

UNIVERSIDAD DE OVIEDO



**DEPARTAMENTO DE ADMINISTRACIÓN DE
EMPRESAS Y CONTABILIDAD**

TESIS DOCTORAL

*Información Contable de las
Universidades y su Utilidad para los
Órganos de Control Externo*

Belén González Díaz

OVIEDO, Febrero 2002

UNIVERSIDAD DE OVIEDO



**DEPARTAMENTO DE ADMINISTRACIÓN DE
EMPRESAS Y CONTABILIDAD**

TESIS DOCTORAL

**Información Contable de las
Universidades y su Utilidad para los
Órganos de Control Externo**

DOCTORANDA: Belén González Díaz

DIRECTOR: Dr. D. Antonio López Díaz
*Catedrático de Economía Financiera y
Contabilidad*

OVIEDO, Febrero 2002

Deseo hacer expreso mi agradecimiento a todas aquellas personas e instituciones que, de una u otra forma, han colaborado en la realización de este trabajo.

En primer lugar, al profesor Dr. D. Antonio López Díaz, quien con su labor de dirección y confianza en mi trabajo, ha hecho posible esta Tesis Doctoral.

A todos mis compañeros del Departamento de Administración de Empresas y Contabilidad de la Universidad de Oviedo que me han brindado, en todo momento, su experiencia, apoyo y amistad.

Al personal de los Órganos de Control Externo, por haberme facilitado toda la información requerida en el estudio realizado.

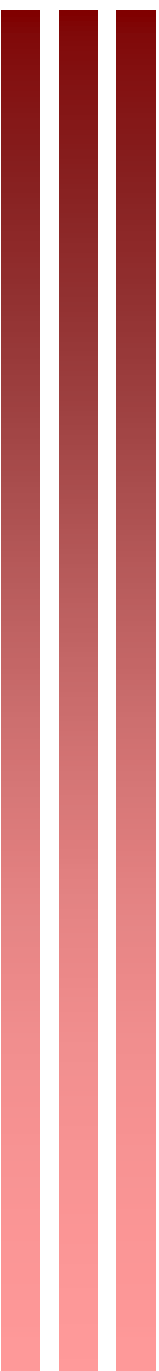
Por último, y no menos importante, a mi familia por su ayuda y comprensión. De un modo especial, a mis padres, a mi hermano y a mi marido pues cada uno en su papel ha sido imprescindible en mi desarrollo personal y profesional.

A todos ellos, mi agradecimiento más sincero, esperando que sepan disculpar los posibles errores u omisiones que, a pesar de la ayuda recibida, puedan subsistir y de los cuales soy la única responsable.

Belén González



ÍNDICES



ÍNDICE DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO 1. ENTORNO JURÍDICO Y ECONÓMICO DE LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS ESPAÑOLAS	7
1.1.- RÉGIMEN JURÍDICO BÁSICO DE LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS	10
1.1.1.- LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA Y LOS ESTATUTOS DE AUTONOMÍA	11
1.1.2.- LA LEY ORGÁNICA DE UNIVERSIDADES	12
1.1.3.- LOS ESTATUTOS UNIVERSITARIOS	16
1.1.4.- LAS NORMAS UNIVERSITARIAS NO ESTATUTARIAS	17
1.1.5.- ESPECIAL REFERENCIA A LAS UNIVERSIDADES PRIVADAS Y DE LA IGLESIA.....	18
1.1.5.1.- <i>Universidades privadas</i>	18
1.1.5.2.- <i>Universidades de la Iglesia Católica</i>	19
1.2.- LA ORGANIZACIÓN, EL GOBIERNO Y LA GESTIÓN DE LA UNIVERSIDAD	20
1.2.1.- MODELOS DE ORGANIZACIÓN UNIVERSITARIA	20
1.2.2.- EL MODELO ORGANIZATIVO Y DE GESTIÓN DE LA UNIVERSIDAD EN ESPAÑA.....	22
1.2.2.1.- <i>Naturaleza jurídica de la Universidad</i>	23
1.2.2.2.- <i>La Universidad como servicio público</i>	24
1.2.2.3.- <i>Estructura de las universidades</i>	25
1.2.3.- PLANIFICACIÓN UNIVERSITARIA.....	30
1.3.- MAGNITUDES BÁSICAS DEL SISTEMA UNIVERSITARIO EN ESPAÑA. ANÁLISIS COMPARATIVO CON LOS PAÍSES DE LA OCDE.....	33
1.3.1.- UNIVERSIDADES PÚBLICAS Y PRIVADAS Y DE LA IGLESIA.....	33
1.3.2.- ALUMNOS MATRICULADOS.....	35
1.3.3.- TITULADOS UNIVERSITARIOS	38
1.3.4.- RECURSOS HUMANOS.....	40
1.3.4.1.- <i>Profesorado universitario</i>	40
1.3.4.2.- <i>Personal de Administración y Servicios (PAS)</i>	42
1.3.5.- GASTO EN ENSEÑANZA SUPERIOR	43
1.3.6.- OFERTA UNIVERSITARIA	44
1.3.7.- INVESTIGACIÓN	46
1.4.- LA FINANCIACIÓN DEL SISTEMA UNIVERSITARIO	49
1.4.1.- INSTRUMENTOS DE FINANCIACIÓN PERSONAL E INSTITUCIONAL	50

1.4.1.1.- Fórmulas de financiación a los estudiantes	50
1.4.1.2.- Fórmulas de financiación institucionales.....	56
1.4.2. PERSPECTIVAS DE FUTURO EN LA FINANCIACIÓN DE LA EDUCACIÓN SUPERIOR	60
1.5.- RÉGIMEN ECONÓMICO-FINANCIERO DE LAS UNIVERSIDADES	63
1.5.1.- PATRIMONIO	63
1.5.2.- CONTRATACIÓN	66
1.5.3.- PRESUPUESTO	68
1.6.- REFORMAS DEL SISTEMA UNIVERSITARIO Y PERSPECTIVAS.....	70

CAPÍTULO 2. PRESENTACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA POR LAS UNIVERSIDADES. USUARIOS Y ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO....75

2.1.- USUARIOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE DE LAS UNIVERSIDADES	78
2.1.1.- LOS ACTORES DEL SISTEMA UNIVERSITARIO COMO USUARIOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE	78
2.1.2.- LOS USUARIOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE EN EL ÁMBITO DEL SECTOR PÚBLICO	79
2.1.3.- LOS USUARIOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE EN EL ÁMBITO DEL SECTOR UNIVERSITARIO	84
2.2.- LAS NECESIDADES DE LOS USUARIOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE LAS UNIVERSIDADES	88
2.2.1.- ORGANISMOS LEGISLATIVOS Y DE SUPERVISIÓN	90
2.2.2.- CIUDADANÍA	93
2.2.3.- INVERSORES Y ACREEDORES.....	95
2.2.4.- CONSIDERACIONES FINALES A LAS NECESIDADES DE LOS USUARIOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE LAS UNIVERSIDADES	96
2.3.- OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE LAS UNIVERSIDADES.....	97
2.4.- INFORMACIÓN FINANCIERA DE LAS UNIVERSIDADES	100
2.4.1.- EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA ADAPTADO A LAS UNIVERSIDADES ..	104
2.4.1.1.- El PGCP de las Universidades Catalanas	104
2.4.1.2.- El Borrador de la adaptación del PGCP a las universidades	107
2.4.1.3.- Consideraciones finales en relación a estas dos iniciativas.....	109
2.4.2.- LOS SISTEMAS DE INDICADORES	111
2.4.3.- LA CONTABILIDAD INTERNA ENTENDIDA COMO “INFORMACIÓN FINANCIERA COMPLEMENTARIA”	118
2.5.- ALGUNAS REFLEXIONES ACERCA DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE LAS UNIVERSIDADES.....	120

2.6.- ACTUACIÓN DE LOS OCE_s EN LAS UNIVERSIDADES	122
2.6.1.- LA RENDICIÓN DE CUENTAS DE LAS UNIVERSIDADES A LOS OCE _s	122
2.6.1.1.- <i>La naturaleza jurídica de las universidades como factor determinante de la</i>	
<i>rendición de cuentas</i>	<i>122</i>
2.6.1.2.- <i>El Rector como cuentadante.....</i>	<i>126</i>
2.6.1.3.- <i>Formas y plazos de remisión de las cuentas</i>	<i>127</i>
2.6.2.- LA FISCALIZACIÓN DE LAS UNIVERSIDADES POR LOS OCE _s	131
2.7.- LOS INFORMES DE FISCALIZACIÓN SOBRE UNIVERSIDADES ELABORADOS	
 POR LOS OCE_s	142
2.7.1.- TIPOS DE INFORMES DE FISCALIZACIÓN.....	144
2.7.2.- PUBLICIDAD DE LOS INFORMES DE FISCALIZACIÓN	148

CAPÍTULO 3. VALOR INFORMATIVO DE LOS INFORMES DE FISCALIZACIÓN.....153

3.1.- EL NIVEL DE DIVULGACIÓN DE LOS INFORMES DE FISCALIZACIÓN.....	156
3.1.1.- ESTUDIOS EMPÍRICOS SOBRE LA INFORMACIÓN CONTABLE DE LOS INFORMES DE	
FISCALIZACIÓN SOBRE LAS UNIVERSIDADES.....	156
3.1.1.1.- <i>Estudios realizados con índices de información</i>	<i>156</i>
3.1.1.2.- <i>Estudios realizados con informes de fiscalización</i>	<i>159</i>
3.1.2.- EL ÍNDICE DE INFORMACIÓN	160
3.1.2.1.- <i>Diseño de las variables informativas.....</i>	<i>161</i>
3.1.2.2.- <i>Componentes del índice de información</i>	<i>168</i>
3.1.2.3.- <i>Selección de la muestra.....</i>	<i>169</i>
3.1.3.- ANÁLISIS DESCRIPTIVO DE LA INFORMACIÓN PROPORCIONADA POR LOS OCE _s	
EN LOS INFORMES DE FISCALIZACIÓN	174
3.1.3.1.- <i>Nivel de divulgación de los informes. Cálculo del índice de información</i>	<i>174</i>
3.1.3.2.- <i>Nivel de divulgación de las partidas informativas.....</i>	<i>177</i>
3.2.- LA NATURALEZA DE LA INFORMACIÓN DIVULGADA EN LOS INFORMES	
 DE FISCALIZACIÓN	202
3.2.1.- SELECCIÓN DEL COLECTIVO DE INFORMES DE FISCALIZACIÓN.....	202
3.2.2.- NORMATIVA APLICADA EN LA ELABORACIÓN DE LOS INFORMES DE FISCALIZACIÓN	
SOBRE UNIVERSIDADES.....	203
3.2.3.- ESTRUCTURA Y PRESENTACIÓN DE LOS INFORMES DE FISCALIZACIÓN SOBRE	
UNIVERSIDADES.....	208
3.2.4.- INFORMACIÓN OBLIGATORIA Y DE CARÁCTER VOLUNTARIO EN LOS INFORMES	
DE FISCALIZACIÓN SOBRE UNIVERSIDADES	213

3.3.- EVOLUCIÓN DE LA POLÍTICA INFORMATIVA DE LOS OCE_s	216
3.3.1.- SELECCIÓN DEL PROCEDIMIENTO	216
3.3.2.- PRUEBA DE RANGOS DE WILCOXON.....	218
3.3.3.- RESULTADOS.....	219
3.4.- LA HOMOGENEIDAD DE LOS INFORMES DE FISCALIZACIÓN SOBRE UNIVERSIDADES.....	223
3.4.1.- SELECCIÓN DEL PROCEDIMIENTO	223
3.4.2.- ANÁLISIS DE CONGLOMERADOS	224
3.4.3.- RESULTADOS.....	226
CONCLUSIONES	241
ANEXO	257
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	265

ÍNDICE DE CUADROS

CAPÍTULO 1

CUADRO 1.1.	NORMAS QUE INCIDEN EN EL RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS	11
CUADRO 1.2.	LOS ASPECTOS MÁS RELEVANTES DE LA LOU	14
CUADRO 1.3.	CLASIFICACIÓN DUAL DE LAS NORMAS UNIVERSITARIAS NO ESTATUTARIAS	17
CUADRO 1.4.	MODELOS DE ORGANIZACIÓN UNIVERSITARIA.....	21
CUADRO 1.5.	EVOLUCIÓN DEL GASTO EN ENSEÑANZA SUPERIOR COMO PORCENTAJE DEL PIB	43
CUADRO 1.6.	GASTOS INTERNOS EN I+D POR ORIGEN DE FONDOS Y SECTOR. AÑO 1999.....	47
CUADRO 1.7.	GASTOS INTERNOS TOTALES EN ACTIVIDADES DE I+D EN RELACIÓN AL PIB	47
CUADRO 1.8.	INDICADORES DE RECURSOS DESTINADOS A I+D	48
CUADRO 1.9.	SITUACIÓN ACTUAL DE LAS TASAS ACADÉMICAS	51
CUADRO 1.10.	NUEVOS INSTRUMENTOS DE AYUDA A LOS ESTUDIANTES	54
CUADRO 1.11.	CLASES DE AYUDAS PÚBLICAS DISPONIBLES PARA LA EDUCACIÓN SUPERIOR.....	55
CUADRO 1.12.	EL CICLO PRESUPUESTARIO	68

CAPÍTULO 2

CUADRO 2.1.	PRINCIPALES TRABAJOS SOBRE USUARIOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA	80
CUADRO 2.2.	USUARIOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA	82
CUADRO 2.3.	USUARIOS IDENTIFICADOS EN LAS INSTITUCIONES SIN ÁNIMO DE LUCRO.....	84
CUADRO 2.4.	PARTES DEL PLAN ESPECIAL DE LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS CATALANAS	106
CUADRO 2.5.	PARTES DEL BORRADOR DEL PGCP ADAPTADO A LAS UNIVERSIDADES.....	108
CUADRO 2.6.	CATÁLOGO DE INDICADORES	115
CUADRO 2.7.	INDICADORES DE MEDIOS Y LOGROS	117
CUADRO 2.8.	OCE _S A EFECTOS DE RENDICIÓN DE CUENTAS.....	125
CUADRO 2.9.	EJERCICIOS ECONÓMICOS FISCALIZADOS DE LAS UNIVERSIDADES	132
CUADRO 2.10.	TIPOS DE INFORMES DE FISCALIZACIÓN SOBRE UNIVERSIDADES	147
CUADRO 2.11.	BOLETINES OFICIALES DE LOS OCE _S AUTONÓMICOS.....	149
CUADRO 2.12.	INFORMES DE FISCALIZACIÓN SOBRE UNIVERSIDADES PUBLICADOS EN INTERNET	151

CAPÍTULO 3

CUADRO 3.1.	NORMAS DE AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO	162
CUADRO 3.2.	RELACIÓN DE LAS VARIABLES INFORMATIVAS.....	166
CUADRO 3.3.	VARIABLES INFORMATIVAS	169
CUADRO 3.4.	SELECCIÓN DE INFORMES DE FISCALIZACIÓN SOBRE UNIVERSIDADES	173
CUADRO 3.5.	VALOR DEL ÍNDICE DE INFORMACIÓN.....	174
CUADRO 3.6.	PARÁMETROS DE LOS INFORMES DE FISCALIZACIÓN	175
CUADRO 3.7.	ÍNDICE DE DIVULGACIÓN	176
CUADRO 3.8.	NIVEL DE DIVULGACIÓN DE LAS VARIABLES INFORMATIVAS	178

CUADRO 3.9.	TIPO DE OPINIÓN.....	190
CUADRO 3.10.	CONTENIDO DE LOS INFORMES SEGÚN LA NORMATIVA EXAMINADA.....	204
CUADRO 3.11.	VARIABLES INTEGRANTES DEL ÍNDICE “NORMATIVA”.....	205
CUADRO 3.12.	VALORES ALCANZADOS POR EL ÍNDICE “NORMATIVA”.....	206
CUADRO 3.13.	VARIABLES INTEGRANTES DEL ÍNDICE “ESTRUCTURA”.....	209
CUADRO 3.14.	VALORES ALCANZADOS POR EL ÍNDICE “ESTRUCTURA”.....	209
CUADRO 3.15.	VARIABLES INTEGRANTES DEL ÍNDICE “TIPO DE INFORMACIÓN”.....	214
CUADRO 3.16.	VALORES ALCANZADOS POR EL ÍNDICE “TIPO DE INFORMACIÓN”.....	214
CUADRO 3.17.	CÁLCULO DEL ESTADÍSTICO T^+	220
CUADRO 3.18.	PRUEBA DE RANGOS DE WILCOXON.....	221
CUADRO 3.19.	DENDOGRAMAS DE LA CLASIFICACIÓN DE LA NORMATIVA.....	227
CUADRO 3.20.	HISTORIALES DE CONGLOMERACIÓN PARA LA NORMATIVA.....	228
CUADRO 3.21.	MÉTODO DE LAS K-MEDIAS PARA LA NORMATIVA.....	230
CUADRO 3.22.	CENTROS DE LOS CONGLOMERADOS. SOLUCIÓN NORMATIVA.....	232
CUADRO 3.23.	DENDOGRAMAS DE LA CLASIFICACIÓN DE LA ESTRUCTURA.....	234
CUADRO 3.24.	HISTORIALES DE CONGLOMERACIÓN PARA LA ESTRUCTURA.....	235
CUADRO 3.25.	MÉTODO DE LAS K-MEDIAS PARA LA ESTRUCTURA.....	236
CUADRO 3.26.	CENTROS DE LOS CONGLOMERADOS. SOLUCIÓN ESTRUCTURA.....	238

ÍNDICE DE GRÁFICOS

CAPÍTULO 1

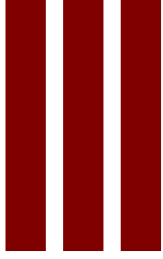
GRÁFICO 1.1.	ESQUEMA DE LA LEY ORGÁNICA DE UNIVERSIDADES	13
GRÁFICO 1.2.	TRIÁNGULO DE COORDINACIÓN Y MODELOS DE GOBIERNO DE LA UNIVERSIDAD	20
GRÁFICO 1.3.	EVOLUCIÓN DEL NÚMERO DE UNIVERSIDADES PÚBLICAS Y PRIVADAS Y DE LA IGLESIA	34
GRÁFICO 1.4.	DISTRIBUCIÓN PROVINCIAL DE LAS UNIVERSIDADES ESPAÑOLAS.....	35
GRÁFICO 1.5.	EVOLUCIÓN DEL ALUMNADO MATRICULADO (1987/88-1999/00)	36
GRÁFICO 1.6.	EVOLUCIÓN DEL ALUMNADO MATRICULADO POR TITULACIÓN (1987/88-1999/00)	38
GRÁFICO 1.7.	EVOLUCIÓN DEL ALUMNADO QUE TERMINÓ SUS ESTUDIOS (1986/87-1996/97).....	39
GRÁFICO 1.8.	RECURSOS HUMANOS DE LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS. CURSO 1998/99	40
GRÁFICO 1.9.	EVOLUCIÓN DEL PROFESORADO DE LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS	41
GRÁFICO 1.10.	PAS DE LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS	42
GRÁFICO 1.11.	EVOLUCIÓN DEL N.º DE TITULACIONES REFORMADAS Y DE NUEVA CREACIÓN.....	45
GRÁFICO 1.12.	N.º DE ENSEÑANZAS IMPARTIDAS POR LAS CC.AA.	45
GRÁFICO 1.13.	INVESTIGADORES POR SECTOR DE EJECUCIÓN Y AÑOS	48
GRÁFICO 1.14.	DIAGRAMA DE FLUJOS FINANCIEROS	49

CAPÍTULO 2

GRÁFICO 2.1.	ACTORES RELEVANTES DEL SISTEMA UNIVERSITARIO	78
GRÁFICO 2.2.	PRINCIPALES USUARIOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA SEGÚN AECA	83
GRÁFICO 2.3.	CLASIFICACIÓN DE LOS USUARIOS SEGÚN EL GASB	90
GRÁFICO 2.4.	HITOS DEL PLAN CONTABLE DE LAS UNIVERSIDADES CATALANAS	104
GRÁFICO 2.5.	MÓDULO DE CONTABILIDAD FINANCIERA.....	110

CAPÍTULO 3

GRÁFICO 3.1.	EMISIÓN DE INFORMES	170
GRÁFICO 3.2.	DIVULGACIÓN DE LAS VARIABLES POR LOS OCE _s	201
GRÁFICO 3.3.	ANÁLISIS CLUSTER DE INDIVIDUOS. FASES Y ELECCIONES DEL USUARIO	225
GRÁFICO 3.4.	PERTENENCIA A LOS CONGLOMERADOS SEGÚN LA NORMATIVA	231
GRÁFICO 3.5.	PERTENENCIA A LOS CONGLOMERADOS SEGÚN LA ESTRUCTURA.....	237



ABREVIATURAS



ABREVIATURAS

AAPP	Administraciones Públicas
BOCM	Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid
BOCV	Boletín Oficial de las Cortes Valencianas
BOE	Boletín Oficial del Estado
BOJA	Boletín Oficial de la Junta de Andalucía
BOPA	Boletín Oficial del Parlamento de Andalucía
BOPC	Boletín Oficial del Parlamento de Canarias
BOPG	Boletín Oficial del Parlamento de Galicia
BOPN	Boletín Oficial del Parlamento de Navarra
CCAA	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española
CN	Contabilidad Nacional
CRUE	Conferencia de Rectores de las Universidades Españolas
DOCM	Diario Oficial de Castilla-La Mancha
DOG	Diario Oficial de Galicia
DOGCG	Diario Oficial de la Generalidad de Cataluña
ETC	Equivalente a Tiempo Completo
INE	Instituto Nacional de Estadística
LCAP	Ley 53/1999 de Contratos de las Administraciones Públicas
LFTC	Ley Funcionamiento del Tribunal de Cuentas
LOFAGE	Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración del Estado
LOTC	Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas
LOU	Ley Orgánica de Universidades
LRU	Ley de Reforma Universitaria
MEC	Ministerio de Educación, Cultura y Deporte
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
OCE	Órgano de Control Externo
OCEs	Órganos de Control Externos
OCU	Oficina de Cooperación Universitaria
PAS	Personal de Administración y Servicios
PDI	Personal Docente e Investigador
PGCP	Plan General de Contabilidad Pública
RD	Real Decreto
SCAU	Sistema de Contabilidad Analítica para las Universidades
TRLGP	Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria
UIMP	Universidad Internacional Menéndez Pelayo
UNED	Universidad Nacional de Educación a Distancia



INTRODUCCIÓN

Las universidades como instituciones centenarias han experimentado notables cambios desde su origen hasta nuestros días. El binomio docencia-investigación ha caracterizado la naturaleza de su actividad y ha marcado su trayectoria y, aunque ésta sigue vigente, la Universidad actual parece orientar sus esfuerzos hacia la prestación de un servicio a la sociedad que implica el apoyo a su desarrollo cultural, social y económico. Asimismo, el traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a las Comunidades Autónomas (CC.AA.), en materia de educación superior, ha acentuado el interés de la sociedad más cercana, la cual reclama a las universidades la optimización en el uso de los recursos y la transparencia en su gestión.

En este contexto, las universidades se ven obligadas a rendir cuentas a la sociedad. Ello implica por un lado, que la organización universitaria debe ser capaz de suministrar información objetiva y suficiente y por otro, se requiere una labor de control, que garantice la veracidad de dicha información para el conjunto de la sociedad.

En los últimos años, los distintos organismos internacionales y nacionales del ámbito público han desarrollado estudios y emitido pronunciamientos sobre la

presentación de la información contable, identificando los usuarios y el análisis de sus necesidades informativas. Sobre la base de estas necesidades se ha diseñado y estructurado el contenido de los informes contables que han procurado proporcionar información útil para la toma de decisiones y para la rendición de cuentas.

No obstante, los nuevos escenarios de actuación de las entidades públicas, en nuestro caso de las universidades, exigen una información financiera más útil para valorar la situación de la institución, conocer su posición financiera y evaluar sus actividades y logros. La reforma y modernización del sistema de información contable de las universidades se está orientando hacia la elaboración de un Plan contable adaptado a las características de estas instituciones, al empleo de indicadores y a la utilización de la Contabilidad analítica entendida como información complementaria de la Contabilidad financiera.

Igualmente, la sociedad dispone de una importante fuente de información financiera en los informes de fiscalización emitidos sobre universidades por los Órganos de Control Externo (OCE_s). Estos informes que, tradicionalmente, han estado referidos al cumplimiento de la legalidad en lo relativo al proceso presupuestario y a la verificación de que los estados contables se adecuan a los principios contables que les son de aplicación, también pueden atender las necesidades informativas de los diferentes grupos o personas interesadas en conocer las actividades y el funcionamiento de las universidades.

Desde esta perspectiva, dos son los objetivos que se pretenden con la realización de este trabajo: 1) analizar el sistema de información contable de las universidades y, 2) estudiar los informes de fiscalización elaborados por los OCE_s sobre estas instituciones, con la finalidad de conocer las posibilidades y limitaciones de ambos en la satisfacción de las necesidades de información de los usuarios.

Para abordar los objetivos señalados, el trabajo se estructura en tres capítulos. El capítulo primero se dedica a presentar un panorama de la realidad universitaria actual. En definitiva, ello supone observar el entorno jurídico, económico y social de las universidades el cual se está transformando y

condicionando las necesidades de los usuarios y, en consecuencia, la presentación de la información financiera.

Se inicia el capítulo con el análisis del entorno jurídico. En este sentido, será objeto de estudio la Ley Orgánica de Universidades (LOU), el último y más reciente marco legal que acaba de sustituir a la Ley de Reforma Universitaria (LRU), tras dieciocho años de vigencia. Seguidamente, se analiza la organización, el gobierno y la gestión de la Universidad poniéndose de relieve que los cambios en el entorno están llevando a estas instituciones a la búsqueda de iniciativas que les permitan adaptar sus objetivos, estrategias y estructuras a las nuevas necesidades. A continuación, se proponen un conjunto de indicadores que resumen la evolución y la dimensión del sistema universitario español y lo comparan con el de los países miembros de la Comunidad Europea.

Además, se examina su sistema de financiación y se formulan nuevos instrumentos tanto personales como institucionales, asomándonos a algunas posibles tendencias de financiación futuras, para a continuación, examinar su régimen de contratación, patrimonial y presupuestario, y concluir con una referencia a las reformas y perspectivas del sistema universitario español.

Una vez estudiado el entorno en que se desarrolla la actividad universitaria, es el momento de establecer un marco, que permita fijar el contenido y la forma de la información que deben elaborar las universidades. Con esta finalidad, se inicia el capítulo definiendo los usuarios, las necesidades y los objetivos de la información financiera. Para ello, se revisará la literatura contable y los pronunciamientos de organismos internacionales competentes para dictar normas en el sector público, en general, y en las universidades, en particular.

Más adelante, se profundiza en la información financiera elaborada para garantizar el cumplimiento de los objetivos planteados y, se pone de manifiesto que la información actual parece no ser suficiente para satisfacer las expectativas y necesidades de los usuarios de la misma. De hecho, las universidades se hallan inmersas en una reforma de la información contable que pasa por la creación de un plan contable sectorial, la elaboración de sistemas de indicadores y el desarrollo de la Contabilidad analítica.

El capítulo concluye con el examen de la actuación de los OCEs, como destinatarios de la información contable de las universidades con capacidad plena para valorar la gestión económico-financiera de las mismas y garantizar al ciudadano el correcto cumplimiento de los principios de legalidad, eficiencia y economía. Su actuación quedará reflejada en la elaboración de informes que además de recoger los resultados y las conclusiones de su fiscalización, constituyen una importante fuente de información financiera adicional a la suministrada por las universidades y verificada por su actividad fiscalizadora.

En este sentido, en el capítulo tercero se realiza un estudio empírico para examinar el valor informativo que tienen los informes de fiscalización sobre universidades utilizando para ello los emitidos por los OCEs durante el período 1994/2000.

El trabajo empírico se estructura en dos etapas. En la primera, se diseña y construye un índice de información, mediante el cual se determinará el tipo y el grado de divulgación de los informes emitidos por cada ente fiscalizador. En la segunda, se cuestiona su valor informativo, mediante el análisis, por un lado, de la mejora del nivel de divulgación de dichos informes para el período objeto de estudio, y por otro, a través del examen del grado de homogeneidad. Todo ello, nos permitirá sacar conclusiones acerca de su colaboración en la satisfacción de las necesidades de información de los usuarios de las universidades.

Finalmente, el trabajo se cierra con la presentación de las principales conclusiones derivadas de la investigación, así como las limitaciones de la misma y las posibles líneas de investigación futuras que de ella se derivan.





1

CAPÍTULO

Entorno jurídico y económico de las Universidades Públicas Españolas

El sistema universitario español ha experimentado profundos cambios en los últimos veinticinco años. Desde que la Constitución Española (CE) consagrara y garantizara la autonomía universitaria, las universidades se han transformado radicalmente. En este período, se han acometido dos reformas en su marco normativo, la primera hace dieciocho años con la promulgación de LRU y la segunda, recientemente, con la nueva Ley Universidades.

Asimismo, estas instituciones se han triplicado y se han extendido geográfica y sociológicamente convirtiéndose en un sistema abierto y representativo de toda la sociedad española, culminando el proceso de descentralización universitaria al transferirse a las administraciones educativas autonómicas las competencias en materia de enseñanza superior. Igualmente, se han desarrollado nuevos sistemas organizativos y de gestión, nuevas fórmulas de financiación y, su régimen de contratación, patrimonial y económico-financiero ha sido modificado además por un conjunto de normas que regulan su actividad como entes públicos y que configuran su entorno económico.

Al mismo tiempo, su apertura al exterior, entendiéndose como tal no sólo el acercamiento a las necesidades de la sociedad sino su integración en el Espacio Universitario Europeo que se está empezando a configurar, puede definir junto con los demás aspectos señalados, los rasgos que conforman el entorno jurídico, económico y social de la Universidad actual, propósito de este primer capítulo.

1.1.- RÉGIMEN JURÍDICO BÁSICO DE LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS

La LOU dispone en su artículo sexto que las universidades estarán regidas por la propia Ley, por las normas que dicten el Estado y las CC.AA. en el ejercicio de sus respectivas competencias y por sus propios Estatutos. Tardío Pato (1994, pp. 806-826) clasifica las normas que inciden en el régimen jurídico de las universidades públicas distinguiendo entre Derecho General-Derecho Particular, el cual atiende a la eficacia territorial de las normas, y, al mismo tiempo, diferenciando Derecho Común-Derecho Especial, basado en el contenido de las mismas.

El Derecho Administrativo General y Común aplicable a todas las Administraciones públicas y previsto en la Constitución Española viene determinado por las disposiciones administrativas de carácter objetivo, las cuales disciplinan instituciones, servicios y actividades; por la regulación básica del régimen jurídico de las Administraciones públicas; la regulación básica del régimen estatutario de funcionarios públicos, y la legislación estatal orgánica de desarrollo de los derechos fundamentales y libertades públicas.

El Derecho Administrativo Particular de cada Comunidad autónoma está fundamentalmente integrado por la legislación de desarrollo del Derecho básico estatal, que rige sólo en el ámbito territorial de cada Comunidad autónoma.

El Derecho Administrativo Específico para las universidades públicas y heterónomo en relación con las mismas regula tanto materias específicas dentro del Derecho Administrativo (la enseñanza superior, los títulos académicos, los planes de estudio, etc.) como ordena una serie de personas jurídicas: las universidades públicas (su posición jurídica básica, su organización mínima, los derechos y deberes de los miembros de la comunidad). Este Derecho puede ser General cuando es del Estado la competencia de su producción y Particular, si dicha competencia corresponde a las CC.AA.

Finalmente, el Derecho Administrativo Específico para las universidades y autónomo de las mismas se instrumenta a través de los Estatutos y las demás normas de régimen interno.

El cuadro 1.1, que a continuación se presenta, resume esta clasificación y recoge, a modo de ejemplo, algunas de las normas, que no todas¹, objeto de aplicación a las universidades.

Cuadro 1.1. Normas que inciden en el régimen jurídico de las universidades públicas

DERECHO ADMINISTRATIVO COMÚN	
GENERAL	<ul style="list-style-type: none"> » Normas reguladoras del procedimiento común » Legislación sobre expropiación forzosa » Contratos y concesiones administrativas » Sistema de responsabilidad de todas las administraciones públicas » Legislación procesal y ordenadora de la Administración de Justicia en general » Régimen estatutario de los funcionarios públicos » Legislación estatal orgánica de desarrollo de los derechos fundamentales y libertades públicas » Legislación reguladora de los bienes de titularidad pública
PARTICULAR	<ul style="list-style-type: none"> » Legislación reguladora de la Función Pública de cada Comunidad autónoma » Legislación reguladora del régimen financiero y presupuestario de cada Comunidad autónoma
DERECHO ADMINISTRATIVO ESPECÍFICO Y HETERÓNOMO	
GENERAL	<ul style="list-style-type: none"> » Ley Orgánica de Universidades » Reglamentos estatales que encuentran una habilitación expresa y específica en la misma
PARTICULAR	<ul style="list-style-type: none"> » Leyes de las CC.AA. reguladoras de los Consejos Sociales de las Universidades » Leyes de coordinación universitaria o interuniversitaria
DERECHO ADMINISTRATIVO ESPECÍFICO Y AUTÓNOMO	
	<ul style="list-style-type: none"> » Estatutos de cada Universidad » Demás normas de funcionamiento interno (reglamentos infraestatutarios)

Fuente. Elaboración propia a partir de Tardío Pato (1994, pp. 816-820)

Con la LOU, recientemente aprobada, las normas clasificadas dentro del Derecho Administrativo específico heterónimo y autónomo estarán sujetas a modificaciones futuras. No siendo el objetivo de este trabajo el estudio detallado de todas y cada una de ellas, el análisis normativo se proyecta sobre la CE y los Estatutos de Autonomía, la LOU, los Estatutos propios de cada institución universitaria, así como sus normas de desarrollo y de funcionamiento interno.

1.1.1.- La Constitución Española y los Estatutos de Autonomía

La Constitución se refiere en su art. 27 a la Universidad para reconocerle su derecho fundamental a la autonomía universitaria. Asimismo, la CE establece que el Estado asumirá la competencia exclusiva de todos aquellos aspectos que garanticen la igualdad de los españoles en el ejercicio y cumplimiento de sus derechos y deberes, el fomento y coordinación general de la investigación científica y técnica (art. 149.1.15), el régimen jurídico de las administraciones públicas y el

¹ Al respecto puede consultarse Embid Irujo y Gurrea Casamayor (2000).

régimen estatutario de sus funcionarios (art. 149.1.18); y por último, la regulación de los títulos académicos y profesionales y de toda norma capaz de desarrollar el mencionado art. 27, para garantizar el cumplimiento de las obligaciones de los poderes públicos en esta materia (art. 149.1.30).

El derecho a la autonomía y el traspaso de competencias en materia educativa condujeron a la promulgación de los Estatutos de autonomía los cuales se pueden clasificar en dos grupos, según el grado de asunción de las competencias en materia de educación, por parte de las CC.AA. (Chaves García, 1991, pp. 319-320):

- ▶ Estatutos de autonomía plena. Han asumido las competencias en toda su extensión, niveles y grados, modalidades y especialidades sin perjuicio del art. 27 de la Constitución y Leyes Orgánicas que lo desarrollen y de lo dispuesto en el art. 149.1.30 de la Constitución, antes mencionado.
- ▶ Estatutos de Comunidades de autonomía gradual, privados de competencias en materia de educación superior.

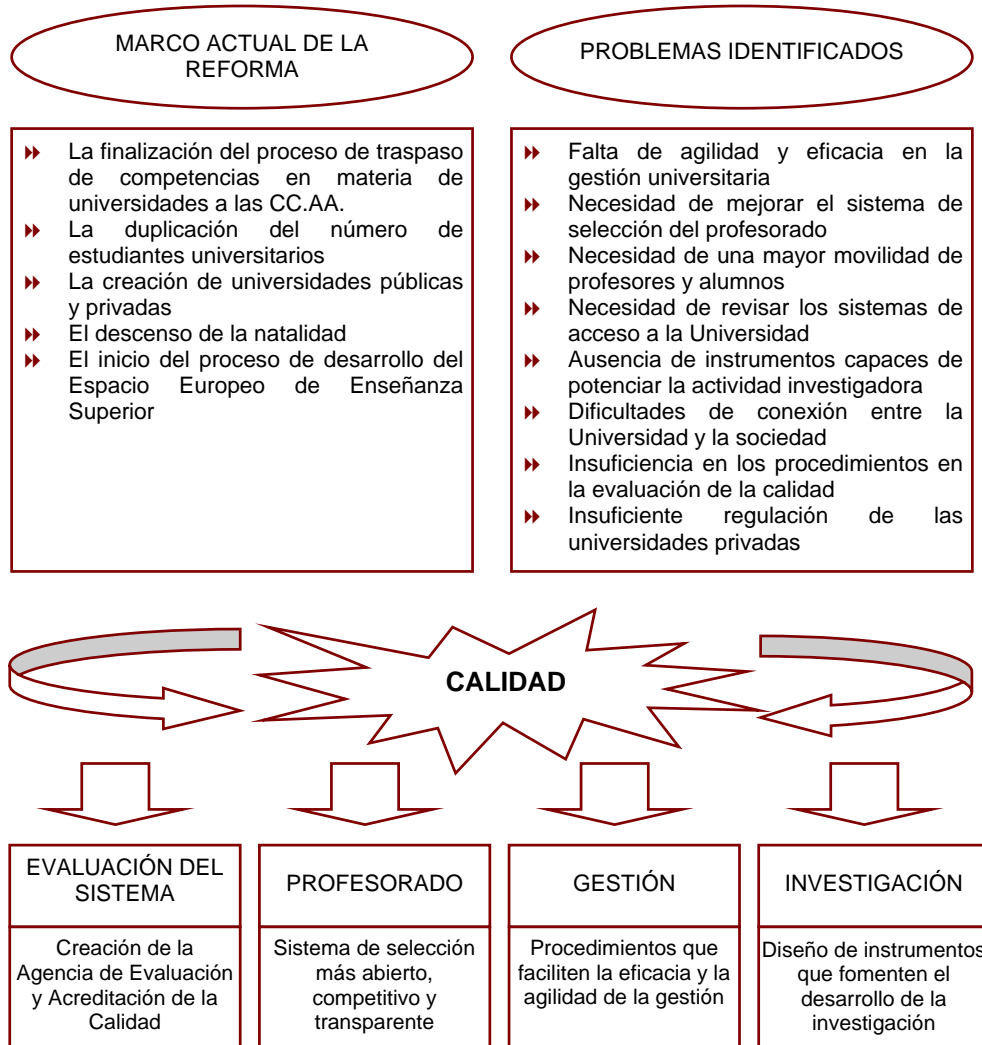
1.1.2.- La Ley Orgánica de Universidades

La Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades es el último y más reciente marco legal para la Universidad. Así, la LOU ha puesto fin a dieciocho años de vigencia de la LRU la cual sentó las bases para llevar a cabo el desarrollo científico, la formación profesional y la extensión de la cultura, planteando cinco reformas generales (Sánchez Ferrer, 1996, p. 5):

- ▶ Propiciar el desarrollo de políticas de inversiones y becas.
- ▶ Potenciar la estructura departamental de las universidades.
- ▶ Regular el profesorado, simplificando su estructura jerárquica.
- ▶ Diferenciar entre títulos oficiales y títulos propios de las universidades.
- ▶ Fomentar la investigación científica a través de la creación de institutos de investigación y la contratación de proyectos de investigación con el exterior.

La necesidad de la LOU se justifica en base al nuevo marco en que se hayan inmersas las universidades españolas y al conjunto de problemas identificados, convirtiéndose la calidad del sistema universitario en el objetivo central de la reforma, tal como muestra el gráfico 1.1.

Gráfico 1.1. Esquema de la Ley Orgánica de Universidades



Fuente. Elaboración propia a partir de Castillo (2001)

Así pues, una de las principales novedades de la LOU es la introducción de mecanismos de evaluación de la calidad del sistema universitario, de acuerdo a criterios objetivos y procedimientos transparentes. Para ello, la LOU introduce importantes novedades que afectan a los órganos de gobierno y representación, al profesorado, a los estudiantes y también a las CC.AA. Un resumen de los aspectos básicos de la nueva Ley se muestran en el cuadro 1.2.

Cuadro 1.2. Los aspectos más relevantes de la LOU

ÓRGANOS	<p><i>Consejo de Gobierno</i> Órgano de gobierno de cada Universidad. Sustituye a la actual Junta de Gobierno. Asumirá las funciones de dirección y de gestión ordinaria y la elaboración de los presupuestos. Estará compuesto por un máximo de 50 miembros, de los cuales tres de ellos, no pertenecientes a la comunidad universitaria, procederán del Consejo Social</p> <p><i>Elección del Rector</i> Será elegido por sufragio universal directo, en el que participarán estudiantes, personal administrativo y profesores.</p> <p><i>Junta Consultiva</i> Órgano de asesoramiento del Rector y del Consejo de Gobierno en materia académica</p> <p><i>Claustro Universitario</i> Presidido por el Rector, asume una función única que es la de representación de toda la comunidad universitaria</p>
PROFESORADO	<p><i>Selección del profesorado</i> Se introduce un examen de habilitación nacional para acceder a la categoría de Profesor Titular o Catedrático, tras el cual, se deberá superar las pruebas de selección –un examen o una entrevista– que establezca específicamente un centro al convocar nuevas plazas. La Comisión estará compuesta por 7 miembros por sorteo, con reconocimiento de investigación</p> <p><i>Nuevas figuras de docentes</i> Existirán dos nuevos tipos de profesores no funcionarios: el Ayudante Doctor y el Profesor Contratado Doctor. El primero podrá ser contratado por una Universidad por un máximo de cuatro años improrrogables. El segundo deberá acreditar al menos dos años de actividad postdoctoral docente e investigadora El Profesor Asociado, figura ya existente en la LRU, sólo podrá ser contratado a tiempo parcial</p> <p><i>Movilidad</i> Para ser Profesor Ayudante Doctor, se requerirá dos años de desvinculación de la universidad contratante La habilitación del profesorado funcionario permitirá el cambio de universidad sin nueva oposición. Posibilidad de convenios con universidades, otros centros educativos, administraciones públicas, empresas u otras entidades.</p>
INVESTIGACIÓN	<p><i>Nuevas figuras de investigadores</i> Se hace posible la contratación de profesores dedicados preferentemente a la investigación (Profesor Contratado Doctor)</p> <p><i>Fomento y coordinación de la investigación</i> Se asume el carácter interdepartamental de la investigación Se posibilita la creación de estructuras mixtas de investigación (universidad-otros organismos públicos y/o privados Se posibilita la vinculación de la investigación en el sistema productivo, mediante la creación de empresas de base tecnológica por parte de las universidades</p>
ESTUDIANTES	<p><i>Acceso a la Universidad</i> Se suprime la selectividad. El requisito general de acceso será el título de Bachillerato o equivalente, siendo las universidades las que determinen la selección de sus alumnos. Se homologa el sistema de acceso al de la Unión Europea</p>
CALIDAD	<p><i>Garantía de la Calidad</i> Se garantizará la calidad mediante la evaluación, certificación y acreditación de las enseñanzas conducentes a la obtención de títulos oficiales y propios; actividades docentes, investigadoras y de gestión del profesorado; y programas, servicios y gestión de los centros e instituciones de educación superior</p> <p><i>Agencia de Evaluación y Acreditación de la Calidad</i> Órgano encargado de llevar a cabo las funciones de evaluación y las conducentes a la certificación y acreditación de la misma</p>
UNIVERSIDADES DE LA IGLESIA Y PRIVADAS	<p><i>De la Iglesia</i> Las universidades establecidas con posterioridad al Acuerdo del Estado Español con la Santa Sede (03/01/1979) se someterán al régimen de los previsto en la Ley para las universidades privadas</p> <p><i>Privadas</i> Personalidad jurídica de la entidad promotora diferenciada de la entidad de gestión universitaria Requisito del título de Doctor al menos para el 25% del total de su profesorado</p>
COMPETENCIAS	<p>CC.AA. Regulación del régimen jurídico y retributivo del profesorado Capacidad para establecer retribuciones adicionales al personal funcionario Aprobación de programas de financiación plurianual conducentes a contratos programas Capacidad para evaluar y acreditar la calidad de las universidades de su competencia</p> <p><i>Universidades</i> Establecimiento de procedimientos para la admisión de estudiantes Autorización del reingreso en el servicio activo Determinación de complementos retributivos individualizados Propuesta de creación de centros y estructuras de enseñanza a distancia Constitución de fundaciones y otras personas jurídicas para el desarrollo de sus fines Colaboración, mediante convenio, con otras entidades para la movilidad de su personal</p>

Fuente. Elaboración propia a partir de la LOU

En su etapa inicial, la de su elaboración y promulgación, la reforma universitaria ha tenido una fuerte oposición por parte de los rectores españoles, las fuerzas políticas y las principales asociaciones estudiantiles. Son muchos, los comunicados y los estudios² que, procedentes de los distintos estamentos universitarios y no universitarios se han divulgado en los principales medios de comunicación, especialmente, en las páginas web de todas las universidades, en las que incluso se ha puesto a disposición de los internautas foros de discusión y opinión acerca de la nueva Ley.

Los aspectos más polémicos de la LOU han girado en torno a los órganos de gobierno y de gestión y sus competencias, a la nueva definición de la carrera docente y a las nuevas formas de acceso a los estudios universitarios. A ello se ha unido la crítica al procedimiento seguido en la elaboración de la Ley, ya que algunos actores del sistema universitario afirman que no ha habido participación alguna y que los plazos han impedido el debate (Martínez Almécija *et al.*, 2001), perdiéndose, en opinión de la Conferencia de Rectores de las Universidades Españolas (CRUE) (2001), la oportunidad de alcanzar un consenso entre las distintas fuerzas políticas, universidades y agentes sociales.

Otra de las críticas se ha centrado en el problema de la financiación. Al respecto, la CRUE (2001) insiste en que la LOU carecerá de capacidad transformadora real si no viene acompañada por un marco de financiación adecuado y suficiente que garantice la calidad y la equidad. Este marco se debería concretar en la equiparación de la inversión pública española a la de otros países europeos y en el fomento del fórmulas de financiación a los estudiantes.

Al respecto, el Gobierno puntualiza que la LOU no es una ley de financiación y que tras el traspaso de las competencias en materia de educación superior, las CC.AA. acordaron con el Estado la financiación de sus universidades y, por lo tanto, su financiación debe ser planteado en el ámbito de la financiación autonómica (Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, 2001, <http://www.mec.es/leyuniv/cuestion>).

² Al respecto cabe señalar dos de ellos. El primero es una comparación aproximada entre el Anteproyecto de Ley de Universidades y la LRU cuyo objetivo es facilitar el análisis y la comparación de ambas leyes (Villanueva, 2001) y el segundo es un informe del Anteproyecto elaborado por un grupo de asesores jurídicos de universidades en el que se expone la opinión de la Ley desde un punto de vista jurídico, mediante el comentario de cada artículo y la redacción alternativa de algunos de ellos (Del Valle Pascual *et al.*, 2001).

En nuestra opinión, la puesta en marcha de una reforma tiene como objetivo la modificación de aquellos aspectos que la experiencia ha demostrado no funcionan correctamente. Desde esta óptica, toda reforma resulta positiva. No obstante, coincidimos con Villapalos Salas (1998, p. 334) en que deben evitarse las grandes reformas legislativas y orientar los esfuerzos a mejorar áreas concretas del ente universitario ya que como señala el Preámbulo de la LRU, la nueva Universidad está en manos del profesorado y de los alumnos y de nada servirá una nueva Ley si ellos no asumen el proyecto de vida académica que se propone.

1.1.3.- Los Estatutos universitarios

La LOU no resulta suficiente para legislar todos los aspectos de la esfera universitaria, de ahí que cada Universidad deba dotarse de sus propios Estatutos los cuales constituyen la norma institucional básica del Ordenamiento jurídico universitario y la expresión máxima de su régimen de autonomía.

La elaboración de estas normas es llevada a cabo por el Claustro universitario, máximo órgano de representación de la comunidad universitaria y, previo su control de legalidad, su aprobación correrá a cargo del Consejo de Gobierno de la Comunidad autónoma respectiva.

Puesto que la LOU ha sido publicada en el Boletín Oficial del Estado (BOE) el 24 de diciembre de 2001 y ha entrado en vigor 20 días después, según determina la disposición final quinta de la misma, las universidades se encuentran en una etapa de cambio y adaptación de sus Estatutos a la nueva Ley. De hecho, hasta la publicación de los mismos, la Junta de Gobierno o, en su caso, el Consejo de Gobierno de la Universidad deberá adoptar las normas pertinentes para la aplicación de lo establecido en la LOU en todos los aspectos en que los actuales Estatutos se opongan a la misma.

El Claustro Universitario dispondrá de nueve meses, contados desde su constitución en un plazo máximo de seis meses desde la entrada en vigor de la LOU, para elaborar los Estatutos. Si transcurrido este plazo, la Universidad no presenta los mismos para su control de legalidad, el Consejo de Gobierno de la Comunidad autónoma correspondiente deberá acordar en tres meses los Estatutos pertinentes.

1.1.4.- Las normas universitarias no estatutarias

Los Estatutos, aún siendo el soporte normativo de las universidades, no resuelven todas las cuestiones. Así pues, cada institución universitaria podrá aprobar las oportunas normas universitarias no estatutarias enmarcadas dentro del Derecho Administrativo Específico y Autónomo. Estas normas de régimen interno son definidas expresamente en la LOU en su art. 2.2 párr. 1 al establecer el concepto de la autonomía universitaria, junto con los Estatutos.

Parés Puig (1999, p. 334) define los reglamentos infraestatutarios como normas de carácter reglamentario de segundo nivel que son promulgadas por las universidades en base a su autonomía y que nunca podrán vulnerar lo dispuesto en los Estatutos en virtud del principio de jerarquía normativa. El conjunto reglamentos en que se sustenta la gestión, organización y funcionamiento de las instituciones universitarias es muy amplio. Tardío Pato (1994, pp. 948) establece una clasificación dual: 1) reglamentos reguladores de materias que afectan directamente a la esencia del contenido esencial del derecho a la autonomía y, 2) reglamentos disciplinantes de la adaptación de las normas generales a la organización universitaria.

En el cuadro 1.3 se recoge el entramado legislativo no estatutario de las universidades, atendiendo a la clasificación dual propuesta antes mencionada.

Cuadro 1.3. Clasificación dual de las normas universitarias no estatutarias

REGLAMENTOS UNIVERSITARIOS REGULADORES DE MATERIAS QUE AFECTAN DIRECTAMENTE A LA ESENCIA DEL CONTENIDO ESENCIAL DEL DERECHO A LA AUTONOMÍA	REGLAMENTOS UNIVERSITARIOS DISCIPLINANTES DE LA ADAPTACIÓN DE LAS NORMAS GENERALES A LA ORGANIZACIÓN UNIVERSITARIA
<ul style="list-style-type: none"> » Organización y funcionamiento del Claustro Universitario, Junta de Gobierno, Facultad, Escuelas Técnicas Superiores y Escuelas Universitarias, Departamentos e Institutos universitarios y resto de órganos colegiados y estructuras de docencia e investigación » Régimen electoral de los anteriores órganos y de los unipersonales » Disciplina académica » Responsabilidades de los estudiantes: relativas a sus obligaciones académicas, celebración de exámenes y procedimientos de revisión, convalidación de estudios » Permanencia de los estudiantes » Organización y funcionamiento de los Consejos sociales. 	<ul style="list-style-type: none"> » Normas de ejecución del presupuesto » Gestión contractual de la Universidad » Gestión de los patrimonios públicos universitarios » Otros reglamentos que desarrollen las leyes estatales y autonómicas cuando éstas carezcan de la reglamentación adecuada en determinadas materias

Fuente. Elaboración propia a partir de Tardío Pato (1994, pp. 948-949)

Estas normas infraestatutarias serán objeto de aplicación en primer término si no existe una previa habilitación legal o reglamentaria de orden superior. En caso contrario, se aplicará en primer lugar la normativa de nivel superior y sólo

supletoriamente se aplicarán las normas propias de las universidades (Parés Puig, 1999, p. 335) estando su validez y eficacia condicionada a su publicación, ya que de lo contrario no obligan al aparato público ni a los ciudadanos (Tardío Pato, 1994, p. 988).

Finalmente, se debe mencionar, en este momento, aunque no tenga la condición de norma infraestatutaria, la Jurisprudencia Constitucional en materia universitaria que contribuye a perfeccionar el modelo de Universidad querida por el constituyente (Chaves García, 1993, p. 47).

1.1.5.- Especial referencia a las Universidades privadas y de la Iglesia Católica

El régimen jurídico de las instituciones universitarias está condicionado por la titularidad pública o privada de las mismas. Si bien el objeto de este trabajo no son las Universidades privadas y de la Iglesia Católica, es preciso completar el estudio de la legislación universitaria haciendo referencia, brevemente, a la normativa reguladora de este tipo de universidades.

1.1.5.1.- Universidades privadas

El desarrollo normativo de estas instituciones tiene su punto de partida en el art. 27.6 de la CE en el cual se reconoce el derecho a la libertad de creación de centros docentes. Posteriormente, la LRU reconocerá que las universidades y centros docentes de enseñanza superior de titularidad privada tendrán su propia normativa de organización y funcionamiento, sin perjuicio de lo establecido, en materia de reconocimiento y homologación de títulos en el Título VIII de la misma Ley.

De este modo, el Real Decreto 557/1991, de 12 de abril, sobre creación y reconocimiento de universidades y centros universitarios³ establece unas normas básicas de creación de tales centros para impartir enseñanzas conducentes a la obtención de títulos oficiales que cubran las necesidades previstas en la

³ Este Real Decreto ha sido modificado por el Real Decreto 485/1995, de 7 de abril (BOE nº 101, de 28 de abril).

programación general de la enseñanza universitaria y garanticen la igualdad de oportunidades en el servicio público en condiciones suficientes de calidad (Preámbulo del RD 557/1991, de 12 de abril).

Igualmente, el nuevo marco normativo, la LOU, regula de manera detallada los principales aspectos sobre las condiciones para el establecimiento y funcionamiento de sus centros, la evaluación de su calidad y, la expedición y homologación de los títulos conducentes a los estudios impartidos. Asimismo, tendrán la posibilidad participar en el Consejo de Coordinación Universitaria, aunque con ciertas restricciones cuando las cuestiones tratadas sólo afecten a las universidades públicas.

Las fuentes normativas reguladoras de la Universidad privada se completan con las normas autonómicas que se han promulgado en base al ejercicio competencial de las CC.AA. en esta materia (Polo Sabau, 1997, p. 23).

1.1.5.2.- Universidades de la Iglesia Católica

El vigente régimen jurídico de las universidades de la Iglesia Católica en el sistema educativo español se resume en: 1) el Convenio entre la Santa Sede y el Estado español sobre el reconocimiento, a efectos civiles, de los estudios de ciencias no eclesiásticas realizados en España en universidades de la Iglesia Católica, de 10 de mayo de 1962; 2) el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre enseñanza y asuntos culturales, de 3 de enero de 1979; y, 3) la LOU.

No obstante, es preciso matizar dos aspectos:

1. La vigencia actual del Convenio de 1962. Polo Sabau (1997, pp. 202-204) analiza el debate generado en sede doctrinal en torno a la vigencia de este Convenio y concluye que aquellas universidades de la Iglesia de estudios civiles ya existentes a la entrada en vigor del Acuerdo de 1979 se regirán, en cuanto a eficacia civil de los estudios en ellas realizados, por las normas del Convenio de 1962 *vigente únicamente como Derecho transitorio*.
2. La LOU establece en su Disp. adic. 4ª su aplicación a estas universidades remitiéndose a los acuerdos dispuestos entre el Estado español y la Santa Sede.

1.2.- LA ORGANIZACIÓN, EL GOBIERNO Y LA GESTIÓN DE LA UNIVERSIDAD

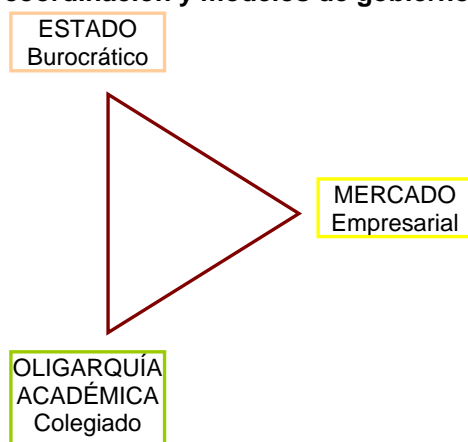
El sistema universitario está compuesto por una pluralidad de actores con mecanismos de interacción complejos y directamente vinculado con los sistemas cultural, educativo y de ciencia y tecnología, los cuales a su vez conforman el sistema del conocimiento (De Luxán, 1998, p. 251). Igualmente, este sistema se haya inmerso en un contexto político, social, económico e internacional que condiciona la organización, el gobierno y la gestión de las universidades.

1.2.1.- Modelos de organización universitaria

La mayor parte de los sistemas de educación superior nacieron a partir de cuatro modelos de referencia: el modelo francés o napoleónico, el alemán o humboldtiano, el estadounidense y el británico (Neave, 1998, p. 19).

Estos cuatro sistemas, seguidos y adoptados por universidades de todo el mundo, surgieron de la combinación de diferentes elementos (autonomía, organización y gestión, entre otros) que configuran tres modelos de gestión universitaria: el modelo burocrático, el modelo colegial y el modelo de mercado. En cada uno de ellos predomina un grupo de poder y de presión: el Estado, la oligarquía académica y el mercado, los cuales forman parte de uno de los tres vértices del triángulo que utiliza Clark (1983, p. 143) para exponer las posibilidades de coordinación universitaria y que muestra el gráfico 1.2.

Gráfico 1.2. Triángulo de coordinación y modelos de gobierno de la Universidad



Fuente. Clark (1983, p. 143)

Para Clark (1983, p. 142), cada esquina del triángulo representa el predominio de una de las tres formas de coordinación sobre la inexistencia de las otras dos y el interior del triángulo define combinaciones de las tres opciones en grados diversos. Se entiende por Estado a la Administración pública ligada directamente con las decisiones en materia de educación superior; el mercado está referido a las decisiones tomadas por los potenciales usuarios y las familias, y la oligarquía académica se vincula con los centros educativos superiores.

Como se puede apreciar, al triángulo inicial de Clark se han añadido los modelos de gobierno resultantes (burocrático, colegiado y empresarial) según cual sea el grupo de presión predominante (Estado, instituciones académicas y mercado). Las características de estos tres modelos básicos de gobierno universitario se recogen en el cuadro 1.4.

Cuadro 1.4. Modelos de organización universitaria

	BUROCRÁTICO	COLEGIADO	EMPRESARIAL
<i>Financiación</i>	Exclusivamente pública	Pública o privada no lucrativa	Privada
<i>Directivos</i>	Nombrados	Electos	Contratados
<i>Programas de enseñanza</i>	Determinados por el Estado	Definidos por la Universidad	Condicionados por la demanda
<i>Títulos académicos</i>	Garantizados por el Estado	Garantizados por la Universidad	Sistemas de acreditación
<i>Profesorado</i>	Funcionarios	Contrato académico	Contrato laboral
<i>Estatuto jurídico</i>	Organismo de la Administración pública	Corporación independiente	Empresa o asociación privada
<i>Modelo de gestión</i>	Jerárquica	Democrática participativa	Profesional
<i>Órganos colegiados</i>	Consultivos y electivos	Ejecutivos y electivos	Sólo consultivos
<i>Organización</i>	Rígida con orientación profesional	Rígida con orientación disciplinar	Flexible

Fuente. Bricall (2000, p. 220)

Resulta difícil afirmar qué modelo de los aquí mencionados garantiza el éxito del servicio educativo. Lo que sí parece cierto es que todos ellos han tenido influencia en los sistemas de educación superior actuales y que su predominio se mantendrá en mayor o menor medida en los próximos años. En Estados Unidos, Holanda y Alemania, la educación superior viene determinada por los modelos de mercado, colegiado y burocrático, respectivamente (Moreno Becerra, 1995, pp. 350, 354 y 359). Los sistemas universitarios centroeuropeos se sitúan, en general, en el eje burocrático-colegiado según se encuentren más próximos, a la tradición francesa o a la alemana y, los sistemas anglosajones se emplazan sobre el eje colegiado-empresarial (Bricall, 2000, p. 219).

No obstante, en todos los sistemas universitarios se puede apreciar una misma dirección en algunas tendencias organizativas de carácter general, entre las cuales cabe citar las siguientes (Mora Ruiz, 1999a, pp. 148-158):

- ▶ Aumento de la autonomía en las universidades que no la tenían, unido a la creciente intervención indirecta del Estado en aquellos países en los que estas instituciones estaban en una situación de notable independencia.
- ▶ Introducción de herramientas de gestión empresarial, empleándose criterios de racionalidad empresarial.
- ▶ Imagen de la Universidad como emprendedora, siendo el mercado la fuerza directriz que informa a estas instituciones acerca de las oportunidades y relaciones de intercambio.

Y puesto que las perspectivas de los sistemas universitarios europeos a medio y largo plazo parecen converger ya que los entornos políticos, económicos y sociales se aproximan, Mora Ruiz (1999a, p. 149) habla del nacimiento de una nueva clase de Universidad que él denomina la Universidad Universal. Esta institución se caracterizaría por su extensión a una gran parte de la población, por la globalización, la competencia por alumnos y profesores y la oferta de servicios, tecnología e información.

