

**GORORDO BILBAO, J. M.:** *El control de las cuentas públicas. El control de la gestión pública por los órganos de fiscalización externa. Análisis empírico del control de la objetividad, transparencia y atención al ciudadano en las entidades locales.* Civitas-Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2009. 756 pp.

El libro que se comenta recoge la segunda tesis doctoral del autor. Su contenido va más allá de lo que sugeriría el último inciso del título, para abarcar, en sus seis capítulos, un vasto ámbito, que va desde la contabilidad pública hasta la evaluación de las políticas y la calidad de los servicios públicos –en general, no solamente los prestados por la Administración Local–, pasando por el control interno y externo, así como por la economía, la eficacia y la eficiencia en la gestión de lo público.

Dedica el autor el amplio capítulo inicial a examinar el marco conceptual de la contabilidad, tanto en el ámbito internacional como en el nacional, y a tal efecto adopta primordialmente una perspectiva histórica que le lleva a dejar noticia, en primer término, de la evolución del marco normativo internacional y de las normas de la Unión Europea dentro del proceso de armonización contable, que, en su opinión, es un camino imparabile, al venir exigido por la necesidad, derivada de la globalización, de contar con una información económico-financiera comparable y equivalente, que facilite la toma de decisión

de los inversores. Con esta premisa trata seguidamente el autor acerca de la contabilidad empresarial, haciendo alusión a los antecedentes y a la repercusión de la armonización contable internacional en España, para desembocar en una descripción del contenido fundamental del Plan General de Contabilidad de 2007. Tras ello, hace referencia a la contabilidad pública, resaltando sus diferencias con la contabilidad empresarial y la evolución del proceso de normalización de aquélla, su marco conceptual y los principios contables públicos, y deteniéndose especialmente en el examen del Plan General de Contabilidad Pública de 1994 y de la contabilidad en las entidades locales. En la última parte del capítulo se incluye una referencia específica a la Moción del Tribunal de Cuentas sobre aplicación de principios y normas contables uniformes en el sector público, así como una mención a la reforma de la contabilidad pública, cuyo fin sería lograr un plan marco de alta calidad para todas las Administraciones Públicas, armonizado con el Plan General de Contabilidad de las empresas y con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

En el capítulo siguiente se lleva a cabo la tarea de precisar las nociones de intervención, control, auditoría y fiscalización. Respecto de la función interventora, tras aludirse a su naturaleza, a las modalidades de su ejercicio y a los aspectos procedimentales, se plantea la controversia acerca de la utilidad de la fis-

calización previa a la vista de la necesidad de agilizar la gestión y de hacerla más eficaz y eficiente. Sobre esta controversia, el autor, sin llegar a pronunciarse en uno u otro sentido, deja, sin embargo, constancia de las distintas posiciones doctrinales. Tras ello, pasa a tratar acerca del control, tanto interno como externo, así como de las relaciones entre ambos, mencionando asimismo las modalidades de control por aplicación de distintos criterios (controles *ex ante*, *ex post* y concomitante; control de medios y control de resultados). Seguidamente dedica atención a la auditoría, dentro de la cual el autor circunscribe la mayor parte de su exposición a las normas de la Intervención General de la Administración del Estado, si bien deja somera noticia de los principios y normas de auditoría de los órganos de control externo, aparte de traer a colación las conclusiones adoptadas en los sucesivos congresos nacionales de auditoría pública. El capítulo finaliza con una breve referencia a la fiscalización, respecto de la cual manifiesta el autor su decantación hacia la posición que la considera como equivalente a la auditoría pública.

El tercero de los capítulos tiene por objeto el control externo de las cuentas públicas y los tribunales de cuentas, y en él, tras realizarse unas referencias históricas, se alude a la Declaración de Lima de 1977, de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, y se mencionan los distintos modelos de control externo en Europa. Tras ello, dedica el autor su tarea de investigación al Tribunal de Cuentas y a los órganos autonómicos de con-

trol externo en España, a los que contempla desde las vertientes de sus normas reguladoras, de su naturaleza, de su organización y de sus funciones, sin dejar de lado un aspecto de indudable interés, como es la relación entre los órganos de control interno y los de control externo.

El capítulo cuarto comienza con una referencia a los conceptos de eficiencia, economía y eficacia, haciéndose seguidamente hincapié en el equilibrio entre la eficiencia y la eficacia de la gestión y la necesidad de los controles, cuyo reforzamiento viene exigido por el principio democrático. Dicho esto, se ocupa el autor del examen de la economía, la eficiencia y la eficacia en los distintos ámbitos, desde el internacional hasta el local, pasando por el nacional y el autonómico, con especial detenimiento en la legislación española. La última parte del capítulo está dedicada a la contabilidad analítica y a la contabilidad de gestión como instrumento para controlar la eficacia y la eficiencia. En este marco se presta una especial atención al Proyecto de Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos (Proyecto CANOA), cuyas características se describen con minuciosidad. Concluye el capítulo sosteniéndose la necesidad de que los órganos de control externo revisen el contenido de sus informes, al objeto de incluir un juicio sobre la objetividad, racionalidad y transparencia de las decisiones de la Administración, así como una evaluación de la eficacia, la eficiencia y la economía, a cuyo efecto deben introducirse objetivos claros y mensurables en el presupuesto e indicadores de gestión.

