación	Recomendaciones formuladas	Estado	Recogida en Acuerdos Comisión-Mixta

Entidad destinataria			

Informe de fiscalización de ... (aprobado por el XX/XX/20XX)			
Código Recomendación	Recomendaciones formuladas	Estado	Recogida en Acuerdos Comisión-Mixta