1.2.2.- El modelo organizativo y de gestión de la Universidad en España

Tras la referencia a los diferentes modelos de educación superior en el ámbito internacional, el estudio se centra ahora en el ámbito nacional. Para ello, partimos de la delimitación de la naturaleza jurídica de las universidades españolas y definimos la educación superior como un servicio público. Estos dos aspectos han influido y condicionado sustancialmente la estructura organizativa de estas instituciones, de ahí su mención en esta parte del trabajo. Concluimos este apartado con la evaluación de la estructura organizativa y algunas propuestas de reordenación.

1.2.2.1.- Naturaleza jurídica de la Universidad

Las universidades son entes dotados de personalidad jurídica para el desarrollo de sus funciones. Sin embargo, la naturaleza jurídica de la Universidad no ha sido siempre la misma.

La Ley de Ordenación Universitaria de 1943 configuró a las universidades como Corporaciones de derecho público y la Ley General de Educación de 1970 las dotó de personalidad jurídica y patrimonio propio, así como de autonomía bajo la coordinación del Ministerio de Educación. De este modo, en la mayoría de los Estatutos desarrollados a partir de esta Ley, se calificaba a las universidades como Organismos autónomos (Velarde Fuertes, 2000, p. 33).

La CE sentó las bases, al reconocer la autonomía universitaria, para que las universidades dejaran de ser Organismos autónomos estatales y se convirtiesen, con la LRU, en instituciones de derecho público, con personalidad y patrimonio propio e independientes del Estado (Chaves García, 1993, p. 56). Así pues, la autonomía, convertida en el eje central de las Universidades, les garantiza un campo de actuación propio en relación al sistema político y social y les permite estructurar sus procesos internos (De Luxán, 1998, p. 286).

En el marco del sector público, la Ley 6/1997 de Organización y Funcionamiento de la Administración del Estado (LOFAGE) estableció una nueva ordenación de organismos distinguiendo entre organismos autónomos y entidades públicas empresariales.

Aunque De Luxán (1998, p. 318) afirma que se podría configurar el régimen jurídico general de las universidades desde la óptica de la entidades públicas empresariales y así suprimir muchas de las trabas que soporta la gestión y depurar el papel de los distintos órganos universitarios, creemos que la LOFAGE no afecta a la naturaleza jurídica de estas instituciones, a excepción de dos de ellas, la Universidad Internacional Menéndez Pelayo (UIMP) y la Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED) que, en el plazo transitorio de dos años desde la aprobación de esta Ley, han adecuado su normativa para convertirse en Organismo autónomo y Organismo público con régimen específico, respectivamente.

Sí podría afectar a la naturaleza jurídica una nueva Ley de Universidades. No obstante, la LOU ratifica en su art. 2.1. la personalidad jurídica de estas

instituciones y el desarrollo de sus funciones en régimen de autonomía y de coordinación entre todas ellas, exactamente igual que la LRU.

1.2.2.2.- La Universidad como servicio público

El carácter esencial y trascendente que la Universidad tiene para la comunidad es puesto de manifiesto en la LOU al referirse a ella en su exposición de motivos como “una Ley de la sociedad para la Universidad” y en su art. 1.1 como “servicio público”.

La noción de servicio público es de origen francés y aunque su significado es parcialmente diferente en los distintos países miembros de la Unión Europea se puede definir como una actividad con un contenido concreto tendente al suministro de prestaciones (Malaret i García, 1998, p. 61) entre las cuales se encuentra el servicio de la educación.

El servicio público de la educación superior es ejercido por la Universidad por medio de la docencia, el estudio y la investigación y está orientado a satisfacer los intereses generales del Estado y de las CC.AA.

Sin embargo, como señala Fernández Rodríguez (1982, pp. 46-50), el servicio de la educación universitaria es “especial” en cuanto que sus agentes y usuarios no resultan comparables al resto de servicios públicos ya que su ejercicio debe ser llevado a cabo con absoluta libertad la cual se fundamenta en la libertad de cátedra y en la propia autonomía universitaria.

Por otro lado, el hecho de que sea necesaria una Ley específica para la creación de las universidades públicas y el reconocimiento de las universidades privadas y que la validación oficial de los títulos sea competencia exclusiva del Estado, determina para Souvirón Morenilla (1988, pp. 200-201) que la educación superior sea una actividad reglamentada y no un servicio público, considerando que más que servicio público, la educación superior es un servicio a la sociedad.

En nuestra opinión, la educación superior es un servicio público en cuanto que goza de un interés general y, por tanto, debe ser garantizada mediante la intervención de los poderes públicos en cualquiera de sus formas. No obstante, esta intervención debe ajustarse a las competencias que la LOU determine tanto

para el Estado como para las CC.AA. de modo que se garantice la autonomía universitaria, distintivo exclusivo de las universidades.

1.2.2.3.- Estructura de las universidades

La naturaleza jurídica de las universidades marcada por la autonomía y la intervención de los poderes públicos para garantizar la prestación del servicio público de la educación superior va a condicionar las relaciones de la Universidad con el sistema político y también las interacciones en el interior del sistema universitario.

» El modelo matricial

El modelo organizativo y de gestión de las universidades actuales fue establecido por la LRU potenciando la estructura departamental de estas instituciones y dejándolas decidir su propia composición así como el grado de implantación de esta nueva organización departamental.

Ya en la Ley de Educación de 1970 se había promovido este tipo de estructura. Sin embargo, no prosperó y fue la promulgación de la LRU la que la potenció. Ello ha conducido a que en la actualidad se defina la organización de las universidades como una estructura matricial que combina la estructura departamental y la estructura de centros ya existente, ésta última, con anterioridad a la LRU.

La Universidad se estructura mediante centros de docencia, integrados por las Facultades, Escuelas Universitarias y Departamentos que conviven en el ejercicio de la docencia; centros de investigación, constituidos por los Departamentos, Institutos Universitarios y los Grupos, Proyectos y Contratos de Investigación; y, centros de extensión en los cuales se llevan a cabo actividades que proporcionan una extensión cultural a los miembros de la comunidad universitaria (Buendía Carrillo, 2001, p. 3).

La estructura matricial permite una adaptación más competente y eficaz de una organización a su entorno pero, también genera luchas de poder, anarquía, asamblerismo, costes organizativos excesivos, estrangulamiento de las decisiones,

exceso de niveles y subniveles en la organización, excesiva atención a los procesos internos y falta de consideración al cliente, si no se logran la cultura, el funcionamiento y los comportamientos adecuados de los miembros de la institución (Peiró Silla y Pérez García, 1999, p. 83).

Todos estos inconvenientes se ven agravados en un modelo colegiado, en el que la organización académica constituye la base para la creación de relaciones de poder y para el ejercicio de las funciones de gobierno (Bricall, 2000, p. 216).

Esta es precisamente la situación de la Universidad española. Si antes de la LRU, estaba muy próxima al modelo burocrático, la orientación de la reforma universitaria termina en un modelo colegiado-empresarial.

Así pues, las universidades españolas se identifican con el modelo de las burocracias profesionales de Mintzberg (1990, pp. 393-425). Este modelo es descrito por Vallés Casadevall (1996, p. 60) como “autogestionario y estamental, formalmente compensado por una representación sociopolítica externa en el Consejo Social y asistido por la competencia profesional de un gerente”.

De Luxán (1998, p. 289), en la línea del autor anterior, define como elemento clave de la organización universitaria el carácter representativo de todos sus escalones organizativos, lo que les confiere un alto grado de autonomía, no porque formalmente la tengan, sino por la legitimidad que otorga a sus acuerdos la representación de los directamente interesados.

Son muchos los escalones organizativos de la Universidad y los órganos que participan en cada uno de ellos. A continuación, se revisan los órganos de gobierno y su situación actual, con la finalidad de completar el análisis de la organización universitaria española.

►► **Órganos de gobierno y representación**⁴

Chaves García (1993, pp. 57-58) puntualiza algunas de las características más significativas de estos órganos:

⁴ Según la disposición derogatoria única de la LOU, la LRU continúa en vigor en cuanto se refiere a órganos de gobierno y representación de las universidades en tanto se aprueben los nuevos Estatutos conformados a la nueva Ley de Universidades. No obstante, véase al respecto los artículos 13 a 30 de la LOU que regulan estos órganos.

- ▶ Participación de los diversos sectores de la comunidad universitaria (alumnos, profesores y Personal de Administración y Servicios, en adelante PAS).
- ▶ Inamovilidad de los órganos de gobierno ya que no existe relación de jerarquía y no es posible el cese de un cargo obtenido por elección.
- ▶ Preeminencia de los órganos colegiados sobre los unipersonales del mismo nivel.
- ▶ Autonomía de cada Universidad en el diseño de sus órganos.
- ▶ Irrenunciabilidad de la competencia de los órganos.

Los órganos de gobierno de las universidades pueden clasificarse atendiendo a su composición en unipersonales y colegiados.

- ▶ Unipersonales: Rector, Vicerrectores, Secretario General, Gerente, Decanos de Facultades y Directores de Escuelas Técnicas Superiores, de Escuelas Universitarias, de Departamentos Universitarios y de Institutos Universitarios.
- ▶ Colegiados: Consejo Social, Claustro Universitario, Junta de Gobierno, Juntas de Facultades, de Escuelas Técnicas Superiores y de Escuelas Universitarias y Consejos de Departamentos y de Institutos Universitarios.

A estos órganos que representan los intereses autonómicos o sociales y los intereses universitarios es preciso añadir el Consejo de Coordinación Universitaria que defiende los intereses nacionales y al que la LRU le otorgó las funciones de coordinación, ordenación, planificación, propuesta y asesoramiento del sistema universitario.

Este órgano, al que la LOU se refiere como Consejo de Coordinación Universitaria, se configura como el máximo órgano consultivo y de coordinación del sistema universitario, constituyendo un foro de encuentro entre las tres administraciones que convergen en dicho sistema: estatal, autonómica y universitaria.

No es nuestro objetivo describir aquí las competencias de cada uno de estos órganos, ya que el articulado de la LRU y los respectivos Estatutos contemplan

todas y cada una de sus funciones⁵, sino señalar cuál es el estado actual de estos órganos y plantearse en qué medida se hace necesaria una adaptación del gobierno universitario a la institución y su entorno.

Una encuesta realizada por Sánchez Ferrer (1999, pp. 203-274) en junio de 1999 a los miembros del Consejo de Coordinación Universitaria y a los Presidentes de los Consejos Sociales nos puede acercar a la situación actual del gobierno de las universidades por medio de los problemas planteados y las reformas propuestas por la población objeto de estudio.

Entre los problemas que señalan los encuestados cabe destacar los siguientes (Sánchez Ferrer, 1999, p. 204):

- ▶ Dificultad para cambiar las situaciones heredadas.
- ▶ Número excesivo de decisiones que han de pasar por los órganos centrales de la universidad.
- ▶ Falta de medios materiales y humanos para realizar la labor de gestión.

En relación a las propuestas defendidas por este colectivo y, centrándonos en las relativas a los órganos de gobierno, destacan las siguientes (Sánchez Ferrer, 1999, pp. 205-206):

- ▶ Aumento o sostenimiento del peso en los órganos de gobierno del colectivo académico y de los empresarios y disminución de los colectivos no académicos, sindicatos, y de los estudiantes.
- ▶ Concesión de una mayor importancia a los órganos centrales de la Universidad en el gobierno que a la Junta de Facultad o al Consejo de Departamento.
- ▶ Incremento de las funciones del Consejo Social, el Presidente del Consejo Social y del Rector.
- ▶ Aumento de la representación empresarial en el Consejo Social.
- ▶ Mayor capacidad de los órganos de gobierno unipersonales en el proceso de toma de decisiones sin necesidad de la aprobación previa de los órganos colectivos.

⁵ Véase al respecto los artículos 12 a 24 de la LRU.

Estas opiniones no se identifican con las propuestas por diversos autores, entre ellas la de Chaves García (1995, p. 11) que aboga por la inversión en la composición del Consejo Social de modo que en su estructura esté presente una mayoría de miembros de la comunidad académica y, por el fortalecimiento de la Gerencia universitaria y la Secretaría General.

Sin embargo, sí parecen estar en la línea de Suárez Pertierra⁶ (1994) que defiende la asignación de una mayor capacidad de actuación a los órganos de gobierno de las universidades, la mejora de la actuación de los consejos sociales y la revisión de sus competencias así como el rediseño y la actualización de los órganos de coordinación entre las administraciones públicas y las propias universidades.

Michavila Pitarch y Calvo Pérez (1998, pp. 128-129) también coinciden en la necesidad de reforzar el liderazgo del Rector, pero proponen flexibilizar la estructura y dotarla de un mayor grado de descentralización, desplazando parte de las competencias y las decisiones académicas a los decanatos y direcciones del departamento, aspecto éste último que no es compartido por los encuestados.

Son muchas las opiniones⁷ que en los últimos años se han venido realizando a propósito de la renovación de los órganos de gobierno universitarios, de ahí que este aspecto haya sido uno de los más debatidos en la LOU.

La nueva Ley establece una nítida distinción entre las funciones de gobierno, representación, control y asesoramiento, correspondiendo cada una de ellas a un órgano diferente en la estructura universitaria. Algunas de las particularidades más reveladoras de esta reforma son las siguientes:

- ▶ Se refuerzan los procesos ejecutivos de toma de decisiones por parte del Rector y del Consejo de Gobierno.
- ▶ Se establecen esquemas de coparticipación y corresponsabilidad entre la sociedad y la Universidad, completando las competencias del Consejo Social para que pueda asumir la supervisión de todas las actividades de carácter económico de la institución y el rendimiento de sus servicios, así como la aprobación de los presupuestos.

⁶ Tomado de Michavila Pitarch y Calvo Pérez (1998, pp. 115-116).

⁷ Al respecto puede consultarse Vallés Casadevall (1996, pp. 59-67) y Tejerina García (1999, p. 304).

- ▶ Se crea el Consejo de Gobierno que junto con el Rector establecerá las líneas estratégicas y programáticas en los ámbitos de organización de las enseñanzas, investigación, recursos humanos y económicos.
- ▶ El Rector ejercerá la dirección, el gobierno y la gestión de la Universidad y será elegido directamente por la comunidad universitaria mediante sufragio universal, libre y secreto.
- ▶ Se crean dos nuevos órganos, el Consejo de Dirección que asistirá al Rector en su actividad al frente de la institución, y la Junta Consultiva, constituida por miembros de gran prestigio en el ámbito de la comunidad universitaria.

No obstante, los problemas de la Universidad y su solución no subyacen únicamente en los órganos de gobierno y representación de estas instituciones. Bricall (2000, p. 230) propone la adopción de un modelo más profesional que potencie la flexibilidad y la eficacia de la gestión y facilite la rendición de cuentas a la sociedad, sin abandonar las tradiciones académicas de gestión colegial y sin mermar la autonomía institucional de las universidades.

En nuestra opinión, resulta preciso llevar a cabo reformas en el sistema de gobierno de las universidades. No podemos obviar, los cambios que en los últimos años se han venido produciendo en nuestro entorno (demográficos, socioeconómicos, competitividad internacional de las universidades, incorporación de nuevas tecnologías y la comunicación, entre otros) y el hecho de que la sociedad desempeña un doble papel como contribuyente y usuario del sistema lo cual le confiere el derecho a exigir una participación activa en la Universidad.

Sin embargo, es preciso ser cautelosos a la hora de adoptar ciertos modelos de gestión, únicamente, y en palabras de Plaza Pérez (1999, p. 279), “porque estén dando buenos resultados en sistemas universitarios que se encuentran en sociedades muy distantes a la nuestra”.

1.2.3.- Planificación universitaria

Los cambios en el entorno, a los que antes se aludía, están llevando a las instituciones de educación superior a la búsqueda de iniciativas que les permita adaptar sus objetivos, estrategias y estructuras y, por tanto, su gestión a las nuevas

necesidades. En este sentido, la gestión de estos procesos forma parte de las funciones de los órganos de gobierno de las universidades que habrán de establecer un sistema de planificación con la participación de todos los niveles de la organización⁸.

La técnica para planificar la evolución futura de las organizaciones es conocida como planificación estratégica y aunque se trata de una herramienta relativamente nueva en el marco del sector público, cuenta con amplia tradición en el sector privado.

Bryson (1995, pp. 4-5) define la dirección estratégica o planificación estratégica como un estilo de dirección y una técnica orientada a la producción de decisiones y de acciones fundamentales que conforman y guían lo que una organización desea lograr, a partir de la perspectiva de lo que es.

El empleo de esta técnica en las universidades se argumenta en un entorno cambiante al que deben prestar atención y al que deben adaptarse con rapidez, algo que no será posible sin un sistema de planificación (Grao y Apodaca, 1995, pp. 144-145).

Como toda herramienta presenta sus ventajas, ciertos condicionantes y algunos peligros⁹. Además requiere del concurso de todas las fuerzas académicas y sociales implicadas, la observación de las tendencias educativas nacionales e internacionales, la identificación de las oportunidades-amenazas del entorno y de los puntos fuertes-débiles¹⁰, la formulación de objetivos generales y específicos y las acciones estratégicas que lleven a su consecución (Arias Rodríguez, 1997, p. 35). No obstante, en el ámbito de la enseñanza superior, los modelos de planificación estratégica resultan muy habituales en las universidades norteamericanas y en la mayor parte de las europeas (Grao, 1998, p. 101).

⁸ Los procesos de planificación y control de la gestión han sido estudiados por Anthony (1965; 1990), autor que goza de merecido prestigio en este campo.

⁹ Al respecto puede consultarse Vilalta i Verdú (1998, pp. 61-63).

¹⁰ Un estudio pormenorizado de la matriz DAFO (Debilidades, Amenazas, Fortalezas, Oportunidades) en la Universidad española puede verse en Peiró Silla y Pérez García (1999, pp. 102-112).

En el ámbito español, la LRU diseñó como instrumento de planificación a medio plazo la programación plurianual, introduciendo así un instrumento de evaluación económica del plan de actividad universitaria durante un período concreto que oscila según la institución universitaria entre tres y cuatro años (Arias Rodríguez, 1997, pp. 30-31).

La LOU reafirma el empleo de esta herramienta al señalar en su art. 81.1 que estas instituciones podrán elaborar programaciones plurianuales conducentes a la aprobación, por las CC.AA., de convenios y contratos-programa que incluyan sus objetivos, financiación y evaluación del cumplimiento de los mismos.

Asimismo, los OCE_s consideran la programación plurianual como un instrumento de coordinación interuniversitaria, un elemento clave para establecer una política de adecuación de los servicios de las universidades a la demanda social y la base para elaborar el presupuesto anual (Sindicatura de Cuentas de Cataluña, 1998a: Informe 36/97-A, recomendación nº. 3).

La situación real es que son muy pocas las universidades que cuentan ya no con una planificación estratégica, sino con una programación plurianual. De hecho, la Sindicatura de Cuentas de Cataluña ha incluido como recomendación en todos los informes de fiscalización emitidos, la necesidad y obligatoriedad de realizar una programación plurianual, en base al art. 54.1 de la LRU y de sus propios Estatutos.

No obstante, en la Universidad Politécnica de Catalunya se está llevando a cabo una experiencia de dirección y planificación estratégica (Vilalta i Verdú, 1998, p. 63) y también se ha realizado una propuesta en el seno de la Universidad del País Vasco (Grao y Apodaca, 1995, p. 133).

Igualmente, la Universidad de Oviedo acaba de elaborar y presentar el *Libro Blanco*¹¹ que pretende ofrecer a la comunidad universitaria y a la sociedad asturiana en su conjunto un primer retrato del entorno y de las múltiples realidades que conviven en esta institución. Este primer diagnóstico global de la situación universitaria servirá de base para su planificación estratégica posterior (Universidad de Oviedo, 2001, pp. 20-21).

Por otra parte, no toda la responsabilidad en la planificación recae en las universidades, ya que está condicionada a la de otras instituciones como el Consejo

¹¹ Puede consultarse en www.uniovi.es/LibroBlanco/libro_blanco.html

de Coordinación Universitaria o las administraciones educativas de las CC.AA. De hecho, la puesta en marcha de una herramienta de este tipo está sujeta a la disponibilidad de recursos suficientes y a la consecución de vías alternativas de financiación para estas instituciones, aspecto éste último en el que juegan un papel esencial las CC.AA., y que será objeto de estudio en un apartado posterior.

1.3.- MAGNITUDES BÁSICAS DEL SISTEMA UNIVERSITARIO EN ESPAÑA. ANÁLISIS COMPARATIVO CON LOS PAÍSES DE LA OCDE

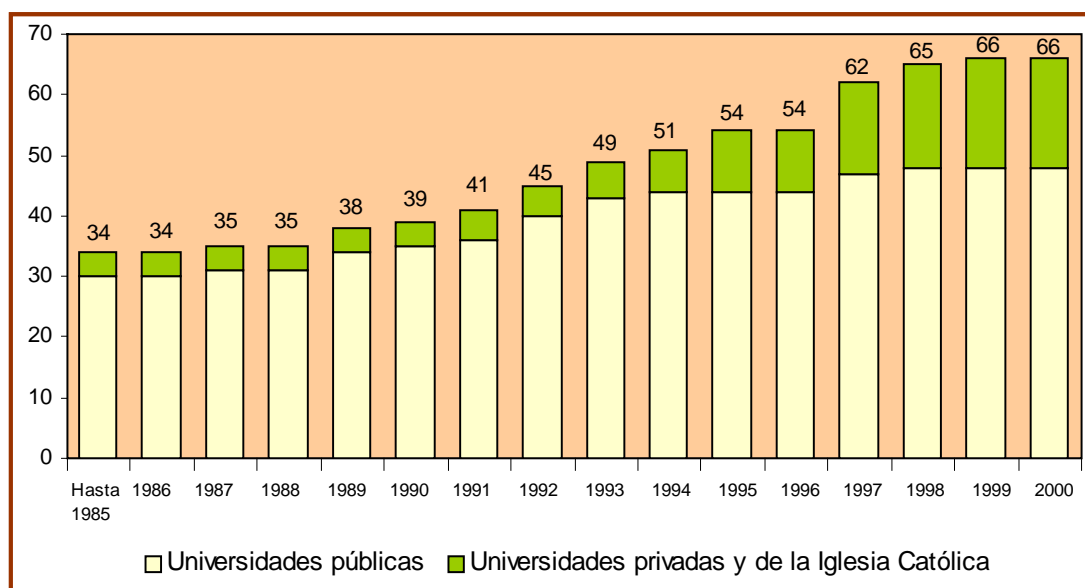
La dimensión y evolución del sistema universitario español puede resumirse a través de indicadores cuantitativos como número de universidades públicas y privadas, alumnos matriculados, titulados universitarios, recursos humanos, oferta universitaria, gasto en enseñanza superior o investigación, entre otros.

1.3.1.- Universidades públicas y privadas y de la Iglesia

El sistema español de universidades permaneció hasta la LRU como un modelo centralizado territorialmente; seguidor del modelo napoleónico francés, y basado en la Ley de Educación de 1857, se había ido modernizando en virtud de iniciativas como las reformas provocadas por el Decreto Silió de 1919, el Real Decreto de Reforma Universitaria de 1928, la Ley de Ordenación Universitaria de 1943 y la Ley General de Educación de 1970. A partir de ese momento, se abrirá un proceso de descentralización estatal que convertirá al sistema universitario en un sistema altamente descentralizado.

En este sentido, el gráfico 1.3 ilustra la evolución del número de universidades tanto públicas como privadas en el período considerado.

Gráfico 1.3. Evolución del número de universidades públicas y privadas y de la Iglesia



Fuente. Elaboración propia a partir de www.ine.es y www.mec.es

Los datos muestran que las universidades se han duplicado pasando de 34 a 66, entre públicas y privadas. La incorporación de éstas últimas al sistema universitario es relativamente reciente y su expansión ha sido intensa en los últimos años ya que si en 1985 existían en España 4 universidades privadas y de la Iglesia Católica, en 1995 eran 10 y en el año 2000 se había alcanzado la cifra de 18.

La creación de universidades no ha venido determinada por una programación general de la enseñanza y ha estado más pendiente de satisfacer demandas parciales. No obstante, en el conjunto final se dibuja un doble criterio, de necesidades de escolarización y nivel de urbanización (De Luxán, 1998, p. 272).

El mapa (gráfico 1.4) representa la distribución territorial de las universidades en 2001, revelando que los núcleos de mayor población, como Madrid, Barcelona y Valencia cuentan con un elevado número de universidades, y que cada CC.AA. tiene al menos una universidad. Además, en todas las capitales y municipios significativos por población e incidencia socioeconómica radican centros universitarios (García García, 1998, p. 68).

Gráfico 1.4. Distribución provincial de las universidades españolas



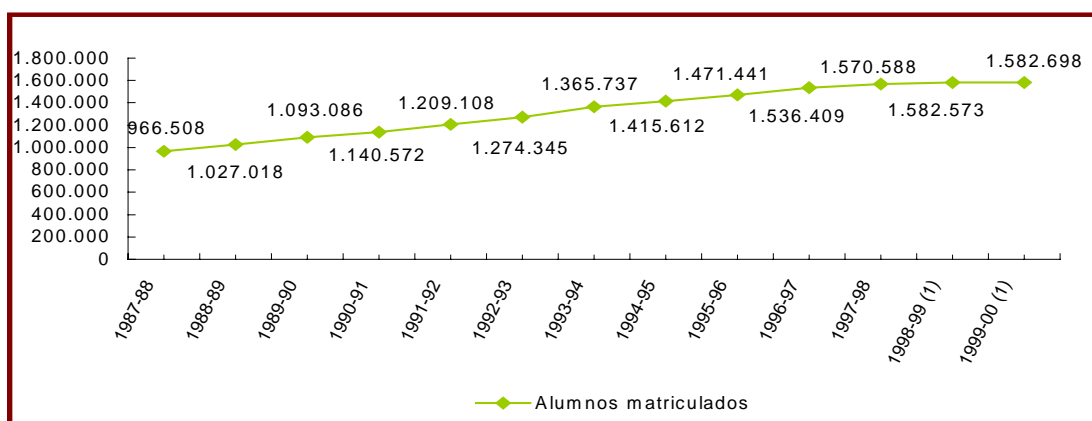
Fuente. www.universia.net

Este mayor número de instituciones ha estado unido al crecimiento paralelo de los Centros y Departamentos encargados de organizar las enseñanzas y la investigación, intensificándose la pluralidad de situaciones en cuanto a su cifra y su tamaño (Peiró Silla y Pérez García, 1999, pp. 51-52).

1.3.2.- Alumnos matriculados

La demanda de estudios universitarios en España ha experimentado un crecimiento espectacular en los últimos treinta años. El número de alumnos matriculados ha ido en aumento y ese crecimiento ha sido cada año mayor. En el gráfico 1.5, se comprueba esta tendencia positiva en la matriculación del alumnado.

Gráfico 1.5. Evolución del alumnado matriculado (1987/88-1999/00)



(1) Cifras estimadas

Fuente. Elaboración propia a partir de www.ine.es y de Bricall (2000, p. 29)

Así, en el curso 1967/68, los estudiantes universitarios eran 318.235 pasando a 689.971, diez años más tarde y a 966.508, veinte años después. En el curso académico 1995/96, se había superado la barrera del millón y medio de alumnos y el dato avanza para el curso 1999/00, 1.582.698, refleja que sigue habiendo un crecimiento respecto al curso anterior.

Esta evolución ha supuesto una elevación sustancial de las tasas de escolarización de los alumnos matriculados en educación superior en el grupo de edad de 18 a 20 años, que ha llevado a superar la media de los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). De este modo, en 1998 la tasa de matriculación en enseñanza universitaria en España es del 29% y la media es del 23%. No obstante, y como se puede apreciar en el gráfico 1.4, los incrementos son cada vez menores. En los tres últimos cursos académicos, estos incrementos han sido del 2'2%, 0'76% y 0'01%, respectivamente.

Para explicar el crecimiento experimentado en la matrícula universitaria en las últimas décadas y la previsible disminución de ésta en un horizonte corto (2010), existen un conjunto de factores demográficos, socioeconómicos, administrativos y académicos que, de forma aislada o en interrelación mutua, determinan el volumen de matriculados y su evolución en el tiempo (Tiana Ferrer, 1998, pp.178-181).

Diversos autores¹² han estudiado los factores que han influido en el crecimiento de la demanda de enseñanza superior en España. No obstante, y ante las últimas cifras proporcionadas por los organismos oficiales, esa tendencia comienza a cambiar.

En el curso académico 1996/97 iniciaron sus estudios universitarios 6.000 alumnos menos que en el curso anterior, según datos del Instituto Nacional de Estadística (INE). Este descenso se produjo por primera vez, desde la reanudación de los estudios universitarios en 1940, tras la finalización de la Guerra Civil.

La evolución demográfica señala un declive de la población que tendrá como consecuencia la caída demográfica en las diferentes edades que comprenden el sistema educativo, de tal modo que en el año 2010 habrá 600.000 estudiantes universitarios menos que en la actualidad que, se cifran en 1'5 millones, aproximadamente (Pérez Prados, 1999, p. 1).

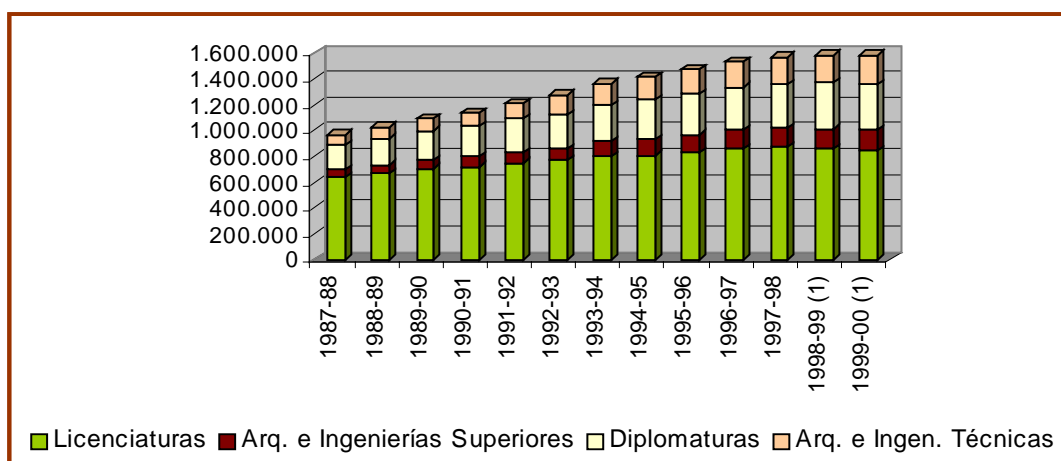
La situación no es muy diferente al resto de países de la Unión Europea. Según los últimos datos publicados por la OCDE, se producirá un declive en la tasa de educación superior para el año 2008, con respecto a cifras de 1998, que afectará a todos los países de la Unión Europea, exceptuando Finlandia e Irlanda para los cuales crecerá en un 3% y un 7%, respectivamente. En Dinamarca, Italia, Portugal y España, esta tasa disminuirá en más de un 20%, aliviando la presión del gasto en educación superior (OECD, 2000, p. 24).

Este proceso conduce a la puesta en marcha de mecanismos que intenten detener la caída de la demanda y paralelamente adaptarse a unas nuevas circunstancias y a un nuevo concepto de Universidad, tratando de aprovechar las ventajas y oportunidades que esta nueva realidad ofrece mediante la creación de titulaciones que satisfagan las nuevas demandas de enseñanza universitaria incluyendo las relacionadas con las Titulaciones Propias y de Postgrado, la formación permanente de los titulados universitarios, el desarrollo de programas específicos destinados a colectivos determinados, como los mayores, o de otra serie de programas especiales (Universidad de Oviedo, 2001, pp. 411-412).

¹² Se puede consultar al respecto Mora Ruiz (1989, pp. 151-375) y Albert Verdú (1998a y 1998b, pp. 119-132).

En relación a la composición de la matrícula universitaria, el gráfico 1.6 muestra que para el curso 1999/00, el 53'38% del número de alumnos matriculados, se concentra en los estudios de Licenciatura, el 22'43% en las Diplomaturas, el 14'15% en las Ingenierías y Arquitecturas Técnicas y el 10'04% en Ingenierías y Arquitecturas Superiores.

Gráfico 1.6. Evolución del alumnado matriculado por titulación (1987/88-1999/00)



(1) Cifras estimadas

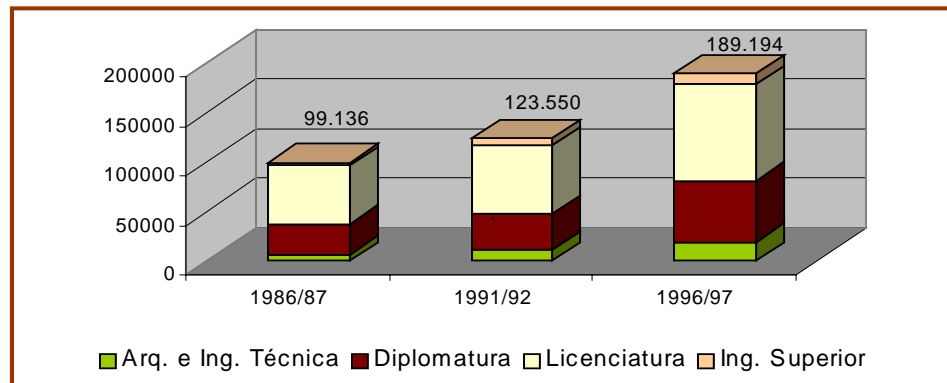
Fuente. Elaboración propia a partir de www.ine.es

En el gráfico 1.6 se puede apreciar que para el período analizado, el número de alumnos matriculados ha crecido en todos los estudios excepto en los de Licenciatura, que ha disminuido en un 3'32%, desde el curso 1997/98, si bien sigue siendo el tipo de estudio más demandado por los alumnos universitarios.

1.3.3.- Titulados universitarios

En el año académico 1996/97 terminaron sus estudios universitarios un total de 189.194 estudiantes, un 90'84% más que diez años atrás. En este sentido, el gráfico 1.7 muestra la evolución creciente habida en los últimos años.

Gráfico 1.7. Evolución del alumnado que terminó sus estudios (1986/87-1996/97)



(1) Cifras estimadas
Fuente. Elaboración propia a partir de www.ine.es

Así pues, en apenas una década el volumen de recursos humanos con título universitario se ha incrementado en casi millón y medio, superando los tres millones de titulados universitarios, en la actualidad.

Algunos de los argumentos que intentan explicar estas elevadas tasas de titulación superior se pueden encontrar en las conclusiones que Albert Verdú (1998b, pp. 128 y 130) realiza en su estudio sobre la demanda de la educación superior en España. Entre otras razones subraya dos:

- ▶ Los individuos utilizan la educación como un arma de defensa ante la incertidumbre que provoca vivir en un país con elevadas tasas de paro.
- ▶ Los mayores diferenciales de ingresos que se obtienen al aumentar los niveles de estudios.

Por otro lado, la realidad constata que las tasas de actividad son muy elevadas en el caso de los universitarios. Según datos de la Encuesta de Población Activa del tercer trimestre de 2000 (Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, 2000, pp. 26-27), las tasas medias anuales de actividad para las personas con enseñanzas universitarias de primer y segundo ciclo, sólo segundo ciclo y equivalentes, y el doctorado universitario fue del 84'5 frente al 62'9 con estudios secundarios; el 39'9 con estudios primarios y, el 18'8 sin estudios.

En resumen, el porcentaje de población que entre 25 y 34 años de edad tiene educación universitaria representa el 21%, siendo la media de los países de la OCDE del 16%. Esta tasa es de las más altas de la Unión Europea junto con los Países Bajos (27%) y muy próxima a la de países como Canadá, Japón y Korea (23%). Ampliando el tramo de edad de 34 a 64 años, la tasa de titulación

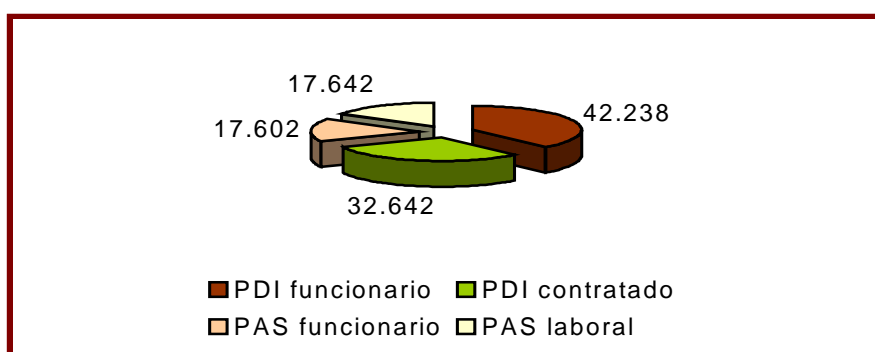
universitaria en España es del 14%, porcentaje que coincide con la media de la OCDE (OECD, 2000, p. 36).

1.3.4.- Recursos humanos

El personal universitario presenta un conjunto de características y problemas comunes, a pesar de sus múltiples categorías y dedicaciones. Aunque no es objeto de este trabajo profundizar en estos aspectos, parece oportuno referirse la estructura general de los recursos humanos que prestan sus servicios en las universidades públicas.

Como se puede apreciar en el gráfico 1.8 el total de recursos humanos es de 110.124, de los cuales el personal docente e investigador (PDI) constituye el 68% y el 32% restante, lo forma el PAS.

Gráfico 1.8. Recursos humanos de las universidades públicas. Curso 1998/99



Fuente. Elaboración propia a partir de Hernández Armenteros y de la Torre (2000, p. 48)

1.3.4.1.- Profesorado universitario

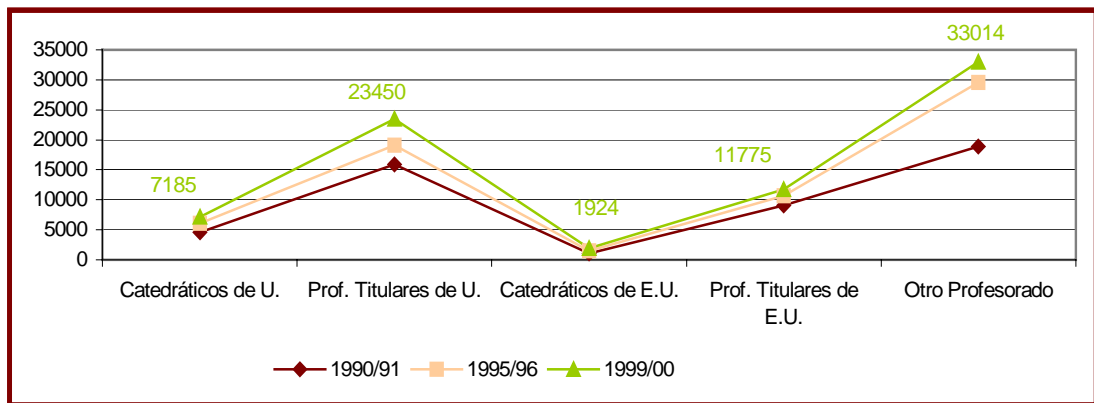
El profesorado ha constituido desde siempre el eje fundamental en el que se sustenta el prestigio de toda institución universitaria. Sus caracteres esenciales son según Del Valle Pascual y Chaves García (2000, p. 115) los siguientes:

- ▶ Multiplicidad y diversidad. La autonomía de las universidades, auspiciada en sus Estatutos y demás normas no estatutarias, ha propiciado la existencia de regímenes particulares del personal docente en cada institución universitaria.

- ▶ Universalidad de funciones. Un conjunto de cometidos complementarios al servicio de la docencia e investigación ha multiplicado las funciones básicas del profesorado.
- ▶ Funcionarización. El personal docente está formado básicamente por funcionarios, si bien la existencia de un porcentaje elevado de personal contratado pone de manifiesto las diferencias cuantitativas y cualitativas de ambos en la vida universitaria.

A estas características se une el aumento de la plantilla requerido por la expansión producida en el sistema de enseñanza superior. De la información que suministra el gráfico 1.9, cabe destacar que si en el curso académico 1990/91, el cuerpo docente estaba integrado por 49.694 personas, las cifras del curso 1999/00 señalan un aumento del 55'65% del profesorado.

Gráfico 1.9. Evolución del profesorado de las universidades públicas



(1) Datos curso 1998/99

Fuente. Elaboración propia a partir de www.mec.es

Como se puede observar en el gráfico, el 42'68% representa el colectivo de profesorado contratado en sus diversas modalidades y el 57'32% es el profesorado funcionario. Ello significa que las premisas de la LRU en su art. 33, que establecía que un 70% del personal docente debía ser funcionario y un 30% contratado, no se han cumplido.

Entre otras razones, Ortega Castro (2000, p. 105) señala la insuficiente financiación para atender las demandas del profesorado funcionario más costoso que el contratado y las previsiones corporativas del propio profesorado contratado, que hacen que sea reacio a que sus plazas salgan a concurso.

No obstante y según determina el art. 48.1 de la LOU, el número total del PDI contratado no podrá superar el cuarenta y nueve por ciento del total, lo que

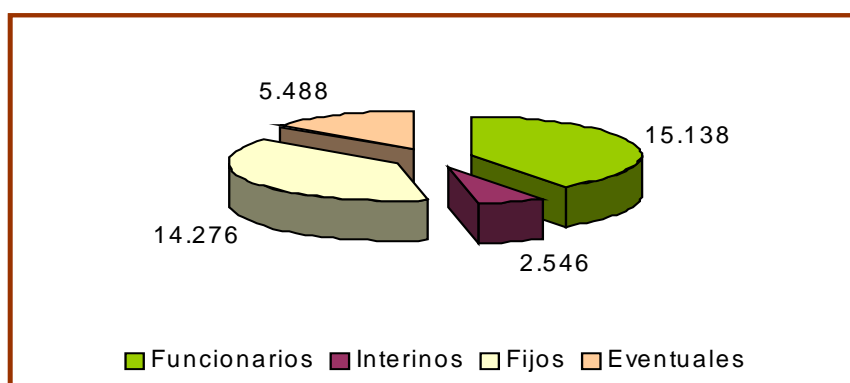
significa que los actuales porcentajes de PDI contratado y funcionario están dentro de los márgenes establecidos por la nueva Ley.

1.3.4.2.- Personal de Administración y Servicios (PAS)

A veces al referirse al personal universitario, el PAS ocupa un segundo plano. Sin embargo, resulta vital en el funcionamiento de la Universidad, tanto para apoyar las tareas de formación e investigación, como en el desarrollo de actividades tales como los procesos de información al público, de matriculación de estudiantes o tramitación de expedientes, entre otros aspectos (Bricall, 2000, p. 170).

El PAS se nutre de personal funcionario y laboral, aunque su peso específico varía según las diferentes universidades. El gráfico 1.10 ilustra la composición del PAS para el curso académico 1998/99. En él se puede observar cómo de su totalidad, el personal funcionario representa el 42'09% y la diferencia, un 57'91%, el personal laboral.

Gráfico 1.10. PAS de las universidades públicas



Fuente. Elaboración propia a partir de Hernández Armenteros y de la Torre (2000, p. 31)

Las diferencias entre ambos colectivos, funcionarios y laborales, se materializan en aspectos tales como la estabilidad y la audiencia del funcionariado; y la flexibilidad en materia de retribuciones, promoción, jornada de trabajo y, la negociación del personal laboral; así como en la estructura retributiva del primero en virtud del Real Decreto 1545/1987, de 11 de diciembre y la del segundo por medio de Convenios propiciados por cada Comunidad autónoma. Los puntos comunes son la definición de sus puestos en las Relaciones de Puestos de Trabajo y su escasa movilidad entre universidades (Bricall, 2000, pp. 185-187).

1.3.5.- Gasto en enseñanza superior¹³

En 1997, la media del gasto por estudiante universitario para los países de la OCDE era de 8.612\$¹⁴, situándose España muy por debajo, con un gasto de 5166\$ (OECD, 2000, p. 94). No obstante, la situación financiera de las instituciones universitarias españolas ha mejorado notablemente, ya que si en 1985 el gasto total en educación superior suponía el 0'6% del PIB, en 1990 se había incrementado al 0'8% y en 1997 representaba el 1'3%, un valor cercano al promedio de la OCDE, tal como muestra el cuadro 1.5.

Cuadro 1.5. Evolución del gasto en enseñanza superior como porcentaje del PIB

	1985		1990			1997	
	Gasto total del sector público y privado en I.E.	Gasto total del sector público y privado en I.E.	Gasto total del sector público y privado en I.E.	Gasto directo del sector público en I.E.	Gasto total del sector público y privado en I.E.	Gasto total del sector público y privado en I.E. más subsidios a las familias	
Alemania	1,0	nd	1,0	1,2	0,6		
Australia	1,7	1,2	1,0	1,7	1,9		
Austria	1,0	nd	1,3	1,5	1,7		
Bélgica (CF)	1,0	nd	0,8	0,9	1,2		
Canadá	2,1	1,8	1,2	2,0	2,2		
Corea	nd	nd	0,5	2,5	2,5		
Dinamarca	1,2	1,3	1,1	1,2	1,8		
España	0,6	0,8	0,9	1,2	1,3		
Estados Unidos	1,9	nd	1,4	2,7	2,9		
Finlandia	1,0	1,2	1,7	1,7	2,0		
Francia	nd	0,9	1,0	1,2	1,2		
Grecia	nd	nd	1,0	1,2	1,2		
Hungría		0,8	0,8	1,0	1,1		
Irlanda	0,9	1,2	1,0	1,4	1,7		
Islandia	nd	0,7	0,7	0,7	1,0		
Italia	0,6	nd	0,6	0,8	0,9		
Japón	0,9	0,9	0,5	1,1	nd		
Luxemburgo	nd	nd	0,1	nd	nd		
México	nd	nd	0,8	1,1	1,2		
Noruega	nd	nd	1,3	1,4	2,1		
Nueva Zelanda	1,6	nd	1,0	nd	nd		
Países Bajos	1,6	nd	1,1	1,2	1,5		
Polonia	nd	nd	1,2	nd	nd		
Portugal	0,6	nd	1,0	1,0	1,1		
Reino Unido	1,1	0,7	0,7	1,0	1,3		
República Checa	nd	nd	0,7	0,8	0,9		
Suecia	1,0	nd	1,6	1,7	2,4		
Suiza	nd	nd	1,1	1,1	1,2		
Turquía	nd	nd	0,8	nd	nd		
Media OCDE	-	-	1,0	1,3	1,5		

nd: no disponible; CF: Comunidad Flamenca; IE: Instituciones Educativas
Fuente. Elaboración propia a partir de Bricall (2000 p. 39) y OECD (2000, p. 56)

De ese gasto el 75% procede de aportaciones públicas y el 25% restante es la aportación privada. En los demás países de la Unión Europea, la aportación pública es mayor y únicamente Italia, Reino Unido e Irlanda presentan unas cifras

¹³ Todos los datos que se incluyen en este apartado están recogidos en OECD (2000).

¹⁴ \$ convertidos usando la paridad del poder de compra.

similares a las españolas, países en los que esta aportación es del 76%, 73% y 72%, respectivamente (OECD, 2000, p. 67).

Las ayudas financieras a los estudiantes representan en 1997 el 10% del gasto público en educación superior, situándose España en este concepto por debajo del resto de países de la Unión Europea, excepto Francia (8%), Portugal (4%) (OECD, 2000, p. 80) y Grecia (2%) (Bricall, 2000, p. 18)¹⁵.

Estas son algunas de las notas que caracterizan el gasto en enseñanza superior en España. Seguidamente, se examinarán y se ampliarán éstos y otros aspectos relacionados con la financiación del sistema universitario.

1.3.6.- Oferta universitaria

En 1987, se inició la reforma de la ordenación académica de la enseñanza universitaria. La nueva estructuración académica, basada en una estructura cíclica, se apoya en dos postulados básicos (Preámbulo del RD 1497/1987, de 27 de noviembre):

1. La obtención de un título oficial tras la superación del primer ciclo y, la posibilidad, al mismo tiempo, de continuar los estudios en un posterior segundo ciclo.
2. La redefinición de los contenidos formativos y exigencias académicas de los planes de estudio.

Michavila Pitarch y Calvo Pérez (1998, p. 58) añaden la consecución de otros objetivos:

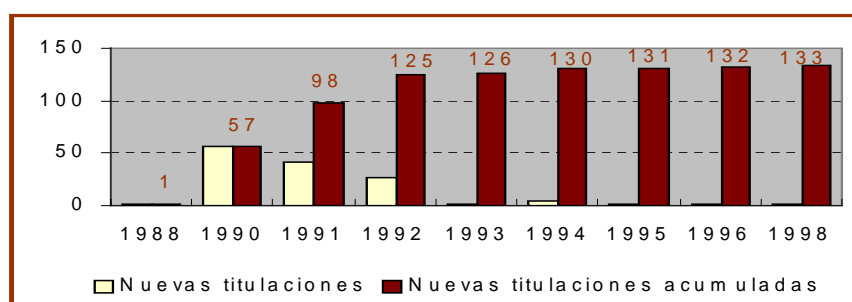
- ▶ Acercar la formación universitaria a la realidad social y a las necesidades profesionales del mundo actual, para que por medio de una oferta amplia y rigurosa de titulaciones académicas, se pudiesen atender las nuevas demandas del mercado de trabajo.
- ▶ Racionalizar la duración de las carreras, disminuyendo la carga lectiva de los planes de estudios y el número de años programados.
- ▶ Concebir una enseñanza más práctica.

¹⁵ Esta cifra corresponde al año 1995.

- Incrementar el conjunto de opciones que se ofrecía al estudiante a la hora de optar, y así diseñar un currículo acorde a sus intereses científicos y culturales.

Sin considerar si estos objetivos se han cumplido o no, es preciso constatar que la oferta universitaria se ha diversificado ampliamente. En el gráfico 1.11 puede verse la sucesiva ampliación de titulaciones universitarias que tuvo lugar tras la reforma de los planes de estudio y, especialmente, entre los años 1990 y 1993 en los cuales las titulaciones de nueva creación pasaron de 57 a 126.

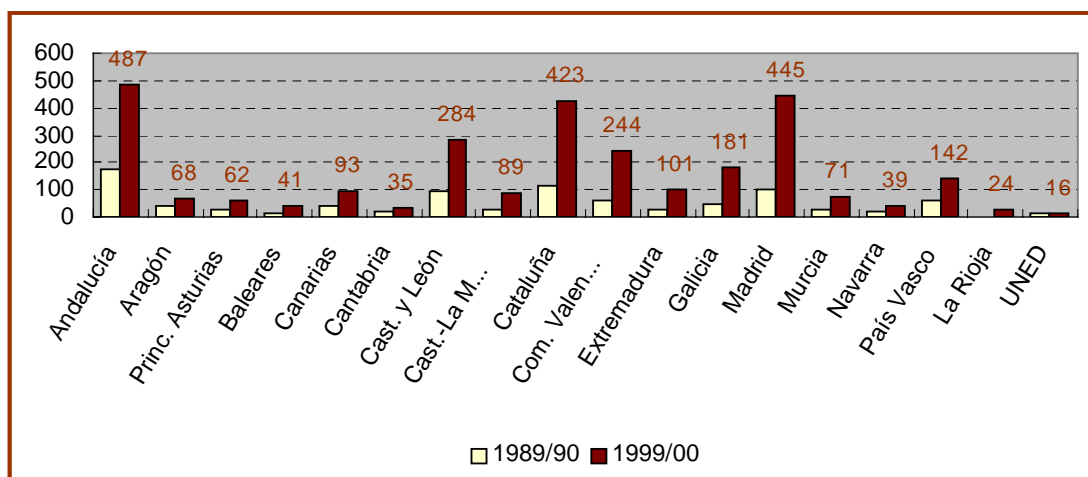
Gráfico 1.11. Evolución del n.º de titulaciones reformadas y de nueva creación



Fuente. Elaboración propia a partir de Peiró Silla y Pérez García (1999, p. 64)

Asimismo, si se observa el gráfico 1.12 se reafirma el notable crecimiento experimentado en el número de enseñanzas impartidas por las CC.AA. tras la reforma.

Gráfico 1.12. N.º de enseñanzas impartidas por las CC.AA.



Fuente. Elaboración propia a partir de Peiró Silla y Pérez García (1999, p. 65)

De Luxán (1998, pp. 292-294) caracteriza los títulos que en la actualidad otorga la Universidad a través de las siguientes notas:

- ▶ El catálogo de titulaciones oficiales que la Universidad ofrece a los que demandan matricularse en primer curso, en 1998, se compone de 133 títulos diferentes. Una parte de ellos están ligados al conocimiento de una rama de la ciencia; otros a profesiones reguladas, algunos a espacios de actividad laboral y un último grupo minoritario a un contenido de formación generalista.
- ▶ La estructura interna de las titulaciones parte de un complicado mecanismo, creado para incorporar flexibilidad, que distingue junto al núcleo de asignaturas troncales, otras igualmente obligatorias, optativas y de libre configuración.
- ▶ Los títulos propios (master, especialista y experto, entre otros) son ofrecidos a los titulados con los mismos o similares recursos humanos y materiales que en los títulos oficiales, pero en régimen de mercado tanto en lo que se refiere a las retribuciones de los docentes como a los precios.

Asimismo, la oferta universitaria se está adaptando a la nueva era de la información y en este sentido, la Universidad Oberta de Cataluña se ha convertido en una institución universitaria no presencial que ofrece la posibilidad a sus alumnos de cursar hasta un total de 10 titulaciones oficiales¹⁶ sin necesidad de acudir a las aulas. Esta nueva realidad es ya contemplada en la LOU que distingue en su art. 4.3 la modalidad presencial y no presencial de las universidades a la hora de impartir enseñanzas conducentes a la obtención de títulos de carácter oficial y validez en todo el territorio nacional.

1.3.7.- Investigación

La investigación es, junto con la docencia y el estudio, una de las actividades por medio de las cuales se materializa el servicio público de la educación superior. Así lo recogía la LRU, la cual junto con la Ley 13/1986, de 14 de abril, de Fomento y Coordinación General de la Investigación Científica y Técnica o Ley de la Ciencia sentaron las bases para que la investigación se reconozca como una de las actividades básicas del personal universitario, se

¹⁶ Al respecto puede consultarse <http://www.uoc.es>

organice en departamentos y se rija atendiendo a criterios de calidad investigadora (Bricall, 2000, p. 22). Igualmente, la LOU corrobora en su art. 39.1, la función esencial de la investigación como fundamento de la docencia, medio para el progreso de la comunidad y soporte de la transferencia social del conocimiento.

Básicamente, la financiación de la investigación en la Universidad española procede fundamentalmente de la Administración pública. Como se puede observar en el cuadro 1.6 la aportación de las empresas y de las instituciones privadas sin ánimo de lucro apenas si representa el 8'71%.

Cuadro 1.6. Gastos internos en I+D por origen de fondos y sector de ejecución. Año 1999 (miles de euros)

	Total	Administración pública	Enseñanza superior	Empresas y IPSFL ⁽¹⁾	Extranjero
Total	4.995.358'24	2.038.828'54	195.891'65	2.479.942'37	280.695'68
Administración pública	843.260'51	705.813'77	2.476'82	63.872'89	71.097'03
Enseñanza superior	1.504.600'83	1.096.353'21	189.334'69	131.086'77	87.826'16
Empresas	2.597.097'39	222.384'76	3.818'31	2.253.429'86	117.464'46
IPSFL	50.399'51	14.276'80	261'83	31.552'85	4.308'03

(1) IPSFL: Instituciones privadas sin ánimo de lucro
Fuente. Elaboración propia a partir de www.ine.es

Asimismo, el gasto en I+D ejecutado por las universidades es de 1.504.600'83 miles de euros, lo que representa el 0'27% del PIB frente al 0'17% del año 1990, tal como muestra el cuadro 1.7.

Cuadro 1.7. Gastos internos totales en actividades de I+D en relación al PIB, por sector de ejecución

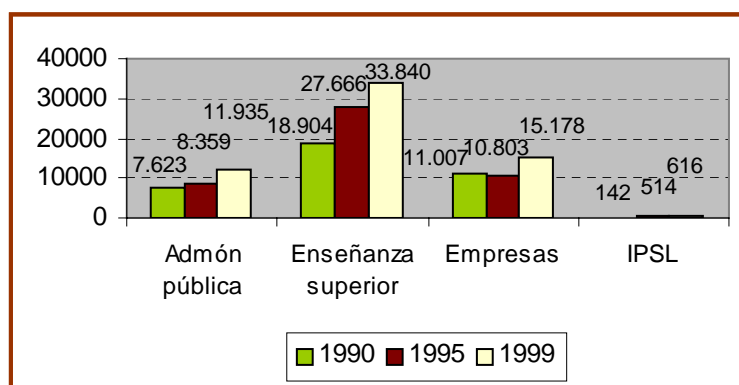
Años	PIB ⁽¹⁾ (precios de mercado)	Gastos en I+D como porcentaje del PIB					Gastos internos totales en I+D ⁽³⁾
		Total	Admón. pública	Enseñanza superior	Empresas	IPSL ⁽²⁾	
1990	301.378'72	0'85	0'18	0'17	0'49	0'01	2.559
1991	330.119'72	0'87	0'19	0'19	0'49	0'00	2.881
1992	355.228'20	0'91	0'18	0'26	0'46	0'01	3.245
1993	366.332'50	0'91	0'18	0'28	0'44	0'01	3.350
1994	389.390'93	0'85	0'17	0'27	0'40	0'01	3.511
1995	437.787'43	0'81	0'15	0'26	0'39	0'01	3.550
1996	464.251'20	0'83	0'15	0'27	0'40	0'01	3.853
1997	493.187'53	0'82	0'14	0'27	0'40	0'01	4.039
1998	526.158'45	0'90	0'15	0'27	0'47	0'01	4.715
1999	563.108'68	0'89	0'15	0'27	0'46	0'01	4.995

(1) y (3): millones de euros corrientes

(2) IPSL: Instituciones privadas sin ánimo de lucro
Fuente. Elaboración propia a partir de www.ine.es

En relación al número de investigadores -en términos de equivalencia a dedicación plena- éstos han experimentado un importante crecimiento al pasar de 18.904 en el año 1990 a 33.840 en el año 1999, según refleja el gráfico 1.13.

Gráfico 1.13. Investigadores por sector de ejecución y años



Fuente. Elaboración propia a partir de www.ine.es

Pese a la evolución favorable de todas estas variables, la situación de la Universidad española en materia de investigación es bastante diferente a la de la mayoría de los países más avanzados en términos de su participación en el PIB. En el año 1998, el gasto interno total como porcentaje del PIB a precios de mercado se sitúa en España por debajo de la media de los países de la UE y el porcentaje de personal I+D con dedicación plena es cuatro puntos inferior en relación a la UE para 1997, tal como se puede observar en el cuadro 1.8.

Cuadro 1.8. Indicadores de recursos destinados a I+D

	Gastos internos totales*100/PIB precios mercado 1998	Personal I+D (EDP)*1000/Población activa 1997
ESPAÑA	0'90	5'4
OCDE	1'81	9'5

Fuente. www.ine.es

En este marco, se han desarrollado modelos muy diferentes de investigación universitaria cuyos frutos también han sido muy diversos según la institución universitaria. Chaves García y Arias Rodríguez (1998, pp. 197-198) señalan como características de la investigación universitaria española el predominio de la investigación básica sobre la aplicada; la baja productividad, si se mide en términos de patentes; la escasa utilidad de las tesis doctorales en términos de innovación tecnológica o de impacto en sectores estratégicos; y la existencia de múltiples publicaciones que necesitan el filtro de índices bibliométricos.

Algunas de las medidas propuestas para mejorar la situación de la investigación universitaria se orientan hacia la reestructuración orgánica, la planificación y estrategia de mercado, la flexibilización de la gestión y la política de

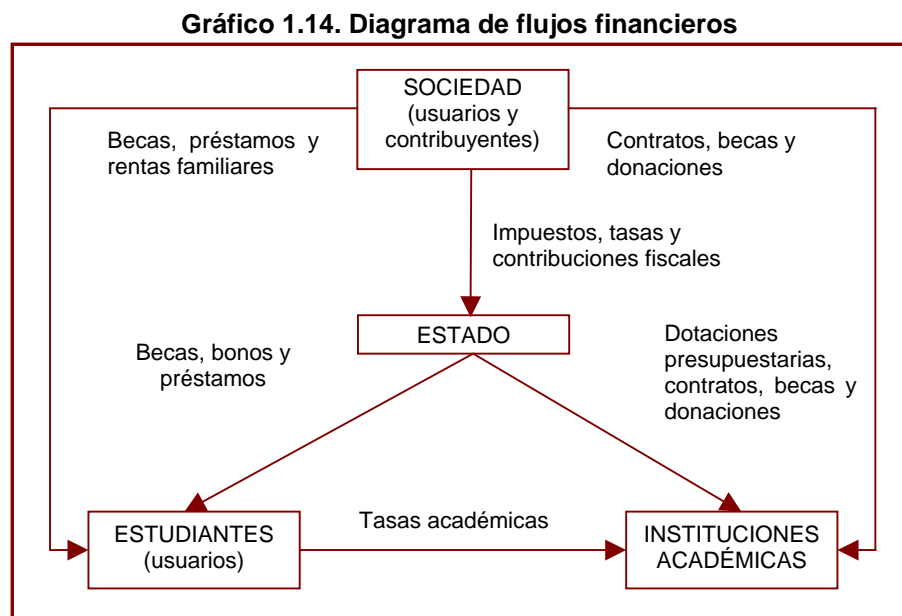
financiación (Chaves García y Arias Rodríguez, 1998, pp. 202-205), aspecto éste último del que nos ocuparemos a continuación.

1.4.- LA FINANCIACIÓN DEL SISTEMA UNIVERSITARIO

La estructura y características propias de cada sistema de educación superior condicionan su financiación, no existiendo una respuesta única a cuál es la vía más adecuada para financiar las universidades (Villarreal Rodríguez, 1998, p. 159).