En el capítulo quinto se pasa revista a la auditoría operativa, a la evaluación de las políticas públicas y a la calidad y transparencia de los servicios públicos. En el espacio dedicado al primero de estos aspectos se hace alusión al concepto de auditoría operativa y a sus rasgos característicos. Con mayor amplitud se ocupa acto seguido el autor de la evaluación de las políticas públicas, glosando su necesidad y propugnando la conveniencia de completar la evaluación interna o endoinformativa con una evaluación externa, a cuyo efecto los órganos de control externo deben desarrollar un papel primordial, para referirse después a su concepto, a los tipos de evaluación y a su regulación actual. También se trata sobre la evaluación de programas, haciéndose una breve referencia a su aplicación en la Unión Europea. Continúa el capítulo con el análisis del valor y de la calidad de los servicios públicos, a cuyo efecto se traen a colación tanto la regulación legal como los instrumentos para el desarrollo de la calidad y la excelencia en los servicios públicos. Merece asimismo la atención del autor el principio de transparencia, cuya naturaleza consustancial al sistema democrático ha sido proclamada por el Tribunal Supremo. En relación con este principio se citan las referencias legales que lo sustentan y se describen diversas manifestaciones del mismo en el ámbito internacional, así como su tratamiento doctrinal. Concluye el capítulo con un apartado destinado a examinar los indicadores de gestión como instrumentos de evaluación de las políticas públicas, glosándose, respecto de ellos, la necesidad

de su implantación, la función que han de cumplir, su clasificación, sus características y las dificultades para su implantación.

En el último capítulo se da cuenta de algunas investigaciones empíricas sobre el control de la eficiencia, la economía y la eficacia. En concreto, se estudian tres casos que atañen a la gestión de una empresa pública, a las acciones formativas desarrolladas por un instituto autonómico de formación de trabajadores de la Administración y a la eficiencia en las universidades. Se pone, sin embargo, inmediatamente después el acento en las investigaciones sobre indicadores de los servicios públicos locales, de los que, tras aludirse a la regulación en la legislación de régimen local, se resumen algunos estudios y propuestas de implantación de indicadores de gestión. El capítulo finaliza con una propuesta de aplicación de indicadores para emitir un juicio sobre la objetividad, la transparencia y la atención al ciudadano en la Administración municipal.

En las 16 conclusiones que ponen, junto a la muy extensa referencia a la bibliografía y a la documentación, el colofón a la obra, se hace referencia, entre otros aspectos, a la prioridad que ha de otorgarse a la modernización y a la armonización de la contabilidad pública; a la conveniencia de evolucionar desde una contabilidad financiero-presupuestaria a una contabilidad de gestión; al establecimiento de mecanismos para garantizar el cumplimiento de la obligación de rendir cuentas por parte de los cuentadantes; al desarrollo de la actividad fiscalizadora no solo desde la perspectiva del con-

trol de legalidad, sino también desde la de los principios de eficiencia, economía y eficacia; a la prioridad del control *a posteriori* sobre el control previo; a la colaboración y coordinación que ha de existir entre los órganos de control externo; y a la potenciación de la evaluación de las políticas públicas y de la calidad de los servicios. El autor formula, además, la propuesta de no limitar la transparencia de la gestión pública a los aspectos informativos y financieros, sino extenderla al ejercicio de los cargos públicos, lo que, según el autor, aconseja que la oposición participe en la mesas de contratación y en los órganos calificadoros de los procedimientos de selección de personal, así como en las empresas y órganos públicos en los que esté representada la Administración. Por último, propugna que las entidades fiscalizadoras externas desempeñen un papel cada vez más relevante.

Todo autor, al poner manos a la obra, se enfrenta a un dilema en cuanto al enfoque del contenido de ésta: optar entre la extensión y la intensidad, pues cohonestar ambas no es, por lo general, posible, salvo que el empeño adquiera dimensiones enciclopédicas, que le situarían lejos de las posibilidades del esfuerzo individual. No es éste, empero, el único dilema que debe dilucidarse con carácter previo, pues también ha de resolverse el método que ha de aplicarse. La alternativa que, en este aspecto, se plantea es dar preeminencia a un método descriptivo sobre un método analítico o viceversa. La opción por la extensión conlleva, como una derivación casi obligada, la elección de un método predominantemente descripti-

vo, que, cuando es desarrollado, como sucede en la presente obra, con ejemplar rigor, tiene la ventaja de proporcionar una información de inestimable utilidad para quienes pretendan adentrarse por las sendas no siempre fáciles de la contabilidad pública y del control de las cuentas públicas. Demostración de la exhaustividad informativa perseguida por el autor es el hecho de que la parte de la obra que está dedicada a dejar noticia de la bibliografía y de la documentación consultada represente nada menos que el 20 por 100 del total del libro, cifra inusual que denota el esfuerzo para aportar al lector elementos de utilidad para conocer en toda su extensión el control de las cuentas públicas. Éste, junto con un enfoque que, por la formación del autor, aúna lo jurídico y lo económico, es, sin lugar a dudas, el mérito indudable de esta obra.

MANUEL AZNAR LÓPEZ

NAVAS VÁZQUEZ, Rafael: *Manual del control externo*. Ed. Thomson Reuters, 2009. 123 pp.

Rafael Navas Vázquez, Consejero Mayor de la Cámara de Cuentas de Andalucía, es el autor del libro *Manual de control externo*, publicado recientemente por la Editorial Thomson Reuters en colaboración con la Cámara de Cuentas de Andalucía.

Como se señala en la propia contraportada del libro, «este Manual viene a colmar el hueco existente en la bibliografía sobre el ciclo presupuestario en nuestro país, sobre cuyas distintas fases hay un