Así pues, el hecho de que un sistema de educación superior sea mayoritariamente público o privado, sea un sistema de élite o de masas o descansa íntegra o parcialmente en un sistema universitario resultará determinante para definir la asignación de los recursos y las fórmulas de financiación a los estudiantes y a las propias instituciones.

Como paso previo al estudio de las diversas opciones de financiación, se presenta el gráfico 1.14 que relaciona los actores que intervienen en el proceso de financiación de la educación superior, con los flujos financieros establecidos entre ellos.



Fuente. Moreno Becerra (1998, p. 150)

Como puede apreciarse en el diagrama, cuatro son los principales actores del sistema de financiación, la sociedad, que puede considerarse tanto en términos de usuario como de contribuyente; los estudiantes, como usuarios directos de la

docencia tradicional; las instituciones académicas y el Estado. El gráfico 1.14 pone de relieve que la única fuente de financiación y la que tiene en sus manos la posibilidad de organizar y financiar la educación superior es la sociedad (Moreno Becerra, 1998, p. 152).

Asimismo, entre los actores que intervienen en el sistema, se establecen mecanismos de financiación que, como ya se anticipaba, pueden clasificarse en dos categorías, personales e institucionales, si bien combinados de muy diversas formas y atendiendo a diversos criterios. Son entre otros, los que ilustra el gráfico anterior y que se pasan a analizar a continuación.

1.4.1.- Instrumentos de financiación personal e institucional

El conjunto de instrumentos de financiación de la educación superior es muy extenso y variado; no obstante, todos ellos se clasifican en fórmulas de financiación a los individuos o a las instituciones académicas.

1.4.1.1.- Fórmulas de financiación a los estudiantes

Entre las seis opciones que se revisan en este apartado, dos se pueden considerar como instrumentos de financiación tradicionales (tasas académicas y becas) y cuatro de ellos como nuevos instrumentos de ayuda a los estudiantes (préstamos-renta, impuesto sobre titulados, aportaciones diferidas y deducciones fiscales).

▶▶ Tasas académicas

Los estudiantes pagan tasas académicas que pueden cubrir parte o la totalidad del coste de las enseñanzas universitarias. El porcentaje que dichas tasas representen sobre el total de costes de la educación superior determinará el sistema de financiación de cada institución.

La financiación mediante el cobro de tasas académicas o precios de las enseñanzas universitarias constituye la segunda fuente de importancia de las

universidades públicas y la primera de las privadas y aunque el pago de las tasas académicas no es una regla universal aplicable a todos los países de la OCDE, la mayor parte de ellos mantiene alguna forma de aportación directa de los estudiantes a la financiación (Villarreal Rodríguez, 1998, p. 164). En los últimos diez años, el panorama de la financiación ha sufrido cambios apreciables en relación a las tasas académicas, posicionándose respecto a éstas los países desarrollados tal como muestra el cuadro 1.9.

Cuadro 1.9. Situación actual de las tasas académicas

ESTADOS UNIDOS CANADÁ	Sistema de financiación mixto consolidado al incrementarse, en términos reales, las tasas académicas
AUSTRALIA NUEVA ZELANDA REINO UNIDO	Reforma drástica en la política de gratuidad de tasas a sus estudiantes al introducir contribuciones superiores a los 1.600\$ al año
HOLANDA ITALIA	Incremento simultáneo del sistema de ayudas a los estudiantes y de los precios públicos
JAPÓN Y KOREA	Estabilidad de las tasas elevadas
BÉLGICA ESPAÑA SUIZA	Estabilidad de las tasas moderadas
GRECIA AUSTRIA ALEMANIA	Estabilidad en la política de gratuidad total de las matrículas universitarias

Fuente. Elaboración propia a partir de Bricall (2000, pp. 146-147)

Numerosos estudios han analizado en detalle el impacto de los cambios en los precios sobre la demanda de estudios universitarios y aunque los resultados son diferentes según el país donde se realizan, resulta innegable que, a través de las políticas de precios, los poderes públicos pueden ejecutar actuaciones que faciliten el acceso y/o la permanencia de ciertos grupos de usuarios que, de no proceder así, probablemente verían mermadas sus posibilidades de satisfacer la demanda de dichos servicios (Hernández Armenteros y Valverde Peña, 1997, p. 11).

Concretando al caso español, el traspaso de competencias en materia de educación superior a las administraciones educativas de las CC.AA. ha favorecido la diversificación y ampliación de la estructura de precios públicos aplicables a los servicios educativos.

Esta diversidad viene motivada por la introducción de grados de experimentalidad en las titulaciones y por la existencia de un intervalo de precios, que fija el valor máximo y mínimo, donde cada Comunidad autónoma puede situar el valor del crédito académico -en enseñanzas renovadas- o el importe global de la matrícula -en enseñanzas no renovadas- con validez para la primera demanda de matrícula (Hernández Armenteros y Valverde Peña, 1997, p. 10). En definitiva, se

aprecia un alto grado de heterogeneidad en la participación del estudiante en la financiación de la educación superior por los motivos antes comentados.

Simultáneamente, es opinión generalizada y contrastada que las tasas han perdido peso en el volumen total de los fondos empleados en la financiación global del sistema universitario público español, fijándose una participación en torno al 20% en relación al total del presupuesto universitario.

Con independencia de la aportación realizada por los estudiantes, Hernández Armenteros y Valverde Peña (1997, p. 47) apuntan que los usuarios del sistema universitario deben encontrar suficientes mecanismos de financiación pública y/o privada con garantías públicas para que nunca puedan lastrar el desarrollo social y económico que la educación ofrece al individuo. A continuación, se exponen algunas de estas fórmulas de financiación, entre otras, becas, préstamos-renta, impuesto sobre titulados, aportaciones diferidas y deducciones fiscales.

►► **Becas**

En los países de la Unión Europea conviven políticas de becas muy diversas. Mientras que en Reino Unido, Holanda y los países nórdicos, al menos el 75% de los estudiantes recibe alguna clase de ayuda financiera, en el extremo opuesto se sitúan, Francia, España y Portugal, en los cuales los porcentajes de becarios son del 21%, 17% y 16%, respectivamente. Un porcentaje del 3% convierte a Italia y a Grecia en los países mediterráneos con una política de becas más débil, si bien presentan las tasas de matriculación más bajas (Bricall, 2000, p. 151).

Por su parte, el modelo americano ofrece a más del 50% de los estudiantes ayudas que permiten, en general cubrir los costes directos e indirectos de sus estudios. Finalmente, los sistemas australiano y neozelandés combinan las fórmulas de becas y préstamos para proporcionar ayudas a los estudiantes (Bricall, 2000, pp. 151-152).

En España, como ya se ha avanzado, el programa de ayudas constituye uno de los puntos más débiles de la actual política universitaria. De hecho, las limitaciones de la política de becas en nuestro país no son únicamente cuantitativas. Bricall (2000, pp. 152-153) señala, entre otras, las siguientes:

- ▶▶ El incumplimiento de los requisitos académicos conduce a los estudiantes de los tramos de renta más baja a la pérdida de su beca.
- ▶▶ Las ayudas compensatorias no cubren ni tan siquiera el 50% del coste de oportunidad de estudiar.
- ▶▶ Las ayudas por cambio de residencia, dado su escaso importe, impiden al estudiante ejercer su derecho de elección de centro y limitar el alcance práctico de las medidas de ampliación del distrito compartido.

Así pues se hace necesario una modificación considerable del actual sistema de asignación de ayudas y su diversificación. Mora Ruiz (1996, p. 258) propone, tras un pormenorizado estudio acerca de la equidad en el acceso a la educación superior, diseñar nuevos mecanismos de concesión de ayudas centrados en dos aspectos:

- ▶▶ La mejora de los criterios de concesión de ayudas de modo que se beneficien únicamente aquellos que realmente lo necesiten.
- ▶▶ Nuevas posibilidades y tipos de ayudas adaptadas a cada situación personal.

▶▶ **Nuevos instrumentos de financiación**

Además de los tradicionales instrumentos de ayuda a los estudiantes surgen otros nuevos que combinando las apropiadas dosis de eficiencia y equidad pueden contribuir a solucionar los problemas financieros que se originan y posibilitar el acceso a la educación superior de quienes estén capacitados para ello (Díaz Malledo y Moreno Becerra, 1998, p. 65). Son los préstamos renta, el impuesto sobre los titulados superiores y las aportaciones diferidas. El cuadro 1.10 recoge un resumen de las principales características de cada uno de ellos, así como sus ventajas e inconvenientes.

Cuadro 1.10. Nuevos instrumentos de ayuda a los estudiantes

CONCEPTO	VENTAJAS	INCONVENIENTES
<p>Préstamos-renta Contrato de préstamo por el cual el estudiante (prestatario) percibe una cantidad que reembolsará cada año en función de su capacidad de pago o ingresos percibidos El porcentaje anual a devolver dependerá de: a) el nivel de renta percibida b) el total de deuda incurrida</p>	<ul style="list-style-type: none"> » Fomentar el sentido más previsor en los estudiantes y un uso más racional de los recursos destinados a su escolarización » Mitigar las imperfecciones de los mercados de capitales, al añadir oportunidades de financiación a quienes no dispongan de fondos suficientes » Autofinanciación a L/P pues las devoluciones de los antiguos préstamos harán posible la concesión de otros nuevos 	<ul style="list-style-type: none"> » Coste elevado de aplicación ya que se necesitan abundantes medios para iniciarlo y sostenerlo mientras llegan los reembolsos » Seguimiento individualizado de la situación financiera de los prestatarios » Plazo medio de recuperación del préstamo en torno a los 25-30 años » Barreras psicológicas en los individuos de origen social más modesto ("agobio de la deuda") » Eliminación del incentivo, en el caso de que la instauración de un sistema de préstamos-renta se acompañe de una subida drástica de las tasas
<p>Impuesto sobre titulados superiores Sobreimpuesto o exacción proporcional a los ingresos del estudiante, siempre que estos superen un umbral mínimo, devengado durante toda su vida laboral El impuesto recae incluso sobre quienes habiendo pasado por la educación superior no hubieran llegado a obtener el correspondiente título</p>	<ul style="list-style-type: none"> » Instrumento fácil de aplicar ya que descansa sobre el impuesto sobre la renta, la cual tiene una larga tradición en los países avanzados » Bajo coste de puesta en práctica, tanto en términos individuales como sociales » Elevado potencial recaudatorio a L/P, que repercutirá en la disponibilidad de mayores recursos para la educación superior » Impuesto progresivo por niveles de renta 	<ul style="list-style-type: none"> » Carácter obligatorio para cuantos hubieran accedido a la educación superior » Se plantea si el impuesto sería aplicable a partir de una fecha concreta a los nuevos titulados o a todos los que tuviesen un título superior » Los individuos de más éxito económico contribuirían con elevadas cantidades, que no guardarían proporción alguna con el coste que la educación superior les supuso » Este impuesto proporciona recursos en el L/P » Los recursos generados vía impuesto no tendrán porqué canalizarse hacia la educación superior. Por tratarse de un impuesto, los recursos obtenidos no deben afectarse a un gasto específico como es la educación superior
<p>Aportaciones diferidas Aportaciones obligatorias de los titulados, con un tope máximo equivalente al coste total medio de la enseñanza recibida o a algún porcentaje de dicho coste</p>	<ul style="list-style-type: none"> » Limitación temporal o cuantitativa de las aportaciones » Relación directa entre la cantidad aportada y el coste de utilización por el usuario del sistema de educación superior » Los individuos de más éxito económico efectuarán su aportación a un ritmo más rápido, pero no contribuirán con cantidades mayores » Se repercute sobre los usuarios más fácilmente una mayor proporción del coste real de la educación superior 	<ul style="list-style-type: none"> » Obligatoriedad del instrumento » A C/P no se producen los recursos necesarios para mejorar la financiación de la educación superior
<p>Deducciones fiscales por gastos en educación Caso particular de los incentivos fiscales</p>	<ul style="list-style-type: none"> » La flexibilidad para el beneficiario en cuanto que es él quien determina la duración de la actividad y el uso de una amplia gama de instrumentos » Aplicación automática, sin necesidad de que el interesado lo solicite » Facilitan la descentralización de algunos procesos de toma de decisiones » Su administración resulta más barata 	<ul style="list-style-type: none"> » Aumentan la complejidad de las declaraciones tributarias para el contribuyente » Dificultan la gestión de la Admón. » Su eficacia y los efectos secundarios que producen son difíciles de evaluar » Puede utilizarse fácilmente como mecanismos de elusión » Resultan inadecuados para políticas sociales como la reducción de la pobreza » Son regresivos » Oscurecen las diferencias entre recaudación real y potencial

Fuente. Elaboración propia a partir de Díaz Malledo y Moreno Becerra (1998, pp. 65-69)

De la lectura del cuadro 1.10 se puede destacar que los tres primeros instrumentos de financiación tienen en común su devolución o aportación de las pertinentes cantidades en función de la renta futura mientras que el cuarto instrumento se enmarca dentro del concepto general de incentivos fiscales, del que no son más que un caso particular.

Estos y otros instrumentos han sido puestos en marcha en algunos de los países de la OCDE. Así, en el cuadro 1.11 se ponen de relieve, las diferentes ayudas que algunos de los países miembros de la OCDE ofrecen a los estudiantes en la actualidad.

Cuadro 1.11. Clases de ayudas públicas disponibles para la educación superior

<ul style="list-style-type: none"> ● Este tipo de ayudas existe ■ Este tipo de ayudas no existe 	Australia	Canadá	República Checa	Dinamarca	Finlandia	Francia	Alemania	Irlanda	Italia	Países Bajos	Noruega	Nueva Zelanda	Polonia	Suecia	Suiza	Reino Unido
Becas y ayudas similares																
Derechos de matrícula	●	■	■	■	■	●	■	●	●	■	■	■	●	■	■	●
Fines generales	●	●	■	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
Ayudas específicas en metálico o en especie																
Alojamiento	■	●	■	■	●	■	●	■	●	■	●	■	■	■	■	●
Transporte	■	■	■	■	●	■	●	■	■	■	●	●	■	■	■	●
Gastos médicos	■	■	●	■	■	■	●	■	■	■	●	●	■	■	●	●
Libros y material de oficina	■	■	■	■	■	■	●	■	■	■	●	●	■	■	■	■
Ayudas para fines sociales y de recreo	■	■	■	■	■	■	●	■	■	■	●	●	■	■	■	■
Otras ayudas específicas	■	■	■	■	●	■	●	■	●	■	●	●	■	■	■	■
Ayudas para estudiar en el extranjero, incluidas las tasas	■	■	■	■	●	■	●	■	●	■	●	●	■	●	●	■
Deducciones familiares o por hijos de carácter eventual																
	■	■	●	■	■	●	●	●	■	■	■	■	■	■	●	●
Préstamos públicos																
Préstamos que cubren únicamente las tasas	●	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	●	■	■	■	■
Préstamos para fines generales	■	●	■	●	■	■	●	■	●	●	●	●	■	●	●	●
Ayudas y avales estatales para préstamos proporcionados por instituciones financieras privadas	●	●	■	■	●	■	●	■	●	■	■	■	■	■	●	■
Deducciones en la cuota impositiva																
	●	●	●	■	●	●	●	■	●	■	■	■	●	■	●	■

Fuente. OECD (2000, p. 72)

Como se puede observar son muchos los mecanismos de financiación utilizados en los países mencionados, los cuales suelen combinar las diferentes ayudas ofrecidas a los estudiantes y a sus familias, que en su mayor parte se conceden bajo la forma de becas y préstamos.

1.4.1.2.- Fórmulas de financiación institucionales

El origen de los fondos utilizados en la financiación de las universidades está sujeto, en gran medida, a la titularidad de las mismas. Las universidades y centros privados se financian con las aportaciones que realiza el alumnado a través de los precios públicos. Sin embargo, el grueso de la financiación de las universidades públicas procede de las aportaciones públicas que en España representan el 75% de los recursos destinados a financiar la educación superior. Estas cifras apenas si se alejan de la media de los países de la OCDE pues los recursos públicos representan el 77% (OECD, 2000, p. 67).

No es ésta la única fuente de financiación de que disponen las universidades. Si se examina su estructura de ingresos, se comprueba que una parte de los fondos se originan en los precios públicos o tasas, ya mencionadas, y en un conjunto de recursos procedentes de la explotación de su patrimonio y cualquier otra actividad económica que desarrollen o autofinanciación.

En el apartado anterior, ya se ha comentado una de las fuentes de financiación privadas, las tasas, de ahí que ahora centremos nuestra atención en los fondos públicos y en la autofinanciación.

▶▶ Fondos públicos

Los actuales sistemas públicos de financiación directa a las universidades presentan algunas de las siguientes características (Bricall, 2000, pp. 159-160):

- ▶▶ La subvención se calcula, en la mayor parte de los sistemas, en función de los inputs de enseñanza (estudiantes matriculados, profesores y titulaciones, entre otros) y de los outputs o resultados de la misma (número de graduados, producción científica de los departamentos).
- ▶▶ La asignación de los fondos se establece en base a criterios objetivos y generales o asignación normativa y, a partir de los gastos justificados por las instituciones o asignación de reembolso.
- ▶▶ La financiación se atribuye con libertad en su asignación al gasto o bien tiene unos usos específicos y limitados.

En la mayoría de los sistemas universitarios, la subvención pública constituye su principal fuente de financiación. Estas subvenciones son, en muchos de estos sistemas, de tipo normativo, se calculan en base a una combinación de inputs y outputs, y se asignan globalmente en función de las distribuidas en años anteriores. Ello ha dado lugar a los denominados modelos incrementalistas (Bricall, 2000, pp. 156 y 160).

La aplicación de estos modelos viene acompañada de importantes desequilibrios en la financiación de las universidades, resultando muy difícil la justificación de los gastos por estas instituciones (Villarreal Rodríguez, 1998, p. 163) y causando problemas de descrédito o de búsqueda de objetivos netamente políticos (Bricall, 2000, p. 156).

Para paliar las deficiencias de estos sistemas de financiación tradicionales, se han buscado diversas fórmulas tales como la presupuestación sobre base cero, en los años sesenta, y, más recientemente, en la década de los noventa, los denominados “contratos-programas” y el empleo de sistemas de indicadores de rendimiento.

Centrándonos en estos dos últimos y, comenzando por el primero de ellos, los *contratos-programas*, resulta preciso señalar que están orientados al logro de unos objetivos de calidad al condicionar la obtención de la subvención pública a estos últimos.

Además, los *contratos-programa* pueden contribuir a mejorar las desigualdades territoriales si se utilizan en la distribución de fondos de compensación interterritorial (Calero Martínez, 1998, p. 99).

En España, el Gobierno de Canarias y sus universidades establecieron un *contrato-programa* para el período 1996-98, por el cual la financiación de estas instituciones quedó condicionada al compromiso de varias áreas, que abarcaban desde titulaciones, calidad de la docencia universitaria, investigación, equidad en el sistema educativo, hasta personal y racionalización de la gestión universitaria (Arias Rodríguez, 1997, pp. 120-121).

Puesto que se trata de una experiencia novedosa, González de la Fe (1997, p. 82) afirma que el principal criterio para evaluar el éxito de este primer *contrato-programa* es la estabilidad del nuevo marco de relaciones entre el Gobierno

Autónomo y la Universidad, basado en el consenso sobre los objetivos a alcanzar y los medios para hacerlo.

Otras experiencias en este ámbito, se están desarrollando en la Universidad Politécnica de Cataluña que, en julio de 1997, firmó un contrato-programa para el período 1997-2000 con la Generalidad de Cataluña. Este contrato establece un acuerdo entre ambas partes en materia de objetivos y finalidades y fija un nuevo modelo de relación y financiación en dicha institución basado en el logro de objetivos de calidad al servicio de la sociedad (Vilalta i Verdú, 1998, pp. 67-68).

En relación a los sistemas de indicadores de rendimiento en la financiación, su puesta en práctica se argumenta en la necesidad del gobierno de justificar el destino de los recursos públicos asignados a la educación superior.

Mora Ruiz (1999b, p. 25) defiende la postura de que si se desean introducir cambios en los mecanismos de asignación de recursos con el objetivo de mejorar la equidad en el reparto de los fondos públicos y estimular la eficacia, será necesario disponer de un sistema de indicadores de rendimiento.

El desarrollo y utilización de estos indicadores dependerá del origen y de la forma adoptada por la financiación, dependiendo el papel de éstos de cómo estén organizados los sistemas universitarios y de los instrumentos de financiación empleados (Villarreal Rodríguez, 1999, pp. 70 y 71).

En el marco de los países de la OCDE, Reino Unido y Estados Unidos han sido dos de los países que más esfuerzos han realizado para desarrollar un sistema de indicadores de rendimiento ligados a la financiación¹⁷.

En España, el Consejo de Coordinación Universitaria está diseñando un catálogo nacional de indicadores. Su objetivo es definir y proponer unos indicadores comunes para todo el sistema universitario español, capaces de proporcionar información cuantitativa sobre las universidades, que sea útil tanto a los gestores de las propias instituciones como a sus usuarios.

De ponerse en marcha este sistema, la financiación de la educación superior podrá vincularse, directa o indirectamente, a través de este conjunto de indicadores, que serán objeto de estudio en el capítulo siguiente. No obstante, en nuestro país ya existen universidades que están obteniendo financiación por medio de la

¹⁷ Al respecto puede consultarse Mora Ruiz (1999b, pp. 32-37).

definición de indicadores de rendimiento y la obtención de determinados objetivos. Es el caso de la Universidad Politécnica de Cataluña que ha llegado a un acuerdo con la administración educativa de la Generalidad en esta materia (Michavila Pitarch y Calvo Pérez, 1998, p. 306).

►► **Autofinanciación**

La autofinanciación de las universidades no comprende únicamente el cobro de las tasas a los estudiantes sino los ingresos procedentes de diversos tipos de servicios prestados así como los contratos de investigación y desarrollo con empresas e industrias. En definitiva, los recursos propios derivados de la venta de bienes y servicios prestados a las diferentes organizaciones económicas y sociales (Michavila Pitarch y Calvo Pérez, 1998, p. 304).

Así pues, las universidades se autofinancian con financiación propia, básicamente, ingresos patrimoniales, y financiación privada, procedente de la enseñanza, prestación de servicios y préstamos, entre otros.

Los ingresos patrimoniales hacen referencia a los ingresos financieros (intereses de depósitos, dividendos y participaciones en beneficios de empresas universitarias), los arrendamientos de inmuebles, las ventas de libros por los servicios de publicaciones o editoriales de las universidades y los derivados de la utilización del dominio público universitario.

En el sistema universitario español, los ingresos patrimoniales apenas si representan el 0'63%¹⁸ del total de ingresos, lo que significa que la autofinanciación es, en gran medida, privada.

Situándonos en un contexto más amplio, el de la OCDE, se observa que un 23% de los recursos que se utilizan en las instituciones de educación superior tienen una procedencia privada. España está muy próxima a esta situación ya que la aportación privada es del 25%. De hecho, en el período transcurrido entre 1990 y 1996, los fondos privados se han incrementado en un 201% para poder alcanzar el porcentaje anterior. La evolución ha sido similar o superior en países como Australia y Hungría en los cuales el crecimiento ha sido, respectivamente, del 190% y 235% (OECD, 2000, p. 58).

¹⁸ Dato tomado de Hernández Armenteros y de la Torre Calahorra (2000, p. 32).

La OCDE (OECD, 2000, p. 64) explica este incremento del gasto privado en la educación superior por medio de alguno de los factores siguientes:

- ▶ Un incremento en las matriculaciones.
- ▶ Un incremento en las tasas.
- ▶ Un incremento del coste de los bienes y servicios vinculados a la educación superior.

La necesidad de aumentar el peso de la autofinanciación en las universidades fue puesto de manifiesto en el Informe de Financiación elaborado por el Consejo de Coordinación Universitaria en 1995 para la universidad española. Este informe además de fijar los objetivos del sistema universitario en cuanto a su estructura y crecimiento, establecía el volumen de recursos financieros públicos y privados que habrían de destinarse a la educación superior, así como los instrumentos específicos para canalizar la financiación pública (Villarreal Rodríguez, 1998, p. 160).

En un horizonte temporal de diez años, el Informe propone que el 25% del presupuesto, incluyendo las tasas de matrícula, proceda de la autofinanciación. Lo que se pretende es un aumento del peso del sector privado en la financiación de las universidades, tratando de equilibrar el esfuerzo privado con el público, principal fuente de financiación.

1.4.2.- Perspectivas de futuro en la financiación de la educación superior

Hasta ahora se ha planteado la situación de la financiación de las instituciones de educación superior, avanzando algunas posibles tendencias futuras. Si se profundiza en este último aspecto, se hallan muy diversas propuestas, entre las cuales cabe destacar la “*Declaración Mundial sobre la educación superior en el siglo XXI: visión y acción*”, amparada por la Conferencia Mundial de la Educación Superior.

En su art. 14 establece que la educación superior necesita recursos públicos y privados para su financiación, otorgando al Estado una función básica en la misma y buscando la sensibilización y la participación de la sociedad en su conjunto pues en ella repercute el desarrollo económico, social y cultural que la educación

superior promueve. Al mismo tiempo, esta Declaración pone de relieve que la diversificación de las fuentes de financiación refleja el apoyo que la sociedad presta a la educación superior y que debe seguir prestando para poder garantizar el desarrollo de este tipo de enseñanza, aumentar su eficacia y mantener su calidad y pertinencia (UNESCO, 1998, p. 13).

Así pues, la responsabilidad de la sociedad en la financiación de la educación superior queda patente en esta declaración la cual define como actores de la misma un extenso abanico que abarca desde los sectores público y privado de la economía, los parlamentos, los medios de comunicación, las organizaciones gubernamentales y no gubernamentales, los estudiantes, las familias y demás agentes sociales.

Asimismo, el modelo de financiación que adopten las universidades va a depender de la prioridad que se desee dar a los objetivos siguientes (Bricall, 2000, p. 146):

- ▶ Suficiencia financiera para garantizar que estas instituciones dispongan de los recursos necesarios para cumplir sus objetivos.
- ▶ Eficiencia interna en la asignación de los recursos dentro de cada institución universitaria, para maximizar la prestación de los distintos servicios a un coste dado.
- ▶ Eficiencia externa en la asignación de los recursos de la sociedad a las universidades y en su reparto entre ellas.
- ▶ Igualdad de oportunidades, de forma que la probabilidad de acceso a la Universidad (y de éxito dentro de ella) sea independiente del origen socioeconómico de los estudiantes.

En España, este modelo de financiación debe establecer varias líneas de actuación que se concretan según diversos autores en las siguientes:

- ▶▶ La financiación debe apoyarse en la debida transparencia tanto en la asignación de recursos como en la utilización que se hace de ellos en el seno de las universidades. Para ello será preciso mejorar los mecanismos de control interno y externo de estas instituciones, a fin de que los órganos de gobierno, gestión y control puedan introducir todos los cambios necesarios en los sistemas de financiación (Villarreal Rodríguez, 1998, p. 172).

- ▶▶ La creación de un programa de ayudas caracterizado por:
 - ▶▶ El aumento de la cobertura de los fondos públicos destinados a las ayudas a los estudiantes (Michavila Pitarch y Calvo Pérez, 1998, p. 309).
 - ▶▶ La modificación del sistema de asignación actual de las ayudas para que mejore el principio de igualdad de oportunidades, eliminando mecanismos como las declaraciones acerca del nivel de renta de las familias y orientándose hacia otros métodos que permitan conocer sus necesidades reales (Mora Ruiz y García, 1999, p. 109).
 - ▶▶ Creación de un sistema de subvenciones y avales públicos de préstamos, que haga partícipes a los estudiantes de la financiación de sus gastos universitarios, así como el desarrollo de fórmulas de contratación de los estudiantes para la realización de servicios auxiliares dentro de la universidad (Michavila Pitarch y Calvo Pérez, 1998, p. 309.)
- ▶▶ El desarrollo de programas específicos de financiación de la formación de investigadores y profesorado, y de programas de innovación educativa, siendo el objetivo principal en el primer tipo de programas, las áreas en las que exista necesidad de nuevo personal y garantías para su desarrollo, y en el segundo, el reconocimiento social de la importancia de los resultados docentes y la necesidad de que el perfil de las enseñanzas ofrecidas considere la importancia de ofrecer oportunidades de entrenamiento profesional a los estudiantes (Mora Ruiz *et al.*, 1993, p. 224).
- ▶▶ El sistema de financiación debe mantener un modelo mixto, es decir, público y privado (Bricall, 2000, p. 164). Una mayor participación privada, quizá exija un cambio en el marco legal, dada la dificultad fiscal para la obtención de donaciones o la redacción de una ley de mecenazgo o investigación. Este incremento de las fuentes privadas pasa al mismo tiempo por el mayor incremento de la venta de distintos servicios universitarios (Pérez Nieto, 1997, p. 98).
- ▶▶ La asignación de recursos debe promover el aumento de la calidad y del rendimiento económico, incorporando ideas como la competitividad entre

universidades, el desarrollo de programas de calidad como condicionante de la distribución de parte de los fondos y la movilidad de los estudiantes mediante unos medios y ayudas superiores a los actuales (Michavila Pitarch y Calvo Pérez, 1998, p. 300). Esta asignación puede llevarse a cabo mediante la puesta en práctica de contratos-programa y de sistemas de indicadores de rendimiento, a los que anteriormente hemos aludido.

- ▶▶ El fomento de una política de tasas que incremente la participación de los beneficiarios directos de la educación superior en la financiación de la misma (Mora Ruiz *et al.*, 1993, p. 224).

1.5.- RÉGIMEN ECONÓMICO-FINANCIERO DE LAS UNIVERSIDADES

El régimen económico-financiero de las universidades está marcado por el principio de la autonomía la cual en el ámbito de la gestión económica se dirige hacia el patrimonio, la contratación y el presupuesto. La estructura económico-financiera de la institución universitaria descansa en un pilar adicional, y no menos importante, que es la Contabilidad o sistema de elaboración y comunicación de información, objeto de estudio en el capítulo siguiente.

1.5.1.- Patrimonio

El patrimonio está constituido por un conjunto de bienes, derechos y obligaciones de los que las universidades asumen su titularidad si se trata de bienes públicos afectos al cumplimiento de sus fines así como los que en el futuro sean elegidos por el Estado o las CC.AA. para llevar a cabo estas mismas funciones, exceptuando los que formen parte del Patrimonio Histórico-Artístico Nacional.

Para Tardío Pato (1994, pp. 672-673), la atribución a las universidades de la titularidad de bienes de dominio público afectos constituye una de las más importantes novedades introducidas por la LRU ya que con anterioridad a esta Ley,

los bienes de dominio público eran de titularidad estatal y simplemente adscritos a una institución universitaria concreta.

Por su parte, la LOU resuelve una situación no prevista en la LRU relativa a los bienes que dejen de ser necesarios para la prestación del servicio universitario. En ese caso, apostilla la Ley en su art. 80.2, la Administración de origen podrá reclamar su reversión o, de no ser posible, solicitar el reembolso de su valor al momento en que procedía la reversión.

Sin embargo, esta aportación de la LOU puede alterar el actual sistema de distribución tripartita de competencias entre la Administración Central, las CC.AA. y la Universidad, pudiendo limitar la autonomía económico-financiera de ésta última, garantizada en los art. 3.2.c) y 52 de la LRU (Del Valle Pascual *et al.*, 2001, p. 128).

De todos modos, en la situación actual se observa un vacío en la normativa universitaria relativa a la regulación de sus bienes y, muy especialmente, la enajenación de inmuebles ya que la LRU deja en manos de las leyes de patrimonio de las respectivas CC.AA. la regulación de esta materia al determinar que la administración y disposición de los bienes de dominio público se ajusten a las normas generales que rijan en ese asunto (Arias Rodríguez, 1999, p. 231). Del mismo modo, la LOU mantiene ese vacío al señalar en su art. 80.3 que la administración y disposición de los bienes de derecho público, así como de los patrimoniales se regirán a las normas generales que regulen dicha materia.

Dejando a un lado el aspecto jurídico del patrimonio, otro asunto que resulta de interés es el relativo a la necesidad de las universidades de disponer de un inventario de bienes y derechos para conocer su situación patrimonial. Couto Lestao (1999, pp. 152-153) considera que el inventario deberá incluir la documentación relativa a los derechos que se tienen sobre esos bienes, la descripción de sus características físicas y funcionales y su valoración, principal inconveniente a la hora de elaborar un inventario. Adicionalmente, esta información debería completarse con indicadores que muestren el nivel de instalaciones y equipamiento, o sea, la infraestructura existente para el desempeño de las funciones docente e investigadora.

En los informes de fiscalización sobre universidades, elaborados por los OCEs, los comentarios y recomendaciones más habituales en torno al inventario son los siguientes:

- ▶▶ La inexistencia de inventarios (Audiencia de Cuentas de Canarias, 2000: ejercicio 1996, capítulo VIII.1) y, por tanto la necesidad de recuentos físicos (Sindicatura de Cuentas de Cataluña, 1997: ejercicio 1994, informe 37/95-A, recomendación n.º 10).
- ▶▶ La ausencia de control en los bienes inventariables afectos a proyectos de investigación (Cámara de Comptos de Navarra, 2000: ejercicio 1998, V.3.2. Inmovilizado).
- ▶▶ La ausencia en el inventario de la relación de terrenos (Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, 2000: ejercicio 1996/1997, A.8 Inversiones reales).
- ▶▶ Deficiencias en su contenido (Cámara de Cuentas de Andalucía, 2000a: ejercicio 1996/1997, IV.7.137 Inmovilizado).
- ▶▶ La no valoración de los fondos bibliográficos (Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, 2000: ejercicio 1996/1997, A.8 Inversiones reales).

Paralelamente, a la situación mostrada se están realizando esfuerzos importantes para poder disponer de indicadores relativos a la infraestructura de las universidades. Hernández Armenteros y De la Torre Calahorro (2000, pp.148-152) utilizan como indicadores la superficie construida correspondiente a edificios e instalaciones universitarias, clasificada por universidades y finalidad principal de uso; n.º de aulas informáticas, equipos informáticos y n.º de puestos de trabajo existentes en las aulas informáticas; n.º de bibliotecas y hemerotecas, fondos bibliográficos y puestos de lectura; n.º de colegios mayores y residencias universitarias, plazas ofertadas y grado de ocupación.

En cualquier caso, las universidades deberán disponer de una Contabilidad patrimonial que les permita, por un lado, contabilizar la dotación anual de amortizaciones y, por otro, evitar la descapitalización de los activos universitarios (Bricall, 2000, p. 233).

1.5.2.- Contratación

Las universidades, como entes públicos, podrán celebrar dos tipos de contratos, según la Ley 53/1999¹⁹, de Contratos de las Administraciones Públicas (LCAP):

- ▶ Contratos administrativos. Por un lado, aquellos cuyo objeto directo, sea la ejecución de obras, la gestión de servicios públicos y la realización de suministros, los de consultoría y asistencia o de servicios y los que tengan por objeto la creación e interpretación artística y literaria y los de espectáculos; y por otro, los de objeto distinto a los anteriores que posean naturaleza administrativa especial por estar vinculados al giro o tráfico específico de la Administración contratante, por satisfacer de modo directo o indirecto una finalidad pública de la específica competencia de aquélla o por declararlo así la Ley (art. 5.2. LCAP).
- ▶ Contratos privados. Son contratos de compraventa, donación, permuta, arrendamiento y demás negocios jurídicos análogos sobre bienes inmuebles, propiedades incorpóreas y valores negociables así como los de seguros y bancarios y de inversiones y los que tengan por objeto la creación e interpretación artística y literaria y los de espectáculos (art. 5.3. LCAP).

Los contratos administrativos se rigen por la LCAP y sus disposiciones de desarrollo y, los privados, en cuanto a su preparación y adjudicación, por la misma Ley y sus disposiciones, -en defecto de normas administrativas específicas- y en relación a sus efectos y extinción, por las normas de Derecho privado (art. 7.1. y art. 9.1. LCAP).

En base a su autonomía, cada Universidad podrá establecer algunos de los elementos del procedimiento de contratación (Chaves García, 1993, p. 205):

- ▶ Los órganos competentes para la contratación.
- ▶ El procedimiento de habilitación del gasto.
- ▶ La aprobación de su propios pliegos de contratación.

¹⁹ Esta Ley nace para incrementar la concurrencia, la transparencia y la objetividad en los procedimientos de adjudicación en la contratación administrativa (Mújica, 2000, p. 13) y viene a sustituir a la Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas.

- ▶ La composición de sus Mesas de contratación.

Posiblemente, uno de los aspectos que más debate ha generado en los últimos años, a propósito de la contratación, es el relacionado con los contratos de investigación, regulados por el art. 11 de la LRU. Este artículo supuso por un lado, un estímulo a la investigación al permitir al profesorado la contratación de trabajos de carácter científico, técnico o artístico; y por otro, un refuerzo a la autonomía de las universidades en cuanto que son los Estatutos de cada una de ellas los que regulan el procedimiento de autorización de los contratos así como el establecimiento de criterios para la afectación de los bienes e ingresos percibidos (Chaves García y Arias Rodríguez, 1998, p. 195).

No obstante, pese a que son los Estatutos o los reglamentos los que fijan el régimen jurídico de este tipo de contratos, existen ciertas cuestiones pendientes de resolver y que han planteado problemas en las partes implicadas en los mismos. Gómez Otero (1997, p. 117) las resume así:

- ▶ La naturaleza jurídica o privada de los contratos.
- ▶ La naturaleza pública de los ingresos derivados de los contratos.
- ▶ La naturaleza de la relación entre profesor/empresa contratante.
- ▶ La responsabilidad en caso de incumplimiento.
- ▶ La contratación de personal necesario para el desarrollo de la investigación.
- ▶ La facturación de los servicios prestados.
- ▶ La coexistencia de representación.
- ▶ La actuación de la Universidad como contratista de otras Administraciones públicas.

Aunque se ha intentado dar una respuesta²⁰ a todas estas cuestiones, la solución definitiva no se ha proporcionado y su importancia es creciente si se tiene en cuenta que a través de estos contratos se canalizan una fuente sustancial de ingresos.

Al remitirnos a la LOU, se ha podido comprobar que el art. 11 de la LRU ha sido sustituido por el art. 83 de colaboración con otras entidades o personas físicas.

²⁰ Al respecto puede consultarse Chaves García y Arias Rodríguez (1996, pp. 55-60)

En esencia, este artículo no difiere sustancialmente de su homólogo en la LRU lo cual significa, en nuestra opinión, que se ha perdido la oportunidad de establecer un marco común a partir del cual los Estatutos universitarios definan y resuelvan todas las cuestiones anteriormente apuntadas y, que hasta el momento, cada institución ha intentado solventar en la medida de sus posibilidades.

1.5.3.- Presupuesto

El contenido esencial de la autonomía universitaria afecta, entre otros aspectos, a la elaboración, aprobación y gestión de su presupuesto, el cual ha de ser público, único y equilibrado e incluir la totalidad de los ingresos y de los gastos de las universidades.

El proceso presupuestario se inicia con la elaboración del presupuesto universitario, su aprobación, posterior ejecución y control. El cuadro 1.12 realiza una breve descripción de cada una de estas fases, así como de su contenido.

Cuadro 1.12. El ciclo presupuestario

FASES DEL PRESUPUESTO	CONTENIDO DEL PRESUPUESTO
<p>Elaboración A cargo de la Gerencia</p> <p>Aprobación Corresponde al Consejo Social a propuesta de la Junta de Gobierno</p> <p>Publicidad</p> <ul style="list-style-type: none"> » Boletín oficial de las CC.AA. » Boletín oficial del Estado » Boletín oficial de las universidades <p>Ejecución Corresponde al Rector la facultad de autorizar los gastos y ordenar los pagos</p> <p><i>Ordenación del gasto</i></p> <ul style="list-style-type: none"> » Autorización (A) » Compromiso o Disposición (D) » Reconocimiento de la Obligación (O) <p><i>Ordenación del pago</i></p> <ul style="list-style-type: none"> » En firme » A justificar » A nivel de cuentas restringidas <p>Liquidación y Control Las fases del presupuesto se cierran con su liquidación, aprobación de ésta y rendición de cuentas</p>	<p>Estado de gastos e ingresos Se pueden agrupar atendiendo a una clasificación económica (en qué se gasta), funcional (para qué se gasta) y orgánica (quien gasta)</p> <p>Bases de ejecución del presupuesto</p> <ul style="list-style-type: none"> » Son normas presupuestarias que permiten adaptar los preceptos de carácter general a la peculiar estructura de las universidades » Se refieren sólo al ejercicio presupuestario » Su contenido regula aspectos como la vinculación jurídica de los créditos, competencias específicas en materia de modificaciones presupuestarias, gestión presupuestaria, pagos a justificar y anticipos de caja fija, normas relativas a gastos de personal y contratación, tarifas de precios públicos <p>Plantilla del personal Se refiere a la Relación de Puestos de Trabajo que incluirá al PDI y al PAS, especificando la totalidad de los costes de dicho personal</p>

Fuente. Elaboración a partir de Arias Rodríguez (1997, pp. 39-79)

Como se puede observar en el cuadro 1.12 el presupuesto es elaborado y aprobado íntegramente en la Universidad. La Gerencia confecciona el proyecto de

presupuesto que aprueba el Consejo Social previa aprobación de la Junta de Gobierno. Finalmente su liquidación y aprobación de la misma correrá a cargo de un órgano de gobierno de la institución. Aunque la LRU no deja muy claro quién debe ser dicho órgano, los Estatutos de cada Universidad han venido determinando hasta la promulgación de la LOU el órgano universitario competente. Con la nueva Ley, será el Consejo Social quien apruebe el presupuesto y la programación plurianual de la institución, a propuesta del Consejo de Gobierno.

La publicidad del presupuesto se lleva a cabo de manera individual en los boletines del Estado, de la CC.AA. y de la propia Universidad, si dispone de él; el procedimiento de ejecución del gasto se realiza en dos etapas: la ordenación del gasto y la ordenación del pago, asumiendo el Rector la facultad de la autorización en ambas; y, finalmente, el proceso presupuestario se cierra con la liquidación y el control, aspecto éste último del que nos ocuparemos en el capítulo siguiente.

En relación a su contenido, el art. 81.3 de la LOU se refiere al estado de ingresos que deberá incluir: a) las transferencias para gastos corrientes y de capital fijadas, anualmente, por las CC.AA.; b) los ingresos por los precios públicos por servicios académicos y demás derechos que legalmente establezcan; c) los precios de enseñanzas propias, cursos de especialización y los referentes a las demás actividades autorizadas a las universidades; d) los ingresos procedentes de transferencias de entidades públicas y privadas, así como de herencias, legados o donaciones; e) los rendimientos procedentes de su patrimonio y de otras actividades económicas previstas en la Ley y en los Estatutos; f) todos los ingresos procedentes de los contratos previstos en el art. 83; g) los remanentes de tesorería y cualquier otro ingreso; h) el producto de las operaciones de crédito que concierten, debiendo ser compensado para el logro del necesario equilibrio presupuestario de la Comunidad autónoma, la cual, en todo caso, deberá autorizar cualquier operación de endeudamiento.

Resulta preciso señalar que una parte del estado de ingresos está condicionado por las CC.AA. respectivas ya que es el órgano que otorga la subvención global y el que determina los recursos obtenidos vía tasas al convertirse en el responsable de aprobar las tarifas dentro de los límites establecidos, anualmente, por el Consejo de Coordinación Universitaria (Tardío Pato, 1994, p. 669).

Atendiendo a una clasificación económica del estado de gastos, el capítulo de gastos de personal está mediatizado por el coste del personal universitario autorizado por las CC.AA. Así pues, aunque las universidades cuentan con un presupuesto propio, perfectamente, diferenciado del propio del Estado y de los de las CC.AA, tienen claras limitaciones en la gestión de los orígenes y aplicaciones de los fondos.

No obstante, esta libertad es mayor que la habida en etapas anteriores a la LRU y a la LOU y, como señala Fernández Rodríguez (1983, p. 31) constituye la autonomía posible de la Universidad en el ámbito financiero y al mismo tiempo el núcleo básico y el contenido mínimo de la misma en dicho sector.

1.6.- REFORMAS DEL SISTEMA UNIVERSITARIO Y PERSPECTIVAS

La Universidad actual se haya inmersa en un entorno caracterizado por los cambios demográficos, los procesos de internacionalización y de globalización de la economía, la incidencia de la información y la revolución tecnológica en el campo de las comunicaciones. De este modo, la acción de todos estos factores influye en la demanda y en la provisión de los servicios de la educación superior; en la organización, estructura y gobierno de estas instituciones; en la financiación así como en su régimen jurídico y económico.

La respuesta de las instituciones universitarias no se ha hecho esperar y a lo largo de los últimos años, la mayoría de los países ha iniciado un conjunto de estudios e informes orientados a examinar con detalle la situación de la educación superior a fin de realizar y valorar propuestas de transformación con la profundidad que cada caso requiera.

Los primeros informes elaborados datan de los años 80: el Informe Jarratt (1985) y el informe Hanham (1988). Los más recientes se publican a finales del siglo XX en Reino Unido y Francia, los informes Dearing (1997) y Attali (1998), respectivamente. Por su parte, Italia, la República Checa, Suecia, Finlandia y Austria también han elaborado estudios relacionados con el estado de sus sistemas de educación superior.

En la mayoría de estos informes, las propuestas se apoyan en la introducción de nuevas fórmulas de financiación pública y privada, nuevos objetivos a los que orientar la investigación, una mayor implicación de la Universidad en el mundo industrial y empresarial y la mejora de la docencia (Departamento de Análisis y Planificación de la Universidad Complutense de Madrid, 1998, p. 1).

En España, en marzo del año 2000, se publica el Informe “Universidad 2000”, más conocido como “Informe Bricall”, al que hemos aludido, muy a menudo a lo largo del presente capítulo. El informe Bricall es el primer informe integral acerca de la Universidad española desde la LRU y ha sido elaborado por la CRUE.

Este informe analiza la situación actual de la Universidad española a través de nueve cuestiones: funciones de la Universidad, docencia, investigación, financiación, profesorado (y otro personal), evaluación de la calidad, organización y poder, nuevas tecnologías y redes de universidades; además el informe, critica los aspectos más negativos o problemáticos de cada área, plantea posibles reformas y propone una nueva organización de las universidades en relación a determinados aspectos (De Miguel Díaz, 2000, p. 121).

La reforma propuesta en el Informe Bricall es un duplicado del sistema de enseñanza superior de Estados Unidos, en algunos de los aspectos anteriores. Así, la propuesta de un primer ciclo de estudios generalista, la diferenciación entre “universidad” y otras instituciones superiores, la diversificación de instituciones de enseñanza superior, el aumento de la investigación básica y esponsorizada, la introducción de préstamos a los estudiantes, la organización multicampus, etc. son algunas de las características del modelo estadounidense, y a las que se refiere el Informe Bricall, como recomendaciones para el sistema universitario español (De Miguel Díaz, 2000, p. 121).

Si bien el sistema de enseñanza superior estadounidense es uno de los modelos de referencia para las universidades de todo el mundo, cada institución debe evitar convertirse en una copia e intentar descubrir su propia identidad (Porta, 1998, p. 61). Ello no significa que no puedan buscar referentes externos en aras a ser cada vez más competentes en las diversas funciones que les han sido encomendadas, sino que deben ser cautas a la hora de adoptar ciertas políticas que pudiendo encajar en un determinado ámbito, no proporcionen los mismos resultados satisfactorios en otro.

Esta afirmación no entra en contradicción con otra de las tendencias que se perfilan en el futuro de estas instituciones. Y es, precisamente, la creación de un Espacio Europeo de la Enseñanza Superior.

Así, las Instituciones de Enseñanza Superior manifiestan su capacidad y voluntad de iniciar y apoyar las siguientes actuaciones (Convención de las Instituciones Europeas de Enseñanza Superior, 2001):

- ▶ Redefinición de una enseñanza superior e investigación para toda Europa.
- ▶ Remodelación y actualización de los “currícula”.
- ▶ Ampliación y desarrollo de la labor investigadora.
- ▶ Aprobación de mecanismos de aceptación mutua para la evaluación, garantía y certificación de la calidad.
- ▶ Refuerzo de la dimensión europea a partir de denominadores comunes y de la garantía de compatibilidad entre instituciones, “currícula” y grados.
- ▶ Promoción de la movilidad de estudiantes y profesores y del empleo de los titulados en Europa.
- ▶ Apoyo a los esfuerzos de modernización de las universidades a los países, que dentro de este espacio europeo, que presenten mayores dificultades.
- ▶ Obtención de un sistema atractivo y competitivo a nivel nacional, europeo e internacional.
- ▶ Defensa de la enseñanza superior como un servicio público esencial.

Con objeto de adaptarse al Espacio Europeo de Enseñanza Superior, la LOU contempla una serie de medidas para posibilitar las modificaciones que hayan de llevarse a cabo en las estructuras de los estudios en función de las líneas generales que emerjan de este espacio. Igualmente, incluye previsiones sobre el acceso de los nacionales de Estados miembros de la Unión Europea, al desarrollo de la función docente e investigadora en las universidades españolas, como personal funcionario o contratado, de manera que se facilite la movilidad del profesorado.

Como se puede comprobar, son muchas las cuestiones que las universidades deberán abordar en este siglo que comienza; pero quizás una de ellas, y que está detrás de las ya mencionadas, es que la sociedad está empezando a exigir mucho más de las instituciones universitarias, no en vano, la sociedad es usuaria y demandante de las actividades que realizan estos entes y, al mismo tiempo, contribuyente, mediante el abono de sus impuestos, tasas y contribuciones fiscales.

En este contexto, las universidades y sus órganos de gobierno deberán orientar sus acciones hacia las demandas de la sociedad, a fin de garantizar el futuro profesional de los estudiantes y la labor ordinaria de profesores e investigadores (Bricall, 1998, p. 203).

Así pues, el papel creciente de la sociedad en las universidades la convierte en un usuario de la información que deben proporcionar estas instituciones al objeto de rendir cuentas sobre su actividad. Con el fin de profundizar en este aspecto, en el capítulo siguiente, se plantea quiénes son los usuarios de la información que suministran los sistemas de las universidades, cuáles son sus necesidades y qué tipo de información se ofrece a esa sociedad que las impulsa y las financia, centrando la última parte de dicho capítulo al estudio de la actuación de los OCE_s.

Los OCE_s van a desempeñar un papel de vital importancia en el seno de la sociedad, pues son los órganos que someten a examen y fiscalizan las actividades de las instituciones universitarias y los que pueden contribuir a la mejora de éstas en cuanto que, por medio de los informes de fiscalización que elaboran, detectan su puntos débiles y realizan las recomendaciones oportunas.






2

CAPÍTULO



**La presentación de
la información
financiera por las
universidades.
Usuarios y Órganos
de Control Externo**



Una vez analizado el entorno de las universidades, en este capítulo se establece un marco que permita fijar el contenido y la forma de la información que deben elaborar estas instituciones. Con esta finalidad, y a partir de la revisión de la literatura contable y de los pronunciamientos autorizados sobre presentación de la información financiera pública, el capítulo se inicia con el estudio progresivo de los usuarios de las universidades, sus necesidades de información y los objetivos de la misma.

A continuación, se examina la forma en que dicha información se puede presentar a los usuarios. Para ello, el trabajo hace referencia a los estados financieros periódicos que son elaborados por estas instituciones, poniendo especial énfasis en las iniciativas contables más recientes entre las que cabe señalar la introducción de un plan contable específico, un sistema de indicadores y la Contabilidad analítica, entendida ésta última como información complementaria de la Contabilidad financiera.

Se concluye con el estudio del papel que desempeñan los OCE_s como intermediarios de la información contable que elaboran las universidades. Estos órganos, además de proteger los intereses de los usuarios garantizando la fiabilidad de la información, plasman los resultados de su actividad en informes que pueden constituir para los usuarios, una fuente de información adicional a la proporcionada por las universidades.

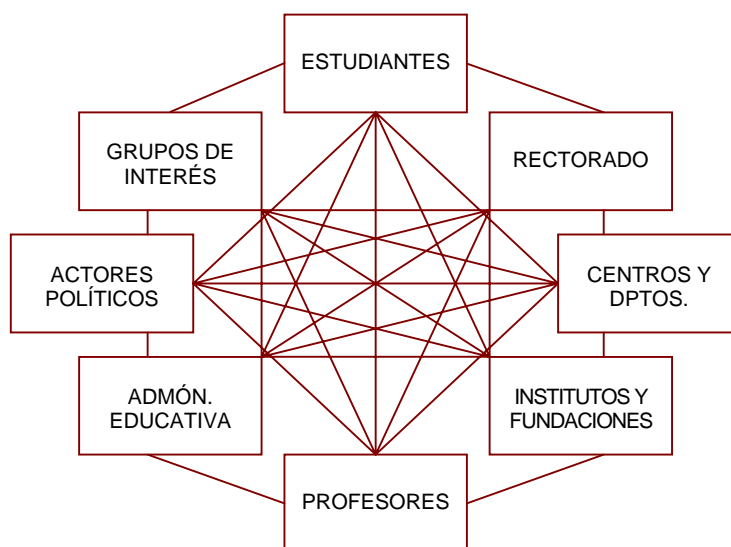
2.1.- USUARIOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE DE LAS UNIVERSIDADES

La identificación de los grupos de usuarios de la información contable en el sistema universitario se llevará a cabo mediante dos enfoques: la descripción de los actores que intervienen en el sistema y, los estudios realizados en el ámbito público, en general, y en el ámbito universitario, en particular.

2.1.1.- Los actores del sistema universitario como usuarios de la información contable

Los demandantes de la información contable de las universidades se pueden identificar, en una primera aproximación, a través de los actores más relevantes de la institución ya que, como los usuarios de la información varían en importancia según el tipo de organización e incluso a lo largo del tiempo en la misma organización (Holder y Cherry, 1981, pp. 14-23). El conjunto de órganos e instituciones inmersos en la Universidad se representan mediante el gráfico 2.1.

Gráfico 2.1. Actores relevantes del sistema universitario



Fuente. De Luxán (1998, p. 287)

Este gráfico dibuja a su vez las interrelaciones entre todos los actores y los clasifica según que su participación en la Universidad sea dentro o fuera de la misma (De Luxán, 1998, p. 285):

- ▶ En el interior de la Universidad: los estudiantes, los profesores, el gobierno universitario (Rectorado, Consejo Social, Claustro Universitario, etc.) y las instituciones a las que se encomiendan las distintas líneas de producción (centros, departamentos, institutos universitarios, fundaciones, colegios mayores, servicios culturales y sociales, gerencia, etc.).
- ▶ En el exterior de la Universidad: las administraciones universitarias (y las administraciones de los sistemas vinculados, educativo, cultural y científico-tecnológico), los actores políticos (los órganos constitucionales del Estado, su organización territorial, los partidos políticos, etc.) y los grupos de interés (organizaciones empresariales, sindicales, profesionales, medios de comunicación, organizaciones asociativas, y en general las empresas, las instituciones o los grupos directa o indirectamente conectados con la Universidad, eventualmente todos).

En definitiva, son muchos y muy diversos los actores del servicio de la educación superior y, por lo tanto, todos ellos se convierten en usuarios potenciales de la información financiera de las universidades si bien algunos no serán considerados como usuarios principales de la misma.

2.1.2.- Los usuarios de la información contable en el ámbito del sector público

Tradicionalmente, se reconocía que los usuarios de la información financiera pública eran los gestores y las personas responsables de su gobierno, en definitiva, los grupos estrechamente vinculados con la organización o usuarios internos (National Committee on Governmental Accounting, 1968, p. 1; Ratcliffe, 1979, p. 45).

Sin embargo, en la década de los 70 y de los 80, se realizaron diversos estudios sobre los usuarios de la información contable pública, tanto de carácter teórico como empírico, que pusieron de manifiesto la existencia de una amplia y variada gama de interesados en la información económica y la cada vez más creciente importancia de los usuarios externos.

El cuadro 2.1 recoge los trabajos y pronunciamientos más relevantes publicados durante el período 1968-2001, acerca de los usuarios. En casi todos ellos, la identificación de los usuarios es el punto de partida de un itinerario que

incluye la definición de las necesidades de esos usuarios, los objetivos de la información financiera y los estados financieros que satisfacen esas necesidades.

Cuadro 2.1. Principales trabajos sobre usuarios de la información contable pública

AÑO	TÍTULO	AUTOR
1968	Governmental Accounting, Auditing, and Financial Reporting	National Committee on Governmental Accounting
1974	Audits of State and Local Governmental Units	American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
1975	The Report of the Committee on Nonprofit Organizations, 1973-1974	American Accounting Association (AAA)
1975	User Needs: An Empirical Study of College and University Financial Reporting	Skousen <i>et al.</i>
1976	Financial Disclosure Practices of the American Cities: A Public Report	Coopers & Lybrand y The University of Michigan
1977	Financial Reporting by State and Local Government Units	Davidson <i>et al.</i>
1977	Accounting for Nonprofit Organizations	Henke
1978	Financial Disclosure Practices of the American Cities: Closing the Communications Gap, II	Coopers & Lybrand
1978	Financial Accounting in Nonbusiness Organizations: An Exploratory Study of Conceptual Issues	Anthony *Financial Accounting Standard Board (FASB)
1980	Governmental Accounting, Auditing, and Financial Reporting	Municipal Finance Officers Association (MFOA)
1980	A Study of Selected Concepts for Government Financial Accounting and Reporting	Holder *NCGA
1980	Objectives of Accounting and Financial Reporting in Federal Government	United States General Accounting Office (GAO)
1980	Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations, Concepts Statement n.º 4	FASB
1981	Objectives of Accounting and Financial Reporting for Governmental Units. A Research Study	Drebin <i>et al.</i>
1983	Preferred Accounting Practices for State Governments	Van Daniker y Pohlman *The Council of State Governments
1983	Objectives of Accounting and Financial Reporting for Governmental Units, Concepts Statement n.º 1	National Council on Governmental Accounting (NCGA)
1985	The Needs of Users of Governmental Financial Reports. A Research Report	Jones, D.B. <i>et al.</i> *General Accounting Standard Board (GASB)
1987	Objectives of Financial Reporting, Concepts Statement n.º1	GASB
1988	Information Needs of College and University Financial Decision Makers. A Research Report	Engstrom *GASB
1990	Objective of General Purpose Financial Reporting, Statement of Accounting Concepts n.º 2	Australian Accounting Research Foundation (AARF)
1990	Local Government Financial Statements. Objectives and General Principles, Public Sector Accounting Statement n.º 6	Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA)
1991	Financial Reporting by National Governments	International Federation of Accountants (IFAC)
1991	Documento n.º1, Principios Contables Públicos	Intervención General de la Administración del Estado (IGAE)
2001	Marco Conceptual para la Información Financiera de las Administraciones Públicas	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)

* Organismo patrocinador del estudio

Fuente. Elaboración propia a partir de Jones *et al.* (1985, pp. 11-24) y Cárcaba García (2000, p. 69)

A la vista del cuadro 2.1 se pueden extraer las siguientes conclusiones:

- ▶ La mayor parte de los estudios sobre usuarios han sido realizados en el ámbito norteamericano, si bien el resto de países también ha elaborado pronunciamientos y trabajos al respecto.
- ▶ Se observa un proceso secuencial en el diseño de estos trabajos, es decir, primero un organismo patrocina un estudio acerca de los diferentes usuarios y posteriormente, el mismo organismo confecciona un documento normalizador sobre la base del estudio previo. Es el caso, de tres organismos americanos: FASB, GASB y NCGA.
- ▶ La práctica totalidad de los trabajos se centra en la delimitación de los usuarios de la información financiera estatal y local, siendo muy pocos los relativos al sector de las instituciones no lucrativas²¹ y, más concretamente, al sector de las instituciones de educación superior.

Sin tener en cuenta los estudios realizados en el ámbito no lucrativo y universitario, que abordaremos en el siguiente apartado, el trabajo de Drebin *et al.* está considerado como uno de los primeros que analiza el mapa de los usuarios con más detalle, debido a que su propósito es la delimitación de los objetivos de la información contable. Este documento sirvió de base para la elaboración del pronunciamiento publicado por NCGA en 1983, que clasifica los usuarios en los mismos grupos que el estudio de Drebin *et al.* (Vela Bagues, 1992, p. 131).

Anteriormente, cabe señalar el trabajo realizado por NCGA (1968) por dos razones, la primera por ser el punto de partida de todos los estudios que versan sobre los usuarios de la información contable y, la segunda, porque en este pronunciamiento se aprecia claramente la tradicional orientación de la información contable hacia los usuarios internos (Jones *et al.*, 1985, p. 12) si bien junto con el documento de AICPA (1974) llega a un excesivo detalle en la definición de las categorías de usuarios (Vela Bagues, 1992, p. 130).

Centrándonos en la literatura más reciente, en el cuadro 2.2, se incluyen los usuarios de la información contable pública reconocidos como más relevantes por cada uno de los trabajos seleccionados, dos de los cuales proceden del ámbito español.

²¹ Una clasificación de las instituciones sin ánimo de lucro muy completa puede consultarse en Anthony y Young (1988, p. 51).

Cuadro 2.2. Usuarios de la información contable pública

	GASB (1987)	AARF (1990)	CICA (1990)	IFAC (1991)	IGAE (1991a)	AECA (2001)
Acreeedores e inversores	•	•	•	•		•
Proveedores de recursos	•	•	•	•	•	•
Instituciones financieras	•	•	•	•	•	•
Analistas financieros		•	•	•		•
Gestores	•	•	•	•	•	
Cuerpos estatales y otros gobiernos	•	•	•	•	•	•
Organos de control	•	•		•	•	•
Representantes de electores	•	•	•	•	•	•
Empleados	•	•				•
Público en general	•	•	•	•	•	•

Fuente. Elaboración propia a partir de Brusca Aljjarde (1997, p. 29) y de AECA (2001, pp. 26-27)

Se aprecia que en todos los estudios los usuarios son similares, si bien es cierto que a nivel del diseño del cuadro 2.2 algunos de ellos se han desarrollado, con respecto a la agrupación original. Es el caso de Jones *et al.* (1985, pp. 25-26) que sintetiza los usuarios en tres categorías: organismos legislativos y de supervisión, la ciudadanía y los inversores y acreedores; AARF que agrupa a los usuarios en proveedores de recursos, receptores de bienes y servicios y agentes que realizan una función de revisión o supervisión; IFAC (1999, pp. 18-19) distingue cinco grupos: el legislativo y otros organismos gubernamentales; los ciudadanos; los inversores y acreedores; otras Administraciones públicas, agencias internacionales y otros suministradores de recursos; y analistas económicos y financieros; CICA (1990) considera como tales al público en general, políticos, legisladores, inversores y analistas.

En nuestro país, dos son los organismos preocupados por delimitar los usuarios de la información contable pública. El primero, la IGAE ha definido como demandantes de información en el Documento n.º 1 de la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas (IGAE, 1994a, p. 28) los siguientes:

- ▶▶ Órganos de representación política, es decir, las asambleas legislativas elegidas por sufragio universal en cada uno de los niveles en que se constituye la organización territorial del Estado.
- ▶▶ Órganos de gestión, encargados de las diferentes administraciones públicas tanto en los niveles político-administrativos como en los niveles exclusivamente de gestión.
- ▶▶ Órganos de dirección y gestión de las sociedades y empresas públicas.
- ▶▶ OCE_s y órganos de control interno.

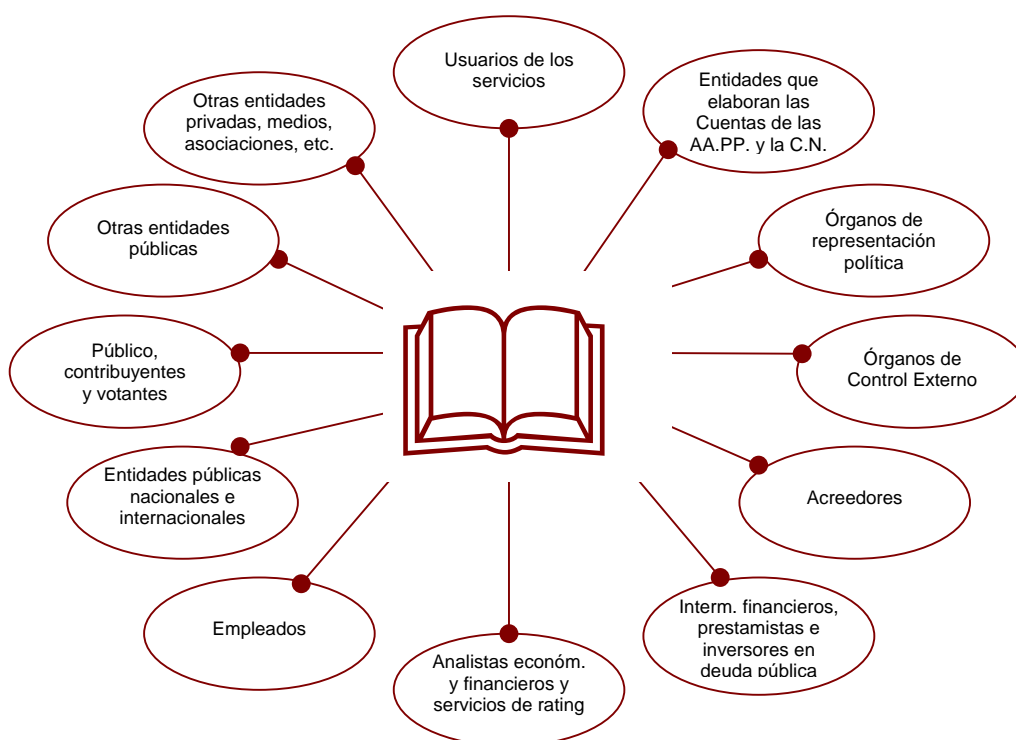
- ▶ Entidades privadas, asociaciones y ciudadanos interesados en la “res pública”.

Como señala el documento n.º 1, son usuarios todos aquellos que se vean afectados de un modo u otro por la actividad económico-financiera del sector público, lo que significa que demandantes de información son todos los integrantes del tejido político, económico e institucional de la sociedad.

En relación con el segundo de los organismos, AECA (2001, p. 14) acaba de publicar un documento titulado “Marco Conceptual para la Información Financiera de las Entidades Públicas” en el que intenta dotar a la Contabilidad pública de bases teóricas consistentes, estableciendo los objetivos y conceptos básicos que sirvan de referencia en el desarrollo de normas contables para las Administraciones públicas y de guía en la elaboración e interpretación de las cuentas anuales.

Los principales usuarios de la información financiera de las Administraciones públicas, recogidos por AECA (2001, pp. 26-27) se muestran en el gráfico 2.2:

Gráfico 2.2. Principales usuarios de la información financiera según AECA



Fuente. Elaboración propia a partir de AECA (2001, pp.26-27)

El Documento contempla todos los usuarios posibles de la información financiera, incluidos los gestores y los órganos de control interno (AECA, 2001, p.

27), ya que su contenido puede resultarles de utilidad, aunque no sean considerados como los usuarios principales de la misma.

Así pues, parece observarse una clara evolución en el tipo de usuarios hacia los que se orienta la información financiera pública. Los primeros estudios y pronunciamientos consideraban como tales a los usuarios internos y, en menor medida, a los externos. Sin embargo, el último de los documentos publicado al respecto, muestra una clara vinculación de la información financiera con los usuarios externos, explicando claramente que son ellos y no los usuarios internos los verdaderos destinatarios de dicha información.

2.1.3.- Los usuarios de la información contable en el ámbito del sector universitario

Partiendo de la reflexión anterior y sobre la base de las consideraciones anteriores, nos planteamos quiénes son los verdaderos usuarios de la información financiera en las instituciones de educación superior.

Si el cuadro 2.1 recogía un conjunto de estudios y pronunciamientos, entre los cuales, cabría destacar los relacionados con las organizaciones sin ánimo de lucro, el cuadro 2.3 resume seis de los estudios mencionados y muestra los usuarios identificados en todos ellos.

Cuadro 2.3. Usuarios identificados en las instituciones sin ánimo de lucro

Usuario	Autor					
	SKOUSEN (1975)	AAA (1975)	ANTHONY (1978)	HENKE (1977)	FASB (1980)	ENGSTROM (1988)
Gestores externos y cuerpos de gobierno	4	4	4	4	4	4
Contribuyentes, votantes y público en general	4	4	4	4	4	4
Inversores y acreedores	4	4	4	4		4
Gestores internos	4	4		4	4	
Donantes y demás proveedores de recursos	4	4	4	4	4	4
Clientes				4		
Empleados y sindicatos		4				4
Cuerpos reguladores		4	4	4		4
Vendedores						
Grupos de interés público		4				
Audidores independientes		4				

Fuente: Jones et al. (1985, p. 24) y elaboración propia a partir de Engstrom (1988, p. 10)

Como se puede apreciar los cuatro trabajos centrales aluden a instituciones sin ánimo de lucro. El primero de ellos, el estudio de Anthony, fue realizado bajo el patrocinio del FASB. Este autor abogó por una reducida pero significativa lista de usuarios y excluyó a los gestores internos, ya que éstos solicitan a sus subordinados la información contable que necesitan; a los empleados, incluidos en la categoría de contribuyentes, votantes y público en general; y a los auditores, integrados como parte de los cuerpos de gobierno (Jones *et al.*, 1985, p. 20).

Por su parte AAA (1975, pp. 3-6) identifica un total de nueve grupos de usuarios, distinguiendo entre usuarios internos y externos frente a los siete grupos de Henke (Jones *et al.*, 1985, p. 23) que reconoce a los clientes como uno de los principales usuarios de los estados financieros en las instituciones sin ánimo de lucro, grupo no considerado como tal en ninguno de los estudios examinados.

Del mismo modo, el FASB reconoce cuatro tipos de usuarios lo suficientemente abiertos como para incluir la práctica totalidad de los posibles usuarios identificados. Aunque contempla a los gestores internos como usuarios, se pone de relieve en el pronunciamiento que los estados financieros se orientan en primer lugar a los usuarios externos, pues ellos no pueden solicitar la información que necesitan a la organización (Jones *et al.*, 1985, p. 22).

Dos son los únicos estudios, de los que se tiene constancia, relativos a los usuarios de la información financiera de las universidades y sus necesidades. El primero de ellos fue publicado en 1975 por National Association of College and University Business Officers (NACUBO) y elaborado por Skousen *et al.* Estos autores (1975, p. 28) señalaron como usuarios a los inversores y acreedores (bancos e instituciones de crédito); gestores externos y cuerpos de gobierno (agencias gubernamentales federales y estatales); donantes (fundaciones) y demás proveedores de recursos; gestores internos (administradores universitarios) y contribuyentes, votantes y público en general.

El segundo estudio fue encargado a Engstrom por el GASB. El objetivo era identificar los usuarios de la información contable de las universidades, las fuentes de información que utilizan en la toma de decisiones y la importancia que le conceden a los estados financieros auditados. Sobre la base de un cuestionario, de estudios precedentes y de entrevistas se establecieron los siguientes usuarios (Engstrom, 1988, p. iii y p. 10):

- ▶ Gestores externos y cuerpos de gobierno. Incluye los funcionarios de las oficinas presupuestarias, el cuerpo legislativo, los consejos de administración, los ayudantes de gobernadores, los inspectores estatales (“state comptrollers”), el gobierno federal y los auditores del estado, entre otros.
- ▶ Contribuyentes, votantes y público en general. Pueden tener un doble papel en la educación superior, siempre de manera directa pero voluntariamente como alumnos e involuntariamente como contribuyentes.
- ▶ Inversores y acreedores. La comunidad financiera incluye a inversores, aseguradores, tasadores, agencias de rating e intermediarios financieros, entre otros.
- ▶ Donantes y demás proveedores de recursos. Las instituciones de educación superior financian su actividad, como fue puesto de relieve en el capítulo anterior, por medio de tasas y subvenciones y, a través de donaciones que proceden de fundaciones, corporaciones, alumnado y de miembros de juntas de gobierno.
- ▶ Empleados o “Faculty Members”. Participan en el gobierno de la educación superior en lo concerniente a los curriculum y a los programas de las asignaturas. Su grado de intervención varía según la institución, participando en alguna de ellas en el proceso presupuestario.
- ▶ Cuerpos reguladores. Incluye las agencias de evaluación o acreditación que proporcionan evidencia acerca de la calidad de una institución o de una disciplina.

La mayor parte de los estudios realizados tanto en el ámbito del sector público como en el del sector de instituciones no lucrativas agrupa a los usuarios de la información financiera de un modo muy similar. No obstante, de las dos últimas clasificaciones relativas a las instituciones de educación superior, se pueden realizar algunas reflexiones:

- ▶ La ausencia en la clasificación de Engstrom de los usuarios internos, la cual se puede justificar en base al argumento de Anthony anteriormente expuesto, es decir, estos usuarios confeccionan o encargan la

información que necesiten al margen de la procedente de los estados financieros.

- ▶▶ La presencia de las agencias de evaluación de la calidad como usuarios, que si bien en Estados Unidos han venido desempeñando una importante labor en la valoración de las universidades, su protagonismo es muy reciente en otros países, entre ellos, España que con la LOU, pondrá en marcha la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación, organismo garante de la calidad y promoción de nuestras universidades tanto en el ámbito nacional como internacional (art. 31 LOU).
- ▶▶ La opinión unánime de todos los estudios al considerar a los inversores y acreedores; a los gestores externos y cuerpos de gobierno; y a los contribuyentes, votantes y público en general como usuarios externos.

Así pues, teniendo en cuenta toda la literatura examinada, en especial, la relativa a universidades y el documento recién publicado en nuestro país por AECA, marco de obligada referencia, así como los actores integrantes del sistema universitario, se definen como usuarios de la información financiera de las instituciones de educación superior los siguientes:

- ▶▶ Los contribuyentes, votantes y público en general en su doble vertiente como clientes del servicio y como contribuyentes en la financiación de la educación superior que tienen asegurada su representación en la institución por medio del Consejo Social.
- ▶▶ La comunidad financiera: acreedores, intermediarios financieros, prestamistas, inversores en deuda pública, analistas económicos y financieros y agencias de rating.
- ▶▶ Empleados: personal docente e investigador y de administración y servicios, agrupados en torno a asociaciones sindicales y profesionales.
- ▶▶ OCEs: autonómicos y central.
- ▶▶ Órganos de representación política, a nivel nacional y autonómico: órganos constitucionales del Estado, su organización territorial y los partidos políticos; y de representación de la comunidad universitaria: Claustro Universitario.

- ▶ Órganos nacionales, comunitarios e internacionales de gestión: el Consejo de Coordinación Universitaria o la administración, que realizan un seguimiento de la actividad universitaria.
- ▶ Grupos de interés: entidades privadas o públicas que van a contratar a los graduados universitarios o a aplicar la investigación generada en la institución; medios de comunicación, cualquier interesado en la actividad universitaria.

En línea con el documento de AECA y el estudio de Engstrom no serán considerados como principales usuarios de la información financiera los órganos unipersonales y los órganos colegiados, a excepción del Claustro Universitario, órgano representativo de la comunidad universitaria, al que le corresponde la aprobación de las líneas generales de actuación de la Universidad, entre otras funciones y del Consejo Social, órgano de participación de la sociedad en la Universidad, que supervisa las actividades de carácter económico y el rendimiento de sus servicios.

2.2.- LAS NECESIDADES DE LOS USUARIOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE LAS UNIVERSIDADES

Una vez identificados los grupos más relevantes de usuarios en el ámbito de las universidades, nos vamos a centrar en el estudio de sus necesidades de información, las cuales se acentúan en función de la autoridad y la proximidad del usuario a la organización (Vela Bargues, 1992, p. 135). En este contexto, la definición de los usuarios de la Universidad y de su papel con respecto a ella nos puede ayudar a conocer sus necesidades de información para, posteriormente, definir los objetivos de la misma.

Las necesidades de los usuarios de la información financiera de las entidades públicas en general han sido analizadas en diversos estudios, algunos de los cuales estructuran las necesidades de información de los usuarios por medio de estudios deductivos, y otros determinan la utilidad de la información financiera por grupos potenciales de usuarios (Lapsley, 1992, p. 282).

De alguna manera, en todos ellos se pone de manifiesto la existencia de incompatibilidades en las preferencias de los diversos usuarios de la información. Patton (1992, p. 172) ejemplifica esta afirmación señalando que las necesidades de algunos usuarios se centran en la rendición de cuentas y las de otros en la toma de decisiones; sin embargo, incluso en el primer grupo, habrá quienes sus preferencias se orienten al cumplimiento; al beneficio entre períodos o a los indicadores de economía, eficiencia y eficacia.

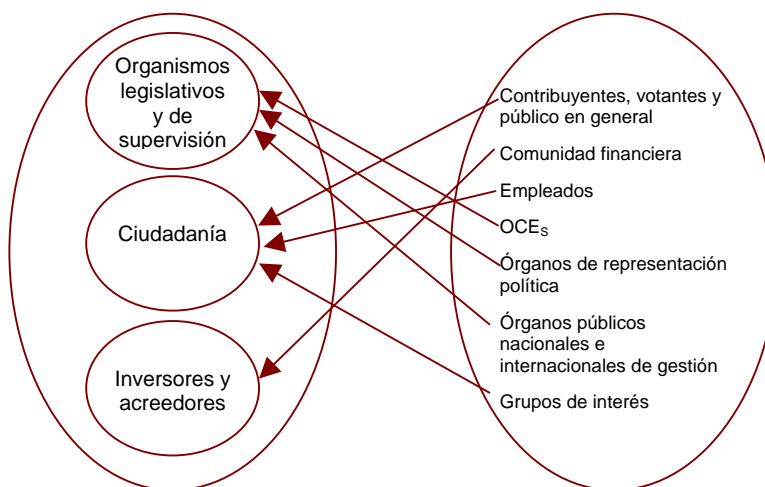
Por consiguiente, las necesidades de información de cada uno de los grupos de usuarios e incluso dentro del mismo grupo, son muy diversas, de ahí que su análisis se realice para cada agrupación concreta, intentando identificar una audiencia que tenga un interés homogéneo en relación a la información suministrada pues de lo contrario, habría que elaborar un informe para cada grupo (Fernández Fernández y Pablos Rodríguez, 1993, pp. 16-17).

A tal efecto, vamos a agrupar la clasificación de usuarios propuesta en el apartado anterior para estudiar sus necesidades de información. Para ello, tomaremos como referencia la propuesta por el GASB en su documento n.º 1. Podría parecer contradictoria esta actuación, si se tiene en cuenta que los usuarios de la información financiera de las universidades fueron definidos a partir del reciente documento de AECA y del estudio de Engstrom. No obstante, dos son las razones que nos han llevado a elegir la clasificación del GASB:

- ▶ No se debe confundir las necesidades de los usuarios con sus motivaciones personales y con la importancia que puedan conceder a cada tipo de información, ni tampoco renunciar a un marco conceptual único y común a todos ellos (Vela Bagues, 1992, pp. 144 y 135).
- ▶ La reciente elaboración, en noviembre de 1999, de un nuevo marco para la presentación de la información contable de las universidades dirigida a estos tres tipos de usuarios: organismos legislativos y de supervisión, la ciudadanía y los inversores y acreedores (GASB, 1999, §1).

Como muestra el gráfico 2.3 los usuarios de la información financiera de las universidades se pueden agrupar en tres conglomerados: los organismos legislativos y de supervisión formados por los órganos de representación política, los de control externo y los públicos nacionales e internacionales de gestión; la ciudadanía, por los empleados, los grupos de interés y los contribuyentes, votantes y público en general; y, los inversores y acreedores, por la comunidad financiera.

Gráfico 2.3. Clasificación de los usuarios según el GASB



Fuente. Elaboración propia

2.2.1.- Organismos legislativos y de supervisión

El importante volumen de recursos destinados a la educación superior exige que las universidades respondan a las administraciones -Gobierno Central y Gobierno Autónomico- del empleo que hacen de ellos.

Tras la culminación del traspaso de competencias del Estado en materia de universidades, las CC.AA. asumieron su financiación, es decir, tienen la obligación de proveer los fondos necesarios para el funcionamiento de las universidades que se encuentran en el ámbito de su competencia, representando la subvención nominativa proporcionada por las CC.AA. una de las fuentes más sustanciales en el estado de ingresos de las universidades.

Junto con las CC.AA, el *Estado* sigue jugando un papel muy destacado en la financiación de estas instituciones, en especial, en lo relativo a la concesión de becas y ayudas a los estudiantes y, en la dotación de partidas presupuestarias para la estabilización y promoción del profesorado, muy habitual en los últimos años.

Así pues, la información presupuestaria referida a los programas establecidos y a los niveles de ejecución del mismo y, el conocimiento de la posición financiera de las universidades, a fin de elaborar un pronóstico acerca de sus posibles necesidades de financiación y del empleo de los recursos percibidos, parecen perfilarse como importantes necesidades de información para ambos usuarios en particular, y para el conjunto de administraciones, en general.

Otro de los usuarios incluidos en la categoría de órganos legislativos y de supervisión, son los OCE_s. La fiscalización de las universidades es una de sus funciones principales junto con las consultivas o de asesoramiento (Lozano Miralles, 1996, p. 45). Para llevarlas a cabo necesitan información que les pueda ser útil, entre otros aspectos, para:

- ▶ Realizar un seguimiento de la aprobación, composición, desarrollo y ejecución del presupuesto y de la adecuación del estado de liquidación del mismo a los principios contables públicos que le son de aplicación.
- ▶ Verificar el cumplimiento de la legalidad por parte de la Universidad, referida al ordenamiento jurídico que le resulta de aplicación y en lo relativo a su actividad de contratación pública.
- ▶ Comprobar si la actividad económica-financiera de las universidades se ha ajustado a los principios de legalidad, eficiencia y economía.

Los OCE_s son unos usuarios muy “especiales” ya que no sólo necesitan información para cumplir las funciones que les han sido encomendadas sino que plasman los resultados de sus verificaciones en un informe de fiscalización, que una vez remitido al Parlamento es puesto al alcance de todos los posibles usuarios de la información contable de las universidades.

Engstrom (1988, pp. 27 y 30) no atribuye a los OCE_s la condición de usuarios de la información financiera de las universidades en cuanto que no utilizan la información para tomar decisiones de financiación o de inversión. Sin embargo, juegan un papel muy importante en la transmisión de información a aquéllos que sí toman esta clase de decisiones y de algún modo, garantizan que la información sobre las instituciones de educación superior se haga pública.

Estos órganos²² son calificados por Mayston (1992, p. 229; 2000, pp. 403-404) como intermediarios de la información quienes además de proteger los intereses del ciudadano que no dispone de tiempo ni de experiencia en la interpretación de los estados contables, le proporcionan información que les puede ayudar a tomar decisiones. A este usuario y a sus peculiares características nos referiremos en la última parte de este capítulo y a él dedicaremos el estudio empírico de nuestro trabajo.

²² En concreto, este autor hace referencia a la “Audit Commission” y a las “Select Committees”.

Otros órganos incluidos en este grupo de usuarios legislativos y de supervisión son el Claustro Universitario, el Consejo Social, el Consejo de Coordinación Universitaria y ciertos organismos nacionales e internacionales.

El *Claustro Universitario* es el órgano encargado de aprobar las líneas generales de actuación de la Universidad. Así pues, sus necesidades de información, similares a las de cualquier órgano de representación política se centran en (Fernández Fernández, 2000, p. 108):

- ▶ Información que determine los objetivos de la institución, las políticas a utilizar para alcanzarlos así como la evaluación del éxito o fracaso de dichas políticas.
- ▶ Necesidades de información vinculadas a la planificación y elaboración del presupuesto de la Entidad.
- ▶ Información acerca del grado de cumplimiento de las restricciones legales y contractuales que existen.
- ▶ Información sobre la condición económica y financiera actual.

Esta misma información será utilizada por el *Consejo Social*, órgano de participación de la sociedad en la Universidad, que, al igual que el Claustro también debe supervisar las actividades de carácter económico de la universidad y el rendimiento de sus servicios. Asimismo este órgano necesitará información de naturaleza presupuestaria, ya que se le ha encomendado la tarea de aprobar el presupuesto y la programación plurianual.

Al *Consejo de Coordinación Universitaria* le corresponden las funciones de coordinación, planificación, propuesta y asesoramiento del sistema universitario. Así pues, necesita información muy similar a la de las administraciones, antes comentada. Adicionalmente, le resultará útil información acerca del coste de las titulaciones y de su demanda ya que es el encargado de fijar las tasas académicas que pagan los estudiantes.

Ciertos *organismos de ámbito nacional, comunitario e internacional*, como la Unión Europea y la OCDE requieren información en términos macroeconómicos, elaborada según criterios establecidos por ellas mismas (IGAE, 1995, p. 46). La OCDE elabora anualmente un conjunto de indicadores relativos a los recursos humanos y financieros invertidos en la educación superior de los países miembros.

Entre otros, coste por estudiante, salario del profesorado, gasto público en educación superior como porcentaje del PIB y ratio estudiante/profesor.

2.2.2.- Ciudadanía

Para Engstrom (1988, p. 65) el éxito o fracaso de las instituciones de educación superior depende del apoyo de la ciudadanía.

En este contexto, el ciudadano empieza a ocupar un lugar muy destacado como usuario de la información contable pública. Esta importancia creciente se enmarca en la nueva gestión pública en la cual los ciudadanos son los principales destinatarios de los servicios públicos (Montesinos Julve, 2000, p. 41).

De los tres grupos de usuarios, la ciudadanía recoge el mayor abanico de usuarios, lo cual se traduce en una mayor diversidad de necesidades. Dentro de la ciudadanía hemos distinguido tres grupos de usuarios:

- ▶▶ El ciudadano individual en su condición de votante, contribuyente y consumidor/cliente.
- ▶▶ Los grupos de interés.
- ▶▶ El empleado agrupado en torno a asociaciones sindicales y profesionales.

Como *votante* la decisión más importante que ha de tomar es la elección de sus representantes. Aunque varía según las universidades, el PDI, el PAS y los estudiantes eligen a sus representantes en el Claustro Universitario. Estos usuarios están interesados en conocer los planes plurianuales de la institución y su grado de cumplimiento.

La necesidad de información relacionada con la determinación de los logros ya fue apuntada por Engstrom (1988, p. 84) al comprobar que una de las partidas de información consideradas más importantes por los ciudadanos eran las medidas de rendimiento.

Estas necesidades son compartidas por el usuario como *contribuyente* y como *cliente*. Todos ellos necesitan información acerca de los impuestos recaudados en relación con el grado de servicios ofrecidos; la eficacia en la administración de los recursos; la eficiencia y la economía logrados en la gestión de

los servicios públicos; la relación coste-calidad-precio del servicio obtenido; alternativas de financiación de los servicios prestados y su influencia en la equidad intergeneracional; y, la valoración de la responsabilidad y la actuación de los gestores públicos (Fernández Fernández, 2000, p. 108).

En ocasiones, las decisiones que deben tomar los usuarios como clientes se orientan hacia los estudios universitarios. Este cliente necesita información acerca de las características básicas de los estudios, como por ejemplo la duración media de las carreras, las oportunidades de empleo o el grado de satisfacción de los ya graduados, todos ellos indicadores que miden el impacto socioeconómico de los productos universitarios (Mora Ruiz, 1999c, p. 26).

Adicionalmente, el usuario como consumidor se encuentra interesado en el conocimiento de la calidad de los servicios que presta la institución. Como ya indicamos en el capítulo anterior, la calidad es el objetivo de la LOU que a través de la Agencia Nacional de Evaluación y Acreditación de la Calidad o de las agencias similares que existan en las respectivas CC.AA. garantizará la calidad de las universidades en el ámbito nacional e internacional.

Como *grupos de interés*, cabe destacar las entidades públicas o privadas que van a contratar graduados o a colaborar en proyectos científicos y tecnológicos. Sus necesidades de información se orientan en el primer caso, hacia las cualificaciones de los titulados y, en el segundo, al trabajo que desarrollan las universidades y sus grupos en el campo científico-técnico (Mora Ruiz, 1999c, pp. 26-27). En definitiva estamos hablando de indicadores de rendimiento.

Los *medios de comunicación* forman parte del conjunto de usuarios interesados en la actividad universitaria. Pero su papel es muy diferente al del resto de usuarios. De algún modo, guardan una similitud con los OCE_s en cuanto que proporcionan información sobre la institución al resto de usuarios sobre la base de la ya existente.

Además estos usuarios pueden influir en la evaluación que los demás hagan de la Universidad. De hecho, en el estudio de Engstrom (1988, p. 63), los encuestados, dentro de la categoría de ciudadanos, indicaron que su principal fuente de información a la hora de evaluar la educación superior en sus respectivos estados, eran los artículos de prensa, seguidos de la televisión/radio y de los artículos de revistas.

Estas respuestas pueden poner de relieve, por un lado, la existencia de problemas en la difusión de la información financiera por parte de las instituciones, su difícil comprensión y su publicación en un tiempo “irreal” e “inoportuno” (Cortès Fleixas, 1999, p. 21) y, por otro, la fuerte influencia de los medios de comunicación en las decisiones de los usuarios.

Este aspecto resulta preocupante y Cabezas de Herrera Pérez (1998, p. 5) aboga porque se haga un esfuerzo de apertura a los medios de comunicación con una información veraz y concisa que evite la opacidad o desinformación del ciudadano.

Un último grupo de usuarios son los *empleados* que pueden ser considerados como usuarios individuales o como grupo, reunidos bajo la forma sindical o profesional. Al plantearse las necesidades de información de estos usuarios, Vela Bargues (1992, p. 135) señala que el interés de éstos por la información contable es mayor en el ámbito privado que en el público, donde la mayoría de los trabajadores son funcionarios.

No obstante, la realidad universitaria es otra ya que según el gráfico 1.8 del capítulo anterior, el 46% del personal universitario (PDI y PAS) no es funcionario, lo que los convierte en un grupo de usuarios con interés en la información contable.

Como individuos, esta información versará sobre su contribución individual a la situación de la institución y su influencia en las retribuciones y ascensos; su posible continuidad y, la percepción que la ciudadanía tiene sobre la gestión de la entidad. Como sindicatos necesitan información que les ayude a formular sus reclamaciones y a evaluar los márgenes de la negociación (Fernández Fernández, 2000, p. 108).

2.2.3.- Inversores y acreedores

Los inversores y los acreedores están interesados en disponer de información sobre la capacidad de las universidades de obtener recursos financieros para hacer frente a las deudas futuras, la existencia de limitaciones al uso de los mismos, la liquidez, la solvencia, el riesgo financiero o la capacidad impositiva, ya que toda esta información va a afectar sus decisiones de inversión.

Engstrom (1988, pp. 54 y 98) puso de manifiesto en su trabajo sobre usuarios de las universidades, que a la comunidad financiera no parece interesarle las medidas de rendimiento materializadas en indicadores de economía, eficiencia y eficacia y, sin embargo, las necesidades de información sobre recursos disponibles, deuda y datos estadísticos relativos a las tasas y precios públicos son más importantes que para el resto de usuarios.

La comunidad financiera se preocupa más de la divulgación de la información, que de las normas contables, observándose importantes diferencias en la accesibilidad a la misma según que el usuario sea una agencia de rating o un pequeño inversor (Engstrom, 1988, p. 97).

También consideran que las necesidades de información son diferentes según que las instituciones de educación superior sean privadas o públicas, pues la financiación de las primeras depende de las tasas y de su habilidad para captar matrículas y, las segundas tienen un claro respaldo financiero del Estado (Engstrom, 1988, p. 54 y p. 50).

2.2.4.- Consideraciones finales a las necesidades de los usuarios de la información financiera de las universidades

Tras analizar las necesidades de los usuarios por categorías se pone de relieve que la información financiera es utilizada con propósitos muy diversos y que no todos tienen el mismo interés en la información contable pública.

Sin embargo, como señala Vela Bagues (1992, p. 144) las diferencias entre los diversos grupos no son tan relevantes y los usuarios demandan básicamente información acerca de (IFAC, 1999, pp. 19-23; AECA, 2001, pp. 27-28):

- ▶ El cumplimiento de la legalidad y rendición de cuentas de los gestores en relación al uso de los recursos de acuerdo a los presupuestos aprobados legalmente y otras normativas legales y contractuales.
- ▶ La posición financiera de la entidad, para valorar las fuentes y tipos de ingresos, la asignación y el uso de los recursos, si los ingresos han sido suficientes para financiar los gastos corrientes, predecir el momento y el volumen de los flujos de tesorería y las necesidades futuras de liquidez y

endeudamiento, la capacidad de la entidad para hacer frente a las obligaciones a corto y largo plazo y, valorar la situación económica y financiera de la institución con la prevista en un período y entre períodos.

- ▶ Los logros de la entidad, su capacidad para mantener el nivel y la calidad de los servicios y para financiar nuevos programas, el coste y la eficiencia en el uso de los recursos escasos, los resultados de la actividad gerencial en la ejecución de los programas y su eficacia en el cumplimiento de los objetivos previstos.
- ▶ El impacto económico, social, medioambiental de la actividad de la entidad en la economía así como la evaluación de las distintas opciones y prioridades del gasto para justificar el valor de los bienes y servicios suministrados.

No obstante, no se puede obviar que la universidad como sujeto contable tiene unas necesidades específicas que confieren un carácter especial a las operaciones económicas, a su régimen económico-financiero y a la aplicación de sus recursos financieros a determinadas modalidades de inversión.

Una vez más es obligado hacer referencia a la autonomía de las universidades que pone de manifiesto las especiales características y peculiaridades de estas instituciones. Así pues, el usuario necesitará información que, en determinados aspectos, cubra las particularidades de aquéllas.

Al plantearnos los objetivos de la información financiera de las universidades, se pondrá de relieve que su cumplimiento está sujeto a que la información financiera satisfaga las necesidades de los usuarios, información que para las universidades deberá adaptarse en algunos aspectos a su casuística especial.

2.3.- OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE LAS UNIVERSIDADES

Tradicionalmente, la finalidad de la información contable ha sido la rendición de cuentas, ya que la Contabilidad pública se orientaba hacia el seguimiento y control de la ejecución y liquidación del presupuesto y, como ya hemos indicado, los gestores y los órganos de control eran sus únicos usuarios.

En la actualidad, podemos asistir a tres cambios fundamentales en la concepción de la utilidad de la información contable:

1. El creciente protagonismo de los usuarios externos en la información financiera.
2. La necesidad de esa información en la toma de decisiones de los usuarios tanto internos como externos.
3. La concepción de la rendición de cuentas en un sentido más amplio incorporando, junto al cumplimiento de la legalidad, información sobre la situación económico-financiera y, sobre la eficiencia y eficacia en la gestión de los recursos (AECA, 2001, p. 11).

El primero de los cambios ya ha sido tratado ampliamente en el apartado anterior. Así pues, examinaremos los otros dos que son, en realidad, los objetivos principales de la información financiera.

Del análisis de los principales pronunciamientos emitidos en los diversos países, se puede apreciar que todos ellos recogen como objetivos de la información financiera pública, la rendición de cuentas y la utilidad para la toma de decisiones. Los primeros pronunciamientos tienen su origen en el ámbito estadounidense y fueron emitidos por el FASB, el NCGA y el GASB, los cuales tuvieron una notable influencia en los pronunciamientos relativos a la Contabilidad pública que la CICA difundió con posterioridad (Vela Bagues, 1992, pp. 146 y 160).

Asimismo, España también ha asumido las bases conceptuales generalmente aceptadas en el ámbito de la Contabilidad financiera y, para la elaboración del “Marco Conceptual de la Información Financiera de las Entidades Públicas” ha tenido en cuenta los marcos conceptuales de las Administraciones públicas de Canadá, Nueva Zelanda, Australia y EE.UU, así como los documentos sobre principios contables públicos emitidos por la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas de la IGAE (AECA, 2001, p. 15).

En este contexto no resulta extraño que los objetivos de la información financiera en España no difieran del resto de países, si bien puedan observarse algunas peculiaridades en su desarrollo, derivadas del entorno jurídico, económico y social de cada nación.

El documento n.º 7 sobre información económico-financiera pública emitido por la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas de la IGAE (1994a, pp.

176-177) consideró como objetivos de dicha información, por un lado, la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera, la ejecución del presupuesto y los resultados de cada entidad; y, por otro, la respuesta a las necesidades de todos sus usuarios.

En esta misma línea pero incorporando las tendencias más recientes, el Marco Conceptual de AECA (2001, p. 30) enuncia como objetivos de la información financiera, facilitar la rendición de cuentas de los gestores para justificar a la sociedad la captación de recursos realizada y las finalidades a que se han dedicado, y proporcionar información útil a una amplia gama de usuarios para la toma de decisiones económicas, financieras y sociales.

AECA (2001, pp. 30-31) considera que la información financiera debe resultar útil a los usuarios en cuatro aspectos:

1. La fijación del nivel de servicios que puede ofrecer la entidad y la capacidad de ésta para cumplir sus objetivos.
2. La evaluación de las operaciones del ejercicio.
3. Interesar a los usuarios en el proceso de rendición de cuentas.
4. La evaluación de los logros alcanzados en la prestación de servicios públicos y de los medios aplicados.

Estos objetivos se pueden trasladar al sector universitario, enmarcado en el sector público. Las universidades están obligadas a elaborar cierta información que les permita rendir cuentas y ayudar a los usuarios en la toma de decisiones.

La sociedad exige cada vez más a estas instituciones información acerca de cuáles son sus actividades, cómo emplean sus recursos y cuáles han sido los resultados de su empleo (De Miguel Díaz, 1995, p. 439). En este contexto, la rendición de cuentas entendida como el control de la legalidad no cumple los objetivos fijados por la sociedad y necesita ampliarse a la situación económico-financiera y a la eficiencia y eficacia en la gestión de los recursos, al igual que el resto de organismos públicos.

Respecto al segundo de los objetivos, la toma de decisiones, Skousen *et al.* (1975, p. 31) clasificaron las decisiones de los usuarios de la información financiera de las universidades en siete grupos: concesión, donación, asignación, contratación, matriculación, evaluación y revisión, es decir, estos usuarios utilizan la información para tomar decisiones relativas a la evaluación de los administradores,

al análisis de los presupuestos, a la asignación de recursos y a su empleo, a la evaluación de programas y a la concesión de financiación.

Según el estudio realizado por Engstrom (1988, p. 95) los estados financieros son utilizados para realizar análisis financieros, elaborar y difundir informes de ámbito nacional y garantizar a los órganos de gobierno la rendición de cuentas por los gestores. Como este mismo autor señala, los estados financieros no suelen ser muy utilizados en el proceso de evaluación del rendimiento de estas instituciones, ni tampoco para medir su eficiencia o eficacia.

En el último y más reciente marco para la presentación de la información contable de las instituciones de educación superior, el GASB 35 “Basic Financial Statements –and Management’s Discussion and Analysis- for Public Colleges and Universities”, publicado en noviembre de 1999, se ha considerado como objetivo principal del documento, el suministro de información más útil a la cada vez más amplia gama de usuarios, al comprobar que aquéllos que muestran interés en las actividades de estas instituciones apenas utilizan los informes financieros. Por tanto, el modelo propuesto ha sido diseñado para proporcionar información más relevante y comprensible por los usuarios (GASB, 1999, §25).

Al respecto, creemos que el GASB, consciente de cuáles son los objetivos de la información financiera de las universidades, trata de proporcionarles con el GASB 35, los rasgos básicos de los estados financieros que deben formular.

Desde esta perspectiva, abordamos el siguiente apartado. Tras identificar a los usuarios de la información financiera de las universidades, sus necesidades y objetivos, pasamos a examinar los estados financieros, reflexionando acerca de si su contenido cumple los objetivos de la información financiera y, en consecuencia, satisface las necesidades de sus usuarios.

2.4.- INFORMACIÓN FINANCIERA DE LAS UNIVERSIDADES

Para el cumplimiento de los objetivos de la información financiera, la entidad económica, en nuestro caso la Universidad, elabora estados financieros periódicos en el marco de la legalidad vigente y con un contenido expresado en términos monetarios y no monetarios (AECA, 2001, p. 35).

A estos efectos, las universidades se organizarán atendiendo a los principios de una Contabilidad presupuestaria, patrimonial y analítica. Asimismo, la estructura del presupuesto y del sistema contable se deberá adaptar a las normas que con carácter general se fijen para el sector público.

El Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), elaborado en desarrollo del art. 125 a) del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (TRLGP), es el marco contable aplicable a los entes pertenecientes al Sector público entre los cuales están incluidas las Universidades.

Este Plan dedica su cuarta parte a la información contable que deben suministrar los entes públicos y que se plasma en diferentes estados financieros. Por consiguiente, estos documentos se convierten en el instrumento transmisor de la información contable a los usuarios, los cuales conocerán la situación y los resultados de las operaciones de cada ente, al menos con una periodicidad anual.

Los estados financieros son el Balance, la Cuenta del resultado económico-patrimonial, el Estado de liquidación del Presupuesto y la Memoria. Según la norma n.º 1 de elaboración de las cuentas anuales, estos documentos constituyen una unidad y deben ser formulados con claridad, mostrando la *imagen fiel* del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico-patrimonial y de la ejecución del presupuesto de la entidad, de acuerdo con el PGCP.

La consecución de esa imagen fiel será el resultado de la aplicación de los principios contables establecidos en la primera parte del Plan. Ello implica que el PGCP prevea mecanismos para la formulación de los estados atendiendo a principios contables adicionales e incluso a la no aplicación de alguno de los obligatorios, cuando su aplicación sea incompatible con la imagen fiel que deben mostrar las cuentas anuales.

El contenido de los documentos que componen las cuentas anuales es el siguiente:

- ▶ El *Balance* presenta la posición patrimonial de la entidad al cierre del ejercicio, agrupándose en dos masas, activo y pasivo, desarrolladas cada una de ellas en agrupaciones de elementos patrimoniales homogéneos: bienes y derechos y, obligaciones y fondos propios.
- ▶ La *Cuenta del resultado económico-patrimonial* recoge el ahorro o desahorro referido a un ejercicio, estructurándose en dos corrientes

positiva –ingresos y beneficios– y negativa –gastos y pérdidas–, desarrollada cada una de ellas en función de la naturaleza económica de la operación.

- ▶ El *Estado de liquidación del Presupuesto* presenta separadamente la liquidación del presupuesto de gastos, la liquidación del presupuesto de ingresos y el resultado presupuestario.
- ▶ La *Memoria* desarrolla la información contenida en otros documentos de las cuentas anuales y amplía y comenta aspectos relevantes no contenidos en dichos documentos, aunque derivados de los mismos.

Los Estatutos, como expresión máxima de la autonomía de las Universidades, pueden regular ciertos aspectos de su régimen económico-financiero. Tardío Pato (1994, p. 748) pone de relieve que estas normas desarrollan la fase final del ciclo presupuestario determinada por la liquidación del mismo y la rendición de la Cuenta General Presupuestaria. Igualmente, los Estatutos establecen la elaboración y aprobación de una Cuenta Económica Anual que adjunte además de la liquidación definitiva del Presupuesto, un estado de la situación patrimonial; un informe sobre la gestión de los recursos económicos; y en su caso, un informe de auditoría.

Como señala Velarde Fuertes (2000, p. 36) apenas si hay menciones en los Estatutos al régimen contable a seguir, ni referencia concreta al término de “cuentas anuales”. Todas las universidades se refieren, por lo general, a una Memoria Económica, Estado de Cuentas o Cuenta General.

Excepcionalmente, las Universidades de Valladolid y las Islas Baleares aluden, en sus Estatutos, a las cuentas anuales. La primera indica en el art. 103, que dicha institución adaptará sus cuentas al PGCP; y la segunda, en el art. 186. 4, señala que la estructura del presupuesto y de su sistema contable se ha de adaptar, en todo caso, a las normas que con carácter general establezca el sector público, sin perjuicio de la organización interna de la Universidad.

En nuestra opinión, se pone de relieve que la Universidad muestra cierta inquietud en la regulación de todo el proceso presupuestario, obviando la información financiera, bien porque, implícitamente, asuma su elaboración, bien porque le conceda una menor importancia. Esta última consideración no resulta sorprendente si tenemos en cuenta que la Contabilidad pública ha sido, hasta no

hace mucho tiempo, sinónimo de Contabilidad presupuestaria. De hecho, Vera-Fajardo Belinchón (1999, p. 312) señala la no aplicación del PGCP, como una de las deficiencias más frecuentes del área económico-financiera de la Universidad.

Ello trae como resultado la no existencia de uniformidad en el sistema contable de las diferentes universidades y, en consecuencia, el incumplimiento del art. 54.5 de la LRU que exigía su homogeneización. Para lograr este objetivo, se considera que la normalización debe llevarse a cabo a través del PGCP y el marco conceptual constituido por los criterios y normas emitidos por la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas, aunque con adaptación específica dadas las características del sector universitario y la normativa económico-financiera de las CC.AA. en las que se localizan las respectivas universidades (Audiencia de Cuentas de Canarias, 1997, p. 31).

Esta desigual aplicación del PGCP conduce por un lado, a que los estados financieros elaborados no cumplan los objetivos de la información financiera y, en consecuencia, no satisfagan las necesidades de los usuarios; y por otro, a que éstos corran distinta suerte, según cuál sea la institución sobre la que desean obtener información.

Ante esta situación, se plantea como posible solución la elaboración de un Plan Contable Sectorial que, a través de sus estados financieros, cumpla los objetivos de la información financiera, tal y como han sido planteados en el documento de AECA, último marco conceptual para la información financiera de las entidades públicas en España.

Adicionalmente, los usuarios de la información financiera pueden satisfacer sus necesidades de información por medio de los informes de fiscalización que elaboran los OCE_s sobre universidades. Estos informes, que garantizan la fiabilidad financiera y comprueban el cumplimiento de la legalidad, son formulados a partir de los estados contables que elaboran las universidades. Así pues, se convierten en un instrumento que complementa la información financiera inicial. De las posibilidades que ofrecen los informes de fiscalización a los usuarios, en el cumplimiento de los objetivos de la información financiera, nos ocuparemos en la última parte del capítulo y en el estudio empírico.

Pero antes, vamos a analizar las últimas iniciativas relativas a la información contable. De una parte, examinaremos la introducción de los planes sectoriales en

nuestras universidades y de otra, cierta información financiera adicional a la suministrada por aquéllos, como son los indicadores y la Contabilidad analítica.

2.4.1.- El Plan General de Contabilidad Pública adaptado a las universidades

La adaptación del PGCP a la problemática económica y contable de las universidades ha sido y es el objetivo de dos iniciativas en nuestro país. La primera, es ya una realidad. Se trata del Plan especial de Contabilidad pública para las universidades públicas de Cataluña aprobado por Resolución de 3 de mayo de 1999. La segunda, es un borrador del PGCP adaptado a las universidades elaborado por un grupo de trabajo y que ha sido presentado en octubre de 2000 en el II Foro Sorolla en la Universidad de Cádiz.

2.4.1.1.- El PGCP de las Universidades Catalanas

El Plan contable en las universidades catalanas tiene su origen en el PGCP Estado. Hasta llegar al vigente Plan, son varias las etapas transcurridas y que muestra el gráfico 2.4.

Gráfico 2.4. Hitos del Plan contable de las universidades catalanas



Fuente. Elaboración propia

Este Plan resulta de aplicación a todas las universidades públicas de Cataluña y a aquellos entes que están vinculados y que llevan a cabo actividades definidas en la LRU, como servicio público de educación superior.

La necesidad de un Plan específico se apoya en las especiales características y peculiaridades de las universidades públicas, descritas en la introducción del mismo en los siguientes términos:

- ▶ El carácter especial de las operaciones económicas –presupuestarias y patrimoniales– derivado de la educación superior como principal actividad y que se traduce, en aspectos tales como el patrimonio afectado; los ingresos por trabajos diversos según el art. 11 de la LRU; la política general de becas, ayudas y créditos; y, la exención total o parcial del pago de las tasas académicas.
- ▶ El régimen económico-financiero determinado por las aportaciones restringidas que soportan un control de financiación afectada, para aplicar a un determinado objetivo o programa; los legados o donaciones aportados por otras entidades públicas o privadas; y la subvención global fijada anualmente por la Comunidad autónoma.
- ▶ La aplicación de los recursos financieros a determinadas modalidades de inversión como los fondos bibliográficos –bienes de consumo duradero de características específicas– y las entidades vinculadas para desarrollar los servicios no sólo de educación superior, sino también de creación y desarrollo de la ciencia, la técnica y la cultura y, el apoyo científico al desarrollo cultural, social y económico.

Este Plan se estructura en cinco partes cuyas características más significativas se resumen en el cuadro 2.4.

Cuadro 2.4. Partes del Plan Especial de las Universidades Públicas Catalanas

PARTE	RESUMEN
<p><u>PRIMERA PARTE</u> PRINCIPIOS CONTABLES</p>	<p>Los principios contables son los mismos del PGCP Estado.</p>
<p><u>SEGUNDA PARTE</u> CUADRO DE CUENTAS</p>	<p>Es el mismo que el del PGCP Generalidad si bien incluye cuentas específicas que recogen las peculiaridades de las Universidades.</p> <ul style="list-style-type: none"> » En el <i>Grupo 1</i> se han introducido nuevas cuentas de tres cifras relativas a donaciones y legados con la finalidad de registrar por separado los bienes de las universidades según se trate de donaciones y legados restrictivos o no restrictivos. » En el <i>Grupo 2</i> se desarrolla la cuenta 229. Otro inmovilizado material para incluir los fondos bibliográficos y las infraestructuras científicas que se generen y que tengan como característica la de dar capacidad de funcionamiento de la actividad en períodos superiores a un año. » Los <i>Grupos 3, 4, 5 y 0</i> no introducen ningún cambio y el <i>Grupo 6</i> desarrolla las cuentas 651. Subvenciones corrientes y 656. Subvenciones de capital para recoger los fondos o bienes concedidos por la entidad, sin contrapartida directa, destinados a financiar operaciones corrientes y de capital, por ejemplo, becas para enseñanza o para la investigación, éstas últimas corrientes y de capital. » El <i>Grupo 7</i> desarrolla las siguientes cuentas: <ul style="list-style-type: none"> » 700. Venta de mercaderías y 701. Venta de productos terminados para recoger aquellas transacciones con salida o entrega de los bienes objeto de tráfico de la entidad, sujeto de la contabilidad, mediante precio (venta en comisión de publicaciones, de impresos, de fotocopias, de producciones propias, de programas técnicos y de investigación...). » Asimismo la cuenta 705. Prestaciones de servicios también se desarrolla a nivel de subcuentas para recoger los ingresos derivados de la prestación de servicios en régimen de derecho privado (los procedentes del art. 11). » Los ingresos procedentes de los precios públicos figurarán en el subgrupo 74, desarrollándose la cuenta 741. Precios públicos por prestación de servicios o realización de actividades para recoger los procedentes de becas MEC, becas Generalidad de Cataluña, cursos y seminarios propios, acceso a la universidad, selectividad... » La cuenta 751. Subvenciones corrientes también se desarrolla a nivel de subcuenta para recoger los fondos o bienes que recibe la Universidad, sin contrapartida directa, destinados a financiar operaciones corrientes y de capital (subvención global Generalidad y subvenciones corrientes con o sin convenio). » Las cuentas 775. Ingresos por arrendamientos y la 776. Ingresos por servicios diversos se adaptan a las características de las universidades (intermediación de idiomas, administración y cobranza...).
<p><u>TERCERA PARTE</u> DEFINICIÓN Y RELACIONES CONTABLES</p>	<p>Comprende las definiciones y relaciones contables de los grupos, subgrupos y cuentas del Plan.</p>
<p><u>CUARTA PARTE</u> CUENTAS ANUALES</p>	<p>Recoge las normas de elaboración de las cuentas anuales y los modelos de cuentas anuales.</p>
<p><u>QUINTA PARTE</u> NORMAS DE VALORACIÓN</p>	<p>Son las definidas en el Plan Generalidad.</p>

Fuente. Elaboración propia a partir del Plan especial de las universidades públicas de Cataluña

Para finalizar con la descripción de este Plan es preciso señalar dos aspectos de sumo interés:

1. El Plan introduce subcuentas que recogen las situaciones creadas con motivo de la introducción del euro como nueva unidad monetaria²³.
2. El Plan ha sido diseñado para generar un primer nivel de información que permita elaborar una Contabilidad analítica. Para ello, las operaciones se registran de modo que faciliten el análisis de la producción y distribución de los servicios y productos obtenidos a través de la actuación económica de las universidades públicas.

2.4.1.2.- El Borrador de la adaptación del PGCP a las universidades

La idea que ha presidido la elaboración de este borrador ha sido la de convertir a la Contabilidad financiera patrimonial de las universidades, en un instrumento de registro, información, control y rendición de cuentas, abandonando la vieja concepción de subproducto de la Contabilidad presupuestaria (Gonzalo Angulo, 2000, p. 2).

El Borrador del PGCP se estructura en cinco partes resumidas en el cuadro 2.5.

²³ Al respecto puede consultarse la Orden de 18 de febrero de 1999 por la que se dictan instrucciones de Contabilidad pública para el período transitorio de introducción del euro y se modifica el PGCP.

Cuadro 2.5. Partes del Borrador del PGCP adaptado a las universidades

PARTE	RESUMEN
<p><u>PRIMERA PARTE</u> PRINCIPIOS CONTABLES</p>	<p>Los principios contables son los mismos del PGCP.</p>
<p><u>SEGUNDA PARTE</u> CUADRO DE CUENTAS</p>	<p>Es el mismo que el del PGCP si bien incluye cuentas específicas que recogen las peculiaridades de las universidades.</p> <ul style="list-style-type: none"> » En el <i>Grupo 1</i> se ha introducido una nueva cuenta en el subgrupo de provisiones para riesgos y gastos, la cuenta 140. Provisión por obligaciones contraídas en indemnizaciones por jubilación del personal laboral; y se ha desarrollado la cuenta 143. Provisión para grandes reparaciones para distinguir las provisiones relativas al inmovilizado material y las hechas para bienes de Patrimonio Histórico. » En el <i>Grupo 2</i> se desarrollan las cuentas 221. Construcciones (edificios educativos, administrativos, deportivos, residencias, centros sanitarios, refugios, viveros...), 222. Instalaciones técnicas para incluir los equipos de investigación y 229. Otro inmovilizado material (fondos bibliográficos, mobiliario de campus...). » El <i>Grupo 3</i> no se desarrolla, al considerar que no tiene aplicación a las universidades. » Los <i>Grupos 4, 5 y 0</i> no introducen ningún cambio. » El <i>Grupo 6</i> desarrolla a nivel de subcuenta, las cuentas 623. Servicios de profesionales independientes; 627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas; 628. Suministros (vestuario, productos alimenticios, material fungible y publicaciones y prensa universitarias...); 640. Sueldos y salarios para incluir los complementos propios del PDI y del PAS; 651. Subvenciones corrientes y 656. Subvenciones de capital para recoger los fondos o bienes concedidos por la entidad, sin contrapartida directa, destinados a financiar operaciones corrientes y de capital, por ejemplo, becas para enseñanza o para la investigación, éstas últimas corrientes y de capital; y, por último, la cuenta 671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material que distingue entre las pérdidas procedentes de infraestructuras y Patrimonio Histórico y el resto de inmovilizado. » Los <i>Subgrupos 70 a 73</i> no se desarrollan, al carecer de aplicación para las universidades. El Borrador desarrolla las siguientes subgrupos y cuentas: 740. Tasas por prestación de servicios o realización de actividades (expedición de títulos académicos, pruebas de aptitud para acceso a la Universidad, apertura de expediente académico, tesis doctorales...); 741. Precios públicos por prestación de servicios o realización de actividades (prestaciones de servicios art. 11 LRU, derechos de matrículas en enseñanzas propias, ingresos por reprografía, ingresos por residencias, colegios mayores, instalaciones deportivas...); 742. Tasas públicas por utilización privativa o aprovechamiento especial de dominio público; las cuentas del subgrupo 75. Transferencias y subvenciones para recoger los fondos o bienes que recibe la Universidad, sin contrapartida directa, destinados a financiar operaciones corrientes y de capital; y, por último, 776. Ingresos por servicios diversos y 777. Otros ingresos se adaptan a las características de las universidades (intermediación de idiomas; venta en comisión de publicaciones, de medicamentos, productos agropecuarios, material de desecho...).
<p><u>TERCERA PARTE</u> DEFINICIÓN Y RELACIONES CONTABLES</p>	<p>Comprende las definiciones y relaciones contables de los grupos, subgrupos y cuentas del Plan.</p>
<p><u>CUARTA PARTE</u> CUENTAS ANUALES</p>	<p>El borrador sólo incluye un modelo de balance normal, la cuenta del resultado económico-patrimonial y el cuadro de financiación éstos dos últimos en modelo para entes administrativos. Asimismo, se recogen un conjunto de indicadores no financieros, a los que haremos referencia en el siguiente epígrafe.</p> <p>En la versión disponible (septiembre 2000), no se recogen más estados contables ni normas de elaboración.</p>
<p><u>QUINTA PARTE</u> NORMAS DE VALORACIÓN</p>	<p>Se clasifican en tres apartados:</p> <ul style="list-style-type: none"> » Normas de valoración generales. Son las incluidas en el PGCP. » Tratamiento de algunas operaciones particulares para las universidades como las relativas a la valoración de los elementos de inmovilizado material, a los recibidos en cesión o adscripción y al cálculo de su amortización; inmovilizado inmaterial (derechos de uso sobre bienes e instalaciones, proyectos de I+D, propiedad industrial o intelectual; aplicaciones informáticas); y otro inmovilizado específico de las universidades como son los libros, revistas y otro material bibliográfico; ingresos (tasas y precios públicos; subvenciones recibidas e ingresos por investigación u otro tipo de prestación de servicios); gastos (aprovisionamientos, gastos de personal, gastos financieros, subvenciones concedidas, otros gastos y provisiones). » Anexos que incluyen normativa relativa a determinadas operaciones contables.

Fuente. Elaboración propia a partir del Borrador del PGCP adaptado a las universidades (Gonzalo Angulo, 2000)

Asimismo, el Borrador normaliza la situaciones creadas con motivo de la introducción del euro como nueva unidad monetaria y tiene en cuenta la Resolución de 29 de diciembre de 1997, de la Intervención General del Estado, por la que se aprueba una adaptación parcial del PGCP para la Administración del Estado como consecuencia de lo establecido en el art. 49 del TRLGP.

2.4.1.3.- Consideraciones finales en relación a estas dos iniciativas

Como hemos visto, existe un plan general contable específico para las universidades a nivel catalán y un borrador a nivel estatal. En relación al primero, todavía es muy pronto para hacer valoraciones acerca de su repercusión en el sistema contable universitario y el cumplimiento de los objetivos de la Contabilidad financiera. No obstante, y en nuestra opinión, se ha hecho un notable esfuerzo para contabilizar todas aquellas particularidades propias de las universidades a la vez que se ha tenido presente en su diseño la posterior elaboración de la Contabilidad analítica a partir de la información contable producida por la adaptación del Plan.

En cuanto al borrador elaborado para el ámbito universitario estatal, supondrá un paso muy importante en el diseño de un marco conceptual para las universidades. Este documento, al igual que la adaptación catalana, intenta cubrir las necesidades propias del sujeto contable. Para ello, desarrolla un amplio abanico de cuentas que recogen las características concretas de las universidades. Asimismo, es preciso destacar ciertas novedades introducidas en las dos últimas partes del Borrador.

La cuarta parte “Cuentas anuales” introduce un batería de indicadores de medios y logros para los departamentos, en particular, y para las universidades, en general, que responde a los objetivos de la información financiera definidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera de las Entidades Públicas. En este documento se pone de relieve que la utilidad de la información será mayor para el usuario si dispone de información normalizada sobre la actividad mediante indicadores de medios y logros (AECA, 2001, p. 33).

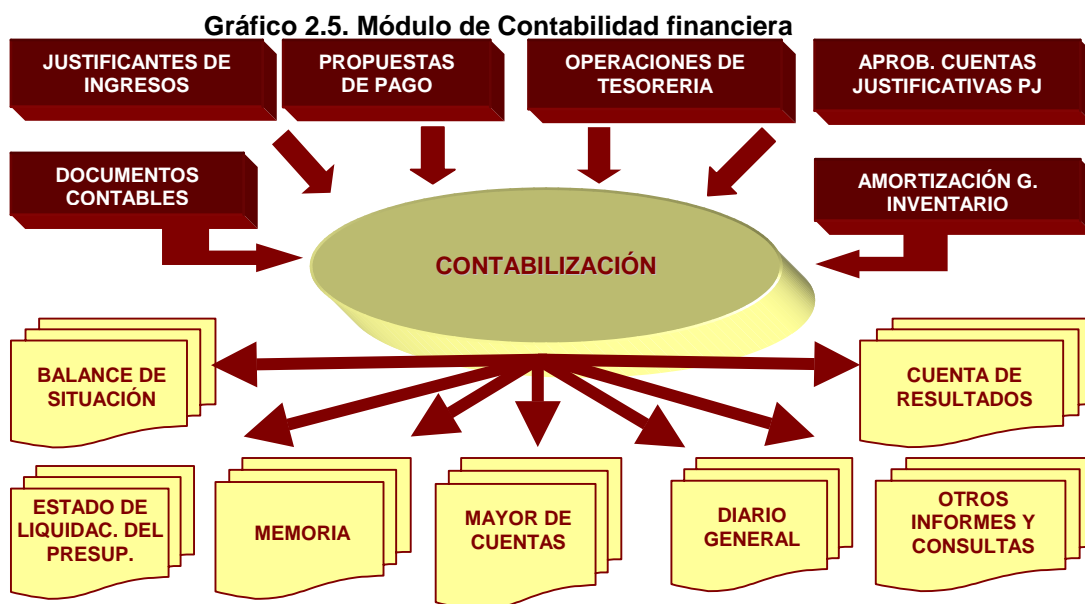
En la quinta y última parte del borrador “Normas de valoración” se incluye por un lado, las normas de valoración generales, extraídas del PGCP y unas normas específicas que contienen los criterios y reglas de aplicación a operaciones

y hechos económicos, así como a diversos elementos patrimoniales propios de estas instituciones y que intentan orientar a los responsables contables a la hora de aplicar los principios contables a sus circunstancias concretas.

Igualmente, la adaptación del PGCP a las universidades se enmarca en un contexto más amplio, pues se trata de un estudio previo a la informatización contable mediante un programa informático que forma parte de un conjunto de aplicaciones diseñadas para las universidades por la Oficina de Cooperación Universitaria (OCU). Se trata de desarrollar un módulo de Contabilidad financiera que, integrado en el sistema de gestión económica SOROLLA²⁴, responda a dos objetivos básicos (OCU, 2000):

1. Conseguir una parte más de la integración de los sistemas, tanto a nivel económico-contable como a nivel de toda la Universidad (gestión de recursos humanos, alumnado, etc.).
2. Obtener información tanto financiera como no financiera, que permita que permita la rendición de cuentas y sirva de base para la toma de decisiones.

En el gráfico 2.5 se ilustra el esquema de su funcionamiento.



Fuente. OCU (2000)

²⁴ Las universidades adheridas a este proyecto son: Universidad de Alcalá, Alicante, Autónoma de Madrid, Burgos, Cádiz, Cantabria, Carlos III de Madrid, Castilla La Mancha, Complutense de Madrid, Extremadura, Granada, La Coruña, La Laguna, La Rioja, León, Málaga, Miguel Hernández, UNED, Oviedo, Pablo de Olavide, Politécnica de Cartagena, Politécnica de Madrid, Pública de Navarra, Rey Juan Carlos, Salamanca, Sevilla, Valladolid, Vigo y Zaragoza.

Llegados a este punto, podemos afirmar que en nuestro país, se están sentando las bases para que en un futuro no muy lejano, los usuarios de la información contable puedan satisfacer sus necesidades informativas. La reciente publicación del marco conceptual para las entidades públicas y la existencia de un borrador del PGCP adaptado a universidades son dos de los instrumentos que pueden hacer posible el cumplimiento de los objetivos de la información financiera.

En relación a su cumplimiento, AECA (2001, p. 38) es consciente de que la satisfacción de las necesidades de los usuarios, puede requerir la inclusión de información adicional a la proporcionada por los estados financieros. Nos planteamos, por consiguiente, qué clase de información se puede definir como tal y garantizar la consecución de los objetivos de la información financiera.

2.4.2.- Los sistemas de indicadores

Para dar respuesta a estos objetivos, los estados financieros deben incluir como información complementaria un sistema de indicadores.

Esta es una afirmación que se viene realizando desde la publicación del *Concepts Statements n.º 1* del GASB que recogía la necesidad de que los informes financieros incluyesen información que ayudara a los usuarios a evaluar la economía, eficiencia y eficacia lograda por las instituciones y así poder formarse una opinión a la hora de tomar decisiones (Benito López y Hernández Fernández, 1995, p. 201).

A partir de ese momento y con motivo de la publicación del *Concepts Statement n.º 2* del GASB relativo a los informes sobre la economía, eficiencia y eficacia en las entidades estatales y locales, los pronunciamientos y estudios al respecto han sido y son tan numerosos que bien pueden constituir el objeto central de un trabajo de investigación²⁵.

Siendo conscientes de la importancia que esta herramienta ha adquirido en los últimos años como apoyo en la rendición de cuentas y en la toma de decisiones, nos planteamos, a efectos de este trabajo, el estado de la cuestión en las

²⁵ Al respecto puede consultarse García Valderrama (1996) que mide el control de la eficiencia en las instituciones universitarias mediante el empleo de un conjunto de indicadores.

universidades españolas, centrándonos en las iniciativas más recientes y su repercusión para los usuarios de la información financiera de estas instituciones.

La realización de auditorías operativas en nuestras universidades revela la dificultad de los auditores públicos para verificar si los resultados obtenidos alcanzan los objetivos previstos en sus programas de actuación y si los recursos humanos y materiales son adquiridos y utilizados de forma económica y eficiente.

Esta dificultad viene dada por la inexistencia en las universidades de un sistema de indicadores de gestión que permitan la evaluación de la eficacia, eficiencia y economía en la utilización de los recursos económicos de las universidades y la realización de estudios comparativos (Echezárraga Zuluaga, 1996, p. 62).

La necesidad de que estas instituciones elaboren indicadores de tal naturaleza ha sido puesta de manifiesto por la Sindicatura de Cuentas de Cataluña en repetidas ocasiones²⁶. Asimismo, este órgano muestra en los informes de fiscalización que no puede evaluar la eficacia, eficiencia y economía de estas entidades, al no disponer de una batería de indicadores adecuada a este objetivo.

En esta misma línea, la Sindicatura de Cuentas de Valencia (1995, p. 19.904) pone de relieve que los sistemas de información de las universidades valencianas no están diseñados para suministrar información respecto de indicadores de actividad referentes a sus tres funciones principales, docencia, investigación y difusión de la cultura.

Cardeña i Coma (1999, p. 340) señala que son las autoridades competentes junto con los gerentes y/o rectores, quienes deben establecer un sistema homogéneo de indicadores. Sin embargo, la ausencia de esta clase de información ha obligado a los OCE_s a implicarse en la elaboración y selección de indicadores si quieren cumplir los objetivos de la auditoría operativa (Minguillón Roy, 1995, p. 53).

De hecho, si se examinan los informes de fiscalización sobre universidades, se comprueba que atendiendo al tipo de auditoría realizada, éstos introducen baterías de indicadores, elaborados por los OCE_s a partir de la información

²⁶Este órgano de control señala en la parte introductoria de los últimos cuatro informes de fiscalización realizados a universidades catalanas, la inexistencia de indicadores de gestión y su imposibilidad para evaluar la eficacia, eficiencia y economía en la utilización de los recursos por centros o facultades (Sindicatura de Cuentas de Cataluña, 1997: Informe 37/95-A; 1998a: Informe 36/97-A; 1998b, Informe 33/96-A; 2001: Informe 24/99).

manejada en el transcurso de la fiscalización. Los indicadores más habituales en estos informes son los de naturaleza presupuestaria. Ello obedece a que en la mayoría de las fiscalizaciones el objetivo continúa siendo la verificación de la aprobación, composición, desarrollo y ejecución de los presupuestos.

No obstante, existen notables diferencias incluso entre los órganos de control, ya que la Cámara de Cuentas de Andalucía divulga información de naturaleza presupuestaria y relativa a la tesorería de las universidades andaluzas, vía indicadores, desde las primeras fiscalizaciones realizadas y, el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, el Consejo de Cuentas de Galicia, la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha y el Tribunal de Cuentas no han incluido hasta el momento, indicadores presupuestarios en sus informes sobre universidades.

Con respecto al conjunto de indicadores empleados en las auditorías operativas, Cardeña i Coma (1999, p. 340) señala como tales el coste corriente por alumno, coste corriente por crédito (asignatura), relación créditos o alumnos/profesores a tiempo completo, relación créditos o alumnos/profesores a tiempo completo+PAS, y relación profesores a tiempo completo/PAS.

Sin embargo, la mayor parte de las universidades no cuentan con sistemas de indicadores de gestión susceptibles de análisis en términos de eficacia, eficiencia y economía (Audiencia de Cuentas de Canarias, 1997, p. 33). Si bien los OCE_s tienden a normalizar el uso de indicadores, el acuerdo no se ha producido aún para las universidades (Arias Rodríguez, 1997, p. 103) y, aunque los informes suelen incluir básicamente los mismos ratios, se desconoce si han sido definidos de manera similar por todos los OCE_s.

Minguillón Roy (1995, p. 53) afirma que los indicadores desarrollados para su empleo en las universidades, deberán poder aplicarse tanto a una universidad como al conjunto de estas instituciones, favoreciendo la realización de comparaciones entre ellas.

En realidad, la utilidad de la información se verá sustancialmente mejorada si puede compararse con la de ejercicios anteriores y con la presentada por otras entidades públicas de características similares (AECA, 2001, p. 31). Hasta el momento, el único indicador comparativo en el ámbito estatal es la nota de corte o nota de entrada del último alumno admitido (Vidal, 1999, p. 11) que constata el nivel académico de los alumnos que ingresan en una titulación, pero siempre teniendo en cuenta el número de plazas ofrecidas.

Por lo tanto, cualquier usuario que desee obtener información acerca de la economía, eficiencia y eficacia de las universidades no va a disponer de un sistema de indicadores que satisfaga sus necesidades. Ocasionalmente, los informes de fiscalización le podrán proporcionar información de esta naturaleza pero que, en ningún caso, es suficiente ni comparable.

En este contexto, se plantea la necesidad urgente de diseñar un sistema de indicadores que ayude a cumplir los objetivos de la información financiera. En este momento, el Consejo de Coordinación Universitaria está elaborando un catálogo de indicadores cuyo objetivo es la definición y propuesta de unos indicadores comunes para todo el sistema universitario español, capaces de proporcionar información cuantitativa sobre las universidades, que sea útil tanto a los gestores de las propias instituciones como a sus usuarios (Consejo de Coordinación Universitaria, 2001)²⁷.

El procedimiento para elaborar este catálogo de indicadores ha sido estructurado en tres fases:

1. Definición. Un grupo de expertos, abierto a la renovación de personas y de reducida dimensión al objeto de garantizar su operatividad, definirá cada indicador en un contexto, mostrando su significado, utilidad y limitaciones.
2. Fase experimental. Cada indicador será utilizado, evaluado y revisado por cuantas personas e instituciones lo deseen. Para ello, el Consejo de Coordinación Universitaria ha establecido como sistema de participación una encuesta sobre los indicadores universitarios seleccionados, disponible en la página web del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte que permite valorar la idoneidad de cada indicador y la dificultad de su interpretación.
3. Fase de catálogo. Los indicadores que hayan superado las dos fases anteriores formarán parte del conjunto de indicadores comunes a todo el sistema universitario. Su validez estará sujeta al uso continuado por los usuarios.

Pendientes de la versión definitiva, el borrador del catálogo de indicadores está compuesto por un total de 45 indicadores acerca de la oferta y de la demanda

²⁷ Toda la información relativa al catálogo de indicadores figura en www.mec.es/consejou/indicadores.

universitaria; los recursos humanos, financieros y físicos; el proceso; los resultados y la información de contexto. El cuadro 2.6 muestra el conjunto de indicadores propuesto por el Consejo de Coordinación Universitaria.

Cuadro 2.6. Catálogo de indicadores

GRUPO	INDICADOR
OFERTA UNIVERSITARIA	<ul style="list-style-type: none"> » Distribución interna de la oferta de titulaciones » Distribución global de la oferta de titulaciones » Relación de la oferta de titulaciones en el entorno
DEMANDA UNIVERSITARIA	<ul style="list-style-type: none"> » Alumnos preinscritos en 1.ª opción sobre la oferta de plazas » Alumnos de nuevo ingreso en 1.ª opción sobre el total de nuevo ingreso » Nota media de acceso » % de alumnos que provienen de otras CC.AA. » % de alumnos extranjeros
RECURSOS HUMANOS (PDI y PAS)	<ul style="list-style-type: none"> » % de PDI a tiempo completo » % de PDI doctores » % de PDI permanentes » Proporción PAS/PDI
RECURSOS FINANCIEROS	<ul style="list-style-type: none"> » Transferencias corrientes de las AA.PP. sobre el total de ingresos corrientes » Precios públicos de enseñanzas de grado sobre el total » Ingresos generados por prestación de servicios sobre el total de ingresos corrientes » Gastos de personal sobre el total de gastos corrientes » Gastos de mantenimiento y conservación sobre el total de gastos corrientes » Gasto corriente por alumno matriculado
RECURSOS FÍSICOS	<ul style="list-style-type: none"> » Disponibilidad de puestos escolares en aulas » Disponibilidad de puestos escolares en laboratorios » Disponibilidad de puestos escolares en bibliotecas » Disponibilidad de puestos escolares en aulas de informática
PROCESO	<ul style="list-style-type: none"> » Tiempo de dedicación lectiva del alumnado » Oferta práctica de la titulación » Oferta optativa de la titulación » Prácticas en empresa del plan de estudios » Proporción de grupos en la titulación » Dedicación del PDI doctor permanente al primer curso del primer ciclo » Proporción de estudiantes por PDI
RESULTADOS	<ul style="list-style-type: none"> » Tasa de abandono » Tasa de rendimiento » Tasa de éxito » Tasa de graduación » Duración media de los estudios » Satisfacción con los estudios » Satisfacción con el empleo » Tasa de participación en proyectos de investigación » Proporción de sexenios » Producción de doctores
INFORMACIÓN DE CONTEXTO	<ul style="list-style-type: none"> » Pirámide poblacional » Estructura del alumnado » Estructura de los graduados » Estructura del PDI » Tasa de ocupación de los graduados universitarios » Población ocupada con estudios universitarios

Fuente. Elaboración propia a partir de Consejo de Coordinación Universitaria (2001, www.mec.es/consejou/indicadores)

Este órgano de coordinación ha propuesto un sistema de indicadores de gestión y rendimiento que facilitan información acerca de:

- » La cantidad de recursos financieros y no financieros que son aplicados a la educación superior (inputs): los recursos humanos (% de PDI a tiempo

completo, % de PDI doctores...), los recursos físicos (disponibilidad de puestos escolares en aulas, laboratorios...) y los recursos financieros (gasto corriente por alumno matriculado, gasto de mantenimiento y conservación sobre el total de gastos corrientes...).

- ▶ La cantidad de servicios facilitados (outputs o resultados): tasa de graduación, proporción de sexenios...
- ▶ Los resultados derivados de los servicios proporcionados (outcome): tasa de ocupación de los graduados universitarios, población ocupada con estudios universitarios...

En nuestra opinión, esta iniciativa favorece el tratamiento uniforme de información disponible y manejable dentro de las universidades, que hasta ahora no ha sido empleada, al mismo tiempo que permite comparar estas instituciones tras haberse producido un consenso sobre los procedimientos de construcción, significado y uso de los indicadores. Igualmente, es preciso señalar que esta batería de indicadores apenas hace hincapié en la actividad investigadora y las actividades vinculadas a la difusión de la cultura. Todo ello es tenido en cuenta en el borrador, que aboga por completar en una fase posterior, el sistema de indicadores inicialmente propuesto.

El sistema de indicadores señalado puede resultar de gran utilidad a los usuarios de la información financiera de las universidades, al ofrecerles información sobre los medios y los logros de estas instituciones. Su inclusión en los estados financieros mejoraría, por un lado, la transparencia en la rendición de cuentas a la sociedad y, por otro, facilitaría el proceso de toma de decisiones a los agentes implicados.

A la propuesta del Consejo de Coordinación Universitaria, es preciso unir el Borrador de la adaptación del PGCP a las universidades que incluye en su cuarta parte, un conjunto de indicadores de medios y logros, que recoge el cuadro 2.7.

Cuadro 2.7. Indicadores de medios y logros

	INPUTS O RECURSOS	OUTPUTS O RESULTADOS
CENTROS	<ul style="list-style-type: none"> N.º medio de profesores en ETC* Amortización anual del inmovilizado Coste de cada titulación por alumno 	<ul style="list-style-type: none"> N.º de titulaciones ofertadas Carga docente del centro Tasa de abandono por titulación N.º de cursos de postgrado dependientes del Centro
DEPARTAMENTOS	<ul style="list-style-type: none"> N.º de profesores docentes-investigadores a tiempo completo N.º de profesores docentes en ETC Otros profesores no permanentes en ETC Amortización anual del inmovilizado 	<p>Docencia</p> <ul style="list-style-type: none"> Carga docente del departamento Calidad docencia N.º de cursos de doctorado impartidos N.º de cursos de postgrado impartidos N.º de cursos de doctorado interdepartamentales o de calidad <p>Investigación</p> <ul style="list-style-type: none"> N.º de proyectos de investigación en convocatorias nacionales e internacionales N.º de contratos art. 11 LRU/art. 83 LOU N.º de artículos publicados en revistas incluidas en bases de datos reconocidas internacionalmente N.º total de sexenios de investigación concedidos
UNIVERSIDAD	<ul style="list-style-type: none"> N.º de profesores docentes-investigadores a tiempo completo N.º de profesores docentes en ETC Otros profesores no permanentes en ETC Amortización anual del inmovilizado N.º de centros N.º de departamentos Coste de cada titulación por alumno 	<p>Docencia</p> <ul style="list-style-type: none"> N.º de titulaciones ofertadas Carga docente Calidad docencia: n.º evaluaciones positivas/total profesorado Tasa de abandono de la universidad N.º de cursos de doctorado impartidos N.º de cursos de postgrado impartidos N.º de cursos de doctorado interdepartamentales o de calidad <p>Investigación</p> <ul style="list-style-type: none"> N.º de proyectos de investigación en convocatorias nacionales e internacionales N.º de contratos art. 11 LRU/art. 83 LOU N.º de artículos publicados en revistas incluidas en bases de datos reconocidas internacionalmente N.º total de sexenios de investigación concedidos

ETC. Equivalente a Tiempo Completo

Fuente. Elaboración propia a partir del Borrador del PGCP adaptado a las universidades (Gonzalo Angulo, 2000)

A diferencia de la iniciativa anterior, se definen los indicadores por niveles: centros, departamentos y universidad, conscientes de que las necesidades de información y control son diferentes desde la perspectiva de la toma de decisiones (AECA, 2000, p. 38). Asimismo, los indicadores son clasificados como de recursos y de resultados para cada una de las actividades universitarias: docencia e investigación.

Como se puede apreciar esta batería de indicadores incluye, entre otros, el coste de la titulación por alumno. Para conocer este valor las universidades necesitan disponer de un sistema de Contabilidad analítica, capaz de cuantificar el coste de los diferentes servicios y objeto de estudio en el siguiente epígrafe.

2.4.3.- La Contabilidad interna entendida como “información financiera complementaria”

La Contabilidad analítica o interna puede considerarse como información financiera complementaria si la información que de ella resulta es difundida a terceros como información financiera (AECA, 2001, p. 21). De hecho, si se quiere facilitar al usuario la evaluación de los logros alcanzados en la prestación de los servicios públicos y de los medios aplicados se necesita conocer su coste, información que puede ser proporcionada por la Contabilidad analítica.

En nuestro país, el desarrollo e implantación de sistemas de Contabilidad analítica en las universidades está unido por un lado, a las limitaciones de la Contabilidad presupuestaria y financiera, que no permiten medir el coste de los diversos servicios (Arias Rodríguez, 1997, p. 97), y por otro, al cambio en el entorno de estas instituciones motivado por la escasez de recursos, la competencia por los fondos, el incremento de universidades privadas así como por la presión ejercida por los usuarios de las mismas, que son quienes la financian por medio de sus aportaciones directas o indirectas (Frazer, 1997, p. 350).

Las universidades españolas, a comienzos de los 90, solicitaron a la IGAE, órgano responsable de la Contabilidad analítica en España, la elaboración de un Sistema de Contabilidad analítica como base del desarrollo de posteriores sistemas informativos que permitieran una mejora en la gestión y en la toma de decisiones. El resultado de dicho acuerdo vio la luz en 1991 bajo la denominación de Sistema de Contabilidad Analítica para Universidades (SCAU).

El objetivo básico de SCAU era la creación de un modelo destinado a la obtención de información relevante para la mejora en la gestión de la Universidad Pública Española, pretendiendo cumplir todas las necesidades de conocimientos que se establecen por parte de la gran diversidad de demandantes o estamentos de las mismas (IGAE, 1991b, p. 3).

SCAU, aunque no consiguió despertar el interés de las universidades, sirvió de base para la elaboración de un nuevo modelo contable. En 1994, la IGAE ofrece una nueva oportunidad a los organismos públicos con el Proyecto CANOA²⁸ (Contabilidad Analítica Normalizada para los Organismos Autónomos) el cual trata de introducir en el ámbito de los entes públicos, sistemas de Contabilidad analítica que junto con otros sistemas de información faciliten el proceso de gestión y la toma de decisiones a nivel de producto.

En un primer momento, el Proyecto se personalizó y contrastó en la Universidad de Alcalá de Henares (curso 1993/1994), teniendo como objetivo más que evaluar el rendimiento de la actividad docente e investigadora, verificar el funcionamiento del modelo y su facultad para el cálculo de los costes. Sin embargo, este Proyecto no caló hondo en el sistema universitario español, optando las diferentes instituciones de educación superior por sistemas de costes propios. Tras el cierre del milenio, destacan las propuestas de modelos de costes que han diseñado las Universidades de Cádiz²⁹, Jaume I de Castellón³⁰, Oviedo³¹ y Politécnica de Cataluña³².

Es de esperar que el interés por la implantación de sistemas de Contabilidad analítica en las universidades tenga un punto de inflexión en el año 2000, con la puesta en marcha de una nueva versión del Proyecto CANOA en la cual se valora por igual el coste de los centros y de las actividades lo que conduce a un modelo de costes más orientado a la gestión que a la rendición de cuentas tradicional (López Díaz *et al.*, 2001, p. 6).

²⁸ Al respecto véase IGAE (1994b).

²⁹ Al respecto véase Araújo Pinzón *et al.* (2000, pp. 29-40).

³⁰ Al respecto véase Alcarria Jaime (2000, pp. 207-221).

³¹ Al respecto véase López Díaz *et al.* (2000).

³² Al respecto véase Solà i Busquets (1999).

2.5.- ALGUNAS REFLEXIONES ACERCA DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE LAS UNIVERSIDADES

Del análisis realizado hasta el momento, se confirma que la información financiera de las universidades está cambiando. Las nuevas tendencias se inclinan por una adaptación sectorial del PGCP, el empleo de indicadores como parte de esa información financiera y la Contabilidad analítica como herramienta para conocer el coste de las actividades universitarias. Esta situación no es casual pues el entorno jurídico y económico de las universidades, al que nos hemos referido en el capítulo anterior, se está transformando y son precisamente las alteraciones de ese entorno las que modifican la información financiera.

De hecho, cuando la LRU acaba de cumplir su mayoría de edad, es sustituida por la LOU la cual hace especial hincapié en dos aspectos relativos al régimen económico-financiero:

1. La necesidad de establecer un plan general de contabilidad para las Universidades (art. 81.4 LOU).
2. La elaboración de un modelo de costes que, atendiendo a las necesidades mínimas de estas instituciones y con carácter meramente indicativo, contemple criterios y variables que puedan servir de estándar a los poderes públicos para la elaboración de modelos de financiación, en el ámbito de sus competencias, y dentro del objetivo de estabilidad presupuestaria, y a las universidades para el desarrollo de sus políticas de financiación (disp. adic. octava LOU).

Pero la reforma del sistema universitario español se enmarca en un contexto más amplio. Respecto de los escenarios actuales de las economías occidentales, Montesinos Julve (1999, p. 18) pone de relieve “los cambios significativos que se están produciendo en la gestión de las entidades públicas, tanto por el entorno en el que desarrollan su actividad y las sensibilidades ciudadanas como por la evolución de las estructuras de las organizaciones y los recursos humanos y materiales con las que trabajan”.

Esta reforma plantea nuevos requerimientos informativos para la toma de decisiones, al tiempo que su orientación hacia el ciudadano exige un nuevo concepto de rendición de cuentas, con mayores y más desarrolladas necesidades

de información, tanto económico-financiera como social y medioambiental (Montesinos Julve, 2000, p. 40).

Hemos puesto de relieve que las universidades no disponen, en la actualidad, de este tipo de información. Como se puede apreciar son muchos y muy diversos los proyectos en curso, pero que aún no se han puesto en marcha: el Plan sectorial es un borrador al igual que los sistemas de indicadores. Tan sólo algunas universidades cuentan con sistemas de información más o menos completos, pero esta situación no es generalizable a todo el sistema universitario español.

Paralelamente, la información financiera no constituye un fin en sí misma, sino que es un medio para rendir cuentas y una vía para facilitar y satisfacer las necesidades de información de los usuarios en la toma de decisiones (AECA, 2001, pp. 25-26). Así pues, la exigencia social de una mayor transparencia y eficacia en la gestión pública obliga a plantearse el cometido de las entidades fiscalizadoras y la posibilidad de que con su actuación, se pueda añadir valor a la información financiera de las universidades.

De hecho, estos órganos han sido creados para garantizar la veracidad de la información financiera emitida por los entes públicos ya que como señala Carrasco Díaz (1994, p. 346) dicha información puede estar sesgada por los intereses de los gestores, siendo precisa la eliminación de subjetividades que pudieran falsear los estados contables de los entes, sea cual sea la parcela de actividad o gestión que éstos representen.

Asimismo, los OCEs en la medida que sean capaces de proyectar una imagen de integridad e independencia, pueden jugar un papel relevante garantizando la fiabilidad de la información que se presenta a los ciudadanos y a otras partes interesadas, dificultando la distorsión y manipulación de los datos técnicos, y favoreciendo así un debate político más transparente y riguroso y, consecuentemente, un mejor juicio por parte de los ciudadanos respecto al trabajo realizado por los gestores y políticos locales (Pablos Rodríguez, 1997, p. 66).

En este contexto, se plantea la actuación de los OCEs en las universidades. Para ello, analizaremos el procedimiento seguido por las universidades en la rendición de cuentas así como el modo y la frecuencia con que se fiscaliza a estas instituciones.

2.6.- ACTUACIÓN DE LOS OCEs EN LAS UNIVERSIDADES

Abordaremos el estudio de la actuación de los OCEs sobre las universidades, analizando, por un lado, la rendición de cuentas y el procedimiento seguido por las universidades para esa rendición, y por otro, el modo y la frecuencia con que se fiscaliza a estas instituciones, ya que todos estos aspectos van a condicionar la información recogida en los informes de fiscalización, objeto de estudio en el último apartado del capítulo y en el capítulo siguiente.

2.6.1.- La rendición de cuentas de las Universidades a los OCEs

El término “rendir cuentas”, cuando se hace referencia a las cuentas generales de una entidad, significa poner a disposición, primero del Pleno y después del Tribunal de Cuentas o de los respectivos OCEs autonómicos, toda la información económico-financiera a que están obligadas estas entidades (Aragón Sánchez, 1999, p. 100).

En este trabajo analizamos los aspectos de interés relacionados con la rendición de cuentas de las universidades, tales como su naturaleza jurídica, el órgano cuentadante, y los plazos y la forma de remisión de las cuentas a los OCEs.

2.6.1.1.- La naturaleza jurídica de las universidades como factor determinante de la rendición de cuentas

El art. 34 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTC) establece la obligación para todas las entidades del sector público de rendir al Tribunal las cuentas legalmente establecidas de sus operaciones. Como sector público se entiende el sector público estatal y el no estatal, en el cual están incluidas, además de las CC.AA. y las corporaciones locales, las universidades (Malavé Verdejo, 1996, pp. 310-311).

Cuando la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (LOTC) entró en vigor, las universidades eran consideradas organismos autónomos

y, por lo tanto, no existía duda alguna acerca de su naturaleza jurídica, su obligación de rendir cuentas al Tribunal y el procedimiento utilizado en la rendición.

Tras la entrada en vigor de la LRU, se plantean interrogantes acerca de estos aspectos, no contemplados expresamente en la Ley. Chaves García (1993, p. 251) considera que si la LOTC no menciona a las universidades como entidades incluidas en el sector público, es debido a que dicha Ley es anterior a la LRU y, por tanto, alude a ellas bajo la denominación de organismos autónomos.

Sin embargo, al amparo de la LRU³³ y del art. 4 de la LOTC, se postuló la tesis de que el control de las universidades sólo podría ser llevado a efectos de lo establecido en el art. 4.2. de la LOTC. Así pues, la fiscalización del Tribunal de Cuentas quedaría limitada a las subvenciones, créditos, avales u otras ayudas, concretamente, a las subvenciones que reciben las Universidades del Estado o de las CC.AA. (Velarde Fuertes, 2000, p. 38).

De hecho, este criterio fue utilizado por la Audiencia de Cuentas de Canarias que, en su ley de creación, incluía dentro del sector público “a las universidades públicas existentes en el territorio de las Islas Canarias, en lo que se refiere a las dotaciones recibidas a cargo de los Presupuestos Generales de la Comunidad autónoma” (art. 2.c. de la Ley 4/1989 de la Audiencia de Cuentas de Canarias).

Ello se traducía en la imposibilidad de llevar a cabo fiscalizaciones integrales. Como indica Lozano Miralles (1996, p. 51) es el propio legislador el que ha establecido la limitación en aras a respetar la autonomía universitaria. Por lo tanto, una Universidad cuya Ley de creación no refleje la obligación de su fiscalización por el OCE puede tener argumentos para oponerse a una fiscalización global.

Ante esta situación, la Ley de Presupuestos Generales de la Comunidad autónoma canaria para 1995, estableció la obligación de las universidades públicas canarias de remitir a la Audiencia la liquidación de sus Presupuestos para su fiscalización (Arias Rodríguez, 1997, pp. 255-256) y, de ese modo, ampliar los objetivos de la fiscalización.

En los demás OCE_s autonómicos, el ámbito de su actuación no recoge de manera expresa a las Universidades, a excepción de la Cámara de Cuentas de

³³ Según el art. 3.1. de la LRU las universidades están dotadas de personalidad jurídica y que desarrollan sus funciones en régimen de autonomía y de coordinación entre ellas.

Madrid que, según el art. 2.1.c) de su Ley de creación, considera a las universidades, así como los organismos, entes y sociedades de ellas dependientes incluidos en el sector público madrileño.

Respecto a la nueva Ley, la LOU mantiene la naturaleza jurídica de estas instituciones al referirse a ellas, en su art. 2.1., exactamente igual a como lo hizo la LRU. Así pues, se reafirma su condición de entes con estatuto jurídico especial, además de regular el procedimiento de rendición de cuentas en el art. 81.5. A los efectos, indica que las universidades están obligadas a rendir cuentas de su actividad ante el órgano de fiscalización de cuentas de la Comunidad autónoma, sin perjuicio de las competencias del Tribunal de Cuentas.

Como indica Del Valle Pascual *et al.* (2001, p. 135) se debe entender que cuando la LOU se refiere al órgano de fiscalización de la Comunidad autónoma, se está refiriendo a los OCE_s, ya que una interpretación diferente, que condujese al control del presupuesto universitario directamente por la Administración regional podría ser incompatible con la autonomía universitaria.

La LOTC abrió la posibilidad de que las CC.AA. creasen su propio órgano de control. A partir de ese momento, los OCE_s autonómicos se convierten en los encargados de llevar a cabo el control externo del sector público autonómico. Con el traspaso de competencias en materia de educación superior a las CC.AA., las universidades han pasado a formar parte del sector público autonómico, lo que significa que estas instituciones rendirán cuentas de su actividad a los OCE_s autonómicos. No obstante, aquellas CC.AA. sin órgano de control externo, deberán rendir todas las cuentas directamente al Tribunal de Cuentas, junto con la UNED que es la única que ha quedado bajo la tutela del Estado.

En el cuadro 2.8 puede apreciarse el órgano de control al que están sujetas cada una de las universidades públicas españolas.

Cuadro 2.8. OCE_s a efectos de rendición de cuentas

COMUNIDAD AUTÓNOMA	UNIVERSIDAD	ÓRGANO DE CONTROL EXTERNO
ANDALUCÍA	Almería Cádiz Córdoba Granada Huelva Jaén Málaga Pablo de Olavide Politécnica de Cartagena Sevilla	Cámara de Cuentas de Andalucía
ARAGÓN	Zaragoza	Tribunal de Cuentas
CANARIAS	La Laguna Las Palmas	Audiencia de Cuentas de Canarias
CANTABRIA	Cantabria	Tribunal de Cuentas
CASTILLA-LA MANCHA	Castilla-La Mancha	Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha
CASTILLA Y LEÓN	Burgos León Salamanca Valladolid	Tribunal de Cuentas
CATALUÑA	Autónoma de Barcelona Barcelona Gerona Lérida Politécnica de Cataluña Pompeu Fabra Rovira y Virgili	Sindicatura de Cuentas de Cataluña
EXTREMADURA	Extremadura	Tribunal de Cuentas
FORAL DE NAVARRA	Pública de Navarra	Cámara de Comptos de Navarra
GALICIA	La Coruña Santiago de Compostela Vigo	Consejo de Cuentas de Galicia
ISLAS BALEARES	Islas Baleares	Tribunal de Cuentas
LA RIOJA	La Rioja	Tribunal de Cuentas
MADRID	Alcalá de Henares Autónoma de Madrid Carlos III de Madrid Complutense de Madrid Politécnica de Madrid Rey Juan Carlos UNED	Cámara de Cuentas de Madrid
PAÍS VASCO	País Vasco	Tribunal Vasco de Cuentas Públicas
PRINCIPADO DE ASTURIAS	Oviedo	Tribunal de Cuentas
REGIÓN DE MURCIA	Murcia	Tribunal de Cuentas
COMUNIDAD VALENCIANA	Alicante Jaime I de Castellón Miguel Hernández de Elche Politécnica de Valencia Valencia	Sindicatura de Cuentas de Valencia

Fuente. Elaboración propia

El Tribunal de Cuentas es el órgano de control de las universidades de Aragón, Cantabria, Castilla y León, Extremadura, las Islas Baleares, el Principado de Asturias y la Región de Murcia a efectos de la rendición de cuentas. Las demás universidades quedan sometidas al OCE de su respectiva Comunidad autónoma, tal como se recoge en el cuadro anterior.

2.6.1.2.- El Rector como cuentadante

Serán cuentadantes de las que se han de rendir al Tribunal de Cuentas, de acuerdo con la normativa vigente³⁴, los siguientes (Cisneros Peinado, 1997, p. 21):

- ▶ Los funcionarios que tengan a su cargo la gestión de los ingresos y la realización de gastos, así como las demás operaciones de la Administración General del Estado.
- ▶ Los presidentes o directores de los organismos autónomos, sociedades estatales y demás entes que conforman el sector público estatal.
- ▶ Los particulares que, excepcionalmente, administren, recauden o custodien fondos o valores del Estado, sin perjuicio de que sean intervenidas las respectivas operaciones.
- ▶ Los perceptores de las subvenciones corrientes a que se refieren los artículos 82 y 123.2 de la Ley General Presupuestaria (LGP).

En las universidades, se denomina cuentadante al Rector, por su obligación de rendir la Cuenta General a los OCEs. Como paso previo a esta rendición, las cuentas han de ser autorizadas por el Rector, en calidad de cuentadante, y aprobadas por el órgano competente (Arias Rodríguez, 1997, pp. 246-247).

Los resultados de la fiscalización de las universidades por el Tribunal de Cuentas ponen de relieve, repetidamente, que no existe uniformidad en el tratamiento seguido por estas instituciones para la autorización y aprobación de cuentas. De hecho, las cuentas rendidas figuran autorizadas con la firma acreditativa del Jefe de Contabilidad, el Vicerrector de Asuntos Económicos, el Gerente o el Interventor Interno, en su caso, observándose una falta de uniformidad en este proceso (Arias Rodríguez, 1999, p. 257).

La ausencia de regulación en la LRU respecto al órgano encargado de aprobar las cuentas anuales de las universidades ha sido el punto de partida de intensos debates. Como indica Arias Rodríguez (1997, p. 248) la mayoría de las universidades, por medio de sus respectivas leyes autonómicas o de sus Estatutos, han elegido como órgano al Consejo Social. No obstante, en universidades como la

³⁴ Art. 34.2 y 3 de la LFTC y el art. 128 de la LGP.

Politécnica de Madrid o la de Vigo, la competencia de la aprobación de las cuentas anuales recae, respectivamente, sobre el Claustro Universitario y la Junta de Gobierno.

Caso curioso es el de la Universidad de La Laguna en la que la aprobación de la gestión económico-financiera es función de la Junta de Gobierno pero la aprobación del Presupuesto es competencia del Consejo Social y ambas aprobaciones son reguladas por los Estatutos de dicha Universidad en los artículos 215 y 210.8, respectivamente (Audiencia de Cuentas de Canarias, 1999, p. 5). En otras universidades como la de Extremadura, los Estatutos fueron reformados, ante la omisión en los mismos del trámite de aprobación y del órgano encargado del mismo, asignando esta competencia al Consejo Social (Tribunal de Cuentas, 1998, p. 312).

La LOU, tras su entrada en vigor, elimina este viejo debate ya que en su art. 14.2. atribuye al Consejo Social la aprobación de las cuentas anuales de la Universidad y de las entidades que de ella puedan depender sin perjuicio de la legislación mercantil u otra a las que dichas entidades pudieran estar sometidas según su personalidad jurídica.

La aprobación de las cuentas anuales está estrechamente unida a los plazos y a las formas de remisión de las mismas a los OCE_s, aspecto a tratar en el epígrafe siguiente.

2.6.1.3.- Formas y plazos de remisión de las cuentas

Las cuentas deben ser enviadas al Tribunal de Cuentas o a los OCE_s autonómicos para que éstos puedan emitir, en cuanto a la Cuenta General del Estado y las Cuentas Generales de las CC.AA., la Declaración Definitiva que proceda, y respecto de todas las demás, para que las mismas sean sometidas a su examen, antecedente de la función fiscalizadora de los OCE_s (López López, 2000, p. 85).

La administración autonómica correspondiente será la encargada de constituirse en vehículo transmisor de la cuenta general de las universidades de su territorio para la rendición al Tribunal de Cuentas u órgano regional competente (Orón Moratal, 1997, p. 38).

No obstante, cuando se plantea el órgano administrativo competente para ello, nos encontramos con que la normativa general sobre universidades no regula de forma expresa este aspecto, lo que ha provocado que tras el traspaso de competencias en materia de enseñanza universitaria, cada universidad remita sus cuentas mediante conductos diferentes.

Antes del traspaso, las universidades remitían la información a la IGAE. Sin embargo, como indica Velarde Fuertes (2000, p. 39), a partir de ese momento y sobre la base de la autonomía universitaria la cual les dota de capacidad de autorregulación y autogobierno, con autonomía plena respecto del Estado, se consideró que estas instituciones no debían formar parte del sector público estatal. La consecuencia inmediata fue la no aplicación de lo dispuesto en el art. 123 del TRLGP, la no obligatoriedad de rendir cuentas por conducto de la IGAE y la rendición directa al Tribunal de Cuentas.

En este mismo sentido, Arias Rodríguez (1997, p. 249) señala que la rendición directa supone una muestra de la autonomía financiera de las Universidades. En cambio, Orón Moratal (1997, pp. 38-39) es de la opinión de que el órgano transmisor de la cuenta general de las universidades debe seguir siendo la Intervención General pero de la Comunidad autónoma respectiva, sin perjuicio de que ante un hipotético silencio normativo la institución universitaria pueda rendir directamente sus cuentas al Tribunal de Cuentas.

Así pues, la situación actual es que algunas universidades no establecen ningún conducto para remitir las cuentas a los OCEs, como la Universidad de Oviedo, y otras, en cambio, han optado por la remisión a través de la Intervención General como es el caso de las Universidades de Málaga, Córdoba y las de Madrid y Valencia; o de las Consejerías de Educación y de Hacienda, como ocurre en las Universidades de Extremadura y de La Rioja.

En los próximos años, se presume que el proceso de remisión se va a clarificar ya que la LOU, establece en su art. 81.5 lo siguiente: “el Consejo de Gobierno de cada Comunidad autónoma recibirá la liquidación del presupuesto y el resto de documentos que conformen las cuentas anuales dentro del plazo establecido por las normas aplicables de cada Comunidad autónoma o, en su ausencia, en la legislación general. Recibidas las cuentas en la Comunidad autónoma, se remitirán al órgano de fiscalización de cuentas de la misma o, en su defecto, al Tribunal de Cuentas”.

Se entiende de lo anterior que será el Consejo de Gobierno el encargado de remitir las cuentas anuales de las universidades a los OCEs, ya sea al Tribunal de Cuentas en aquellas CC.AA. que carezcan de órgano de control propio ya sea a éste último en el resto. No obstante, a la fecha de realización de este trabajo resulta precipitado afirmar con rotundidad que la remisión será llevada a cabo por el Consejo de Gobierno, ya que serán los juristas quienes determinen si esta nueva situación atenta o no contra la autonomía universitaria.

En relación a los plazos para la rendición de las cuentas ante los OCEs y ante la falta de disposiciones, las Universidades deben rendir sus cuentas al Tribunal en el plazo de dos meses contados a partir del cierre de cada ejercicio según lo establecido en el art. 35.2 de la LFTC.

Ello significa que la fecha de rendición ha de venir determinada por la resultante de las disposiciones reguladoras del Tribunal de Cuentas, que de acuerdo al art. 136 del TRLGP y del art. 33 de la LFTC es la del 31 de agosto (Orón Moratal, 1997, p. 39).

No obstante, si existe una disposición legal que regule los plazos de rendición de cuentas, la referencia a los dos meses antes mencionada no sería válida. De hecho, las Leyes de Presupuestos de las Comunidades de Madrid, Extremadura y la Rioja han fijado unos plazos para que sus universidades envíen las cuentas a los órganos de sus respectivas Comunidades que actúan de conducto para la posterior remisión al Tribunal (Velarde Fuertes, 2000, p. 43).

La fiscalización de las universidades ha puesto de manifiesto reiteradamente que la rendición se efectúa con retraso en la mayor parte de estas instituciones. En el Informe Anual sobre la gestión del sector público en 1995 el retraso osciló entre los cinco y los 11 meses para las universidades de ámbito estatal a 31 de diciembre de 1995 (Tribunal de Cuentas, 1999, p. 289).

Los informes más recientes, los relativos a los sectores públicos autonómicos y local de los años 1996 y 1997, proporcionan datos poco alentadores. En 1996, ocho de las 44 universidades incluidas en el informe rindieron sus cuentas fuera de plazo, alcanzando la cifra de 17 en el año 1997. Teniendo en cuenta que el total de entes estatutarios es de 62 en este último año y que 24 han rendido fuera de plazo, significa que el 70'83% son universidades (Tribunal de Cuentas, 2001a, p. 9; 2001b, p. 8).

La tendencia de estas instituciones a rendir cuentas fuera de plazo puede relacionarse con que el único efecto es la mención de dicho retraso en los Informes Anuales, para conocimiento de las Cortes Generales o de las Asambleas Legislativas de las CC.AA., de las universidades no cumplidoras (Velarde Fuertes, 2000, p. 43). No obstante, esta puesta en conocimiento puede revelarse efectiva por las consecuencias políticas que puede traer consigo para el cuentadante (Arnedo Orbañanos, 1999, p. 78).

Asimismo, la obligación de rendir cuentas debe ir ligada a la existencia de una sanción para el caso del incumplimiento de aquella (López López, 1992, p. 270). Tanto el Tribunal de Cuentas como los OCEs autonómicos regulan los medios de apremio para garantizar la rendición de cuentas y su mejor cumplimiento.

Así, el Consejo de Cuentas de Galicia establece como tales el requerimiento, las metas coercitivas y la formación de oficio de cuenta retrasada y de los estados o documentos solicitados a cargo y riesgo del apremiado (Rodríguez-Arana, 1987, p. 288).

López López (2000, p. 102) reflexiona en torno a la responsabilidad de los cuentadantes en la no rendición³⁵ y concluye que ante un supuesto de no rendición de cuentas se debe: a) aplicar las sanciones previstas en el art. 30 de la LFTC; b) fiscalizar en profundidad la entidad que no rinde la cuenta en busca de las causas de tal incumplimiento y de supuestos de responsabilidad contable; c) dar paso a la vía penal, armonizando la necesaria intervención de esta jurisdicción para casos muy graves, con el principio de mínima intervención penal.

Finalmente, resulta preciso señalar que la rendición de cuentas no es un fin en sí misma sino un medio que ha de servir al objetivo de control de legalidad y de mejora de la gestión económico-financiera (Malavé Verdejo, 1996, p. 320). Ello significa que la rendición es el punto de partida de la función fiscalizadora de los OCEs, aspecto a tratar en el siguiente epígrafe.

³⁵ Al respecto puede consultarse De Mendizábal Allende (1982, pp. 63-111) y Álvarez Tolcheff (1996, pp. 237-258).

2.6.2.- La fiscalización de las universidades por los OCEs

Las universidades como entes del sector público están sometidas a la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas, según dispone el art. 34 de la LFTC. Aquellas universidades ubicadas en CC.AA. que cuenten con un OCE autonómico serán fiscalizadas por éstos, sin perjuicio de las concretas funciones fiscalizadoras que pueda solicitarles el Tribunal de Cuentas mediante acuerdo plenario, según determina el art. 29 de la LFTC.





Como se ha visto en el epígrafe anterior, las universidades están obligadas a rendir cuentas a los respectivos órganos de control pero la rendición no implica su fiscalización. Por ello, nos planteamos con qué frecuencia se realiza y si esa periodicidad varía en función del OCE, en aras a concluir si los usuarios obtienen información regular acerca de estas instituciones, a través de dichos órganos.

Con esta finalidad, hemos construido el cuadro 2.9 que recoge los ejercicios económicos de las universidades españolas que han sido fiscalizados por los respectivos OCEs desde el ejercicio 1990.

Cuadro 2.9. Ejercicios económicos fiscalizados de las universidades

UNIVERSIDADES	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Alcalá de Henares										
Alicante										
Almería				C						
Autónoma de Barcelona										
Autónoma de Madrid										
Barcelona										
Burgos					C					
Cádiz										
Cantabria										
Carlos III de Madrid										
Castilla-La Mancha										
Complutense de Madrid										
Córdoba										
Extremadura										
Gerona			C							
Granada										
Huelva				C						
Islas Baleares										
Jaén				C						
Jaime I de Castellón		C								
La Coruña										
La Laguna										
La Rioja			C							
Las Palmas										
León										
Lérida			C							
Málaga										
Miguel Hernández de Elche								C		
Murcia										
Oviedo										
Pablo de Olavide								C		
País Vasco										
Politécnica de Cartagena									C	
Politécnica de Cataluña										
Politécnica de Madrid										
Politécnica de Valencia										
Pompeu Fabra	C									
Pública de Navarra										
Rey Juan Carlos							C			
Rovira y Virgili			C							
Salamanca										
Santiago de Compostela										
Sevilla										
UNED										
Valencia										
Valladolid										
Vigo										
Zaragoza										

Fuente. Elaboración propia a partir de los informes de fiscalización sobre universidades

	Tribunal de Cuentas (informe anual)		OCE _S autonómico
	Tribunal de Cuentas (informe autonómico)		Año de creación de la Universidad

A la vista del cuadro 2.9 se pueden obtener importantes conclusiones:

- ▶ De las 44 universidades, 28 se han fiscalizado anualmente, bien desde su creación o desde el año tomado como referencia (1990). Es el caso de la Universidad del País Vasco, todas las universidades andaluzas, valencianas y las fiscalizadas por el Tribunal de Cuentas. Este último órgano de control, en ocasiones puntuales, no ha fiscalizado alguna institución universitaria al no haber ésta presentado sus cuentas a la fecha de realización del trabajo fiscalizador. Es el caso, por ejemplo, de León, Castilla-La Mancha y la Politécnica de Madrid en el ejercicio 1990.
- ▶ En el resto de universidades, las situaciones son muy diversas. Mientras que las universidades canarias, La Laguna y Las Palmas, han sido fiscalizadas anualmente desde el año 1994 al igual que las catalanas, las universidades gallegas, La Coruña, Santiago de Compostela y Vigo no han sido objeto de fiscalización desde el ejercicio 1993. Por su parte, la Universidad Pública de Navarra ha estado sometida a fiscalizaciones puntuales para los ejercicios 1990, 1992, 1996 y 1998 y la Universidad de Castilla-La Mancha ha sido fiscalizada en dos ejercicios consecutivos (1994,1995) por dos OCEs.

Así pues, la periodicidad en la fiscalización de estas instituciones depende del OCE al que le corresponda esta función. Ello obedece a que la auditoría anual de las universidades no es obligatoria en España. De hecho, hemos comprobado que las universidades gallegas no se auditan desde el ejercicio 1993 y esa situación no sólo supone una irregularidad sino que está amparada por un acuerdo del Pleno del Consejo de Cuentas de Galicia.

El acuerdo, tomado a la vista de la dotación de recursos humanos del Consejo, determinaba que la actuación de dicho órgano sobre las entidades debería realizarse al menos una vez cada seis años. La última fiscalización³⁶ de las tres universidades gallegas fue realizada para el ejercicio 1992 en el programa de 1994 y el informe correspondiente fue publicado en el Boletín Oficial del Parlamento de Galicia n.º 484, de 10 de junio de 1996 (Couto Lestao, 1999, p. 141).

³⁶ Al término de este trabajo, el Consejo de Cuentas de Galicia acaba de publicar tres informes de fiscalización relativos al ejercicio 1998, para las Universidades de La Coruña, Santiago de Compostela y Vigo (Consejo de Cuentas, www.ccontasgalicia.es).

Ante esta situación es necesario generalizar la práctica de la auditoría en todas las entidades de una cierta dimensión, en línea con lo que acontece en el ámbito privado y con las prácticas internacionales (Montesinos Julve, 1994, pp. 435-436).

En el V Encuentro Técnico de los OCE_s se consideró necesaria la realización de fiscalizaciones singulares anuales de todas y cada una de las Universidades, matizando que el control de su actividad económico-financiera se llevase a cabo a través de revisiones sobre las cuentas rendidas aunque ello no significase una completa fiscalización (Audiencia de Cuentas de Canarias, 1997, pp. 32-33).

García Toboso (1998, p. 33; 1999a, p. 32) defiende la postura anterior y no entiende que la auditoría anual de las Universidades no sea obligatoria en España, cuando cualquier sociedad anónima de mediana dimensión debe someterse a una auditoría de cuentas anual.

En nuestra opinión, las universidades deben ser objeto de fiscalizaciones anuales pues el volumen de recursos que manejan actualmente gira en torno a la nada despreciable cifra de 5.311 millones de euros³⁷. Además, si se tiene en cuenta que la financiación de las universidades se sustenta básicamente en las transferencias públicas, especialmente, la subvención nominativa, y que todos los OCE_s incluyen en sus normas reguladoras el examen de las subvenciones concedidas por la CC.AA. respectivas, no se explica la ausencia de fiscalización de estas instituciones.

No obstante, el problema más grave no es quizás la frecuencia con que se auditan estas instituciones, ya que hemos podido comprobar que desde 1994, 36 de 44 universidades han sido objeto de fiscalización, sino el modo en que es llevada a cabo esa fiscalización por los OCE_s y la difusión que se hace de los resultados obtenidos en la misma.

En este contexto, nos planteamos qué tipo de control sobre las universidades están llevando a cabo dichos órganos. Para ello, nos vamos a remitir a los informes de fiscalización emitidos por estos órganos para el período 1994/2000 (ver anexo). Ello obedece a que estos informes son precisamente los

³⁷ Cifra tomada de Hernández Armenteros y de la Torre Calahorra (2000, p. 165).

utilizados en el capítulo siguiente en el que se analizará el valor informativo de los mismos para los usuarios de la información contable.

El control realizado sobre el sector público es llevado a cabo mediante un conjunto de principios, normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados para el conjunto del sector público. En función de la normativa vigente, se distinguen los siguientes tipos de auditorías (Aragón Sánchez, 1999, pp. 19-20):

1. DE REGULARIDAD. Comprende la *auditoría de cumplimiento* y la *auditoría financiera*. Mientras que la primera determina si se ha cumplido con la legalidad vigente en la gestión de los fondos públicos, la segunda establece si la información financiera se presenta adecuadamente de acuerdo con los principios contables que le son aplicables.
2. OPERATIVA. Incluye la *auditoría de eficacia* o evaluación del logro de los objetivos (también denominada auditoría de resultado de programas); la *auditoría de eficiencia y economía* o verificación acerca de si el organismo auditado utiliza los recursos humanos y materiales con eficiencia y economía; la *auditoría de sistemas y procedimientos* o estudio exhaustivo del procedimiento administrativo de la gestión financiera.
3. INTEGRADA. Comprende los cinco tipos anteriores.

Nos hemos referido a tipos de auditorías siendo conscientes de que el Tribunal de Cuentas se refiere a ellas como fiscalizaciones. Pero examinando la definiciones dadas por este órgano (1997, §5) y las proporcionadas por la Comisión de Órganos Públicos (1992, §1.2.), hemos observado que son idénticas. Por ejemplo, cuando lo que se pretende comprobar es el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, el Tribunal de Cuentas lo denomina fiscalización de cumplimiento y los OCE_s autonómicos, auditoría de cumplimiento.

Como lo que nos interesa es conocer qué tipo de control externo se lleva a cabo en las universidades y hemos comprobado la coincidencia de la clasificación de las actuaciones de los órganos de control en función del objetivo a alcanzar, no vamos a profundizar en el significado conceptual de tales términos³⁸.

³⁸ Al respecto puede consultarse Carrasco Díaz (1994, pp. 339-352); Lozano Miralles (1995, pp. 80-85); Aragón Sánchez (1999, pp. 3-20).

Las auditorías de regularidad y de gestión u operativas, más allá de su papel fiscalizador, pueden desempeñar una importante función como orientaciones que ayuden a mejorar los sistemas de gestión y de información contable (Pablos Rodríguez, 1997, p. 66).

Del examen de los informes de fiscalización sobre universidades, podemos extraer las siguientes conclusiones, en relación al tipo de auditoría realizada por los OCEs:

- ▶▶ La *Audiencia de Cuentas de Canarias* ha centrado el objeto de su fiscalización en el Estado de Liquidación del Presupuesto preocupándose de llegar a conclusiones relacionadas con la aprobación, composición, desarrollo y ejecución del presupuesto y su adecuación a los principios contables públicos; y la observancia de la legalidad por parte de la Universidad, referida al ordenamiento jurídico que le es de aplicación. Además, es habitual su labor fiscalizadora en materia de inversiones para poner de relieve cuáles han sido las inversiones ejecutadas, si esa ejecución ha sido llevada a cabo teniendo en cuenta las competencias atribuidas a la Administración autonómica y si los proveedores han materializado las inversiones una vez que la Universidad ha ordenado el pago, tras disponer de los fondos.

En ambos tipos de fiscalizaciones se incluye un objetivo adicional que es la comprobación de la existencia de infracciones, abusos o prácticas irregulares.

- ▶▶ La *Cámara de Comptos de Navarra* ha realizado dos auditorías de regularidad a la Universidad Pública de Navarra que se han completado con un objetivo, sin duda, poco habitual que es el seguimiento de las recomendaciones realizadas en la fiscalización anterior.

Asimismo, ha ejecutado una auditoría que ella misma denomina “auditoría de docencia externa”. Esta última, solicitada por un Grupo Parlamentario consistió por un lado, en el análisis de la gestión universitaria en base a aspectos generales (marco jurídico, fines y financiación) y a cifras (económicas, de profesorado y alumnado, inversiones e inventario y evolución de los departamentos); en un análisis de la eficacia que quedó limitado a una aproximación de cómo la Universidad realiza sus funciones de docencia e investigación; un

análisis de costes y el estudio de las compatibilidades de los profesores para realizar otra labor profesional.

- ▶ La *Cámara de Cuentas de Andalucía* presenta objetivos de fiscalización diversos. En su primera auditoría analizó las liquidaciones presupuestarias mediante la revisión interanual de las cifras contenidas en las liquidaciones, la observancia de la legalidad en lo relativo a la aprobación de los presupuestos, modificaciones presupuestarias y liquidación de cuentas, y la evaluación de determinados aspectos de la gestión en áreas presupuestarias.

Constatando en posteriores fiscalizaciones las deficiencias en el área de tesorería realizó una fiscalización sobre ésta para el ejercicio 1995, con dos objetivos: 1) verificar la razonabilidad del saldo de la tesorería y del resto de los componentes que intervienen en el cálculo del remanente de tesorería, como magnitud vinculada a ella; 2) evaluar la gestión y el control de la tesorería y detectar los principales problemas y riesgos que ocasiona.

Las dos últimas fiscalizaciones han tenido por objeto, la primera, una auditoría de regularidad y de eficacia y eficiencia de la Universidad de Málaga; la segunda, una fiscalización de las cuentas anuales y de la contratación administrativa de las universidades andaluzas centrada en cuatro aspectos: 1) la revisión formal y el análisis de las cuentas rendidas; 2) la comprobación y verificación, en la medida de lo posible, de la información que presentan las cuentas anuales, con respecto a los principios contables y a la legislación que le es de aplicación; 3) la revisión de los procedimientos de control interno aplicados; y, 4) la verificación del cumplimiento de la legalidad en su actividad de contratación pública.

- ▶ El *Consejo de Cuentas de Galicia* ha realizado auditorías de regularidad y así lo hace constar al comienzo de sus informes de fiscalización. A excepción de este órgano, ninguno se expresa en términos de auditoría de regularidad, de economía y eficiencia, de eficacia o de procedimientos y sistemas, si bien todos ellos hacen referencia a los objetivos.

- ▶▶ La *Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha* ha realizado dos fiscalizaciones desde su creación, que han estado vinculadas a las subvenciones recibidas de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha por la Universidad, siendo los objetivos idénticos en ambas y relacionados con la rendición de cuentas de las subvenciones, el cumplimiento de los requisitos exigidos para acceder a ellas, la aplicación dada a los fondos y la constatación de la adecuada contabilización de los ingresos.
- ▶▶ La *Sindicatura de Cuentas de Cataluña* combina la realización de fiscalizaciones puntuales de las universidades catalanas³⁹ con un análisis agregado de las liquidaciones presupuestarias de ingresos y gastos de las universidades públicas catalanas. Las primeras son auditorías de regularidad que incluyen además el análisis del cumplimiento de legalidad en la contratación de obras, suministro y asistencia técnica; las segundas consisten en comprobar que los datos básicos de las cuentas cuadren y en homogeneizar la información recibida para hacer posible su agregación.

Al respecto, Cardeña i Coma (1999, p. 342) advierte que la no implantación del PGCP y la inexistencia de un inventario valorado del inmovilizado ha obligado a la *Sindicatura* a fiscalizar sobre la base de las liquidaciones presupuestarias.

Este órgano ha reiterado en todas y cada una de las fiscalizaciones puntuales realizadas su imposibilidad de llevar a cabo la evaluación de la eficacia, eficiencia y economía en la utilización de los recursos por centro o facultades, dada la inexistencia generalizada de un sistema de indicadores.

- ▶▶ La *Sindicatura de Cuentas de Valencia* centra sus fiscalizaciones en la rendición de cuentas y en los estados contables, en la ejecución del presupuesto y en el cumplimiento del principio de legalidad, poniendo especial interés en la revisión de la gestión de la contratación y en el análisis detallado de los procedimientos de gestión de los convenios de investigación y en los ingresos por transferencias. En relación a la

³⁹ Autónoma de Barcelona, Politécnica de Cataluña, Pompeu Fabra, Barcelona y Girona.

contratación y a los convenios de investigación, se realiza un examen exhaustivo de las actuaciones administrativas previas, el órgano de contratación, la forma de selección del contratista, la formalización de los contratos, su ejecución y modificaciones. Estos objetivos se repiten año tras año en sus fiscalizaciones, si bien en ocasiones puntuales se pueden plantear otra clase de objetivos como el incluido en el informe de fiscalización del año 1997 en el cual, y sólo para la Universidad Miguel Hernández de Elche, se examinó la organización y la estructura de su funcionamiento económico y administrativo, de sus sistemas contables y de control externo, debido a la creación de esta institución ese mismo año.

- ▶ El *Tribunal de Cuentas* establece como objetivos generales del examen y comprobación de las cuentas rendidas por las universidades los siguientes: 1) comprobar si las cuentas rendidas están aprobadas por los órganos competentes de las universidades de acuerdo a lo establecido en sus Estatutos; 2) comprobar si existe coherencia interna entre los saldos de las partidas integrantes de las cuentas que deben estar correlacionados y si los valores de dichos saldos están debidamente acreditados con documentación soporte suficiente; 3) comprobar si en las cuentas rendidas se han respetado y aplicado de manera uniforme los principios generales que inspiran la Contabilidad en el sector público; 4) analizar el grado de ejecución de las principales partidas correspondientes a la liquidación presupuestaria; y, 5) analizar las variaciones más significativas que han tenido lugar en las liquidaciones presupuestarias del ejercicio fiscalizado.

Igualmente, se analiza el proceso de remisión de contratos, poniendo de relieve los datos relativos (número e importe) a contratos incluidos en relaciones certificadas, recibidos y no recibidos. No obstante, la fiscalización del Tribunal ha quedado reducida exclusivamente a la UNED, tal como se ha podido comprobar en los dos últimos informes emitidos en 2001 para los ejercicios 1996 y 1997.

- ▶ El *Tribunal Vasco de Cuentas Públicas* ha centrado su tarea fiscalizadora en la liquidación del presupuesto de la Universidad del País Vasco opinando sobre el cumplimiento de la legalidad, la racionalidad

del gasto público y las cuentas. Tan sólo el último informe emitido, el correspondiente a los ejercicios 1996-97, es diferente al resto en cuanto que examina el cumplimiento de la normativa vigente en materia de personal y contratación administrativa, así como el procedimiento establecido para el control del gasto a través de las Unidades de Gasto Autorizadas.

Asimismo, todas las fiscalizaciones verifican la legalidad en la contratación poniendo de relieve los incumplimientos detectados.

En líneas generales, las fiscalizaciones de los OCEs inciden por un lado, en el cumplimiento de la legalidad en lo relativo al proceso presupuestario, a la rendición de cuentas y a la contratación y, por otro, en la certificación de que las cuentas anuales se adecuan a los principios y normas contables que les son de aplicación. En definitiva, y como señala Minguillón Roy (1995, p. 52) las auditorías de regularidad se vienen desarrollando en las universidades, con mayor o menor intensidad, desde hace bastantes años.

No obstante, y como señala Lozano Miralles (1997, p. 155), el control ejercido por las entidades fiscalizadoras superiores, tanto la nacional, como las autonómicas, no puede limitarse al control de regularidad y debe orientarse hacia otros controles ya que la aplicación conjunta de todos ellos permite valorar la actividad de la gestión económico-financiera de los entes públicos.

Las actuaciones fiscalizadoras de estos órganos revelan la ausencia de auditorías operativas en las universidades y las dificultades para llevarlas a cabo. Algunos órganos de control han realizado en los últimos años, además de las auditorías de regularidad, análisis puntuales sobre aspectos muy concretos de la gestión de las mismas. Es el caso de la Cámara de Comptos de Navarra (1998, pp. 2-27), la Sindicatura de Cuentas de Valencia (1996, pp. 3715-3723) y la Cámara de Cuentas de Andalucía (2000b: ejercicio 1996), que resumimos a continuación.

El análisis operativo de las universidades públicas valencianas tuvo como objetivo profundizar en el conocimiento sobre su funcionamiento. A partir de un cuestionario cumplimentado por las cuatro instituciones -y que previamente fue contrastado en su idoneidad por los responsables en materia de control de gestión de estas instituciones- se confeccionaron un total de 13 indicadores que relacionaban los recursos humanos y materiales empleados con el producto o rendimiento obtenido.

La falta de información de algunas universidades dificultó el análisis comparativo. De hecho, la comparación sólo pudo hacerse para tres indicadores (n.º, coste y coste medio del PAS y del personal laboral) en las cuatro instituciones. Para los demás, siempre se carecía de información en una o dos universidades. De todos modos, la auditoría no pretendía presentar ni conclusiones ni recomendaciones, tan sólo describir las actividades desarrolladas por dichas universidades.

El objetivo de la fiscalización de la Universidad de Málaga para el año 1995 trataba de concluir si su actividad había sido desarrollada de acuerdo con los principios de eficacia y eficiencia. El análisis, como en la fiscalización anterior, se realizó mediante el empleo de indicadores consensuados entre el órgano de control y la propia Universidad, y circunscritos a la actividad docente.

A diferencia de la auditoría valenciana, sí se pudieron presentar algunas conclusiones a la vista de los resultados de la fiscalización como la no elaboración por esta institución de una programación indicando los objetivos concretos y medibles que pretendía conseguir; la ausencia de un sistema de contabilidad y de información que permitiese conocer el coste de cada centro de gasto o de cualquier proceso realizado; la predicción de un descenso del ritmo de crecimiento de los alumnos; y, por último, la situación desfavorable de la Universidad de Málaga en relación al resto de universidades andaluzas.

La auditoría de docencia externa llevada a cabo por la Cámara de Comptos de Navarra sobre la Universidad Pública de Navarra, realizó por un lado, el análisis de eficacia que quedó limitado a la presentación de una serie de datos y algunos comentarios que aproximan al lector al modo en que dicha institución realiza las funciones de docencia e investigación. Para ello, clasificó los indicadores de docencia, por carreras y asignaturas y definió como indicadores de investigación los complementos de productividad (por investigación) y los ingresos generados por la investigación. Por otro lado, el análisis de los costes se redujo a poner de relieve la imposibilidad de efectuar un cálculo de los mismos al no disponer un sistema de Contabilidad analítica.

De lo anterior se pueden extraer algunas conclusiones:

- ▶ La evaluación de la eficacia, eficiencia y economía en la utilización de los recursos por parte de las universidades, requiere de un conjunto de indicadores y de la existencia de un sistema de Contabilidad analítica.

- ▶▶ La dificultad para obtener y estandarizar la información de las distintas Universidades así como la ausencia de indicadores homogéneos y de un sistema de Contabilidad de costes hace realmente difícil el cumplimiento de los objetivos planteados en una auditoría operativa.
- ▶▶ Los OCE_s que se han planteado esta clase de fiscalización han optado por el empleo de un conjunto de indicadores elaborados por ellos mismos y consensuados con las universidades respectivas, a partir de los cuales intentan proporcionar algunas conclusiones acerca de los objetivos de fiscalización planteados.
- ▶▶ El conjunto de indicadores empleados no responde a la existencia de una metodología común, si bien se ha podido apreciar que las conclusiones obtenidas tienen como punto de referencia indicadores de naturaleza muy similar.

Finalmente, podemos concluir que las universidades no se fiscalizan anualmente y si lo hacen las actuaciones fiscalizadoras son muy diversas. En palabras de García Toboso (1999b, p. 41) estas instituciones corren distinta suerte en función del OCE al que le corresponda la fiscalización, existiendo universidades no fiscalizadas, universidades sobre las que solamente se realiza una revisión formal y distintos niveles de profundidad sobre las realmente fiscalizadas.

Esto pone de relieve la ausencia de homogeneidad en las actuaciones fiscalizadoras de los OCE_s. Además, otras consecuencias de esta situación son, por un lado, que el usuario no dispondrá de una información homogénea que le permita comparar los resultados de la institución universitaria de su entorno con el resto y por otro, que la información recibida puede ayudar a satisfacer las necesidades informativas a unos usuarios y a otros no, según cual sea la actuación de cada órgano de control.

2.7.- LOS INFORMES DE FISCALIZACIÓN SOBRE UNIVERSIDADES ELABORADOS POR LOS OCE_s

El informe de fiscalización constituye la última fase del procedimiento fiscalizador que abarca desde la planificación de la fiscalización mediante un programa de auditoría y la evaluación del control interno hasta su desarrollo o

ejecución para determinar las irregularidades observadas en la gestión del ente auditado y disponer de las pruebas documentales adecuadas que avalen las conclusiones propuestas.

Así pues, los resultados y conclusiones de la actividad fiscalizadora de los OCE_s son presentados bajo la forma de informes los cuales deberán incluir además cualquier información que aquéllos consideren necesario facilitar a los destinatarios que establezca la normativa legal.

Efectivamente, la normativa otorga al Parlamento (las Cortes Generales y las Asambleas Legislativas de las CC.AA.) un papel básico, al encargarle la valoración política de los resultados reflejados en las actividades de los OCE_s (Arnedo Orbañanos, 1996, p. 43). Es por tanto, el destinatario natural de todos los informes de fiscalización del Sector público.

No obstante, junto con estos destinatarios directos, existen un grupo de usuarios que son agrupados por Termes i Anglés (1997, p. 37) en las siguientes categorías: 1) usuarios internos –ejecutivo, gestores públicos e intervención– 2) usuarios externos que incluyen los *usuarios relacionados* –inversores, acreedores, proveedores, contratistas, entidades de crédito, clientes de empresas públicas y OCE_s – *usuarios afectados* –funcionarios y sindicatos– *usuarios de servicios* –ciudadanos en general y agrupaciones de intereses– *usuarios de difusión* –medios de comunicación y agencias de rating– *analistas* –macroeconomistas y analistas financieros– y 3) partidos políticos.

En realidad, estos usuarios son los mismos que los que se definen como usuarios de la información financiera ya que los informes de fiscalización añaden al contenido de las cuentas rendidas una mayor fiabilidad y una declaración crítica sobre las mismas (Termes i Anglés, 1997, p. 36). De hecho, en el estudio realizado por Engstrom (1988, p. 95), los encuestados, principalmente, las agencias de evaluación, las juntas de gobierno, la comunidad financiera, donantes, empleados y público en general, consideraban muy importante en la toma de sus decisiones que los estados financieros de las universidades estuviesen auditados.

En este contexto, nos planteamos analizar la utilidad de estos informes para los usuarios de la información contable de las universidades. Con esta finalidad vamos a examinar dos aspectos que creemos fundamentales desde el punto de vista del usuario: el contenido del informe y la publicidad que se da al mismo. El

primero de los aspectos señalados, aunque será objeto de un amplio estudio en el capítulo tercero, será introducido en este apartado al referirnos al tipo de informes elaborados por los OCEs. El segundo aspecto se planteará mediante el examen de las vías de acceso al informe (fundamentalmente boletines oficiales, medios de comunicación e internet) y su difusión.

2.7.1.- Tipos de informes de fiscalización

La normativa reguladora de los OCEs establece distintos tipos de informes, los cuales se pueden clasificar en las siguientes categorías (Lozano Miralles, 1996, p. 99):

1. Informes anuales. Son los relativos a la fiscalización de la Cuenta General de la Comunidad autónoma respectiva.
2. Informes ordinarios. Son el resultado de fiscalizaciones contempladas en el programa anual, distintas de la Cuenta General.
3. Informes extraordinarios. Son consecuencia de fiscalizaciones realizadas al margen de las recogidas en el programa anual de trabajo, pudiendo ser iniciativa del propio órgano de control o del Parlamento. Tanto los informes ordinarios como los extraordinarios pueden incluirse en el informe anual.

Partiendo de la clasificación que cada OCE realiza y de la propuesta por este autor, se tratará de definir el tipo de informe de fiscalización elaborado por dichos órganos para las universidades.

La *Audiencia de Cuentas de Canarias* clasifica los informes de fiscalización en anuales, periódicos y específicos y distingue entre informes de la Comunidad autónoma, de las corporaciones locales, de las universidades y otro tipo de informes relativos a gastos electorales. Los informes de fiscalización sobre universidades son anuales y, atendiendo a la clasificación anterior, ordinarios pues la fiscalización de estas instituciones se recoge en el Plan de actuaciones anual de la Audiencia.

La *Cámara de Comptos de Navarra* clasifica los informes en los relativos a la Administración de la comunidad foral, entidades locales, informes de asesoramiento e informes relativos a la nivelación presupuestaria solicitados por el

Tribunal Administrativo de Navarra y otros informes requeridos por órganos jurisdiccionales. Los informes sobre universidades están incluidos en los de la Administración de la Comunidad foral y son clasificados en el apartado relativo a centros y entidades dependientes de la Administración Foral y otros entes públicos de la Comunidad foral.

A diferencia de los anteriores, no tienen una periodicidad anual pues los únicos ejercicios económicos fiscalizados han sido 1990, 1992, 1996 y 1998, tal como reflejaba el cuadro 2.9 anterior. Son informes ordinarios a excepción del relativo al año 1996, que podemos calificar como extraordinario pues fue solicitado a la Cámara de Comptos de Navarra por el Grupo Parlamentario “Izquierda Unida-Ezker Batua de Navarra”.

Por su parte, la *Cámara de Cuentas de Andalucía* diferencia entre informes anuales y especiales e informes de las corporaciones locales e informes de la Junta de Andalucía, ubicando dentro de éstos últimos los informes relativos a las universidades andaluzas.

El *Consejo de Cuentas de Galicia* agrupa los informes de fiscalización en cinco tipos, los relativos a la administración autonómica, al área de salud, a la administración institucional, a la administración local y un último tipo de informes denominados especiales que incluyen la fiscalización de las elecciones al Parlamento de Galicia. Los informes sobre universidades se enmarcan en el ámbito de la administración institucional junto con las cámaras agrarias, de comercio, industria y navegación, ciertas fundaciones, institutos, etc. Esta clasificación se completa con la recogida en el art. 63 del Reglamento de Régimen Interior de este órgano que distingue entre informes anuales e informes selectivos ordinarios y extraordinarios. Al igual que para la Cámara de Cuentas de Andalucía, estos informes son ordinarios, pues figuran en la programación anual de actividades del Consejo.

La *Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha* distingue entre informes ordinarios y de carácter periódico (la cuenta general de la Comunidad Autónoma y de las corporaciones locales) e informes especiales entendiendo por tales los relativos a la fiscalización de la Universidad de Castilla-La Mancha, entre otros entes, aunque se realicen de forma periódica. Por lo tanto, la Sindicatura identifica como ordinario el Informe anual relativo a la Comunidad y a los entes locales y no el

relativo a las universidades, así calificado por otros órganos de control, que enmarca como informe especial.

La *Sindicatura de Cuentas de Cataluña* clasifica los informes según su alcance en informes de cuenta general, verticales, horizontales y puntuales. Si los primeros hacen referencia a la liquidación presupuestaria y los estados financieros del gobierno autonómico y entidades locales, los tres últimos se refieren, respectivamente, a un centro de gestión en conjunto, un mismo aspecto en varios centros de gestión y un área o subárea de un centro de gestión (*Sindicatura de Cuentas de Cataluña*, 1999, pp. 9-10). Así definidos, los informes de fiscalización sobre universidades pueden ser de dos tipos:

1. Verticales. Las fiscalizaciones realizadas a cada universidad catalana individualmente.
2. Horizontales. Los informes referidos al agregado de las liquidaciones presupuestarias de ingresos y gastos para todas las universidades. Este tipo de informes se está realizando desde el ejercicio económico 1994.

En realidad, se trata de informes ordinarios realizados en cumplimiento de los trabajos que tiene encomendados por el art. 2.1.b) de la Ley 6/1984, de 5 de marzo, de la *Sindicatura de Cuentas de Cataluña*.

La *Sindicatura de Cuentas de Valencia* presenta cuatro tipos de informes referidos a la Cuenta de la Administración de la Generalidad; a las entidades autónomas y programas específicos; a las empresas públicas y otros entes; y a las universidades y cámaras de comercio. Una característica de estos informes, distinta del resto, es que todos ellos están incluidos en la Cuenta General de la Generalitat Valenciana.

El *Tribunal Vasco de Cuentas Públicas* materializa su función fiscalizadora en informes ordinarios y extraordinarios. Los relativos a las Universidades son ordinarios pues están incluidos en el programa anual de trabajo de este Tribunal.

Como resumen, se ha construido el cuadro 2.10 que especifica el tipo de informe realizado para los ejercicios económicos 1990/1999, en base a la clasificación inicialmente propuesta: informes anuales, ordinarios y extraordinarios.

Cuadro 2.10. Tipos de informes de fiscalización sobre Universidades

	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Audiencia de Cuentas de Canarias										
Cámara de Comptos de Navarra										
Cámara de Cuentas de Andalucía										
Consejo de Cuentas de Galicia										
Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha										
Sindicatura de Cuentas de Cataluña										
Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana										
Tribunal Vasco de Cuentas Públicas										

Fuente. Elaboración propia a partir de los informes de fiscalización sobre Universidades

 Informes ordinarios  Informes extraordinarios

Finalmente, los informes de fiscalización sobre universidades emitidos por el *Tribunal de Cuentas*, no incluidos en el cuadro anterior, se recogen dentro del Informe Anual, relativo a los sectores público autonómico y local, e Informes Territoriales relativos a las Comunidades y Ciudades Autónomas que carecen de OCE. En este Informe aparece un resumen de los informes realizados sobre universidades por los OCEs autonómicos y el resultado de la fiscalización llevada a cabo por el propio Tribunal de Cuentas sobre las universidades que carecen de dicho órgano de control.

Hasta el traspaso de competencias en materia de universidades, la fiscalización de las mismas aparecía recogida en el Informe anual, sobre gestión del sector público estatal. En la actualidad, la UNED es la única institución universitaria que figura en este informe ya que desde el ejercicio 1996 sólo ha quedado ella bajo la tutela del Estado.

A la luz de las reflexiones anteriores y del cuadro 2.10 se puede concluir que los informes de fiscalización realizados por los OCEs para las universidades son ordinarios, siendo excepcionales las situaciones en que es solicitada una fiscalización fuera del programa anual de trabajo de estos órganos.

Así pues, todo usuario que desee saber si una universidad será objeto de fiscalización por el OCE correspondiente, podrá remitirse a la memoria anual⁴⁰ elaborada por dicho órgano en la que incluye el programa anual de actuaciones

⁴⁰ Un estudio comparativo de las memorias elaboradas por los OCEs autonómicos puede verse en Hernández Fernández (1999, pp. 54-59).

para el ejercicio siguiente y comprobar si se propone a la Universidad como sujeto fiscalizable, además de otros aspectos como el período objeto de control o el tipo de fiscalización a realizar.

2.7.2.- Publicidad de los informes de fiscalización

La elaboración del informe de fiscalización sobre universidades no es la culminación del procedimiento fiscalizador. Como señala Ordoqui Urdaci (1996, p. 219) tan importante como el trabajo realizado es el modo de comunicarlo y exponerlo a sus destinatarios.

El trabajo del OCE no termina cuando envía el informe de fiscalización al Parlamento y a los entes fiscalizados para que éstos tomen las medidas oportunas, sino que tiene que comunicar el resultado de su actividad fiscalizadora a la opinión pública. Estos órganos, como responsables del control del Sector público, generan unos informes que pertenecen a toda la sociedad la cual cada vez está más preocupada del destino y de la gestión de los fondos públicos.

Al respecto, Pablos Rodríguez (1997, p. 66) advierte que los OCEs, en la medida en que sean capaces de proyectar una imagen de integridad e independencia, pueden desempeñar un papel relevante al garantizar la fiabilidad de la información que se presenta a los ciudadanos, dificultar la distorsión y manipulación de los datos técnicos y favorecer así un debate político más transparente y riguroso.

En nuestra opinión, el ciudadano puede captar esa imagen siempre que la difusión de los informes de fiscalización y su acceso sean adecuados. Situados en este contexto, nos planteamos analizar los canales de comunicación utilizados por los OCEs para dar a conocer los resultados de la actividad fiscalizadora sobre las universidades.

Básicamente, el contenido de los informes de fiscalización llega al público en general a través de los boletines oficiales y de los medios de comunicación (Montesinos Julve, 1996, p. 35). Además en estos últimos años, ha emergido un nuevo canal de difusión. Se trata de internet en cuyas páginas web se pueden encontrar los informes emitidos por los OCEs.

La publicidad de los informes de fiscalización es regulada en el artículo 12 de la LOTC, en virtud del cual dichos informes tras ser elevados a las Cortes Generales, se publicarán en el BOE. Si la actividad fiscalizadora se refiere a las CC.AA., el informe será remitido a la Asamblea Legislativa de la Comunidad respectiva y publicado en su boletín oficial.

Por su parte, los informes de los OCE_s autonómicos se publicarán de acuerdo con la normativa aplicable a cada órgano, respetándose su forma y contenido originales. Si nos remitimos a dicha normativa, la publicidad del informe se realizará a través de los siguientes diarios o boletines (cuadro 2.11):

Cuadro 2.11. Boletines oficiales de los OCE_s autonómicos

ÓRGANO DE CONTROL EXTERNO	BOLETIN	PARTE DEL INFORME PUBLICADA	
		COMPLETO	CONCLUSIONES
Audiencia de Cuentas de Canarias	Boletín Oficial de Canarias	✓	
Cámara de Comptos de Navarra	Boletín Oficial del Parlamento	✓	
Cámara de Cuentas de Andalucía	Boletín Oficial de la Junta de Andalucía	✓	
Cámara de Cuentas de Madrid	Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid	✓	
Consejo de Cuentas de Galicia	Diario Oficial de Galicia	✓	
Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha	Diario Oficial de Castilla –La Mancha	✓	
Sindicatura de Cuentas de Cataluña	Butlletí Oficial del Parlament de Catalunya	✓	
	Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya		✓
Sindicatura de Cuentas Valenciana	Diario Oficial de la Generalidad Valenciana		✓
	Boletín Oficial de las Cortes Valencianas	✓	
Tribunal Vasco de Cuentas Públicas	Boletín Oficial del País Vasco	✓	

Fuente. Elaboración propia

A la vista del cuadro 2.11, se puede comprobar que la publicación del informe completo en el boletín oficial de la Comunidad autónoma correspondiente es obligatoria, a excepción de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña y de Valencia, donde sólo es obligatorio publicar las conclusiones.

Aplicando esta normativa a la publicación de los informes de fiscalización sobre universidades se ha podido comprobar que todos los OCE_s publican los resultados de la fiscalización de las universidades en su boletín correspondiente, a excepción de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña, que no publica dichos resultados en el boletín. El resto publica el informe íntegramente salvo el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas que no incluye en la publicación del Boletín Oficial del

País Vasco las Cuentas Anuales de la Universidad, el anexo y las alegaciones del ente fiscalizado.

Otro de los canales de difusión de los informes, son los medios de comunicación que desempeñan un papel fundamental cuando lo que se pretende es trasladar los resultados de la actividad fiscalizadora de los OCEs. El Tribunal Vasco de Cuentas Públicas (1999, p. 22) afirma que son muy pocos los ciudadanos que leen los boletines oficiales para encontrar un informe de fiscalización y son más los que conocen la labor de estos órganos a través de la prensa, la radio o la televisión.

Estos medios desempeñan un papel principal en la higiene democrática y en el control de los asuntos públicos, pues divulgan cuestiones y casos que de otra manera nunca llegarían a conocerse y, por tanto, a corregirse (Cabezas de Herrera Pérez, 1998, p. 5). No obstante, resulta preciso determinar los cauces para trasladar a los medios de comunicación los resultados y conclusiones de los informes ya que el objetivo no es la búsqueda de sensacionalismo o polémica sino que el ciudadano comprenda mejor la realidad de las administraciones (Álvarez, 1996, p. 77).

Entre los distintos medios de comunicación, el canal más habitual para dar a conocer los informes de fiscalización, en general, y los de universidades en particular es la prensa. Sin embargo, en aquellas CC.AA. que no cuentan con un órgano de control propio, los resultados fiscalizadores de estas instituciones no son noticia y en aquellos que disponen de órgano de control, tampoco. De hecho, si se revisan las noticias relacionadas con los OCEs autonómicos que recogen en su página web una base de datos con los artículos publicados en prensa (Cámara de Cuentas de Andalucía, Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha y Tribunal Vasco de Cuentas Públicas), se observa que tras la emisión de un informe de fiscalización sobre universidades, no apareció ninguna noticia relacionada con el mismo.

Aunque no se ha hecho un estudio detallado de este aspecto, esta situación contrasta con el interés que los medios de comunicación y, en especial, la prensa tienen por el sistema universitario. La Universidad es noticia cada día y por este motivo resulta sorprendente que el ciudadano desconozca el destino y la gestión de los fondos públicos universitarios.

Una nueva herramienta, pionera en el ámbito de la auditoría pública, ha sido la elaboración de un informe de fiscalización en soporte vídeo. Esta experiencia ha sido realizada por la Cámara de Comptos de Navarra, órgano de control preocupado por la difusión y la utilidad de sus informes.

La presentación de un informe por medio de esta fórmula ha obligado a la Cámara de Comptos a cambiar su formato, reduciendo el texto, variando el tratamiento de los cuadros y gráficos, simplificando los elementos gráficos y dando prioridad a ciertas cifras. Además de modificar la estructura del informe, se ha cambiado el tradicional sistema de discusión y no ha podido ser publicado en el Boletín Oficial del Parlamento de Navarra (Muruzabal Lerga y Erbiti Zabalza, 1996, pp. 72-73). Hasta el momento, este tipo de presentación no ha sido realizado para ningún informe de fiscalización sobre universidades.

Un último canal de difusión de los informes relativamente reciente es Internet. Si hace unos años, en nuestro país, Prats (1997, p. 70) ponía de manifiesto que ningún OCE disponía de página propia en la red, en la actualidad la situación es completamente diferente. Todos los OCEs disponen de un lugar en la red y, a excepción de la Sindicatura de Cuentas de Valencia y del Tribunal de Cuentas, los demás órganos de control publican los informes de fiscalización y ofrecen la posibilidad de que cada usuario tenga una copia.

En este sentido, el cuadro 2.12 muestra los informes de fiscalización sobre universidades que se pueden localizar en las web de los OCEs.

Cuadro 2.12. Informes de fiscalización sobre universidades publicados en Internet

ÓRGANO DE CONTROL EXTERNO (web)	Relación de informes	Resúmenes	Texto completo
Audiencia de Cuentas de Canarias www.acuentascanarias.org	SÍ	DESDE EL EJERCICIO ECONÓMICO 1997	DESDE EL EJERCICIO ECONÓMICO 1994
Cámara de Comptos de Navarra www.cfnavarra.es/camara.comptos	SÍ	EL RELATIVO AL EJERCICIO ECONÓMICO 1998	EL RELATIVO AL EJERCICIO ECONÓMICO 1998
Cámara de Cuentas de Andalucía www.ccuentas.es	SÍ	DESDE EL EJERCICIO ECONÓMICO 1995	DESDE EL EJERCICIO ECONÓMICO 1995
Consejo de Cuentas de Galicia www.contasgalicia.es	SI	NO	NO
Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha www.sindiclm.es	SÍ	NO	EJERCICIOS ECONÓMICOS 1994 Y 1995
Sindicatura de Cuentas de Cataluña www.sindicatura.org	SI	NO	DESDE EL EJERCICIO ECONÓMICO 1997
Tribunal Vasco de Cuentas Públicas www.tvcp.org	SI	NO	DESDE EL EJERCICIO ECONÓMICO 1995

Fuente. Elaboración propia

Todos los órganos de control mencionados en el cuadro 2.14 incluyen información relativa a la relación de informes. La lista de informes se refiere a todos los elaborados por los OCEs desde su creación, a excepción de la Cámara de Cuentas de Andalucía que relaciona únicamente los relativos a los ejercicios económicos 1995 y siguientes. Por otro lado, de los siete órganos de control, aunque sólo tres muestran un resumen de los informes fiscalizados sobre universidades, seis ofrecen al usuario el texto completo de dichos informes.

El Consejo de Cuentas de Galicia no publica ningún informe íntegro sobre universidades. No obstante, no se diferencia en este aspecto de los demás órganos de control ya que dicho órgano sólo ha fiscalizado los ejercicios económicos 1990, 1991, 1992 y precisamente éstos no son difundidos por ninguno de los restantes entes fiscalizadores.

Junto con esta información, el usuario puede consultar en cualquier página de estos órganos, su legislación, el programa de actuaciones, la memoria anual e información relativa a otros OCEs regionales e internacionales mediante sus enlaces, las noticias en prensa vinculadas a su actividad o la cuentas rendidas por las universidades, entre otros aspectos.

En nuestra opinión, los OCEs están realizando un esfuerzo muy importante para favorecer que los usuarios tengan un mayor conocimiento y uso de los informes de fiscalización. Los medios de difusión tradicionales están dejando paso a las nuevas tecnologías que ofrecen al ciudadano la posibilidad de consultar el informe de fiscalización que le resulte de interés en un tiempo real y oportuno. Otro aspecto diferente, y del que nos ocuparemos en el siguiente capítulo, es el relacionado con el contenido y la estructura del informe y el modo en que el mismo ayuda a satisfacer las necesidades de información de los usuarios.





3

CAPÍTULO



Valor informativo de los informes de fiscalización de las universidades

Los informes de fiscalización sobre universidades constituyen la manifestación externa de la actividad de los OCE_s en dichas instituciones y el vehículo a través del que se exponen los resultados de su actuación fiscalizadora. En el capítulo anterior, iniciamos el estudio de la utilidad de los informes de fiscalización para los usuarios de la información contable de las universidades mediante el análisis de los tipos de informes emitidos y la comunicación de dicha información por medio de diferentes canales.

En este capítulo, pretendemos examinar su valor informativo para sacar conclusiones acerca de si dichos informes ayudan a satisfacer las necesidades de información establecidas. Para ello, la última parte de este trabajo de investigación se inicia con el diseño y construcción de un índice de información que permite identificar el tipo de información que facilitan los OCE_s en el período de estudio considerado.

A continuación, y sobre la base del índice de información calculado, se analizará la naturaleza de la información divulgada y su evolución en el período de estudio considerado. En este sentido, se pondrá de relieve qué tipo de normativa emplean los OCE_s en la elaboración de los informes de fiscalización y qué parte del mismo es más difundida a los destinatarios de los mismos. Finalmente, se concluye el capítulo examinando el grado de homogeneidad o comparabilidad de los informes de fiscalización elaborados por los diferentes OCE_s, a partir del nivel de información proporcionado.

3.1.- EL NIVEL DE DIVULGACIÓN DE LOS INFORMES DE FISCALIZACIÓN

Al objeto de presentar la información que proporcionan los OCE_s sobre universidades, se diseñará y construirá un índice que medirá el tipo y el grado de información divulgados por aquéllos. Como paso previo, al desarrollo de la investigación, se ha comenzado por revisar la literatura empírica existente al respecto.

3.1.1.- Estudios empíricos sobre la información contable de los informes de fiscalización sobre las universidades

El examen de los trabajos ha permitido, a efectos de este estudio, clasificarlos en dos grupos:

1. El primer grupo recoge aquéllos que estudian el nivel de información contable tanto en el ámbito público como en el privado, empleando como metodología la elaboración de un índice de información.
2. El segundo grupo incluye los que profundizan en el contenido del informe de fiscalización, sin utilizar metodología alguna, a excepción de la estricta comparación de los informes seleccionados mediante un análisis descriptivo.

3.1.1.1.- Estudios realizados con índices de información

Para elaborar el índice de información, se han revisado un conjunto de estudios empíricos que utilizan esta metodología, poniéndose de manifiesto la escasa aplicación de la misma en el ámbito público.

Todos los trabajos examinados del *ámbito privado* evalúan la información divulgada por las empresas en sus cuentas anuales. El primer estudio de esta naturaleza fue llevado a cabo por Alan Cerf en Estados Unidos en 1961 (Singhvi y Desai, 1971, p. 131). Desde ese momento y hasta la actualidad, se pueden citar

más de medio centenar de trabajos⁴¹, de los cuales sólo algunos de ellos son de autores españoles:

- ▶ Velilla Barquero (1984). Este autor eligió el modelo desarrollado por Barrett (1976, pp. 10-26) y lo aplicó a una muestra de 15 empresas españolas. Su objetivo era evaluar la amplitud de la información de la muestra y su evolución en el tiempo. Para ello, estudió las memorias de los años 1968, 1972 y 1976 y, empleando un índice definido como el porcentaje del total de la calificación posible, llegó a la conclusión de que el nivel medio de divulgación había mejorado para el período objeto de estudio.
- ▶ Giner Inchausti (1995). Diseñó un índice de información al objeto de cuantificar el nivel de información de la muestra y su evolución en el período 1989-1991. Apoyándose en la normativa contable, definió 50 partidas informativas extraídas del Informe Anual, las cuales fueron objeto de valoración en 55 empresas no financieras que cotizaban en la Bolsa de Valencia. Su conclusión fue que entre 1989 y 1990 se produjo una mejora notable en el nivel de divulgación. Sin embargo, el cambio de 1990 a 1991 careció, en términos generales de significatividad.
- ▶ Rivero Fernández (1998). Esta autora elabora un índice de información para analizar la divulgación de la información financiera de las empresas gallegas en el período 1991-1994. Sobre una muestra de 150 empresas, aplica el índice construido con 21 componentes informativos, concluyendo que el nivel informativo de las empresas analizadas mejoró a lo largo del período señalado.
- ▶ Ochoa Laburu (1999). Esta autora construye dos índices de información, uno de 49 partidas informativas y otro de 28 variables. Su objetivo es medir, cuantificar y comparar el nivel de información divulgada por una muestra de 215 empresas guipuzcoanas para el período 1991-1993. Entre las conclusiones de su trabajo destaca, entre otras, la mejora del índice en el período considerado, no así de las partidas a nivel individual.

⁴¹Al respecto puede consultarse Giner Inchausti (1995, pp. 70-84) y Gray *et al.* (1995, pp. 47-77).

En el *ámbito público*, se han revisado cinco trabajos:

- ▶▶ Ingram (1984). Este estudio tiene como objetivo verificar la relación entre diversos factores económicos (coaliciones de electores, administradores, la existencia o no de presión en el control y la demanda de información, etc.) y variaciones temporales en las prácticas contables de los gobiernos. Para ello, elaboran un índice de información que recoge un total de 17 prácticas contables adoptadas por los Estados, el cual formará parte de un modelo más complejo como variable dependiente. Ingram llega a la conclusión de que se puede asociar una mayor información y conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados a los Estados en los cuales los factores económicos se han hecho patentes.
- ▶▶ Robbins y Austin (1986). Estos autores construyeron un índice de información formado por 27 partidas informativas y lo aplicaron a los informes anuales de 1981/82 de una muestra de 99 ciudades con una población superior a los 50.000 habitantes. Su objetivo no era conocer el nivel de divulgación de estos informes sino demostrar que el peso de los factores que determinan el nivel de divulgación de las cuentas anuales del sector público no se ve afectado si para su cálculo se utiliza un índice simple o compuesto. Robbins y Austin probaron la firmeza del índice simple en la evaluación de los determinantes de la divulgación de los informes públicos.
- ▶▶ Giroux (1989). El propósito de su estudio era demostrar que la divulgación de la información contable está relacionada con los incentivos políticos y económicos asociados a la teoría de elección social. Así pues, este autor construyó tres índices de información que definían diferentes aspectos de los informes financieros: personal, presupuesto y datos estadísticos, llegando a unos resultados ambiguos que de algún modo evidencian esta relación.
- ▶▶ Pina y Torres (1995). Su objetivo era estudiar la relación existente entre los objetivos genéricos de la información contable pública y el contenido informativo de las cuentas de la administración central de Estados Unidos, Australia, Nueva Zelanda, Canadá, Suecia y España. Para ello elaboraron índices parciales para cada uno de los objetivos previstos de la información y un índice general referido a la totalidad de la misma,

poniéndose de relieve que el establecimiento de objetivos de la información contable pública y el esfuerzo normativo que se realiza para el logro de los mismos, es una cuestión política que manifiesta el interés de cada país al respecto.

- ▶ Torres y Pina (2001). El objeto de este trabajo ha sido el estudio del grado de coincidencia entre las International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) de la IFAC, la información requerida por el GASB 34 y la Contabilidad pública, además de estudiar la relación entre los objetivos genéricos de la Contabilidad pública y la información facilitada a nivel regional y local por EEUU, España y la IFAC. Como en el trabajo anterior, la medición del nivel de información facilitado por las cuentas anuales se ha realizado mediante la elaboración de un índice y las conclusiones han sido similares a las del estudio precedente.

Como se podrá apreciar, ninguno de los estudios referenciados investiga la información divulgada por los OCE_s en sus informes de fiscalización. En todos los casos, se analiza la información contable publicada por las empresas o entidades del sector público a partir de las cuentas anuales.

A pesar de ello, la similitud que guardan con el trabajo aquí planteado es la metodología o procedimiento utilizado ya que la literatura empírica revisada permite afirmar que si se desea conocer qué tipo de información divulgan, ya sean empresas ya sean órganos de control, el método más adecuado o más utilizado es la confección de un índice de información.

Así pues, el examen de todos y cada uno de estos estudios ha tenido como finalidad facilitar el diseño de un índice que recoja la información proporcionada por los OCES en los informes de fiscalización sobre universidades.

3.1.1.2.- Estudios realizados con informes de fiscalización

En el ámbito público español, se han examinado dos estudios en torno a los informes de fiscalización emitidos por los OCE_s, uno relativo a la Cuenta General y el otro sobre universidades públicas:

- ▶ Hernández Fernández (1997). El objetivo de este trabajo es la comparación de los informes de fiscalización sobre entes territoriales.

Para ello, el autor examina el último informe sobre la Cuenta General emitido, a la fecha del estudio, por cada uno de los ocho órganos de control autonómicos. A través de un análisis teórico-descriptivo, pone de manifiesto la heterogeneidad en la elaboración de los informes y la imposibilidad de obtener una visión global acerca de la situación contable, cumplimiento de la legalidad y nivel de economía, eficiencia y eficacia con que los entes auditados actúan.

- ▶ García Toboso (1999b). Este autor selecciona el informe de fiscalización sobre universidades más reciente (a la fecha del estudio) de los emitidos por cada OCE y, partiendo de unos mínimos teóricos de contenido, analiza la información real de los mismos. Su objetivo es poner de relieve la heterogeneidad existente entre los distintos informes sobre universidades. Siguiendo una metodología similar al autor anteriormente citado, evidencia que no existe homogeneidad ni en las actuaciones fiscalizadoras ni en su resultado y que la estructura, contenido y profundidad de los informes sobre universidades son diferentes.

En resumen, cabe señalar que aunque la técnica del índice de información es muy habitual para conocer y evaluar el contenido de las cuentas anuales, no hemos encontrado en la literatura existente, ningún intento de elaborar un índice que evalúe la información que realmente proporcionan los informes de fiscalización sobre universidades.

Así pues, sobre la base de estudios que han utilizado la misma metodología, y de otros que han analizado el contenido de este tipo de informes, se ha diseñado un índice de información que nos permitirá concluir acerca del grado de divulgación de los mismos.

3.1.2.- El índice de información

Un índice de información es un ratio que mide el nivel relativo de la información divulgada por una compañía a través de sus cuentas anuales o, para el caso concreto de esta investigación, por un OCE mediante sus informes de fiscalización.

La construcción de un índice de estas características se realiza en tres etapas:

1. La primera etapa comprende el diseño de las variables informativas que definen el índice mediante su selección, importancia y valoración.
2. La segunda etapa supone la selección de la muestra sobre la que se calculará el índice obtenido.
3. El cálculo del índice de información a través de sus dos componentes: la divulgación total (DT) y la puntuación máxima posible (PMP) para cada informe.

3.1.2.1.- Diseño de las variables informativas

Habitualmente, estos índices pueden ser utilizados para medir la importancia relativa de las partidas informativas según el tipo de usuarios o para evaluar el nivel de divulgación de cada variable en los informes anuales de una muestra de empresas (Firer y Meth, 1986, p. 374).

► Definición de variables o partidas informativas

El primer paso en la elaboración del índice de información consiste en la identificación de las partidas informativas que los OCE_s pueden divulgar en sus informes de fiscalización.

Los mecanismos adoptados en otros estudios para definir los términos integrantes del índice han sido habitualmente la normativa (Mcnally *et al.*, 1982, p. 12; Parkinson, 1984, p. 240; Chow y Wong-Boren, 1987, p. 535; Wallace, 1988, p. 354; Giroux, 1989, pp. 206-210; Feroz y Wilson, 1992, p. 4; Ochoa Laburu, 1999, p. 6; Torres y Pina, 2001, p. 10), los estudios previos (Choi, 1973, p. 164; Firth, 1979a, p. 129; Amernic y Maiocco, 1981, p. 17; Velilla Barquero, 1984, p. 270; Firer y Meth, 1986, p. 374) o una combinación de ambos (Cooke, 1989, pp. 114-115; Giner Inchausti, 1995, p. 90).

Asimismo, las variables informativas han sido determinadas, aunque en menor medida, mediante cuestionarios (Buzby, 1974, pp. 424-425), revisión de la literatura contable (Kahl y Belkaoui, 1981, p. 190; Pina y Torres, 1995, p. 110) o combinaciones de estudios previos y entrevistas a los usuarios definidos (Chow y Wong-Boren, 1987, p. 535; Singhvi y Desai, 1971, p. 130).

Como ya se ha señalado, la elaboración de índices de información es una metodología muy habitual en el ámbito privado, no así en el público. De los cinco estudios localizados en el entorno público, los desarrollados por Giroux (1989, p. 206) y por Torres y Pina (2001, p. 10) utilizan normativa contable para determinar las partidas informativas.

Por su parte, Robbins y Austin (1986, p. 413) se apoyan en otros criterios para definir las variables informativas, entre los cuales cabe señalar la importancia dada por los usuarios a cada partida, la presencia habitual de esa información en los informes y la aplicabilidad común de los términos a todos los informes.

En este estudio se ha optado por el primero de los mecanismos anteriormente citados, de modo que el índice de información recoja al menos el contenido mínimo que es requerido por la normativa vinculada a la fiscalización de las universidades.

De este modo, las variables objeto de análisis en este trabajo de investigación han sido definidas tras un estudio reflexivo de la normativa sobre auditoría del sector público, en general, y la relativa a los informes, en particular. Así, las principales normas revisadas aparecen reflejadas en el cuadro 3.1, junto con el órgano emisor y el año de publicación.

Cuadro 3.1. Normas de auditoría del Sector público

NORMATIVA	ÓRGANO EMISOR	AÑO
Normas de Auditoría	Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores	1992
Principios y Normas de Auditoría del Sector Público	Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español	1992
Normas Internas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas	Tribunal de Cuentas	1997
Normas de Auditoría del Sector Público	Intervención General de la Administración del Estado	1997

Fuente. Elaboración propia

Como ya se ha indicado, la revisión de las normas seleccionadas se ha centrado en la parte que las mismas destinan a la emisión y elaboración de informes en la fiscalización pública, identificándose un total de 37 partidas informativas.

El número de variables que conforman el índice de información no responde a un criterio determinado, como se ha podido observar en la revisión de los estudios empíricos. Barrett (1976, p. 25), Velilla Barquero (1984, p. 270) e Ingram (1984, p. 134) proponen un índice con 17 partidas informativas frente a las 37 de Chenhall y

Juchau (1977, p. 114) o las 185 y 224 variables de Wallace (1988, p. 354) y Cooke (1989, p. 115), respectivamente.

►► Importancia de las partidas informativas

Una cuestión fundamental en el diseño del índice es la de decidir si alguna de las partidas debe ser valorada en mayor medida que el resto. Es decir, se plantea la disyuntiva de conceder o no una importancia relativa a los diferentes términos informativos y, en consecuencia, construir un índice ponderado o sin ponderar.

Marston y Shrives (1996)⁴² hacen una revisión de estudios empíricos referidos a la divulgación financiera y señalan que aquéllos que introducen ponderaciones en los términos, principalmente los primeros trabajos en este campo, están orientados hacia usuarios concretos. Con la finalidad de conocer la importancia de cada partida, se envía a los usuarios seleccionados un cuestionario con las variables elegidas y se les pide la valoración de cada una de ellas.

La introducción de ponderaciones significa orientar el diseño del índice hacia uno o varios colectivos y, mediante la elaboración de una encuesta, conocer el valor que asignan estos usuarios a las diferentes partidas. Pero no hay que olvidar que, incluso dentro de un mismo colectivo, cada usuario tiene sus propios intereses lo cual pone de manifiesto Giner Inchausti (1995, p. 94) cuando muestra, mediante la comparación de dos estudios muy próximos en el tiempo, la no existencia de consenso en la ponderación asignada a una variable por un mismo tipo de usuario.

En esta misma línea, Chow y Wong-Boren (1987, p. 536) señalan que el empleo de un índice simple permite un análisis independiente de las percepciones de un grupo de usuarios. Por su parte, Robbins y Austin (1986, p. 420) afirman que en los resultados empíricos en torno a la información financiera pública no existen diferencias significativas si se utiliza un índice simple en vez de uno compuesto.

Por tanto, la opción elegida en este trabajo ha sido la de asignar a cada partida informativa la misma importancia ya que no es objeto de esta investigación elaborar un índice de información de interés para un colectivo particular sino para todos los usuarios posibles de los informes de fiscalización de las universidades.

⁴² Tomado de Patton y Zelenka (1997, p. 609).

Ello significa que el requisito de que un informe incluya información, por ejemplo, acerca del alcance de la fiscalización se valora de modo idéntico a que presente un resumen de las posibles irregularidades, abusos, omisiones, excepciones e incertidumbres en que pudiera haber incurrido la institución educativa al elaborar sus cuentas anuales.

►► **Valoración de las partidas informativas**

Se establecen diferentes metodologías para fijar los niveles de información divulgados para cada una de las partidas incluida en el índice. Un primer método, sugerido por Copeland y Fredericks (1968, pp. 110-111), está basado en la manera en que se presenta la información. Cada variable se califica en función del número de palabras empleadas para divulgar esa información, estableciéndose una escala de cero a uno, en la cual la variable puede tomar cualquier valor.

Robbins y Austin (1986, p. 417) adoptaron este método para definir una parte de las variables integrantes del índice construido. La puntuación asignada a cada uno de estos términos era: 0 si no se divulgaba la información; 0'25 si esa información era divulgada entre 1-10 palabras; 0'5 entre 11-30 palabras; 0'75, entre 31-60 palabras; y 1 para más de 60 palabras.

Sin embargo, esta valoración, aunque inicialmente puede considerarse muy adecuada ya que perfecciona el análisis del contenido de los informes, implica una evaluación altamente subjetiva (Giner Inchausti, 1995, p. 95). La otra opción, adoptada en este estudio, descansa en el empleo de una variable dicotómica, que adopte los valores 1 ó 0, según que el informe facilite o no esa información (Wallace, 1988, p. 355; Cooke, 1989, p. 115).

En nuestra opinión, esta alternativa resulta ser la más adecuada ya que si bien la definición y la valoración de cada una de las partidas informativas se ha hecho teniendo en cuenta la metodología de estudios previos, no se ha encontrado ningún índice que valore la divulgación de los informes de fiscalización.

Por tanto, al no existir una experiencia previa en la valoración de las partidas que se han determinado para este caso concreto, se ha intentado huir de la subjetividad no sólo en su valoración sino incluso en su definición, realizada a partir del contenido mínimo de los informes. Así, se ha optado siguiendo a Buzby (1974, p. 429) y a Giner Inchausti (1995, pp. 95-96), por un procedimiento en el cual la

partida se valora con un 1 si esa información es divulgada, con un 0 si no se divulga y con un 0'5 si se divulga solamente una parte de la información. De este modo, a la hora de calificar los informes de fiscalización, se distinguen tres tipos de datos:

1. Datos excluyentes. Son partidas que se proporcionan o no en el informe. Como señala Giner Inchausti (1995, p. 95) no procede hablar de diversos niveles de divulgación. La partida 5 “*Objetivos de la fiscalización*” ilustra este tipo de datos; es decir, todos los informes deberán incluir el objeto de la fiscalización. Por tanto, sólo cabe dos posibilidades que incluyan (valoración 1) o no (valoración 0) dicha información.
2. Datos cualitativos. Son datos susceptibles de ser expresados en subelementos de información, alcanzándose la máxima puntuación si se facilitan todos esos subelementos. La partida 37 “*Información detallada sobre las recomendaciones*” se divide en dos partes: a) indicación de las consecuencias negativas si no se cumplen las deficiencias señaladas y b) cuestiones que pueden requerir un estudio más amplio. Si se indican los dos tipos de información la puntuación será 1, y si sólo se facilita uno de ellos, 0'5. Se trata, en realidad, de utilizar una escala Likert⁴³.
3. Datos cualitativos-cuantitativos. Son partidas que se pueden presentar con un mayor o menor detalle, según se explique dicha variable en forma narrativa o mediante datos, siendo ésta última alternativa la que permite una mejor interpretación de la información definida en esa variable. En este último caso la puntuación será 1; pero si no se cuantifica, sólo se le asigna la mitad, 0'5. En este estudio no se han utilizado datos de este tipo.

En el cuadro 3.2, se recoge la relación de partidas informativas que componen el índice con la puntuación asignada a cada una de ellas, para a continuación y tras identificar, valorar y definir la importancia de cada una de las variables informativas, proceder a la selección de la muestra de informes.

⁴³ La escala Likert es un instrumento que asocia valores ordinales a atributos cualitativos. En este estudio el atributo es el “nivel de divulgación”, para el cual la escala Likert corresponde a:

- 0: no se indica esa información.
- 0'5: se da información parcial.
- 1: se indica toda la información.

Cuadro 3.2. Relación de las variables informativas

VARIABLE INFORMATIVA y VALORACIÓN	
V1	TÍTULO 0 no se indica 1 se indica
V2	IDENTIFICACIÓN DE LAS PERSONAS, ENTIDADES U ÓRGANOS AUDITADOS 0 no se indica 1 se indica
V3	DESTINATARIOS 0 no se indican 1 se indican
V4	RAZONES DE LA FISCALIZACIÓN 0 no se incluyen 1 se incluyen
V5	OBJETIVOS DE LA FISCALIZACIÓN 0 no se indican 1 se indican
V6	ALCANCE DE LA FISCALIZACIÓN a) el examen se ha realizado según las normas de auditoría generalmente aceptadas; b) se incluyen todas las pruebas y procedimientos necesarios o no se incluyen porque hay limitaciones al alcance 0 no se indica 0'5 se da información parcial a) ó b) 1 se dan ambas
V7	LIMITACIONES AL ALCANCE x no hay limitaciones 0 existen y no se indica la relevancia sobre los objetivos de fiscalización 1 se indica
V8	CUENTAS O HECHOS AUDITADOS 0 no se indican 1 se indican
V9	ANTECEDENTES DE LA ENTIDAD AUDITADA, ÁMBITO GEOGRÁFICO, ACTIVIDAD Y CARACTERÍSTICAS ECONÓMICAS 0 no se trata el tema 0'5 se facilita información escasa 1 se facilita información amplia
V10	NORMATIVA LEGAL SOBRE CUYO CUMPLIMIENTO SE PRONUNCIA EL INFORME a) normativa básica (LRU, Estatutos y Leyes de Creación); b) otra normativa (subvenciones, contratos, etc.) 0 no se indica 0'5 se facilita la normativa básica 1 se facilita toda la normativa
V11	PRINCIPIOS, CRITERIOS Y PRÁCTICAS CONTABLES Y DE GESTIÓN APLICADOS POR LA ENTIDAD 0 no se indica 0'5 se indica pero de manera insuficiente a lo largo del informe 1 se indica expresamente (en un apartado específico)
V12	APROBACIÓN POR EL ÓRGANO CORRESPONDIENTE DE LA INFORMACIÓN OBJETO DE EXAMEN 0 no se indica 1 se indica
V13	DESCRIPCIÓN ESQUEMÁTICA DEL SISTEMA DE ORGANIZACIÓN Y CONTROL INTERNO a) sistema de organización; b) control interno 0 no se indica 0'5 se da información parcial a) ó b) 1 se indica
V14	INFORMACIÓN ACERCA DE SI LA ENTIDAD HA CUMPLIDO O NO CON LA RENDICIÓN DE CUENTAS AL ÓRGANO DE CONTROL 0 no se indica 1 se indica
V15	RESTRICCIONES DE USO DE LOS ACTIVOS, CONTINGENCIAS POR GARANTÍAS OTORGADAS, SITUACIONES PENDIENTES DE RESOLUCIÓN Y COMPROMISOS FUTUROS 0 no se indica 0'5 se indica de manera dispersa a lo largo del informe 1 se indica en un apartado o se señala que no hay
V16	RESUMEN DE LAS POSIBLES IRREGULARIDADES, ABUSOS, OMISIONES, EXCEPCIONES E INCERTIDUMBRES 0 no se incluye 1 se incluye o se indica que no hay
V17	MANIFESTACIÓN DE LA NATURALEZA DE LAS INFORMACIONES OMITIDAS DEL INFORME POR SU CONFIDENCIALIDAD Y DISPOSICIONES LEGALES EN QUE SE APOYA LA NO INCLUSIÓN 0 no se indica nada al respecto 1 se indica o se dice que no hay
V18	OPINIÓN Y/O CONCLUSIÓN 0 no se indica 1 se indica

V19	RECOMENDACIONES 0 no se indica 1 si se indica
V20	TIPO DE OPINIÓN 0 no se clasifica la opinión=conclusión 1 se clasifica
V21	SEGUIMIENTO DE LAS RECOMENDACIONES EFECTUADAS EN PERÍODOS ANTERIORES x no hay 0 no se incluyen 1 se incluyen
V22	RECOMENDACIONES PARA LA MEJORA DE LOS PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO 0 no se incluyen 1 se incluyen
V23	FECHA DE TERMINACIÓN DE LOS TRABAJOS 0 no se indica 1 se indica
V24	ACONTECIMIENTOS POSTERIORES AL CIERRE DE LAS CUENTAS Y/O A LA FECHA DE TERMINACIÓN DE LOS TRABAJOS DE AUDITORÍA 0 no se indica nada al respecto 1 se indica
V25	ANEXOS 0 no se incluyen 1 se incluyen
V26	PERÍODO A QUE LAS CUENTAS SE REFIEREN 0 no se indica 1 se indica
V27	ALEGACIONES 0 no se incluyen 1 se incluyen
V28	ÍNDICE a) apartados y subapartados; b) referencia a la página 0 no se indica 0'5 se da información parcial a) ó b) 1 se indica ambas
V29	LISTADO DE ABREVIATURAS Y SIGLAS 0 no se incluye 0'5 se incluye 1 además, no son utilizadas en las conclusiones y recomendaciones
V30	NOTAS AL PIE 0 no se incluyen o se incluyen con fines distintos a los definidos 1 se incluyen, empleándose según los fines señalados
V31	CONTENIDO DE LAS ALEGACIONES x no hay alegaciones 0 no se indica los principales aspectos en el trámite de las alegaciones 1 se indica
V32	CONTENIDO DE LOS ANEXOS a) nombre de la entidad fiscalizada; b) fecha o período a que se refieren los datos; c) unidad de medida empleada; d) fuente de obtención de los datos x no hay anexos 0 no incluyen ninguna información de las definidas 0'5 incluyen al menos 2 apartados 1 incluyen al menos 3 apartados
V33	CUADROS ESTADÍSTICOS Y GRÁFICOS 0 no se incluyen 1 se incluyen
V34	CONCLUSIONES EN FUNCIÓN DE LOS OBJETIVOS 0 no se indican 1 se indican
V35	TRATAMIENTO DE LA INFORMACIÓN POR ÁREAS 0 no se incluye 1 se incluye
V36	DESCRIPCIÓN DE LOS LOGROS MÁS NOTABLES ALCANZADOS POR LA ENTIDAD 0 no se indica 1 se indica
V37	INFORMACIÓN DETALLADA SOBRE LAS RECOMENDACIONES a) indicación de las consecuencias negativas si no se cumplen las deficiencias señaladas; b) cuestiones que pueden requerir un estudio más amplio 0 no se dan detalles 0,5 se da información parcial a) ó b) 1 se indica ambas

Fuente. Elaboración propia

3.1.2.2.- Componentes del índice de información

Una vez definidas y valoradas cada una de las 37 variables informativas y seleccionados los informes de fiscalización emitidos por los OCEs sobre las universidades durante el período 1994/2000, se calcula el índice o ratio de información (I) para cada uno de los informes como el cociente entre la divulgación total (DT) y la puntuación máxima posible (PMP).

$$I = \frac{DT}{PMP}$$

El valor del índice oscila entre 0 y 1 lo que significa que valores del índice próximos a 0 indican que el nivel de divulgación de los informes es escaso, mientras que valores cercanos a 1 indican que el nivel de divulgación es elevado.

La *divulgación total* se define como la calificación que ha obtenido un informe tras la valoración de las 37 partidas informativas:

$$DT = \sum_{i=1}^m d_i$$

$$\text{Donde } d = \begin{cases} 0 \\ 0,5 \\ 1 \end{cases} \text{ si la partida } i \begin{cases} \text{no es divulgada} \\ \text{es divulgada parcialmente} \\ \text{sí es divulgada} \end{cases}$$

$m = \text{n}^\circ$ de términos que incluye el informe

siendo $m \leq n$

La *puntuación máxima posible* se define como la calificación que habría obtenido el informe si cada variable tomase el valor más alto. No obstante, la PMP puede tomar dos valores diferentes, según se penalice o no el hecho de que un informe no incluya cierta variable porque no es relevante. Por ejemplo, la partida 21 “Seguimiento de las recomendaciones efectuadas en períodos anteriores” puede no ser relevante o, dicho de otro modo, no será objeto de divulgación en un informe cuando éste sea el primero que realiza un órgano de control sobre una institución universitaria. Por tanto, la PMP puede ser:

- a) 37, es decir, la calificación máxima de cada variable que es 1 multiplicada por las 37 variables definidas ó,

b) La cifra que resulte de la fórmula siguiente:

$$PMP = \sum_{i=1}^n d_i$$

Donde d = valor que toma cada partida $\left\{ \begin{matrix} 0 \\ 0,5 \\ 1 \end{matrix} \right\}$ según el tipo de variable

n = n° de términos que el informe puede incluir

siendo $n \leq 37$

En nuestra opinión, el valor más adecuado para medir la variable PMP y, por tanto, el utilizado en este estudio, es el que se obtenga de la fórmula arriba indicada, ya que como indica Wallace (1989, p. 115) una compañía, en este caso un OCE, no puede ser penalizado por no difundir una información de la que no dispone. De las 37 partidas informativas, recogidas en el cuadro 3.3, cuatro de ellas definen un tipo de información que, en determinadas ocasiones, puede no existir en los informes de fiscalización.

Cuadro 3.3. Variables informativas

V7	Limitaciones al alcance
V21	Seguimiento de las recomendaciones efectuadas en períodos anteriores
V31	Contenido de las alegaciones
V32	Contenido del anexo

Fuente. *Elaboración propia*

Por tanto, la PMP de un informe, en este estudio, estará entre 33 y 37 puntos, según que el número de variables posibles no difundidas oscile entre 4 y 0, respectivamente.

3.1.2.3.- Selección de la muestra

La selección del conjunto de individuos integrantes del estudio se lleva a cabo en dos etapas. En la primera, son objeto de análisis todos los informes (individuos) sobre universidades emitidos por los órganos de fiscalización desde su creación. En la segunda y última etapa se procede, mediante la fijación de un criterio, a la selección propiamente de aquéllos que forman parte del estudio.

2. Se considera como fecha de creación de la Cámara de Comptos de Navarra la de su reinstauración el 6 de febrero de 1980 por una Norma del Parlamento Foral de Navarra (Aragón Sánchez, 1999, p. 72).
3. En relación al Tribunal de Cuentas, los informes del gráfico 3.1 son los emitidos a partir de la nueva configuración jurídica de las universidades surgida de la LRU. El primero, emitido en 1994, es el Informe Anual del Tribunal de Cuentas, referido al Estado, para 1989 el cual incluye la fiscalización de las universidades para los años 1987, 1988 y 1989.
4. Se puede observar que el trabajo empírico toma como referencia temporal el año de emisión de un informe independientemente del período al que se refiera la información objeto de fiscalización en el mismo. Ésta es, sin duda, una notable diferencia con respecto a los estudios realizados tanto en el ámbito privado como público. Ello obedece, por un lado, a que no todos los OCE_s elaboran informes de fiscalización anuales sobre universidades y, por otro, a la propia naturaleza del informe que, como en el caso de las auditorías operativas, el período objeto de estudio se extiende a lo largo de varios años y en algunas auditorías de regularidad, la fiscalización hace referencia a dos ejercicios económicos.
5. Se interpreta como fecha de emisión del informe, el de su publicación en el boletín oficial correspondiente, ya sea el del Pleno o Parlamento o el Oficial del Estado.

A la vista del gráfico 3.1, se puede observar que los órganos de fiscalización han elaborado un total de 78 informes desde su creación. La Sindicatura de Cuentas de Valencia es el órgano que mayor número de informes ha publicado desde su fundación, un total de 16, incluidos en la Cuenta General. Le sigue la Cámara de Cuentas de Andalucía, con 13 informes, la Sindicatura de Cuentas de Cataluña y la Audiencia de Cuentas de Canarias, con 9; el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas y el Consejo de Cuentas de Galicia, con 8; el Tribunal de Cuentas, con 7; la Cámara de Comptos de Navarra, con 6; y, en último lugar, la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha, con 2 informes. No obstante, este

órgano ha sido el último en constituirse, de ahí el escaso número de informes divulgados en materia de universidades⁴⁵.

►► Informes objeto de estudio

Los datos utilizados en el estudio proceden de los informes de fiscalización de las Universidades emitidos por nueve órganos de control durante el período 1994/2000.

La selección de los informes se ha realizado en dos fases. En una primera fase se seleccionaron todos aquellos informes que fueron emitidos en el año posterior a la elaboración de los “Principios y Normas de Auditoría del Sector Público”, es decir, informes publicados a partir del 1 de enero de 1993, resultando un total de 66 informes, de los cuales emitieron 59 los OCEs autonómicos y 7 el Tribunal de Cuentas.

En una etapa posterior, de entre los anteriores, se seleccionaron aquéllos publicados durante el año 1994, fecha en la que se creó el último órgano de control externo, que ya ha publicado algún informe de fiscalización sobre universidades. De este modo, la cifra de informes a analizar se redujo a 60, de los cuales los OCEs autonómicos emitieron 53, y el Tribunal de Cuentas, 7.

En el cuadro 3.4 se recogen todos los órganos cuyos informes son objeto de estudio en este trabajo de investigación, junto con el número de informes que emitieron desde el año de su creación, desde la elaboración por la Comisión de los “Principios y Normas Contables de Auditoría del Sector Público” y, finalmente, desde la creación de la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha, último de los OCEs referenciados.

⁴⁵En el curso de este trabajo, la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha está elaborando un informe de fiscalización sobre la Universidad de Castilla-La Mancha para el período 1996-1998.

Cuadro 3.4. Selección de informes de fiscalización sobre Universidades

Órgano de Control (Fecha de creación)	Nº de informes		
	Emitidos desde su creación	Emitidos desde el 01/01/1993	Emitidos desde la creación de la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha
Cámara de Comptos de Navarra (1980)	6	4	3
Sindicatura de Cuentas de Cataluña (1984)	9	9	8
Sindicatura de Cuentas de Valencia (1985)	16	8	7
Consejo de Cuentas de Galicia (1985)	8	7	5
Tribunal Vasco de Cuentas Públicas (1988)	8	7	6
Cámara de Cuentas de Andalucía (1988)	13	13	13
Audiencia de Cuentas de Canarias (1989)	9	9	9
Tribunal de Cuentas	7	7	7
Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha (1994)	2	2	2
TOTAL	78	66	60

Fuente. Elaboración propia

Como se ha mencionado anteriormente, el estudio se realiza para un espacio temporal de 7 años, con 60 informes los cuales representan el 100% de la población considerando ésta como el número de informes emitidos desde la creación del último órgano de control en 1994.

Cuando se inicia un estudio, generalmente, no es posible analizar todos los individuos de una población, por diversos motivos; por ejemplo, el propio proceso de investigación puede implicar la destrucción del elemento estudiado, los elementos pueden no existir en la realidad sino sólo conceptualmente o la población contiene tantos elementos que es imposible operativamente el estudio de todos ellos o, al menos, económicamente, inviable (Ruiz-Maya Pérez, 1990, p. 25)

Sin embargo, en la primera parte de este trabajo, se utiliza toda la población, 60 informes, ya que, de lo contrario, el número de individuos podría resultar reducido. En la segunda parte de la investigación, se tomará una muestra representativa de la población para medir la evolución en el tiempo del nivel de divulgación de los informes y conocer el grado de homogeneidad de los mismos.

3.1.3.- Análisis descriptivo de la información proporcionada por los OCEs en los informes de fiscalización

La información difundida en los informes sobre universidades por los órganos de fiscalización es analizada, en este apartado, a través de la calificación obtenida por cada informe al aplicar el índice de divulgación diseñado y mediante las 37 partidas informativas que componen dicho índice.

3.1.3.1.- Nivel de divulgación de los informes. Cálculo del índice de información

El índice de información desarrollado se ha aplicado a los 60 informes elaborados durante el período 1994/2000 por los entes fiscalizadores. La calificación de cada informe expresada como el cociente entre la divulgación total y la ponderación máxima posible para cada informe constituye el índice de información y su valor oscila entre 0 y 1.

De los 60 informes evaluados, el índice toma un valor inferior a 0'6 en el 83'3% de los casos, lo que se traduce en un total de 50 informes, tal y como se observa en el cuadro 3.5.

Cuadro 3.5. Valor del índice de información

Intervalo	Nº informes
0'0-0'2	0
0'2-0'3	1
0'3-0'4	4
0'4-0'5	20
0'5-0'6	25
0'6-0'7	9
0'7-0'8	1
0'8-1'0	0

Fuente. Elaboración propia

El 75% de los informes presenta un índice de información comprendido en el intervalo (0'4-0'6] siendo tan solamente 10, los informes calificados con una puntuación superior a 0'6. Como el procedimiento utilizado para evaluar los informes de fiscalización sobre universidades se puede calificar de novedoso ya que no ha sido empleado con anterioridad en estudios similares, no se puede afirmar con rotundidad si un valor del índice, en particular, es alto o bajo.

Los resultados indican que el nivel de divulgación de los informes de fiscalización sobre las universidades se halla en torno al valor medio, 0'5133. Esta media marca una tendencia central generalizable del comportamiento de todos los informes examinados ya que la dispersión, medida a través de la desviación típica es 0'0855, es decir, los índices calculados están muy cercanos al valor medio.

Asimismo, en el cuadro 3.6, se recoge información relativa al valor medio del índice de información para cada uno de los órganos de control, así como su desviación típica.

Cuadro 3.6. Parámetros de los informes de fiscalización

Órgano de Control	Media	Desviación típica
Audiencia de Cuentas de Canarias	0'4817	0'0368
Cámara de Comptos de Navarra	0'5827	0'0374
Cámara de Cuentas de Andalucía	0'5452	0'0676
Consejo de Cuentas de Galicia	0'3372	0'0342
Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha	0'5280	0'0198
Sindicatura de Cuentas de Cataluña	0'5600	0'0541
Sindicatura de Cuentas de Valencia	0'5253	0'0734
Tribunal de Cuentas	0'4451	0'0195
Tribunal Vasco de Cuentas Públicas	0'6018	0'0498

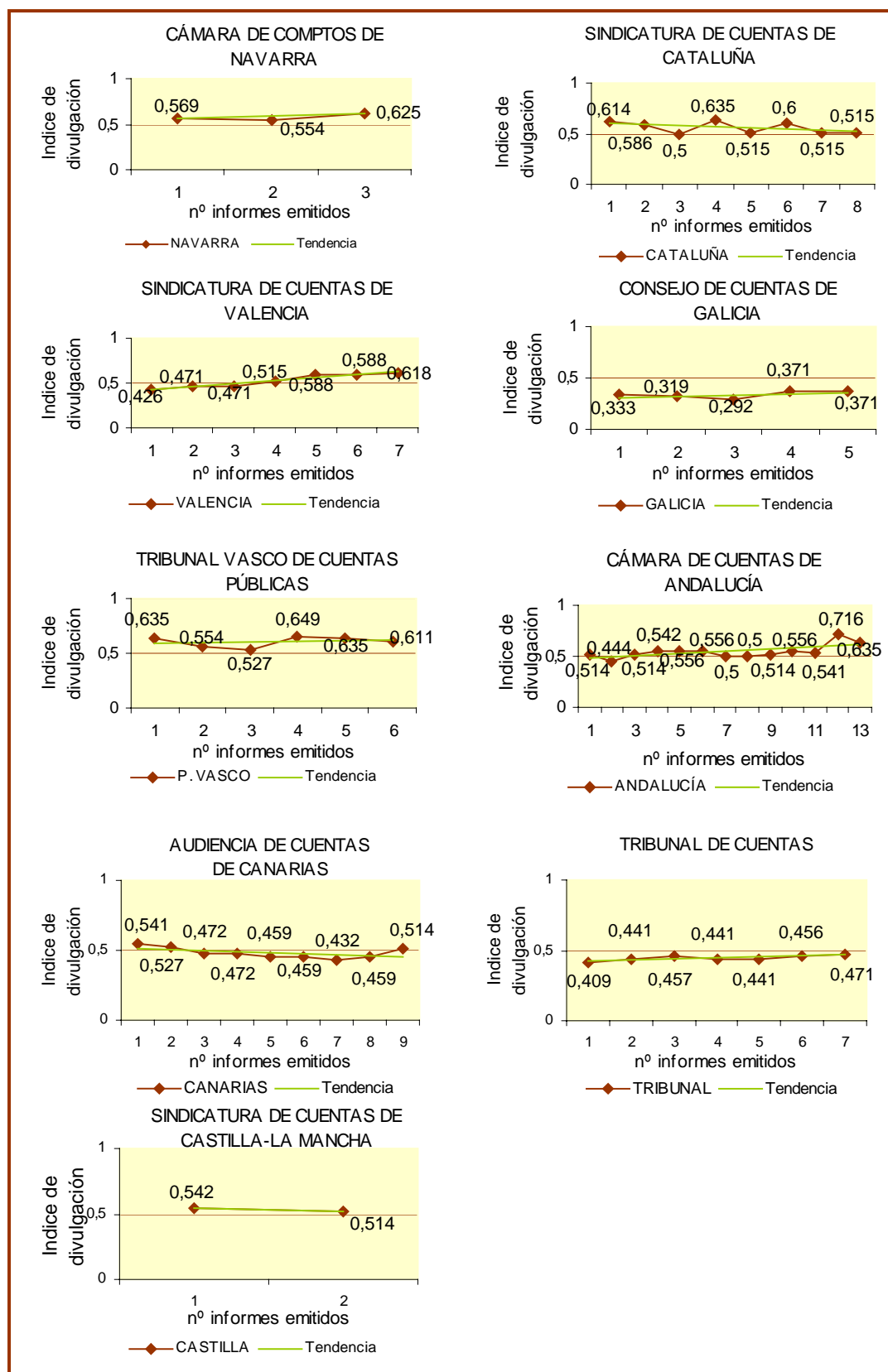
Fuente. Elaboración propia

El valor de la media del índice confirma que el nivel de divulgación del contenido del informe de fiscalización es similar en todos los órganos. Además, estos datos proporcionan información relativa a los siguientes aspectos:

1. El Tribunal Vasco de Cuentas Públicas es el órgano que presenta un índice medio más alto (0'6018) y el Consejo de Cuentas de Galicia, el valor más bajo (0'3372).
2. La desviación típica es muy reducida lo que se puede traducir en que el grado de la información es muy similar entre los informes de fiscalización de un mismo órgano de control.

Finalmente, en el cuadro 3.7 se representa gráficamente el valor tomado por el índice (en el eje de ordenadas) en cada uno de los informes (en el eje de abscisas) y para cada uno de los órganos de control.

Cuadro 3.7. Índice de divulgación



Se observa que el índice de divulgación presenta una tendencia positiva en los informes elaborados por la Cámara de Comptos de Navarra, la Cámara de Cuentas de Andalucía, el Consejo de Cuentas de Galicia, la Sindicatura de Cuentas de Valencia y el Tribunal de Cuentas. Se aprecia una tendencia negativa en los informes elaborados por la Audiencia de Cuentas de Canarias, la Sindicatura de Cuentas de Cataluña y la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha. Por último, la tendencia es más o menos constante en el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas.

No obstante, esta deducción extraída de la simple lectura de los datos no debe considerarse como una afirmación definitiva y será contrastada estadísticamente en la segunda parte de este trabajo, en la que se comprobará si ese cambio en el nivel de divulgación de los informes de fiscalización ha sido realmente significativo.

Así pues, una vez calificados todos los informes de fiscalización, se ha podido verificar que el nivel de divulgación es muy similar en cada uno de ellos. Sin embargo, si se desea conocer qué tipo de infamación proporcionan estos informes, resulta oportuno descomponer el índice en las partidas informativas que lo integran, aspecto objeto de estudio a continuación.

3.1.3.2.- Nivel de divulgación de las partidas informativas

El índice de información se compone de un total de 37 variables que recogen información acerca del contenido de los informes de fiscalización sobre universidades. Después de calcular su valor para todos ellos, se examinarán individualmente cada una de las partidas informativas con la finalidad de descubrir su relevancia y su difusión en el contenido del informe.

En el cuadro 3.8, se ha analizado para el período considerado, el nivel de divulgación de cada una de las 37 variables informativas contempladas en el índice. El significado de cada columna es el siguiente:

- (A) Nº de informes que podrían haber divulgado cada una de las partidas.
- (B) Nivel de divulgación de cada partida.
- (C) Clasificación de cada partida.
- (D) Porcentaje de informes que han obtenido en cada partida el valor 0.

(E) Porcentaje de informes que han obtenido en cada partida el valor 0'5.

(F) Porcentaje de informes que han obtenido en cada partida el valor 1.

A modo de ejemplo, la partida 32 "Contenido de los anexos", la deberían haber indicado 47 informes de fiscalización (los demás no incluían anexos). No fue divulgada en todos los informes ya que el nivel de divulgación ha sido de 0'67, y en caso contrario, habría sido 1. A este nivel de divulgación le corresponde el puesto número 9 en la ordenación de mayor a menor. El 19,1% de los informes no informó sobre los anexos, el 27'7% informó de manera parcial y el 53'2% informó adecuadamente.

Cuadro 3.8. Nivel de divulgación de las variables informativas

VARIABLE INFORMATIVA	(A)	(B) ⁴⁶	(C)	(D)	(E)	(F)
V1	60	1	1	0	0	100
V2	60	1	1	0	0	100
V3	60	0,017	27	98,3	0	1,7
V4	60	0,550	13	45,0	0	55,0
V5	60	0,867	3	13,3	0	86,7
V6	60	0,708	8	21,7	15,0	63,3
V7	30	0,633	11	36,7	0	63,3
V8	60	1	1	0	0	100
V9	60	0,333	18	50,0	33,3	16,7
V10	49	0,480	15	30,6	42,9	26,5
V11	60	0,500	14	0	100	0
V12	60	0,650	10	35,0	0	65,0
V13	60	0,367	17	48,3	30,0	21,7
V14	60	0,433	16	56,7	0	43,3
V15	60	0,142	24	81,7	8,3	10,0
V16	60	0,217	21	78,3	0	21,7
V17	60	0	28	100	0	0
V18	60	1	1	0	0	100
V19	60	0,717	7	28,3	0	71,7
V20	60	0,333	18	66,7	0	33,3
V21	56	0,286	19	71,4	0	28,6
V22	56	0,804	4	19,6	0	80,4
V23	60	0,233	20	76,7	0	23,3
V24	60	0,067	26	93,3	0	6,7
V25	60	0,783	5	21,7	0	78,3
V26	60	1	1	0	0	100
V27	60	0,617	12	38,3	0	61,7
V28	60	0,775	6	0	45,0	55,0
V29	60	0,108	25	81,7	15,0	3,3
V30	60	0,167	22	83,3	0	16,7
V31	37	0,162	23	83,8	0	16,2
V32	47	0,670	9	19,1	27,7	53,2
V33	60	0,783	5	21,7	0	78,3
V34	60	0,367	17	63,3	0	36,7
V35	60	0,917	2	8,3	0	91,7
V36	60	0,233	20	76,7	0	23,3
V37	60	0,067	26	90,0	6,7	3,3

⁴⁶ El nivel de divulgación de cada partida informativa se obtiene del siguiente modo: $0*(D)+1/2*(E)+1*(F)$.

El examen pormenorizado del cuadro 3.8 proporciona una imagen bastante aproximada del tipo de información que incluyen los órganos de control en sus informes de fiscalización.

Las partidas que ocupan los primeros puestos de la clasificación, es decir las situadas entre el 1 y el 5, consiguieron una calificación entre 1 y 0'783. Las partidas que ocupan el primer puesto, con un nivel de divulgación del 100% son: el título (V1), la identificación de las personas, entidades u órganos auditados (V2), las cuentas o hechos auditados (V8), la opinión y/o conclusión (V18) y el período al que las cuentas se refieren (V26).

En cuanto a los datos menos divulgados, ocupan los cinco últimos puestos, del 28 al 24, la manifestación de la naturaleza de las informaciones omitidas del informe (V17), los destinatarios (V3), los acontecimientos posteriores al cierre (V24), la información detallada sobre las recomendaciones (V37), el listado de abreviaturas y siglas (V29) y las restricciones en el uso de activos, contingencias por garantías otorgadas, situaciones pendientes de resolución y compromisos futuros (V15), oscilando sus puntuaciones entre 0 y 0'142.

A continuación, pasamos a comentar los aspectos más significativos de cada una de las 37 variables informativas, definidas en el índice.

►► Título

Todo informe deberá llevar su correspondiente título, que servirá para distinguirlo (COMISIÓN, 1992, §4.2.4.1; IGAE, 1997, §6.3.1). Las normas del INTOSAI (1992, §170.a) lo denominan encabezamiento, y sitúan este apartado del informe con anterioridad a la opinión. A diferencia del ámbito privado, que regula en sus Normas Técnicas de Auditoría la denominación exacta que ha de identificar al informe de auditoría (ICAC, 1991, §3.2.1), en el ámbito público tan sólo se señala su necesidad y justificación.

Todos los informes de fiscalización examinados incluyen un título cuya denominación varía según el órgano que emita el informe y según el tipo de fiscalización realizada.

»» **Identificación de las personas, entidades u órganos auditados**

El informe debe señalar el nombre de la persona, entidad u órgano fiscalizado. La denominación oficial aparecerá íntegramente y al comienzo del mismo en la versión oficial completa (COMISIÓN, 1992, §4.2.4.2; IGAE, 1997, §6.3.1). En todos los informes examinados, el órgano auditado es identificado en la parte introductoria.

»» **Destinatarios**

El informe deberá señalar de manera clara el destinatario o destinatarios del mismo (COMISIÓN, 1992, §4.2.4.2; IGAE, 1997, §6.3.1).

Ningún informe, excepto uno emitido por la Cámara de Comptos de Navarra (1998, pp. 2-27) identifica a los destinatarios. Una posible explicación a esta ausencia de información puede ser que se sobreentienda quiénes son los destinatarios, dado que la normativa de la Comisión define como tales al Parlamento o al Pleno (COMISIÓN, 1992, §4.1.1).

Por otra parte, las normas del INTOSAI (1992, §170.e) consideran innecesaria esta identificación siempre y cuando existan procedimientos formales para su distribución. No obstante, señala que los informes deberán presentarse con prontitud, al objeto de que los destinatarios puedan adoptar las medidas necesarias en tiempo y forma oportunos (1992, §170.i).

»» **Razones de la fiscalización**

La fiscalización puede realizarse por imperativo legal, caso de las Cuentas Generales, o puede tratarse de auditorías selectivas (COMISIÓN, 1992, §4.2.4.3.a). Esta última opción puede ser iniciativa de la propia institución, parlamento o gobierno, entre otros, siendo preciso señalar en el informe, el programa anual en que se haya inmersa la citada fiscalización (Tribunal de Cuentas, 1997, §136).

Los informes de fiscalización emitidos por el Consejo de Cuentas de Galicia y la Sindicatura de Cuentas de Valencia acerca de sus respectivas universidades forman parte del informe de fiscalización de la Cuenta General. Los informes emitidos por el resto de órganos obedecen a fiscalizaciones selectivas definidas en sus programas anuales.

El 55% de los informes examinados incluye las razones de fiscalización frente al 45% que no recoge esta clase de información. Los informes emitidos por el Consejo de Cuentas de Galicia y la Sindicatura de Cuentas de Valencia no incluyen las razones de la fiscalización. Ello puede obedecer al hecho de estar integrados en la Cuenta General, ya que en el resto de los órganos el informe señala expresamente que la fiscalización obedece al plan de actuaciones anual.

►► **Objetivos de la fiscalización**

Los informes manifestarán claramente los objetivos pretendidos y se redactarán con detalle, aun cuando ello signifique la repetición exacta de un texto legal, en cuyo caso se citará el artículo correspondiente (COMISIÓN, 1992, §4.2.4.3.c; IGAE, 1997, §6.3.3.1).

Estos objetivos estarán referidos a cuestiones de regularidad financiera y legal, eficacia, eficiencia y economía (COMISIÓN, 1992, §4.2.4.3.c), detallando aquéllos que no se contemplen en la fiscalización, para evitar una interpretación equivocada en los casos en que se puedan deducir objetivos más amplios (IGAE, 1997, §6.3.3.1).

Además de los objetivos de fiscalización señalados, los órganos de control contemplan como tales los siguientes:

- Seguimiento de las recomendaciones realizadas en informes de fiscalización anteriores, caso de la Cámara de Cuentas de Navarra.
- Existencia de infracciones, abusos y prácticas irregulares, caso de la Audiencia de Cuentas de Canarias.
- La comprobación de que los datos básicos de las cuentas cuadran y la homogeneización de la información recibida de cada una de las universidades. Es el caso de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña la cual elabora un tipo de informes que ella misma denomina “Agregado de las universidades públicas de Cataluña”. En estos informes, emitidos desde el ejercicio 1994/1997, no se realiza una fiscalización de las cuentas recibidas, siendo su único objetivo el anteriormente descrito.

La práctica totalidad de los informes recogen los objetivos de la fiscalización ya que esta información es divulgada en el 86’7% de ellos. No obstante, sólo el

Consejo de Cuentas de Galicia emplea el término “auditoría de regularidad” para definir el objetivo de sus fiscalizaciones. Los restantes órganos definen sus objetivos de modo más impreciso y de su lectura se ha de concluir que se trata de una auditoría de regularidad, operativa o integrada.

▶▶ **Alcance de la fiscalización**

El informe manifestará si el examen o la fiscalización se ha llevado a cabo según las normas de auditoría generalmente aceptadas, es decir, el órgano de control determinará el alcance de su trabajo en base a la aplicación de todas aquellas pruebas selectivas o procedimientos que se hayan considerado oportunos en la fiscalización (COMISIÓN, 1992, §4.2.4.4.a).

La Comisión (1992, §4.2.4.4.c) señala que si no existen limitaciones al alcance no será preciso pormenorizar el tipo de pruebas o el alcance o cobertura conseguido en las mismas. Sin embargo, la IGAE (1997, §6.3.3.2) opina justamente lo contrario al señalar que el informe deberá mencionar de manera expresa el tipo de comprobaciones efectuadas, indicando su extensión, independientemente de que existan o no limitaciones al alcance.

Atendiendo a las Normas Técnicas de Auditoría (ICAC, 1991, §3.2.4.c) procedentes del ámbito privado, y al igual que las de la Comisión consideran que todos aquellos procedimientos que no hayan podido aplicarse debido a las limitaciones al alcance deberán ser indicados en el informe y de no existir, se entenderá que el auditor ha seguido los procedimientos requeridos por las normas correspondientes.

De los 9 órganos de control, las Sindicaturas de Cuentas de Castilla-La Mancha y de Cataluña así como la Cámara de Comptos de Navarra ofrecen información parcial acerca del alcance de la fiscalización. Por su parte, el Tribunal de Cuentas es el único órgano de control que no ofrece información al respecto.

▶▶ **Limitaciones al alcance**

En algunos casos, las limitaciones al alcance pueden afectar a la opinión o conclusión sobre el cumplimiento de los objetivos de fiscalización, en cuyo caso

deberán manifestarse con pormenor, sus causas y consecuencias (COMISIÓN, 1992, §4.2.4.4.d).

Del total de informes examinados, solamente 30 deberían haber indicado esta información ya que en el resto no existían limitaciones al alcance. No obstante, el nivel de divulgación de esta partida ha sido del 63'3% ya que la Audiencia de Cuentas de Canarias no incluye esta información y sólo algunos de los informes emitidos por el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas y por la Sindicatura de Cuentas de Valencia la contemplan.

▶▶ Cuentas o hechos auditados

En el informe deben señalarse las cuentas o estados financieros (en el caso de auditorías de regularidad) y el ámbito (en el caso de auditorías operativas) objeto de fiscalización (INTOSAI, 1992, §170.f). Si se trata de una auditoría de regularidad, se sugiere la incorporación de la información económico-financiera, íntegra o resumidamente (COMISIÓN, 1992, §4.2.4.3.b).

Todos los órganos, sin excepción, han recogido las cuentas o hechos auditados en sus informes. En algunos, como el Consejo de Cuentas de Galicia, figuran al comienzo del informe y en otros, como la Sindicatura de Cuentas de Cataluña o la Audiencia de Cuentas de Canarias, al final como anexo.

▶▶ Antecedentes de la entidad auditada, ámbito geográfico, actividad y características económicas

La Comisión (1992, §4.2.4.5) apenas regula esta partida, limitándose a señalar esta información como una cuestión más, sin indicar ni la extensión ni el contenido que debería incluir cada órgano de control en su informe.

Por su parte, el Tribunal de Cuentas (1997, §137.a) establece como criterio, para incluir esta clase de información en la parte introductoria del informe, los objetivos y el ámbito de la fiscalización.

Esta partida ocupa el puesto 18, con un 33'3% de nivel de divulgación. Sólo la Sindicatura de Cuentas de Cataluña ha tratado en profundidad este aspecto en cada uno de sus informes. A modo de ejemplo, tras el apartado introductorio dedicado a los objetivos, alcance y metodología del informe, en un apartado

posterior denominado “presentación” se recoge los antecedentes de la entidad auditada, su naturaleza jurídica y su objeto, la estructura y organización académica y una batería de datos estadísticos e indicadores acerca del alumnado, profesorado y personal de administración y servicios. Ello permite al lector obtener una idea aproximada del tipo de organismo objeto de fiscalización.

No obstante, el resto de órganos también dedican algunas líneas de su informe a esta partida, pero mucho más resumidamente, como es el caso de la Cámara de Cuentas de Andalucía o la de Navarra; y algunos, como el Consejo de Cuentas de Galicia y el Tribunal de Cuentas, no incluyen este aspecto en sus informes.

En general, se puede afirmar que la profundidad y amplitud de contenido de esta partida es muy diferente según el órgano emisor del informe de fiscalización.

» Normativa legal sobre cuyo cumplimiento se pronuncia el informe

El informe debe recoger la normativa legal aplicable a las universidades, es decir, el régimen jurídico básico y la legislación sobre cuyo cumplimiento se pronuncia el informe (COMISIÓN, 1992, §4.2.4.5; INTOSAI, 1992, 170.h; Tribunal de Cuentas, 1997, §147). El régimen jurídico básico es, para los informes objeto de estudio, el establecido por la LRU, los Estatutos y las Leyes de Creación de cada universidad.

La normativa vigente sobre cuyo cumplimiento debe emitir una opinión el informe varía en función del tipo de auditoría de legalidad que se lleve a cabo. El examen de las actuaciones seleccionadas, permitirá considerar si una universidad cumple razonablemente la normativa vigente en materia de personal, contratación administrativa, subvenciones, presupuestos, etc. Así pues, la normativa deberá referirse al tipo de auditoría llevada a cabo. Al respecto, la IGAE (1997, §6.3.8) referencia tres tipos de normas sobre las que el órgano auditor deberá emitir una opinión: legislación general, de gestión presupuestaria y de organización, procedimiento y control interno.

De los 60 informes examinados, únicamente 49 habrían de incluir esta información, ya que en el resto no se realizó una auditoría de legalidad. El 42'9% de los informes incluyó el régimen jurídico básico y el 26'5% ambos tipos de información, siendo los órganos de control que mejor informan acerca de esta

partida la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha, el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas y la Sindicatura de Cuentas de Cataluña.

► Principios, criterios y prácticas contables y de gestión aplicados por la entidad

Otro de los comentarios necesarios en el informe que garanticen la correcta interpretación de los estados contables u otros hechos sujetos a examen, se refiere a los principios, criterios y prácticas contables y de gestión aplicados por los entes auditados (COMISIÓN, 1992, §4.2.4.5).

Esta partida informa acerca de los principios que regirán el registro de operaciones así como los criterios y reglas de aplicación a operaciones y hechos económicos, es decir, aquellos principios y pronunciamientos generalmente aceptados. Asimismo, se señalarán los métodos y técnicas empleados en los procesos de Contabilidad de gestión.

Todos los informes hacen referencia a los principios, criterios y prácticas contables y de gestión aplicados por el ente auditado. Sin embargo, esta información es proporcionada de manera dispersa a lo largo del informe, haciéndose necesaria la lectura completa del mismo para conocerla ya que unos contemplan esta información en la introducción, otros en los resultados e incluso algunos en las conclusiones y recomendaciones. Así, se ha obtenido un nivel de divulgación para esta partida del 0'5%, ocupando el puesto 14 en la clasificación.

► Aprobación por el órgano correspondiente de la información objeto de examen

El informe deberá señalar si la información sujeta a examen está o no aprobada por el Órgano Competente (COMISIÓN, 1992, §4.2.4.5). Para las universidades, este órgano será el Consejo Social y, habitualmente, la aprobación hace referencia al presupuesto universitario, a la programación plurianual y a las cuentas anuales.

La Cámara de Cuentas de Andalucía, el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas y la Sindicatura de Cuentas de Valencia incluyen en todos sus informes este aspecto, mientras que el resto de los órganos lo hace de manera irregular.

►► **Descripción esquemática del sistema de organización y control interno**

El contenido del informe ha de referirse al sistema de organización y control interno del ente fiscalizado. La Comisión (1992, §4.2.4.5) establece una descripción esquemática de ambos aspectos.

En relación al primero de ellos, el sistema organizativo, el informe debería incluir, al menos, un organigrama orgánico-funcional de la institución auditada que recoja las relaciones de dependencia jerárquica y funcional, respectivamente. Respecto al control interno, el informe debería difundir si las universidades se organizan atendiendo a los principios de una Contabilidad presupuestaria, patrimonial y analítica.

En esta línea, el Tribunal de Cuentas (1997, §137.b) indica en su apartado introductorio que todo informe debería incluir las características más importantes de la entidad, así como las unidades a las que se les atribuye la gestión de la actividad sometida a la fiscalización.

Sólo el 3'3% de los informes comprende una descripción de ambos aspectos frente al 6'7% que describe uno de los dos y el 90% que no contempla información alguna acerca del sistema de organización y control interno. El Tribunal Vasco de Cuentas Públicas es el único órgano fiscalizador que en todos sus informes especifica esta variable.

►► **Información acerca de si la entidad ha cumplido o no con la rendición de cuentas al órgano de control**

El Tribunal de Cuentas (1997, §138) señala en su normativa la necesidad de que el informe comente si el ente sujeto a la fiscalización ha rendido cuentas al órgano de control correspondiente en la forma y tiempo oportunos.

El 43'3% de los informes examinados indican si las universidades objeto de fiscalización han cumplido o no con la rendición de cuentas, informes que han sido emitidos por la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha, el Tribunal de Cuentas y las Sindicaturas de Cuentas de Valencia y Cataluña. De estos cuatro órganos, es el Tribunal de Cuentas el que mejor información ofrece ya que, precisamente uno de los objetivos de la fiscalización es la de comprobar si las

cuentas rendidas están aprobadas por los órganos competentes de las Universidades de acuerdo con lo establecido en los correspondientes Estatutos.

▶ **Restricciones en el uso de los activos, contingencias por garantías otorgadas, situaciones pendientes de resolución y compromisos futuros**

Cada informe deberá facilitar información acerca de las restricciones de uso de los activos; contingencias por garantías otorgadas, situaciones pendientes de resolución y compromisos futuros (COMISIÓN, 1992, §4.2.4.5).

Esta partida es una de las cinco menos divulgadas en los informes de fiscalización sobre universidades. La ausencia de esta información es absoluta en los informes de la Cámara de Cuentas de Andalucía, la Audiencia de Cuentas de Canarias, la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha, las Sindicaturas de Cuentas de Valencia y Cataluña y el Tribunal de Cuentas. Únicamente, el 10% de los informes, los correspondientes al Tribunal Vasco de Cuentas Públicas presenta esta información en un apartado específico.

▶ **Resumen de las posibles irregularidades, abusos, omisiones, excepciones e incertidumbres**

La Comisión (1992, §4.2.4.5) también incluye como contenido mínimo del informe de fiscalización un resumen de las irregularidades, abusos, omisiones, excepciones e incertidumbres halladas en el curso de la fiscalización. Asimismo, el informe deberá incluir su repercusión en la opinión o conclusión (COMISIÓN, 1992, §4.2.4.1; INTOSAI, 1992, §174; IGAE, 1997, §6.4.3).

La normativa es clara y concisa en este aspecto al señalar la inclusión en el informe de un resumen. A pesar de ello, se ha podido observar en los documentos examinados cómo este tipo de información no es difundida por los OCEs a excepción de la Audiencia de Cuentas de Canarias, el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas y el Tribunal de Cuentas y, muy especialmente, éste último que dedica un apartado, en todos sus informes, a defectos de justificación y otras deficiencias.

El Tribunal de Cuentas, fiel a su normativa (1997, §141 a 143) describe el conjunto de irregularidades y deficiencias que, en el curso de la fiscalización, se

han detectado, ordenándolas por grupos homogéneos de actuaciones, operaciones o elementos patrimoniales.

►► **Manifestación de la naturaleza de las informaciones omitidas del informe por su confidencialidad y disposiciones legales en que se apoya la no inclusión**

En ocasiones, cierta información podrá no ser incluida en el informe debido a su naturaleza, pero se deberá poner de manifiesto los motivos y la normativa legal en los que se apoya su no inclusión en el mismo y redactar un documento, no sujeto a divulgación, dirigido a la autoridad permitida para acceder de dicha información (COMISIÓN, 1992, §4.2.4.5; IGAE, 1997, §6.3.1.2). No obstante, el INTOSAI (1992, §570.d) deja al auditor la decisión acerca de la redacción o no de dicho documento.

Este aspecto no ha sido indicado en ninguno de los informes analizados lo que significa que el usuario desconoce si en el curso de la fiscalización se ha detectado alguna clase de información excluida del informe por su confidencialidad. Así pues, esta variable informativa ocupa el último lugar en la ordenación de mayor a menor divulgación de las partidas definidas en el índice.

►► **Opinión y/o conclusión**

El órgano auditor deberá emitir en el informe una opinión o conclusión en función de los objetivos de la fiscalización (COMISIÓN, 1992, §4.2.4.6; INTOSAI, 1992, §171; Tribunal de Cuentas, 1997, §146 a 150; IGAE, 1997, §6.4.1).

De la lectura de las normas del INTOSAI, se comprueba que este organismo distingue entre “opinión” e “informe” para diferenciar las conclusiones que son resultado de la realización de una auditoría financiera y de regularidad, de las que proceden de una auditoría operativa.

A nuestro parecer, no resulta adecuado el término de “informe” para designar las conclusiones extraídas de una auditoría operativa y, en su lugar, debiera emplearse el de “conclusión”, siguiendo la denominación utilizada por las restantes normativas.

Como se puede apreciar esta partida se ha definido como opinión y/o conclusión ya que algunos informes, los emitidos por la Cámara de Cuentas de Navarra, la Audiencia de Cuentas de Canarias y el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, además de emitir una opinión, se cierran con un apartado de conclusiones.

Todos los informes incluyen una opinión y/o conclusión, lo que convierte a esta variable en la más divulgada por los OCEs. El 100% de los informes se pronuncian mediante una opinión y/o conclusión.

Esta afirmación debe interpretarse como que todos los OCEs dedican un apartado en sus informes a la opinión y/o conclusión lo cual no significa que la información divulgada sea la correcta ya que como veremos en la variable 20 “*Tipo de opinión*” son muchos los informes que debiendo emitir una opinión se limitan a resumir los resultados más relevantes pero sin especificar si la fiscalización realizada se puede calificar mediante una opinión sin salvedades, con salvedades, adversa o abstención.

►► **Recomendaciones**

La fiscalización de la Universidad trae consigo el examen exhaustivo de toda la información de que disponga el órgano de control acerca de la misma. Así pues, además de incluir una opinión o conclusión sobre el cumplimiento de los objetivos de la fiscalización, el informe contendrá recomendaciones para mejorar aquellas áreas o debilidades detectadas en el curso de las actuaciones fiscalizadoras (COMISIÓN, 1992, §4.2.4.7; INTOSAI, 1992, §187; IGAE, 1997, p. §6.3.7).

Las recomendaciones serán propuestas en el informe respetando siempre las competencias organizativas del ente (Tribunal de Cuentas, 1997, §151) y, como señala la IGAE (1997, §6.3.7.1), la utilidad de las mismas estará condicionada al cumplimiento de las siguientes características:

- Que estén orientadas a resolver las causas de los problemas detectados.
- Que sean viables y concretas.
- Que sean propuestas a los órganos autorizados para introducirlas.
- Que el coste de su puesta en práctica no supere al beneficio de su consecución.

La totalidad de los informes emitidos por la Cámara de Cuentas de Andalucía, la Audiencia de Cuentas de Canarias, la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha y la Sindicatura de Cuentas de Valencia incluyen recomendaciones. A excepción del Tribunal de Cuentas que no contempla este aspecto, el resto de los órganos introducen recomendaciones sólo en algunos de sus informes, lo cual significa que el 71'1% de los informes examinados realizan recomendaciones al ente fiscalizado.

Se ha podido apreciar cómo no todos los OCE_s dedican un apartado específico a este aspecto e intercalan las conclusiones con las recomendaciones. A modo de ejemplo, en el informe de fiscalización de la Universidad de Málaga (Cámara de Cuentas de Andalucía, 2000b: ejercicio 1996) se dice:

“139. No se ejerce un adecuado control de la gestión de personal, mostrando importantes puntos débiles con relación a productividad, segregación de funciones...

Se recomienda implantar un sistema integral de control de personal, que subsane las debilidades y deficiencias mencionadas.”

Esta forma de presentación es utilizada también por el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas y las Sindicaturas de Cuentas de Valencia y Cataluña. Los restantes OCE_s dedican una sección a las conclusiones, si procede, y otra a las recomendaciones.

►► Tipo de opinión

El informe de fiscalización debe contener uno de los siguientes tipos de opinión (ver cuadro 3.9):

Cuadro 3.9. Tipo de opinión

COMISIÓN (1992, §4.2.4.6.1)	INTOSAI (1992, §171)	IGAE (1997, §6.4.1 y 6.4.6)
Sin salvedades	= Sin reparos	= Favorable
Con salvedades	= Con reparos	= Favorable con salvedades
Adversa	= Adversa	= Desfavorable
Abstención o denegación	= Abstención	= Denegación

Fuente. Elaboración propia

Los tres organismos, por igual, definen cuatro tipos de opinión y sus posturas coinciden al señalar que son las auditorías de regularidad sobre las que el órgano de control deberá pronunciarse y emitir una de las cuatro opiniones arriba mencionadas. Sin embargo, todos apuntan a que las conclusiones en las auditorías

operativas, dadas sus características, deben ser más extensas y descriptivas y no pueden ser susceptibles de una regulación pormenorizada.

Por su parte, el Tribunal de Cuentas (1997, §147) no habla de opinión sino de juicio crítico, que el propio lector del informe deberá extraer de la valoración de los hechos y de las deficiencias e irregularidades descritas en el mismo.

Sólo el 33'3% de los informes examinados ha dictado una opinión en las auditorías de regularidad. Si bien el Consejo de Cuentas de Galicia, el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas y la Cámara de Cuentas de Navarra emiten una opinión clara y ajustada a la clasificación anteriormente descrita en todos sus informes, los órganos restantes manifiestan tímidamente el tipo de opinión sólo en algunos de ellos. Y en el caso del Tribunal de Cuentas, ningún informe incluye la opinión pues como antes apuntábamos, cada usuario interpretará a través de la lectura del documento el cumplimiento de la normativa, la fiabilidad de las cuentas, de los sistemas y de los procedimientos analizados, entre otros aspectos.

►► Seguimiento de las recomendaciones efectuadas en períodos anteriores

Para garantizar la efectividad de las recomendaciones, es aconsejable la realización de su seguimiento en períodos posteriores (COMISIÓN, 1992, §4.2.4.7), prestando una especial atención a si las deficiencias detectadas han sido corregidas (INTOSAI, 1992, §188; Tribunal, 1997, §144).

La IGAE (1997, §6.3.7.2) es más estricta al indicar que cada informe deberá contener información acerca del cumplimiento de las recomendaciones incluidas en los informes anteriores y que puedan afectar a los objetivos y resultados de la auditoría en curso.

El 71'4% de los informes que podían recoger esta información, no lo ha hecho. Cabe destacar el caso aislado de la Cámara de Comptos de Navarra que considera un objetivo más de su trabajo conocer el grado de cumplimiento de las recomendaciones emitidas en anteriores informes de fiscalización y el de la Sindicatura de Cuentas de Valencia que en los cinco últimos informes de fiscalización sobre las universidades valencianas insiste en que ciertas recomendaciones realizadas en períodos anteriores, relacionadas con el

reconocimiento de derechos relativos a la compensación por becas o al cumplimiento adecuado de liquidaciones, no se han llevado a la práctica.

►► **Recomendaciones para la mejora de los procedimientos de control interno**

El control interno es la primera cuestión sujeta a examen en una auditoría pública ya que su extensión y naturaleza depende de la valoración y del estudio realizados a aquél (COMISIÓN, 1992, §3.2.3). Esta evaluación permite localizar debilidades en el plan de organización, en la separación de funciones, en la autorización y aprobación de decisiones y en los controles contables o de personal, entre otros. En definitiva, se pueden detectar puntos débiles o incumplimientos en el control interno, debiendo efectuarse las recomendaciones oportunas (IGAE, 1997, §6.3.7.1).

El informe de fiscalización puede hacer referencia a este tipo de recomendaciones, bien en el propio informe o en un anexo. También cabe la posibilidad de que estas recomendaciones se incluyan en un documento independiente. En cualquier caso, la Comisión (1992, §4.2.4.7) condiciona la forma de presentación a lo dispuesto en la normativa específica de cada órgano de control.

El 80'4% de los informes que podían incluir esta información, contienen recomendaciones en la mejora de los procedimientos de control interno, formando parte esta variable del grupo de las cinco más divulgadas. A estos efectos, si bien el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas destina un apartado específico del informe a este tipo de información, las recomendaciones para la mejora del control interno aparecen junto con las demás, en los órganos de control restantes.

►► **Fecha de terminación de los trabajos**

El informe de fiscalización deberá contener la fecha de la finalización de los trabajos de auditoría, a fin de determinar hasta qué momento el órgano de control ha permanecido en contacto con el ente auditado, que normalmente se suele identificar con el final del trabajo en las oficinas de la entidad auditada (COMISIÓN, 1992, §4.2.4.8).

A diferencia del ámbito privado en el que coinciden fecha de emisión del informe y terminación del trabajo de auditoría, en la auditoría pública ambas fechas no coinciden aunque se recomienda que el desfase entre las dos sea lo menor posible.

En este estudio, se ha considerado como fecha de terminación de los trabajos, la fecha de finalización de los trabajos de campo, observándose que el 23'3% de los informes examinados divulgan esta información y corresponden a los emitidos por la Cámara de Cuentas de Andalucía y la de Navarra.

▶▶ **Acontecimientos posteriores al cierre de las cuentas y/o a la fecha de terminación de los trabajos de auditoría**

El órgano auditor referirá su informe de fiscalización a la fecha de cierre de los estados financieros. No obstante, pueden producirse dos tipos de hechos posteriores, los habidos entre la fecha de cierre del ejercicio y la fecha de emisión del informe y, los posteriores a la fecha de terminación de los trabajos de auditoría, pero antes de su entrega a los destinatarios (COMISIÓN, 1992, §4.2.4.8).

Los órganos de control no divulgan información acerca de la existencia o no de hechos posteriores. Tan sólo 4 informes, uno de la Cámara de Cuentas de Andalucía, uno de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña y dos de la de Valencia han puesto de manifiesto la existencia de hechos posteriores, lo cual significa que el 93'3% de los informes no han indicado nada al respecto y que el nivel de divulgación de esta partida ha sido del 6'7%.

Los hechos posteriores localizados en los informes han sido de naturaleza muy diversa: acuerdo de contratos de préstamo, aprobación del Programa Plurianual de financiación del sistema público universitario o la solicitud por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de un informe acerca de las previsiones contenidas en los presupuestos de la institución universitaria para atender la deuda tributaria de varios ejercicios económicos.

▶▶ **Anexos**

Los informes de fiscalización pueden incorporar cierta información que facilite, amplíe o comente con detalle algunos de los aspectos referenciados en los mismos.

Tanto la Comisión (1992, §4.2.4.3.b) como la IGAE (1997, §6.3.1.5) coinciden al recomendar la inclusión en los anexos, de las cuentas anuales o de cualquier hecho (procedimiento) objeto de fiscalización.

Esta partida informativa ocupa el puesto número cinco en la clasificación realizada, de mayor a menor divulgación lo que supone que el 78'3% de los informes han adjuntado como anexo información suplementaria de interés. A excepción de la Sindicatura de Cuentas de Valencia y del Consejo de Cuentas de Galicia, los demás órganos amplían en los anexos algunos aspectos de los mencionados en el cuerpo del informe.

Se ha observado que los anexos incorporados al informe figuran al final del mismo y recogen información dispar. En la partida informativa 32 "*Contenido de los anexos*", comentaremos algunas de sus peculiaridades.

▶▶ **Período a que las cuentas se refieren**

El informe estará referido a uno o varios ejercicios económicos (INTOSAI, 1992, §170.f; IGAE, 1997, §6.3.3.2.; Tribunal de Cuentas, 1997, §136.d). Según se trate de una auditoría de regularidad u operativa, el informe suele aludir, en el primer caso, a un período anual, siendo frecuente que el período considerado se extienda a lo largo de varios años, para el segundo (COMISIÓN, 1992, §4.2.4.3.b). No obstante, se ha puesto de manifiesto en el estudio que ciertas auditorías de legalidad y financieras se enmarcan en dos ejercicios económicos y, algunas operativas en un ejercicio, caso de las fiscalizaciones llevadas a cabo por la Cámara de Cuentas de Andalucía.

En resumen, todos los informes examinados señalan el período a que la auditoría se refiere ya que el nivel de divulgación de esta variable es del 100%.

▶▶ **Alegaciones**

Los informes deberán destinar una sección al proceso de las alegaciones o respuestas de la entidad fiscalizada a las cuestiones propuestas por el órgano de control correspondiente siendo varias las razones que argumentan tales órganos para incluirlas:

- ▶▶ La necesidad de que los entes objeto de fiscalización den respuesta a las cuestiones suscitadas por el órgano auditor al manifestar sus puntos de vista o recomendaciones (INTOSAI, 1992, §186).
- ▶▶ Las alegaciones constituyen un elemento sustancial para asegurar la calidad del informe puesto que obligan a los responsables a realizar no sólo una revisión del mismo sino a hacer una propuesta en torno a ese hecho o situación detectados (IGAE, 1997, §6.3.13).

Exceptuando la Sindicatura de Cuentas de Valencia, los demás órganos de control insertan en todos (Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha, Cámara de Cuentas de Navarra y Tribunal Vasco de Cuentas Públicas) o en la mayoría de sus informes (Cámara de Cuentas de Andalucía, Audiencia de Cuentas de Canarias, y Consejo de Cuentas de Galicia) las alegaciones del órgano auditado o al menos el trámite seguido en ellas, es decir, el 61'7% de los informes destinan un apartado a las alegaciones.

▶▶ Índice

El Tribunal de Cuentas (1997, §125) señala que cada informe ha de incluir un índice, con la correspondiente página para cada uno de los apartados y subapartados, ofreciendo la posibilidad de una mayor desagregación si existen razones que así lo aconsejen.

Esta variable y algunas de las que siguen (listado de abreviaturas y siglas, notas al pie y cuadros estadísticos y gráficos) se han contemplado dentro de la construcción del índice de información para evaluar, en la medida de lo posible la calidad del informe de fiscalización.

Entre otros aspectos, la calidad del informe exige que éste sea fácil de leer y comprender, constituyendo el punto de partida la inclusión de un índice con la oportuna referencia a la página de cada apartado y subapartado.

El 55% de los informes contiene un índice estructurado y paginado. Todos los informes de la Audiencia de Cuentas de Canarias, la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha, el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas y la Sindicatura de Cuentas de Valencia recogen esta información.

»» Listado de abreviaturas y siglas

Los informes deberán presentar una lista de las abreviaturas y siglas empleadas en el mismo, junto con su significado. No obstante, el Tribunal de Cuentas (1997, §126) matiza que el Informe no contendrá siglas ni abreviaturas en la parte dedicada a conclusiones y recomendaciones.

Una posible explicación a este modo de actuación podría ser la importancia que concede a la utilización de un lenguaje claro y conciso que facilite la comprensión del texto (Tribunal de Cuentas, 1997, §132), aspecto que reitera la IGAE (1997, §6.5.5) al señalar que el auditor no debe presuponer que el usuario del informe posee un conocimiento detallado de los temas tratados, de ahí que en el caso empleo de términos técnicos o abreviaturas, entre otros, se definan claramente.

Dos informes de fiscalización, uno emitido por la Sindicatura de Cuentas de Valencia y otro por la Cámara de Cuentas de Andalucía, incluyen un listado de abreviaturas y siglas cuyo empleo omiten en las conclusiones y recomendaciones. Ello supone el 3'3% de los informes examinados frente al 15'0% que recogen solamente un listado y el 81'7% que ni tan siquiera lo presenta.

»» Notas a pie

La utilización de las notas a pie de página está muy acotada en las normas de fiscalización elaboradas por el Tribunal de Cuentas. Su empleo tiene un carácter meramente ilustrativo, como aclaración a algún aspecto concreto y siempre y cuando su inclusión en el cuerpo del informe distorsionase la claridad del lenguaje.

En esta línea, se permite el empleo de las notas a pie en los siguientes casos (Tribunal de Cuentas, 1997, §128):

- »» La concreción de ciertos aspectos relativos a las alegaciones.
- »» La referencia a otras partes del informe.
- »» La transcripción literal de normas legales que amplíen y precisen la comprensión del texto.

En la valoración de esta variable, se consideró la posibilidad de que no tomase ningún valor, cuando los informes no contuviesen notas a pie. Sin embargo, se optó por penalizar los documentos carentes de esta partida. El argumento es

que su empleo, junto con otras como los títulos o subtítulos, los gráficos, dibujos, mapas, cuadros, etcétera, es garantía de una adecuada calidad del informe (IGAE, 1997, §6.5.5).

Los resultados obtenidos han sido mejor de los esperados si se tiene en cuenta que esta es una partida extraída de las Normas Internas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas y que 8 de los 9 órganos cuyos informes sobre universidades se examinan se rigen por las normas de la Comisión. Así pues, el 16'7% de los informes utiliza notas a pie de página según los criterios definidos por el Tribunal de Cuentas. Este porcentaje incluye los tres últimos informes emitidos por la Cámara de Cuentas de Andalucía y los siete del Tribunal de Cuentas, para el período de estudio.

»» Contenido de las alegaciones

El apartado del informe destinado a las alegaciones deberá indicar las personas o entidades a quienes se han manifestado los hechos practicados, los responsables de la formulación de las alegaciones, concesiones de prórrogas, segundas alegaciones o el tratamiento dado a las mismas (Tribunal de Cuentas, 1997, §130).

De los 37 informes que deberían haber contemplado esta información (los demás no incluían alegaciones), ésta no fue difundida en todos ellos ya que el nivel de divulgación ha sido del 16'2%.

»» Contenido de los anexos

El Tribunal de Cuentas (1997, §131) regula el contenido que los anexos deberán incluir, a saber:

- a) El nombre del ente fiscalizado.
- b) Fecha a que se refieren los datos.
- c) La unidad de medida empleada.
- d) La fuente de obtención de los datos.

Como se puede observar, el Tribunal de Cuentas define los anexos, fundamentalmente, como información numérica (balances, cuenta de pérdidas y

ganancias, remanente, etc.). No obstante, algunos OCEs conciben el anexo como una sección en la que se incluye información complementaria que no tiene cabida en los apartados definidos en el informe y, por lo tanto, no tiene el formato definido por el Tribunal de Cuentas.

Es el caso del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas y de la Cámara de Cuentas de Navarra. El primero de estos dos órganos recoge como anexo un conjunto de apartados, explicativos de la naturaleza de la entidad, los órganos de gobierno y administración, el presupuesto y sus modificaciones y los gastos de personal, entre otros, habiendo sido todos ellos referenciados en el cuerpo del informe. Por su parte, la Cámara de Comptos de Navarra incluye como anexo las alegaciones presentadas por la Universidad Pública de Navarra al informe provisional.

El nivel de divulgación de esta partida es del 67%. De los 47 informes que podrían incluir esta variable, el 19,1% no informó sobre los anexos, el 27,7% informó de manera parcial y el 53,2% informó adecuadamente.

►► Cuadros estadísticos y gráficos

El Informe incluirá los cuadros y gráficos necesarios para facilitar su comprensión. No obstante, aquéllos que no guarden una relación directa con el texto principal, se incluirán en anexos, intentando evitar duplicidades (Tribunal de Cuentas, 1997, §129).

La IGAE (1997, §6.5.5) recomienda no sólo el empleo de gráficos y cuadros, sino también de dibujos, diagramas, fotografías, mapas o cualquier otra ilustración que contribuya a la claridad del informe.

A excepción del Consejo de Cuentas de Galicia y del Tribunal de Cuentas, todos los demás órganos incorporan cuadros y gráficos en sus informes de fiscalización. Ello significa que el 78,3% de los informes presenta en esta partida un nivel de divulgación del 100%.

»» Conclusiones en función de los objetivos

Las conclusiones del informe deberán dividirse en subapartados que se identifiquen con cada uno de los objetivos definidos al comienzo del mismo (Tribunal de Cuentas, 1997, §146).

La Audiencia de Cuentas de Canarias y la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha sintetizan los resultados más relevantes de la fiscalización pero sin establecer una relación entre los objetivos y las conclusiones. De los restantes órganos, únicamente la Cámara de Comptos de Navarra redacta las conclusiones según los objetivos de fiscalización fijados, en todos y cada uno de sus informes, siendo en los demás la diversidad, la nota dominante. En resumen, sólo el 36'7% de los informes examinados concluye o emite una opinión acorde a los objetivos señalados.

»» Tratamiento de la información por áreas

Según el tipo de auditoría y cuando proceda, se redactará un epígrafe para cada una de las áreas sujetas a control (IGAE, 1997, §6.3.5.1). Algunas de las áreas objeto de tratamiento en los informes pueden ser las relativas a las liquidaciones del presupuesto de gastos y de ingresos, modificaciones presupuestarias, remanente de tesorería, resultado presupuestario, cuentas anuales, tasas y precios públicos, personal, contratación, transferencias corrientes y de capital, etc.

Salvo el Consejo de Cuentas de Galicia, todos los demás órganos agrupan la información descrita por áreas de trabajo, lo cual supone que el 91'7% de los informes han divulgado la información de esta manera y que la variable está situada en el segundo lugar de la clasificación, de mayor a menor divulgación.

»» Descripción de los logros más notables alcanzados por la entidad

La fiscalización no debe limitarse exclusivamente a la crítica del pasado o a la búsqueda exhaustiva de errores y deficiencias, sino que debe estar orientada a la identificación de las mejoras alcanzadas por el ente auditado (INTOSAI, 1992, §187; IGAE, 1997, §6.3.9).

Así pues, el objetivo pretendido al introducir esta variable como parte integrante del índice de divulgación ha sido comprobar en qué medida los informes resaltan los logros conseguidos por las universidades en el período sujeto a fiscalización. Se ha podido comprobar, que de los 60 informes examinados, el 23'3% describe los logros más sustanciales en sus sistemas y procedimientos. Es el caso del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, la Sindicatura de Cuentas de Valencia y la Cámara de Cuentas de Andalucía.

►► Información detallada sobre las recomendaciones

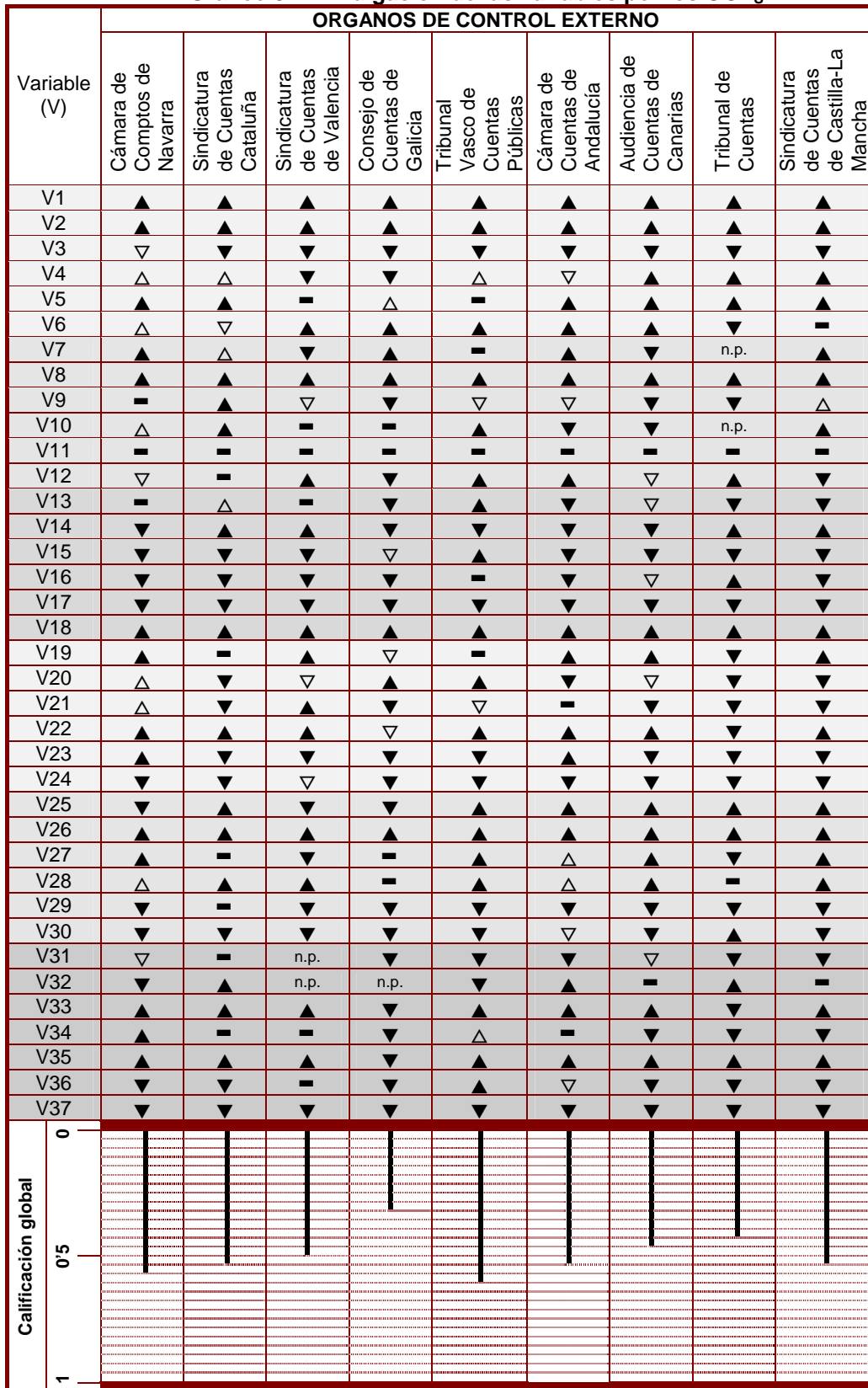
A través de las recomendaciones, el informe deberá cuantificar las consecuencias negativas que tendrá para la entidad auditada no corregir las deficiencias indicadas e identificar todas aquellas cuestiones que exigiesen un estudio más profundo (IGAE, 1997, §6.3.10 y 6.3.11), y que pueden derivar en la promulgación de normas legales o en la reforma de las actuales (Tribunal de Cuentas, 1997, §153).

El 90% de los informes revisados no exponen sus recomendaciones siguiendo esta línea, a excepción de algunos de los emitidos por la Cámara de Cuentas de Andalucía.

El gráfico 3.2 cierra el estudio acerca de la divulgación de las partidas informativas incluidas en el índice. De su examen, se obtiene la siguiente información:

1. Nivel de divulgación de cada variable, según el órgano de control.
2. La calificación global alcanzada por cada ente fiscalizador para el período considerado en relación a las 37 variables informativas.

Gráfico 3.2. Divulgación de las variables por los OCE_s



▲: muy alto; △: alto; ■: aceptable; ▽: bajo; ▼: muy bajo; n.p.: no procede
Fuente. Elaboración propia.

3.2.- LA NATURALEZA DE LA INFORMACIÓN DIVULGADA EN LOS INFORMES DE FISCALIZACIÓN

La primera parte del trabajo empírico se ha iniciado con el diseño de un índice de información, el cual nos ha permitido medir el nivel de información facilitado por los informes de fiscalización de las universidades mediante la definición y valoración de cada una de las variables informativas que componen el índice.

Asimismo, si se desea conocer la naturaleza de la información divulgada se pueden desarrollar índices parciales a partir del índice general que incluye toda la información. De este modo, las diferentes partidas informativas se van a agrupar, formando índices parciales, según que el objetivo sea conocer el marco normativo utilizado en la elaboración del informe, la parte del documento objeto de una mayor difusión o el carácter obligatorio o voluntario de la información emitida, aspectos todos ellos que serán objeto de examen a continuación.

3.2.1.- Selección del colectivo de informes de fiscalización

Antes de abordar el análisis de la naturaleza de los datos divulgados, resulta oportuno seleccionar el colectivo de informes de fiscalización que formarán parte del estudio.

Los datos empleados en esta parte del trabajo proceden de los informes de fiscalización de las universidades emitidos por los OCEs para el período 1995/2000, diferenciándose la base de datos propuesta de la utilizada en el etapa anterior en dos aspectos:

- ▶ El primer año de referencia es 1995. Se ha optado por eliminar el año 1994, con la finalidad de que el estudio incluya dos años para cada uno de los tres períodos examinados (P1: 1995/1996; P2: 1997/1998; P3: 1999/2000).
- ▶ Los informes emitidos por el Consejo de Cuentas de Galicia y la Audiencia de Cuentas de Canarias no forman parte del estudio, ya que el primero ha emitido informes únicamente en el período 1995/1996 y el segundo en el período 1999/2000.

Por consiguiente, el colectivo objeto de examen está formado por 40 informes los cuales representan el 66'67% de los emitidos por todos los OCEs, desde 1994.

3.2.2.- Normativa aplicada en la elaboración de los informes de fiscalización sobre universidades

Como ya se ha indicado, la construcción del índice de información se ha realizado a partir de las normas relativas a la emisión de informes de fiscalización de cuatro organismos: la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español, el Tribunal de Cuentas y la Intervención General de la Administración del Estado.

Así pues, la selección de las partidas del índice general, que denominaremos índice "normativa", se ha llevado a cabo tomando como referencia las "Normas de Auditoría" (en adelante INTOSAI), los "Principios y Normas de Auditoría del Sector Público" (en adelante COMISIÓN), las "Normas Internas de Fiscalización" (en adelante TRIBUNAL DE CUENTAS) y las "Normas de Auditoría del Sector Público" (en adelante IGAE). Así, el cuadro 3.10 muestra la información incluida en cada norma.

Cuadro 3.10. Contenido de los informes según la normativa examinada

VARIABLES INFORMATIVAS	NORMATIVA			
	COMISIÓN	INTOSAI	IGAE	TRIBUNAL DE CUENTAS
V1 Título	✓	✓	✓	✓
V2 Identificación de las personas, entidades u órganos auditados	✓	✓	✓	✓
V3 Destinatarios	✓	✓	✓	
V4 Razones de la fiscalización	✓		✓	✓
V5 Objetivos de la fiscalización	✓	✓	✓	✓
V6 Alcance de la fiscalización	✓	✓	✓	✓
V7 Limitaciones al alcance	✓	✓	✓	✓
V8 Cuentas o hechos auditados	✓	✓	✓	✓
V9 Antecedentes de la entidad auditada, ámbito geográfico, actividad y características económicas	✓			✓
V10 Normativa legal sobre cuyo cumplimiento se pronuncia el informe	✓	✓	✓	✓
V11 Principios, criterios y prácticas contables y de gestión aplicados por la entidad	✓		✓	
V12 Aprobación por el órgano correspondiente de la información objeto de examen	✓			
V13 Descripción esquemática del sistema de organización y control interno	✓			✓
V14 Información acerca de si la entidad ha cumplido o no con la rendición de cuentas				✓
V15 Restricciones en el uso de los activos, contingencias por garantías otorgadas, situaciones pendientes de resolución y compromisos futuros	✓			
V16 Resumen de las posibles irregularidades, abusos, omisiones, excepciones e incertidumbres	✓	✓	✓	✓
V17 Manifestación de la naturaleza de las informaciones omitidas en el informe por su confidencialidad y disposiciones legales en que se apoya la no inclusión	✓	✓	✓	
V18 Opinión y/o conclusión	✓	✓	✓	✓
V19 Recomendaciones	✓	✓	✓	✓
V20 Tipo de opinión	✓	✓	✓	
V21 Seguimiento de las recomendaciones efectuadas en períodos anteriores	✓	✓	✓	✓
V22 Recomendaciones para la mejora de los procedimientos de control interno	✓		✓	
V23 Fecha de terminación de los trabajos	✓	✓	✓	
V24 Acontecimientos posteriores al cierre de las cuentas y/o a la fecha de terminación de los trabajos de auditoría	✓			
V25 Anexos	✓		✓	✓
V26 Período a que las cuentas se refieren	✓	✓	✓	✓
V27 Alegaciones	✓	✓	✓	✓
V28 Índice				✓
V29 Listado de abreviaturas y siglas				✓
V30 Notas al pie				✓
V31 Contenido de las alegaciones				✓
V32 Contenido de los anexos				✓
V33 Cuadros estadísticos y gráficos			✓	✓
V34 Conclusiones en función de los objetivos				✓
V35 Tratamiento de la información por áreas			✓	
V36 Descripción de los logros más notables alcanzados por la entidad		✓	✓	
V37 Información detallada sobre las recomendaciones		✓	✓	

Fuente. Elaboración propia

Se puede apreciar que ciertas variables son comunes a las cuatro normas y otras específicas de alguna de ellas. Como nuestro objetivo es conocer qué clase

de normativa es utilizada por los OCEs a la hora de elaborar los informes de fiscalización, se deberían diseñar cuatro índices parciales o subíndices, uno por cada norma empleada:

No obstante, se ha optado por agrupar, bajo la denominación de subíndice INTOSAI-IGAE, las partidas incorporadas por las “Normas de Auditoría” de la INTOSAI y las “Normas de Auditoría del Sector Público” de la IGAE ya que dichas normas no tienen un carácter obligatorio ni para los OCEs autonómicos ni para el Tribunal de Cuentas.

Hecha esta matización los subíndices definidos son los siguientes:

- ▶ El subíndice COMISIÓN recoge la información obligatoria de acuerdo con los “Principios y Normas de Auditoría del Sector Público” elaborados por la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español.
- ▶ El subíndice INTOSAI-IGAE incluye las partidas según las “Normas de Auditoría” de la INTOSAI y las “Normas de Auditoría del Sector Público” de la IGAE.
- ▶ El subíndice TRIBUNAL DE CUENTAS hace referencia a las “Normas Internas de Fiscalización” del Tribunal de Cuentas.

En el cuadro 3.11 se reúnen las partidas informativas que conforman cada uno de los subíndices:

Cuadro 3.11. Variables integrantes del índice “Normativa”

SUBÍNDICE COMISIÓN	SUBÍNDICE INTOSAI-IGAE	SUBÍNDICE TRIBUNAL DE CUENTAS
V1, V2, V3, V4, V5, V6, V7, V8, V9, V10, V11, V12, V13, V15, V16, V17, V18, V19, V20, V21, V22, V23, V24, V25, V26, V27	V35, V36, V37	V14, V28, V29, V30, V31, V32, V33, V34

Fuente. Elaboración propia

A la vista del cuadro 3.11 se observa que el subíndice COMISIÓN recoge el grueso de las variables informativas, un total de 26, frente a los otros dos subíndices, INTOSAI-IGAE y TRIBUNAL DE CUENTAS, que incluyen 3 y 8 variables, respectivamente. Ello no significa que el resto de normativas no regulen los aspectos definidos por el subíndice COMISIÓN, sino que estos dos últimos subíndices se han definido en base a los aspectos adicionales que añaden con respecto al primero.

Teniendo en cuenta el fraccionamiento del índice, el cuadro 3.12 recoge el valor de los tres subíndices definidos, para cada uno de los órganos de control y para cada período, así como cuatro de los estadísticos descriptivos más habituales.

Cuadro 3.12. Valores alcanzados por el índice “Normativa”

ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO	Subíndice COMISIÓN			Subíndice INTOSAI-IGAE			Subíndice TRIBUNAL		
	P1 1995/96	P2 1997/98	P3 1999/00	P1 1995/96	P2 1997/98	P3 1999/00	P1 1995/96	P2 1997/98	P3 1999/00
Cámara de Cuentas de Andalucía	0'42	0'61	0'65	0'33	0'52	0'33	0'57	0'42	0'69
Sindicatura de Comptes de Navarra	-	0'68	0'72	-	0'33	0'33	-	0'31	0'44
Sindicatura de Cuentas de Cast.-La Mancha	0'60	0'56	-	0'33	0'33	-	0'44	0'44	-
Sindicatura de Cuentas de Cataluña	0'67	0'56	0'46	0'33	0'44	0'33	0'56	0'64	0'79
Sindicatura de Cuentas de Valencia	0'46	0'53	0'56	0'42	0'67	0'67	0'50	0'67	0'83
Tribunal de Cuentas	0'46	0'44	0'44	0'33	0'33	0'33	0'44	0'54	0'64
Tribunal Vasco de Cuentas Públicas	0'62	0'74	0'70	0'67	0'67	0'67	0'25	0'31	0'31
<i>MEDIA</i>	<i>0'54</i>	<i>0'58</i>	<i>0'59</i>	<i>0'41</i>	<i>0'47</i>	<i>0'44</i>	<i>0'46</i>	<i>0'47</i>	<i>0'62</i>
<i>DESV. TÍPICA</i>	<i>0'10</i>	<i>0'10</i>	<i>0'12</i>	<i>0'14</i>	<i>0'15</i>	<i>0'17</i>	<i>0'12</i>	<i>0'14</i>	<i>0'20</i>
<i>MÍNIMO</i>	<i>0'42</i>	<i>0'44</i>	<i>0'44</i>	<i>0'33</i>	<i>0'33</i>	<i>0'33</i>	<i>0'25</i>	<i>0'31</i>	<i>0'31</i>
<i>MÁXIMO</i>	<i>0'67</i>	<i>0'74</i>	<i>0'72</i>	<i>0'67</i>	<i>0'67</i>	<i>0'67</i>	<i>0'57</i>	<i>0'67</i>	<i>0'83</i>

P1: período 1; P2: período 2; P3: período 3

Fuente. Elaboración propia

Del cuadro anterior se pueden deducir los siguientes comentarios en relación a cada uno de los subíndices:

►► Subíndice COMISIÓN

La Sindicatura de Cuentas de Valencia y la Cámara de Cuentas de Andalucía son los dos únicos órganos de control para los que el índice evoluciona favorablemente en los tres períodos objeto de estudio lo cual se traduce en un mejor cumplimiento de la normativa que les es de aplicación.

Al contrario que los dos órganos anteriores, la Sindicatura de Cuentas de Cataluña es el órgano de control para el cual el índice decrece en cada período, cayendo por debajo de la media en los dos últimos períodos. Esto puede significar que este órgano se aleja de esta normativa a la hora de elaborar sus informes de fiscalización.

El órgano que presenta un índice más bajo, y que coincide con el valor mínimo de los dos últimos períodos, es el Tribunal de Cuentas. Este resultado era el esperado si se tiene en cuenta que el Tribunal tiene sus propias normas de

fiscalización para elaborar los informes y que el índice examinado es el que recoge la normativa reguladora de los OCE_s, de carácter voluntario para dicho órgano.

En términos generales, el valor medio del subíndice mejora en los tres períodos, aspecto que en un epígrafe posterior será objeto de contraste si se quiere conocer la significatividad del aumento en nivel de divulgación de los “Principios y Normas de Auditoría” elaborados por los OCE_s autonómicos. Por otra parte, estos valores medios son los más altos de los alcanzados por los otros dos subíndices, lo cual está en sintonía con el hecho de que para los órganos autonómicos, el resto de normas tienen un carácter voluntario.

▶▶ Subíndice INTOSAI-IGAE

El Tribunal Vasco de Cuentas Públicas es el órgano de control que presenta un índice más elevado en los tres períodos, valor que coincide con el máximo y que se mantiene constante en el tiempo. Sin embargo, no es el único órgano que alcanza valores máximos ya que la Sindicatura de Cuentas de Valencia toma estos valores en los dos últimos períodos.

Para la mayoría de los órganos, este índice toma valores mínimos en los tres períodos y, concretamente, para el Tribunal de Cuentas, lo cual ratifica el carácter voluntario de las normas del INTOSAI y de la IGAE para este órgano.

▶▶ Subíndice TRIBUNAL DE CUENTAS

La información contenida en este subíndice tiene un carácter voluntario para los órganos autonómicos y obligatorio para el Tribunal de Cuentas. Ello conduce a plantear como hipótesis, que el valor de este índice deberá ser más alto para los informes del Tribunal que para el resto.

Sin embargo, se ha podido comprobar que aunque su valor es superior a la media en los dos últimos períodos, el valor máximo no es alcanzado por los informes del Tribunal de Cuentas sino por los de la Cámara de Cuentas de Andalucía en el período 1995/96 y por los de la Sindicatura de Cuentas de Valencia en los dos últimos períodos.

Por otro lado, el órgano de control que presenta unos informes más alejados de la normativa del Tribunal de Cuentas, es el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas ya que el valor de este subíndice es el mínimo en los tres períodos examinados.

Asimismo, se observa por un lado, que el índice mejora o se mantiene constante entre períodos para todos los órganos y por otro, se advierte un notable aumento de su valor del período 1 al 2. Ello obedece a que si bien esta norma tiene un carácter voluntario para los OCEs autonómicos, entró en vigor en el año 1997 y posiblemente los entes fiscalizadores la hayan tenido en cuenta en la elaboración de los informes emitidos en un período posterior (P3).

3.2.3.- Estructura y presentación de los informes de fiscalización sobre universidades

El proceso de elaboración de informes acostumbra a ser una de las fases a la que las normas de fiscalización prestan mayor atención, no en vano los informes constituyen el producto y el medio a través del cual se comunican los resultados de la actividad fiscalizadora. La normalización de los procesos de elaboración de informes tiene como objetivo la fijación de un conjunto de procedimientos que garanticen un contenido y estructura lo más homogéneos posible.

Así, las cuatro normas objeto de estudio en este trabajo dedican un capítulo íntegro a esta cuestión, definiendo la forma o estructura del informe, su contenido y la dimensión en cada una de ellas.

Partiendo del índice general definido anteriormente, y que denominaremos índice “Estructura”, se pueden elaborar cinco subíndices representativos de la estructura y presentación de los informes de fiscalización, siguiendo la misma metodología que la empleada para la construcción de los subíndices precedentes:

- ▶ Subíndice INTRODUCCIÓN. Precisa los aspectos más genéricos de la fiscalización (origen, razones y objetivos de la fiscalización, entre otros) y del ente fiscalizado (breve reseña histórica, naturaleza jurídica, ámbito geográfico y actividades que realiza, etc.).
- ▶ Subíndice RESULTADOS. Recoge un conjunto de variables que definen los procedimientos empleados y limitaciones halladas en el curso de la fiscalización, así como la realidad de las prácticas del ente fiscalizado (principios y criterios aplicados por la entidad, contenido de las

principales áreas de riesgo, irregularidades, cuentas o hechos auditados,...).

- ▶ Subíndice CONCLUSIONES. Clasifica la opinión e incluye las conclusiones del ente, como resultado del desarrollo de la fiscalización.
- ▶ Subíndice RECOMENDACIONES. Incluye una serie de partidas definidas al objeto de conocer si el órgano de control sugiere alguna recomendación a la entidad fiscalizada, le propone mejoras de control interno y sigue las recomendaciones efectuadas en anteriores fiscalizaciones.
- ▶ Subíndice PRESENTACIÓN. Define un conjunto de variables vinculadas al formato del informe de fiscalización. La inclusión de un título, un índice, cuadros estadísticos, anexos y alegaciones son, entre otras, algunas de las partidas que componen este subíndice.

En el cuadro 3.13 se recogen las variables informativas que concretan cada uno de los subíndices anteriores.

Cuadro 3.13. Variables integrantes del índice “Estructura”

Subíndice INTRODUCCIÓN	Subíndice RESULTADOS	Subíndice CONCLUSIONES	Subíndice RECOMENDACIONES	Subíndice PRESENTACIÓN
V2, V3, V4, V5, V9, V23, V26	V6, V7, V8, V10, V11, V12, V13, V14, V15, V16, V17, V24, V35	V18, V20, V34, V36	V19, V21, V22, V37	V1, V25, V27, V28, V29, V30, V31, V32, V33

Fuente. Elaboración propia

Para cada uno de estos índices parciales, se ha calculado su valor por períodos y por órganos de control, así como cuatro estadísticos descriptivos, tal como muestra el cuadro 3.14.

Cuadro 3.14. Valores alcanzados por el índice “Estructura”

ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO	Subíndice INTRODUCCIÓN			Subíndice RESULTADOS			Subíndice CONCLUSIONES		
	P1 1995/96	P2 1997/98	P3 1999/00	P1 1995/96	P2 1997/98	P3 1999/00	P1 1995/96	P2 1997/98	P3 1999/00
Cámara de Comptos de Navarra	-	0'81	0'69	-	0'46	0'50	-	0'50	0'75
Cámara de Cuentas de Andalucía	0'38	0'56	0'81	0'42	0'49	0'46	0'50	0'48	0'25
Sindicatura de Cuentas de Cast.-La Mancha	0'75	0'69	-	0'50	0'50	-	0'25	0'25	-
Sindicatura de Cuentas de Cataluña	0'63	0'73	0'75	0'64	0'47	0'33	0'25	0'42	0'50
Sindicatura de Cuentas de Valencia	0'44	0'50	0'50	0'55	0'65	0'67	0'25	0'83	1'00
Tribunal de Cuentas	0'63	0'63	0'63	0'45	0'45	0'45	0'25	0'25	0'50
Tribunal Vasco de Cuentas Públicas	0'25	0'59	0'56	0'75	0'67	0'64	0'75	1'00	1'00
MEDIA	0'51	0'64	0'66	0'55	0'53	0'51	0'38	0'53	0'67
DESV. TÍPICA	0'19	0'11	0'12	0'13	0'09	0'13	0'21	0'28	0'30
MÍNIMO	0'25	0'50	0'50	0'42	0'45	0'33	0'25	0'25	0'25
MÁXIMO	0'75	0'81	0'81	0'75	0'67	0'67	0'75	1'00	1'00

Continuación...

ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO	Subíndice RECOMENDACIONES			Subíndice PRESENTACIÓN		
	P1 1995/96	P2 1997/98	P3 1999/00	P1 1995/96	P2 1997/98	P3 1999/00
Cámara de Comptos de Navarra	-	0'50	0'75	-	0'50	0'61
Cámara de Cuentas de Andalucía	0'25	0'69	0'75	0'56	0'72	0'94
Sindicatura de Cuentas de Cast.-La Mancha	0'67	0'50	-	0'61	0'61	-
Sindicatura de Cuentas de Cataluña	0'67	0'42	0'00	0'72	0'68	0'69
Sindicatura de Cuentas de Valencia	0'81	0'75	0'75	0'43	0'43	0'57
Tribunal de Cuentas	0'00	0'00	0'00	0'56	0'59	0'57
Tribunal Vasco de Cuentas Públicas	0'25	0'63	0'50	0'56	0'50	0'50
<i>MÉDIA</i>	<i>0'44</i>	<i>0'50</i>	<i>0'46</i>	<i>0'57</i>	<i>0'58</i>	<i>0'65</i>
<i>DESV. TÍPICA</i>	<i>0'32</i>	<i>0'25</i>	<i>0'37</i>	<i>0'09</i>	<i>0'10</i>	<i>0'16</i>
<i>MÍNIMO</i>	<i>0'00</i>	<i>0'00</i>	<i>0'00</i>	<i>0'43</i>	<i>0'43</i>	<i>0'50</i>
<i>MÁXIMO</i>	<i>0'81</i>	<i>0'75</i>	<i>0'75</i>	<i>0'72</i>	<i>0'72</i>	<i>0'94</i>

Fuente. Elaboración propia

A la vista de estos resultados, se pueden extraer, por subíndices las conclusiones siguientes:

►► Subíndice INTRODUCCIÓN

La Sindicatura de Cuentas de Castilla-la Mancha, la Cámara de Comptos de Navarra y la Cámara de Cuentas de Andalucía son los tres órganos que han obtenido el valor máximo de este subíndice para los períodos 1, 2 y 3, respectivamente.

La Sindicatura de Cuentas de Valencia toma el valor más bajo del índice, 0'5, en las dos últimas etapas. Ello evidencia que la información definida por este subíndice es reducida e inferior a la media.

La Cámara de Cuentas de Andalucía es el órgano de control que más ha mejorado en la información relativa al motivo de la fiscalización, de las características principales del ente fiscalizado y de los objetivos presentados en la actividad fiscalizadora, llegando a alcanzar este subíndice, en el último de los períodos, un valor de 0'81.

Por su parte, la Sindicatura de Cuentas de Cataluña presenta también unos valores importantes en los tres períodos, siempre por encima del valor medio, pero sin alcanzar el valor máximo.

Resulta curiosa la puntuación alcanzada por el Tribunal de Cuentas, 0'63 en las tres etapas, lo que significa que este órgano divulga siempre la misma clase de información en la parte introductoria de sus informes.

En general, el índice mejora entre períodos para todos los órganos de control a excepción de la Cámara de Comptos de Navarra y la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha, para los cuales empeora pero nunca por debajo del valor medio.

▶▶ Subíndice RESULTADOS

El comportamiento de este índice es muy diferente al anterior. Así como la casi totalidad de los órganos ha hecho un esfuerzo importante y ha mejorado sustancialmente la información a incluir en la parte introductoria del informe, no ha ocurrido lo mismo en la sección relativa a las actuaciones fiscalizadoras practicadas y a los resultados obtenidos. El valor medio de este índice ha empeorado con el paso del tiempo, si bien el descenso no ha sido muy pronunciado, pasando de 0'55 en el primer período a 0'51 en el último.

La Sindicatura de Cuentas de Valencia se ha convertido en el único órgano de control que ha incrementado el nivel de información en los tres períodos, alcanzando en el último el valor máximo.

Como en el subíndice anterior, el comportamiento del Tribunal de Cuentas ha sido idéntico al no modificar el índice su valor en los tres períodos. Ello implica que la parte del informe dedicada a los resultados permanece invariable, siendo su forma y contenido el mismo.

▶▶ Subíndice CONCLUSIONES

Este subíndice es el único de los examinados en este trabajo cuyo valor máximo es 1, o sea, aquellos órganos que presentan este valor divulgan la totalidad de la información referida a las conclusiones de los informes.

El Tribunal Vasco de Cuentas Públicas es el órgano que presenta el valor máximo en los tres períodos, 0'75 en el primero y, 1 en los dos últimos.

Este índice muestra una desviación típica elevada y que aumenta en los tres períodos, ya que el Tribunal Vasco proporciona la casi o la totalidad de la

información relativa al apartado de conclusiones, mientras que otros órganos apenas la recogen en sus informes.

En resumen, el nivel de información mejora ya que la media aumenta entre períodos y si bien el valor mínimo permanece constante en el tiempo, sólo un órgano, la Cámara de Cuentas de Andalucía, alcanza este valor en el último período frente a los otros dos en los cuales era logrado por cuatro órganos en el primero y por dos en el segundo.

►► **Subíndice RECOMENDACIONES**

Este subíndice se sitúa a un nivel más bajo que los demás. No obstante, la diferencia no es sustancial ya que los valores medios del índice oscilan entre 0'44 y 0'50.

La Sindicatura de Cuentas de Valencia y el Tribunal de Cuentas presentan los valores máximos y mínimos, respectivamente, en los tres períodos objeto de estudio. El valor mínimo alcanzado por el Tribunal de Cuentas es constante en las tres etapas e igual a cero. Por consiguiente, este órgano no introduce en sus informes un apartado dedicado a las recomendaciones, lo que le hace incumplir sistemáticamente la normativa que regula la emisión de informes y, concretamente, la sección de recomendaciones.

Como en el subíndice anterior, la dispersión es elevada en los tres períodos, ya que, como se ha visto, algunos órganos ponen de manifiesto en sus informes, medidas concretas para mejorar las actuaciones de las universidades y otros ninguna información al respecto.

►► **Subíndice PRESENTACIÓN**

La media y la desviación típica aumentan en cada uno de los períodos objeto de estudio. Esto significa que si bien el formato de los informes de fiscalización mejora con el paso del tiempo ya que el valor medio del subíndice pasa de 0'57 en el período 1 a 0'65 en el período 3, las diferencias en su presentación se acentúan entre los órganos, estableciendo éstos un modelo de informe personalizado.

A excepción de este órgano, la evolución del índice es escasa en los demás OCE_s, observándose un cambio revelador de una notable mejoría en los informes elaborados por la Sindicatura de Cuentas de Valencia en el último período.

3.2.4.- Información obligatoria y de carácter voluntario en los informes de fiscalización sobre universidades

Para completar el estudio acerca de la naturaleza de la información divulgada por los OCE_s en sus informes, se elaboran dos nuevos subíndices a partir del índice general, que ahora se denomina índice “tipo de información”.

De este modo, el índice “tipo de información” se define en los términos que a continuación se señalan:

- ▶ Subíndice OBLIGATORIO. Contempla el conjunto de partidas informativas definidas a partir de los “Principios y Normas de Auditoría del Sector Público”, normas elaboradas para los OCE_s autonómicos.
- ▶ Subíndice VOLUNTARIO. Incluye una serie de variables extraídas de las tres normas restantes, utilizadas en el curso de este trabajo, es decir, las desarrolladas por el INTOSAI, la IGAE y el Tribunal de Cuentas.

En el estudio y en la descripción los subíndices COMISIÓN, INTOSAI-IGAE y TRIBUNAL DE CUENTAS se ha podido observar que la divulgación de la información estaba condicionada al hecho de que la normativa reguladora tuviese un carácter obligatorio o voluntario. No obstante, al incluir a todos los órganos de control externo no se puede analizar este aspecto con objetividad ya que los OCE_s autonómicos se rigen por una normativa distinta a la del Tribunal de Cuentas. Por lo tanto, la normativa que para los autonómicos es obligatoria, se convierte en voluntaria para el Tribunal de Cuentas y, viceversa. Así pues, los dos subíndices definidos, se han calculado para todos los OCE_s autonómicos, excluyendo al Tribunal de Cuentas.

El cuadro 3.15 recoge las partidas que definen cada uno de estos subíndices.

Cuadro 3.15. Variables integrantes de índice “Tipo de Información”

Subíndice OBLIGATORIO	Subíndice VOLUNTARIO
V1, V2, V3, V4, V5, V6, V7, V8, V9, V10, V11, V12, V13, V15, V16, V17, V18, V19, V20, V21, V22, V23, V24, V25, V26, V27	V14, V28, V29, V30, V31, V32, V33, V34, V35, V36, V37

Fuente. Elaboración propia

En el cuadro 3.16, se recogen los valores de estos subíndices, correspondientes a cada uno de los períodos analizados y para cada OCE autonómico.

Cuadro 3.16. Valores alcanzados por el índice “tipo de información”

ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO	Subíndice OBLIGATORIO			Subíndice VOLUNTARIO		
	P1 1995/96	P2 1997/98	P3 1999/00	P1 1995/96	P2 1997/98	P3 1999/00
Cámara de Comptos Navarra	-	0'65	0'72	-	0'32	0'41
Cámara de Cuentas de Andalucía	0'42	0'61	0'65	0'50	0'45	0'59
Sindicatura de Cuentas de Cast.-La Mancha	0'60	0'56	-	0'41	0'41	-
Sindicatura de Cuentas de Cataluña	0'67	0'56	0'46	0'50	0'54	0'59
Sindicatura de Cuentas de Valencia	0'46	0'53	0'56	0'47	0'67	0'77
Tribunal Vasco de Cuentas Públicas	0'62	0'74	0'70	0'41	0'41	0'41
MEDIA	0'55	0'61	0'62	0'46	0'46	0'56
DESV. TÍPICA	0'11	0'07	0'11	0'05	0'12	0'15
MÍNIMO	0'42	0'53	0'46	0'41	0'32	0'41
MÁXIMO	0'67	0'74	0'72	0'50	0'67	0'78

Fuente. Elaboración propia

A la vista del cuadro 3.16 se pueden extraer las siguientes conclusiones para cada uno de los subíndices.

»» Subíndice OBLIGATORIO

Los OCE_s autonómicos divulgan por término medio un 55% de la información incluida en este subíndice en el período 1, un 61% en el 2 y un 62% en el período 3. Así pues, el valor medio del índice mejora en los tres períodos, aunque en mayor medida del primer al segundo período.

En general, no se observan cambios significativos a nivel de órganos de control para este subíndice, a no ser en los informes elaborados por la Sindicatura de Cuentas de Cataluña, para la cual el valor del subíndice decrece consecutivamente en los tres períodos. Ello puede suponer un alejamiento de la normativa de los OCE_s autonómicos.

Sin embargo, la razón obedece a que de los siete informes emitidos por este órgano en los dos últimos períodos, cuatro tienen por objeto la comprobación de que los datos básicos de las cuentas cuadren y la homogeneización de la información recibida de cada institución universitaria para su agregación. Es decir, no se realiza una fiscalización de las cuentas recibidas por lo que el modelo de informe se aleja de aquél que las normas definen.

La Sindicatura de Cuentas de Valencia y la Cámara de Cuentas de Andalucía son los dos únicos órganos de control que mejoran el nivel de información de manera continua entre 1995 y 2000. No obstante, la diferencia entre ambos subyace en que los valores alcanzados por el primero se sitúan ligeramente por debajo de la media, en tanto que la valoración de los informes de la Cámara de Cuentas de Andalucía pasan de colocarse por debajo de la media en el primer período, a tomar ese mismo valor en el segundo y a situarse por encima de la media en el tercer período.

El Tribunal Vasco de Cuentas Públicas es el único órgano de control que toma valores muy próximos al máximo en los tres períodos. Por consiguiente, mantiene una uniformidad en el empleo de la normativa obligatoria y un cumplimiento de la misma elevado.

►► Subíndice VOLUNTARIO

Se observa una evidente mejora del segundo al tercer período, la cual viene justificada por la introducción de dos nuevas normas, que sin ser obligatorias, han tenido repercusión en la elaboración de los informes de fiscalización sobre universidades, las emitidas por la IGAE y el Tribunal de Cuentas en 1997. Así el nivel medio de divulgación pasa de 0'46 en los dos primeros períodos a 0'56 en el último.

Teniendo en cuenta, que este subíndice incluye información voluntaria, los niveles medios alcanzados en los tres períodos no son demasiado bajos si se comparan con los obtenidos en el subíndice OBLIGATORIO. De hecho, en el último período el valor medio de éste último es de 0'62 y el obtenido por el subíndice VOLUNTARIO es de 0'56.

A nivel individual es la Sindicatura de Cuentas de Valencia la que cumple más fielmente las normas voluntarias, pues alcanza valores máximos en los dos

últimos períodos. En la otra vertiente, figura el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas al que parece no haberle afectado la emisión de la nueva normativa, ya que el valor del subíndice es el mismo en los tres períodos y el mínimo en dos de ellos.

3.3.- EVOLUCIÓN DE LA POLÍTICA INFORMATIVA DE LOS OCEs

En el apartado anterior se ha estudiado la naturaleza de la información divulgada en los informes de fiscalización sobre universidades, agrupando las 37 variables informativas que integran el índice de divulgación según la normativa empleada, la estructura del informe y la obligatoriedad o no dicha información.

Mediante el empleo de estadísticos descriptivos, se ha realizado una primera aproximación de la evolución de la política informativa de los OCEs. Al llegar a este punto, se plantea conocer si ese cambio en el nivel de divulgación medido a través de los subíndices definidos, ha sido realmente significativo para los OCEs.

Para ello, será necesario recurrir a la aplicación de métodos estadísticos no paramétricos que permitan detectar la existencia de diferencias significativas en los subíndices calculados para los períodos objeto de estudio y, concretamente, el procedimiento utilizado será la prueba de rangos de Wilcoxon.

3.3.1.- Selección del procedimiento

El estudio acerca de la evolución de los informes de fiscalización ha supuesto la elección de métodos no paramétricos, especialmente por algunas de las ventajas que ofrecen y que afectan a este trabajo en particular (Berenson y Levine, 1992, 544-547 y 584-585):

- ▶ La imposibilidad de aplicar los procedimientos clásicos o paramétricos ya que especifican ciertas condiciones acerca de los parámetros de la población de la que se obtuvo la muestra, algunos de los cuales no se cumplen en este caso, como por ejemplo la normalidad de la población, premisa a la que los procedimientos clásicos son muy sensibles y que los hace desaconsejables de no cumplirse.

- ▶ Estas técnicas se pueden utilizar con todo tipo de datos, incluidos los ordinales o información en forma de rangos.
- ▶ Su aplicabilidad a tamaños pequeños de muestras. En este caso, el número de informes elaborados por los OCEs es muy reducido y al no existir una continuidad en la emisión de los mismos, si se desea conocer la evolución de la política informativa de estos órganos, el tamaño muestral se reduce a 6 ó 7 observaciones por período.

Igualmente, la selección de esta prueba estadística ha estado ligada a su utilización en los estudios realizados con índices de información, enunciados en el capítulo anterior y entre los cuales cabe mencionar los trabajos de Choi (1973, pp. 159-175), Buzby (1975, pp. 16-37) y Firth (1979b, pp. 273-280).

Considerando estos aspectos, se ha recurrido al empleo de procedimientos no paramétricos y, en este caso concreto, a la prueba de rangos de Wilcoxon⁴⁷. Esta prueba debe ser utilizada cuando el investigador desea establecer la diferencia entre dos tratamientos o si un tratamiento es “mejor” que otro. Por “tratamiento” se entiende, en este trabajo, el cambio en el nivel de divulgación de los informes sobre universidades de los OCEs para el período 1995/2000.

De este modo, se establecerán comparaciones entre los informes emitidos por los órganos en el período 1 y los divulgados en 2. Asimismo, la comparación también se llevará a cabo entre los períodos 2 y 3.

La técnica paramétrica usual para analizar los datos provenientes de dos muestras relacionadas es la prueba *t* de dos muestras. Sin embargo, esta prueba resulta inaplicable por algunas de las razones anteriormente apuntadas, de ahí la utilización de la prueba de rangos de Wilcoxon.

Berenson y Levine (1992, p. 554) afirman que este procedimiento ha demostrado ser casi tan poderoso con la prueba *t* bajo condiciones apropiadas para esta última y muy probablemente más poderoso cuando no se cumplen las premisas de la prueba paramétrica.

⁴⁷ Downie y Heath (1973, pp. 283-285); Hollander y Wolfe (1973, pp. 26-33); Siegel y Castellan (1988, pp. 87-95) y Ruiz-Maya Pérez (2000, pp. 53-59) presentan, entre otros, una sencilla descripción de la técnica.

3.3.2.- Prueba de Rangos de Wilcoxon

La prueba de rangos de Wilcoxon se enmarca dentro de un proceso más amplio ya que el procedimiento para comprobar si el transcurso del tiempo tiene una influencia significativa sobre el nivel de divulgación de los informes de fiscalización sobre universidades consiste en plantear un contraste de hipótesis, para lo cual se enuncia una hipótesis nula (H_0) y su alternativa (H_1), se construye un estadístico a partir de los datos muestrales y se establece una región de aceptación y otra de rechazo. Tras el cumplimiento de estos pasos se estará en condiciones de tomar una decisión.

El contraste de hipótesis que se plantea en este estudio es el siguiente:

- ▶ Hipótesis nula (H_0): el nivel de divulgación de los informes es semejante entre los períodos 1 y 2, así como entre los períodos 2 y 3.
- ▶ Hipótesis alternativa (H_1): el nivel de divulgación de los informes es distinto entre los períodos 1995/96 y 1997/98, así como entre los períodos 1998/99 y 1999/00.

Como ya se ha señalado el estadístico elegido ha sido la prueba de rangos de Wilcoxon la cual se puede aplicar según el siguiente procedimiento:

1.- Para cada par de valores se obtiene una diferencia en valores absolutos $|Z_i|$. Se omite del análisis cualquier diferencia absoluta con valor 0.

2.- Se asignan rangos R_i desde uno hasta n a cada una de las $|Z_i|$ de modo que el resultado de la diferencia absoluta más pequeño obtiene una clasificación de uno y el mayor de n . Si dos o más $|Z_i|$ son iguales, a cada una se asigna el “rango promedio” de los rangos que de lo contrario se le hubieran asignado individualmente de no haber ocurrido la igualdad de datos.

3.- Se define la variable indicador Ψ_i , $i = 1, \dots, n$, donde

$$\varphi_i = \begin{cases} 1 & \text{si } Z_i > 0 \\ 0 & \text{si } Z_i < 0 \end{cases}$$

4.- Se forman los n productos $R_1\Psi_1, \dots, R_n\Psi_n$, y se obtiene el estadístico:

$$T^+ = \sum_{i=1}^n R_i \varphi_i$$

El producto $R_i \varphi_i$ se conoce como los rangos positivos de Z_i . Toma valor cero si Z_i es negativo y es igual al rango de $|Z_i|$ cuando Z_i es positivo. El estadístico T^+ es conocido como la suma de los rangos positivos.

5.- En términos de la prueba de rangos de Wilcoxon, la hipótesis nula (H_0) se plantea como que la suma de los rangos positivos es igual a la suma de los rangos negativos y la hipótesis alternativa (H_1) como que la suma de los rangos positivos es distinta de la suma de los rangos negativos.

Puesto que no se predice dirección de la diferencia, es apropiada una región de rechazo de dos colas. Así, para un nivel de significación α :

$$\text{Se rechaza } H_0 \quad \text{si } T^+ \geq t(\alpha_2, n) \text{ o } T^+ \leq \frac{n(n+1)}{2} - t(\alpha_1, n)$$

$$\text{No se rechaza } H_0 \quad \text{si } \frac{n(n+1)}{2} - t(\alpha_1, n) < T^+ < t(\alpha_2, n)$$

$$\text{donde } \alpha = \alpha_1 + \alpha_2$$

Cuando la muestra tiene un tamaño ≤ 15 , debe utilizarse una tabla específica para obtener los valores críticos de la prueba estadística tanto para las pruebas de una cola como para las de dos colas, como es nuestro caso.

3.3.3.- Resultados

La prueba de rangos de Wilcoxon se ha utilizado para conocer si significativamente se ha producido un cambio en el nivel de divulgación de los informes de todos los OCEs considerados como un todo, para el período objeto de estudio.

Como primera aproximación del estudio y para introducir el funcionamiento de esta prueba se han tomado los valores medios del índice de divulgación obtenidos sobre la base de los 40 informes utilizados en esta segunda parte del trabajo empírico.

El cuadro 3.17 muestra el valor del índice de información para 6 pares de informes.

Cuadro 3.17. Cálculo del Estadístico T⁺

Pareja i	(X _i) P1: 1995/1996	(Y _i) P2: 1997/1998	Z _i	Z _i	R _i	Ψ _i	R _i Ψ _i
1	0'6143	0'5653	-0'0490	0'0490	3	0	0
2	0'4643	0'5637	0'0994	0'0994	4	1	4
3	0'5405	0'6419	0'1014	0'1014	5	1	5
4	0'4444	0'5598	0'1154	0'1154	6	1	6
5	0'4306	0'4357	0'0051	0'0051	1	1	1
6	0'5417	0'5135	-0'0282	0'0282	2	0	0

Por tanto, se obtiene:

$$T^+ = \sum_{i=1}^6 R_i \varphi_i = 16$$

Y, puesto que $6(7)/2 - t(0,039,6) < T^+ = 16 < t(0,039,6)$, es decir, $3 < 16 < 18$ no se puede rechazar H_0 para un nivel de significación $\alpha=0,039$.

Por lo tanto, podemos concluir que el nivel de divulgación de los informes no difiere entre los períodos 1 y 2.

La conclusión a la que se llega aplicando esta prueba para el período 2 y 3 es idéntica ya que siendo $6(7)/2 - t(0,039,6) < T^+ = 15 < t(0,039,6)$, no podemos rechazar la hipótesis nula para un nivel de significación $\alpha=0'039$.

La prueba de Wilcoxon confirma las conclusiones obtenidas en el apartado anterior en el cual los resultados anticipaban que el nivel de divulgación de los informes de fiscalización sobre universidades no sería muy diferente entre períodos al observar que su valor estaba comprendido entre 0'4 y 0'6 para el 75% de los informes emitidos en el período 1994/2000.

Visto el funcionamiento de la prueba y sabiendo que los informes de fiscalización de los OCE_s no introducen modificaciones para el período objeto de estudio, el paso siguiente es conocer si a nivel de subíndices los informes han experimentado algún cambio. Para ello, se tomarán los valores de los subíndices NORMATIVA, ESTRUCTURA y TIPO DE INFORMACIÓN obtenidos en el apartado anterior.

Las hipótesis nula (H_0) y de rechazo (H_1) se plantean en los términos siguientes:

H ₀ :	La/ EI	normativa estructura tipo información	utilizada/o en la elaboración de informes es semejante en los períodos	P1 y P2 P2 y P3
H ₁ :	La/ EI	normativa estructura tipo información	utilizada/o en la elaboración de informes es distinta en los períodos	P1 y P2 P2 y P3

El cuadro 3.18 muestra los resultados obtenidos al efectuar el contraste arriba mencionado por períodos. Estos cuadros muestran las desigualdades empleadas para calcular los valores críticos, el valor del estadístico T⁺ y el nivel de significación α .

Cuadro 3.18. Prueba de Rangos de Wilcoxon

P1: 1995/96 – P2: 1997/98						
ÍNDICES	SUBÍNDICES	n(n+1)/2	t(α_1, n)	T ⁺	t(α_2, n)	α (bilateral)
NORMATIVA	COMISIÓN	21	18	14	18	0'078
	INTOSAI-IGAE	6	6	6	6	0'125
	TRIBUNAL DE CUENTAS	15	13	11	13	0'094
ESTRUCTURA	INTRODUCCIÓN	15	13	13,5	13	0'094
	RESULTADOS	10	10	4	10	0'062
	CONCLUSIONES	10	10	9	10	0'062
	RECOMENDACIONES	15	13	9	13	0'094
	PRESENTACIÓN	10	10	5	10	0'062
TIPO DE INFORMACIÓN	OBLIGATORIA	15	13	11	13	0'094
	VOLUNTARIA	6	6	4	6	0'125

Continuación...

P2: 1998/99 – P3: 1999/00						
ÍNDICES	SUBÍNDICES	n(n+1)/2	t(α_1, n)	T ⁺	t(α_2, n)	α (bilateral)
NORMATIVA	COMISIÓN	15	13	7	13	0'094
	INTOSAI-IGAE*	-	-	0	-	-
	TRIBUNAL DE CUENTAS	15	13	15	13	0'094
ESTRUCTURA	INTRODUCCIÓN	10	10	5	10	0'062
	RESULTADOS	15	13	5	13	0'094
	CONCLUSIONES	15	13	12	13	0'094
	RECOMENDACIONES	10	10	4	10	0'062
	PRESENTACIÓN	15	13	13	13	0'094
TIPO DE INFORMACIÓN	OBLIGATORIA	15	13	8	13	0'094
	VOLUNTARIA	10	10	10	10	0'062

* No resulta posible calcular el valor del estadístico ya que para cada pareja de valores (X_i, Y_i), la diferencia obtenida (Z_i) es cero. Ello significa que el valor del subíndice INTOSAI-IGAE es el mismo en el período 1998/99 y 1999/00. Por consiguiente, se puede concluir que el nivel de información es idéntico en ambos períodos, sin necesidad de utilizar una técnica no paramétrica.

Los resultados de Wilcoxon permiten detectar la existencia de diferencias significativas en el nivel de divulgación de la normativa del Tribunal de Cuentas entre los períodos 1 y 2. La emisión por este órgano de las "Normas Internas de

Fiscalización” en el año 1997 ha tenido su repercusión en la elaboración de los informes de fiscalización sobre universidades.

No presentan valores significativamente diferentes el resto de los subíndices relativos a la normativa, lo cual se traduce en la inexistencia de un cambio en el nivel de divulgación de los informes en los períodos objeto de estudio.

En relación a la estructura de los informes, la prueba de rangos conduce a rechazar la hipótesis nula (H_0) para los subíndices INTRODUCCIÓN y PRESENTACIÓN. Se aprecia un cambio significativo en la estructura de los informes en su parte introductoria para los períodos 1 y 2 y una modificación en el modo de presentación de la información sobre las universidades fiscalizadas entre los períodos 2 y 3, hecho que preveía en el análisis descriptivo del apartado anterior (el valor medio del subíndice INTRODUCCIÓN pasó de 0'51 a 0'64 y el del subíndice PRESENTACIÓN, de 0'58 a 0'65).

Las diferencias observadas para los subíndices RESULTADOS, RECOMENDACIONES y CONCLUSIONES no son estadísticamente significativas en ninguno de los períodos, es decir, no se puede concluir que el nivel de información difiera entre los períodos objeto de estudio.

Por último, el contraste no paramétrico confirma la existencia de diferencias significativas en el subíndice VOLUNTARIO entre los períodos 2 y 3, lo cual indica que la evolución de la información de carácter voluntario es favorable y significativa entre estos dos períodos.

En nuestra opinión y a la luz de estos resultados no se puede afirmar que los órganos de control en su conjunto hayan mejorado sustancialmente la información que ofrecen en los informes de fiscalización sobre universidades. Es cierto que han realizado un esfuerzo importante al introducir, con motivo de la emisión de las normas internas de fiscalización, información de naturaleza voluntaria y que en el último período estudiado, se han introducido cambios en el modo de presentación de los informes y en la información incluida en su parte introductoria.

Sin embargo, el grado de utilización de las normas principales, las que deberían orientar la elaboración de los informes de los OCEs autonómicos, no ha mejorado y estos órganos siguen sin incluir información acerca de aspectos tales como el seguimiento de las recomendaciones efectuadas en períodos anteriores,

las restricciones en el uso de los activos, las contingencias por garantías otorgadas o los acontecimientos posteriores al cierre, entre otros.

3.4.- LA HOMOGENEIDAD DE LOS INFORMES DE FISCALIZACIÓN SOBRE UNIVERSIDADES

A lo largo de este trabajo se ha puesto de manifiesto que las universidades españolas corren distinta suerte según el órgano de control externo encargado de su fiscalización ya que algunas de estas instituciones no son fiscalizadas y en otras se realiza una revisión formal.

Asimismo, se ha podido apreciar que el número de informes de fiscalización sobre universidades ni siquiera alcanza el centenar desde la creación del primer órgano de control externo. La situación a lo largo de estos últimos años ha sido de lo más variopinta y si algunos órganos emiten puntualmente un informe, otros no contemplan en su plan de trabajo anual la fiscalización de estos entes.

La existencia de heterogeneidad no es una característica exclusiva de las actuaciones fiscalizadoras y del resultado, sino también de la estructura y del contenido de los informes de fiscalización y puesto que nuestro estudio se centra en estos últimos, resulta oportuno, partiendo de estos planteamientos, estudiar el grado de homogeneidad de los informes de fiscalización sobre universidades. Ello nos permitirá concluir acerca de la homogeneidad de los informes de fiscalización emitidos por los OCEs y, en consecuencia, si los usuarios de los mismos disponen de información distinta en función de la universidad objeto de su interés.

3.4.1.- Selección del procedimiento

Los informes objeto de examen son los mismos que los empleados para conocer la naturaleza de la información divulgada en ellos así como la evolución de la política informativa de los OCEs. De este modo, se dispone de un total de 40 informes emitidos entre 1995 y 2000 y clasificados en períodos de dos años.

El reconocimiento de la homogeneidad o heterogeneidad de los informes de fiscalización se llevará a cabo mediante el empleo de técnicas que los permitan

clasificar a partir de un conjunto de mediciones realizadas sobre ellos. La herramienta más utilizada comúnmente para este propósito es el análisis cluster⁴⁸, enmarcado en el análisis multivariable o conjunto de métodos estadísticos que analizan simultáneamente más de dos variables en un muestreo de observaciones.

Estas técnicas no diferencian entre variables ya que todas tienen el mismo tratamiento y pertenecen al grupo de las denominadas técnicas de interdependencia. Así pues, resultará oportuno trabajar con variables tipificadas al objeto de garantizar que todas ellas tengan el mismo grado de importancia. Por otra parte, las variables a las que se hace referencia, son los subíndices de información calculados anteriormente, es decir, los subíndices COMISIÓN, INTOSAI-IGAE, "TRIBUNAL DE CUENTAS, PRESENTACIÓN, INTRODUCCIÓN, RESULTADOS, CONCLUSIONES y RECOMENDACIONES.

3.4.2.- Análisis de conglomerados

El análisis de conglomerados o análisis cluster es un método multivariante de clasificación de datos, cuyo objetivo es formar grupos de individuos homogéneos respecto a un conjunto de características que pueden ser cualitativas o cuantitativas. Mediante esta técnica se reorganizan los sujetos en grupos que muestran una alta homogeneidad interna (intra-conglomerados) y alta heterogeneidad externa (entre conglomerados).

El punto de partida del análisis cluster es la matriz de datos que puede ser:

- ▶▶ Matriz de individuos por variables ($n \times p$).
- ▶▶ Matriz de distancias entre individuos ($n \times n$).
- ▶▶ Matriz de similitudes entre individuos ($n \times n$).

A partir de esta matriz será preciso tomar decisiones acerca de tres aspectos:

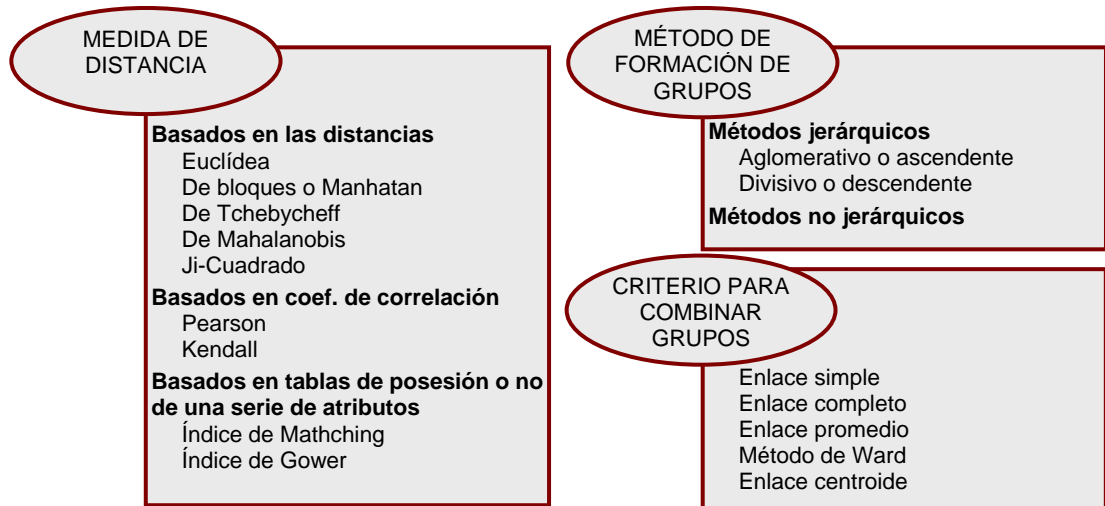
1. Medida de distancia. Fijación de una medida de semejanza o desemejanza entre individuos que sirva de criterio de agrupación.
2. Método de formación de grupos. Elección del algoritmo cluster a emplear.

⁴⁸ González López-Valcárcel (1991, pp. 155-172); Hair, Jr. *et al.* (1995, pp. 420-483) y Ferrán Aranaz (1999, pp. 395-419) proporcionan un tratamiento sencillo y completo de estas técnicas.

3. Criterio para combinar grupos. Elección del criterio a utilizar para unir o separar grupos, durante el procedimiento iterativo de la clasificación, siendo necesario definir una medida de distancia entre conglomerados.

En el gráfico 3.3 se resumen las diferentes alternativas que ofrece el análisis cluster para cada tipo de decisión.

Gráfico 3.3. Análisis cluster de individuos. Fases y elecciones del usuario



Fuente. Elaboración propia

Ante la disyuntiva de qué alternativa elegir para cada decisión entre las propuestas, no parece que exista una respuesta definitiva, quedando sujeta a la elección del investigador. En este trabajo se ha optado por la distancia euclídea como medida de distancia y el enlace promedio como criterio para combinar grupos.

Igualmente, el método empleado para formar grupos, en este caso de informes de fiscalización ha sido una combinación de los jerárquicos y no jerárquicos, siguiendo el procedimiento siguiente:

- ▶▶ Se aplicará el método jerárquico aglomerativo con la finalidad de buscar los conglomerados más distantes entre sí y los individuos más próximos.
- ▶▶ El método anterior sugiere un número de conglomerados que será, a priori, el elegido antes de iniciar los cálculos del método no jerárquico. De este modo se soluciona un problema importante que es la decisión sobre el número de clusters que demanda el procedimiento de k-medias como punto de partida en su aplicación.

- ▶▶ Se comparan los resultados obtenidos en los dos métodos. El análisis comparativo se centra en dos aspectos: el número de conglomerados y la composición de cada conglomerado.
- ▶▶ Si coinciden, se opta por esa solución.
- ▶▶ Si no coincide el número de conglomerados, se elige la solución aportada por el método de k-medias ya que el método jerárquico aglomerativo presenta la gran desventaja de que los individuos mal clasificados en una fase inicial no pueden ser reclasificados (Pérez Suárez y López Menéndez, 1997, p. 794).
- ▶▶ Si la composición de cada conglomerado es diferente, se confecciona una tabla de contingencia y se calcula el coeficiente Kappa para ver el grado de acuerdo entre las dos clasificaciones.

Por último, y antes de dar paso a los resultados es preciso señalar que si bien éste ha sido el proceso elegido para fijar los grupos, se han calculado varias soluciones alternativas para asegurar que el resultado obtenido sea el correcto ya que no existen procedimientos óptimos para establecer los conglomerados debido a la dificultad de tratar con la complejidad de distribuciones de variables y la imposibilidad de fijar una hipótesis nula viable.

3.4.3.- Resultados

Para un conjunto de seis OCE_s, siete según el período examinado, se dispone de ocho variables que definen el nivel de divulgación de cada uno de los informes emitidos. Estas variables son los subíndices COMISIÓN, INTOSAI-IGAE, TRIBUNAL DE CUENTAS, PRESENTACIÓN, INTRODUCCIÓN, RESULTADOS, CONCLUSIONES y RECOMENDACIONES.

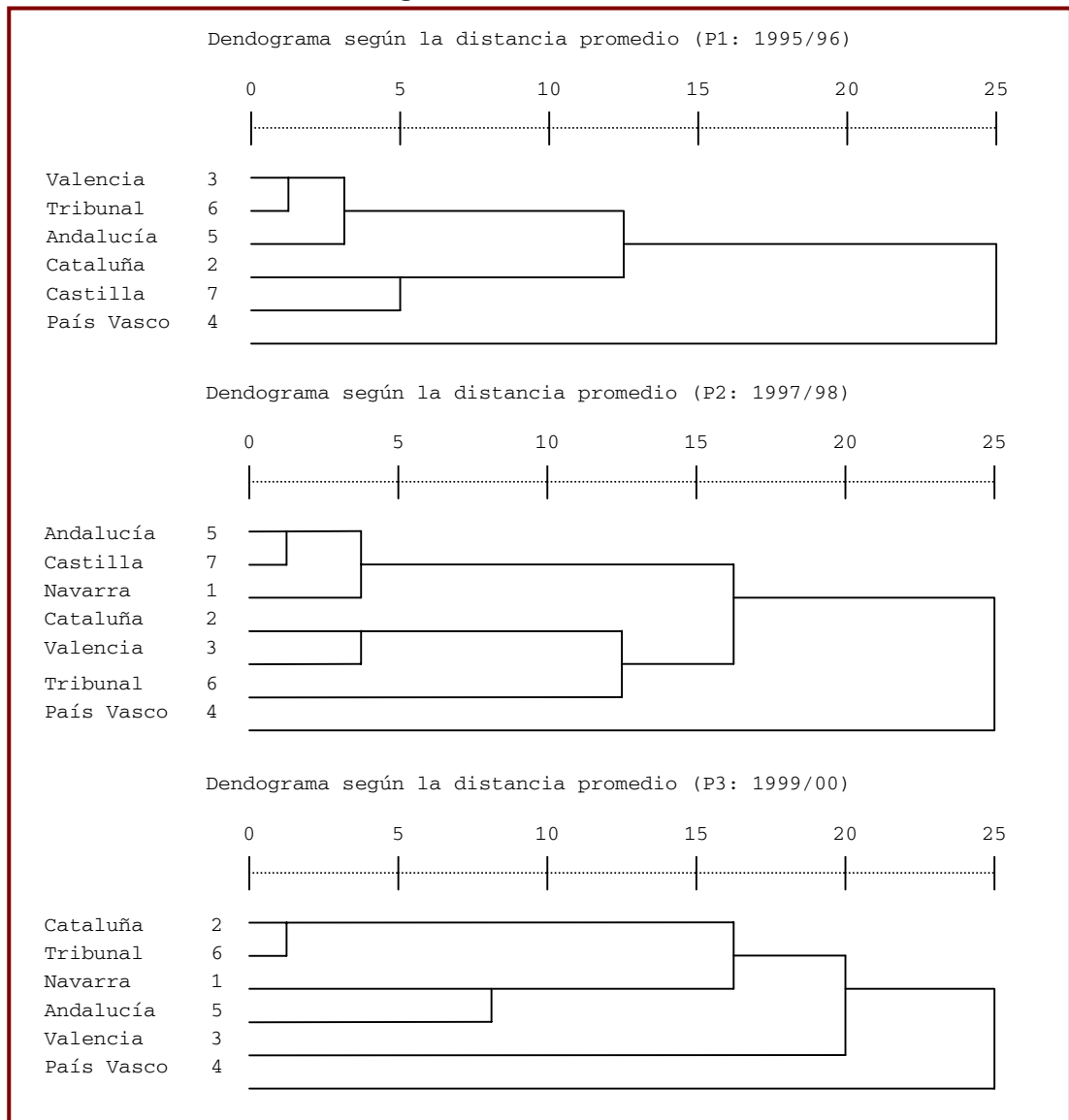
El análisis de conglomerados se realizará por separado para los subíndices que pertenecen al índice “normativa” y los que están incluidos en el índice “estructura” teniéndose en cuenta el período en el que fueron calculados cada uno de ellos. En consecuencia, los resultados obtenidos evaluarán el grado de homogeneidad de las actuaciones fiscalizadoras de los OCE_s sobre universidades por períodos, según su normativa y su estructura.

►► **Homogeneidad de los informes según su normativa**

A fin de conocer el grado de semejanza de los informes de fiscalización sobre universidades, el primer paso a seguir, tal y como se avanzaba en los planteamientos teóricos ha sido definir el número de grupos a los que pertenecerán los informes. Para ello, se ha aplicado el método jerárquico aglomerativo que proporcionará un dendograma a través del cual se conocerá qué informes forman la solución para el número de conglomerados definitivo.

El cuadro 3.19 incluye el dendograma obtenido para cada uno de los períodos objeto de estudio.

Cuadro 3.19. Dendogramas de la clasificación de la normativa



Como el objetivo no es llegar a un único grupo formado por todos los OCEs, sino conocer cuáles de esos órganos son más semejantes en una etapa inicial, una solución adecuada es aquella tal que las líneas correspondientes del dendograma tarden en cerrarse, es decir, que los conglomerados que se combinan presenten distancias pequeñas, inferiores o iguales a 5 en el gráfico.

En nuestro caso, podemos observar para el primer período que hasta la solución de tres conglomerados (tres líneas horizontales), los grupos que se van combinando presentan distancias pequeñas (inferiores o iguales a 5 en el gráfico) y, comprobando la distancia exacta en la etapa tres del historial de conglomeración (cuadro 3.20) inferiores o iguales a 1'246. En la solución de dos (cuando se cierran por primera vez dos de las tres líneas anteriores) los dos conglomerados que se juntan lo hacen a una distancia mayor (igual a 12 en el gráfico y, comprobando la distancia exacta en la etapa cuatro del historial, igual a 1'988).

Cuadro 3.20. Historiales de conglomeración para la normativa

P1: 1995/96						
Etapa	Conglomerado que se combina		Coeficientes	Etapa en la que el conglomerado aparece por primera vez		Próxima etapa
	Conglomerado 1	Conglomerado 2		Conglomerado 1	Conglomerado 2	
1	3	6	0'819	0	0	2
2	3	5	1'067	1	0	4
3	2	7	1'246	0	0	4
4	2	3	1'988	3	2	5
5	2	4	3'466	4	0	0
P2: 1997/98						
Etapa	Conglomerado que se combina		Coeficientes	Etapa en la que el conglomerado aparece por primera vez		Próxima etapa
	Conglomerado 1	Conglomerado 2		Conglomerado 1	Conglomerado 2	
1	5	7	1'320	0	0	3
2	2	3	1'523	0	0	4
3	1	5	1'550	0	1	5
4	2	6	2'062	2	0	5
5	1	2	2'325	3	4	6
6	1	4	2'946	5	0	0
P3: 1999/00						
Etapa	Conglomerado que se combina		Coeficientes	Etapa en la que el conglomerado aparece por primera vez		Próxima etapa
	Conglomerado 1	Conglomerado 2		Conglomerado 1	Conglomerado 2	
1	2	6	0'724	0	0	3
2	1	5	1'346	0	0	3
3	1	2	2'182	2	1	4
4	1	3	2'436	3	0	5
5	1	4	2'899	4	0	0

En consecuencia, una solución adecuada en el período 1 sería la de tres conglomerados.

El razonamiento seguido para seleccionar el número de conglomerados en los otros dos períodos es exactamente el mismo. Así, según la información

suministrada por los historiales de conglomeración para los períodos 2 y 3 el número de grupos propuesto es de cuatro en los dos casos.

Calculados los grupos según el método jerárquico aglomerativo, pasamos a aplicar el método de las k-medias, tomando como número de grupos los definidos por este método. Sin embargo, aunque a priori los datos obtenidos revelaban que el número de conglomerados adecuado era de cuatro en los períodos 2 y 3, se pudo comprobar que la solución aportada por el método de k-medias era distinta a la del método anterior. Por consiguiente, el número de conglomerados elegidos finalmente ha sido de cinco para los períodos 2 y 3, tal como muestran los resultados del cuadro 3.21.

Como ya se ha señalado, el cluster no jerárquico es un proceso iterativo en el que los individuos (órganos de control) se reagrupan en cada etapa, continuando el proceso hasta alcanzar un criterio de parada: por ejemplo, que en dos iteraciones sucesivas no varíe sustancialmente la configuración de los grupos.

En nuestro caso, se observa para los tres períodos, que la solución en la segunda iteración coincide con la de la primera. Ello significa que los grupos (tres en el primer período y cinco en los otros dos períodos) están claramente diferenciados.

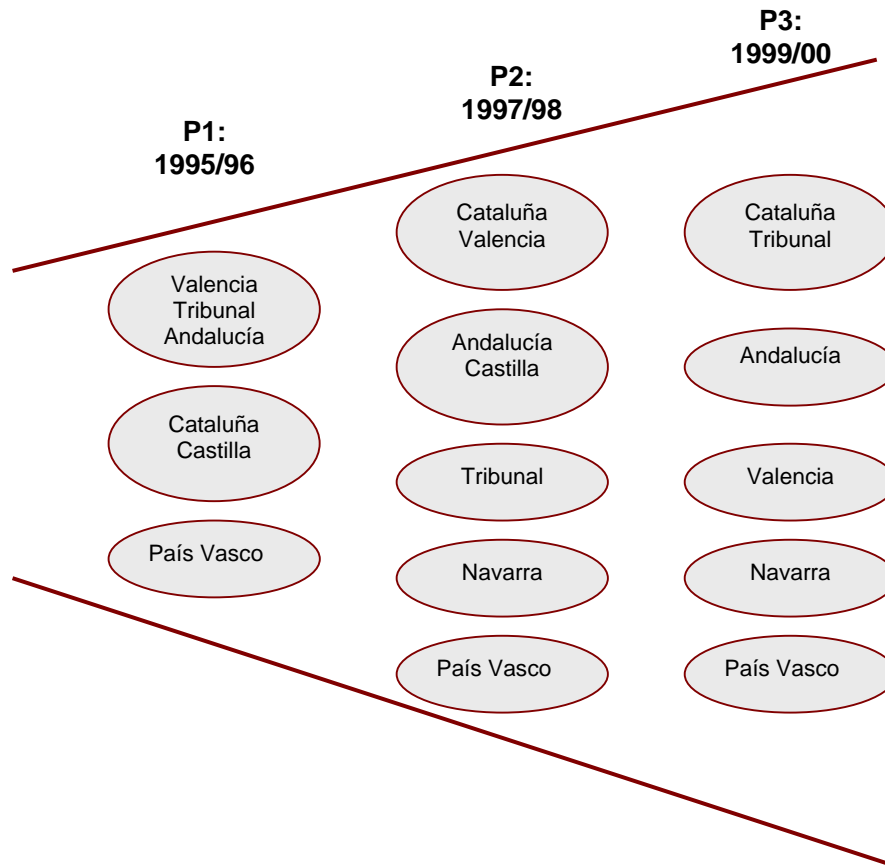
Cuadro 3.21. Método de las K-medias para la normativa

P1: 1995/96					
Historial de iteraciones					
Iteración	Cambio en los centros de los conglomerados				
	1	2	3		
1	0'623	0'662	0'000		
2	0'000	0'000	0'000		
Pertenencia a los conglomerados					
Número de caso	Órganos	Conglomerado		Distancia	
1	Navarra	1		0'623	
2	Cataluña	1		0'438	
3	Valencia	2		0'000	
4	País Vasco	3		0'662	
5	Andalucía	2		0'602	
6	Tribunal	2		0'602	
7	Castilla	1		0'623	
Distancias entre los centros de los conglomerados finales					
Conglomerado	1	2	3		
1		1'837	3'279		
2	1'837		0'543		
3	3'279	3'543			
P2: 1997/98					
Historial de iteraciones					
Iteración	Cambio en los centros de los conglomerados				
	1	2	3	4	5
1	0'000	0'000	0'761	0'000	0'660
2	0'000	0'000	0'000	0'000	0'000
Pertenencia a los conglomerados					
Número de caso	Órganos	Conglomerado		Distancia	
1	Navarra	1		0'000	
2	Cataluña	3		0'761	
3	Valencia	3		0'761	
4	País Vasco	4		0'000	
5	Andalucía	5		0'660	
6	Tribunal	2		0'000	
7	Castilla	5		0'660	
Distancias entre los centros de los conglomerados finales					
Conglomerado	1	2	3	4	5
1		2'876	3'104	2'293	1'403
2	2'876		1'978	4'055	1'739
3	3'104	1'978		3'166	1'821
4	2'293	4'055	3'166		2'388
5	1'403	1'739	1'821	2'388	
P3: 1999/00					
Historial de iteraciones					
Iteración	Cambio en los centros de los conglomerados				
	1	2	3	4	5
1	0'000	0'362	0'000	0'000	0'000
2	0'000	0'000	0'000	0'000	0'000
Pertenencia a los conglomerados					
Número de caso	Órganos	Conglomerado		Distancia	
1	Navarra	1		0'000	
2	Cataluña	2		0'362	
3	Valencia	3		0'000	
4	País Vasco	4		0'000	
5	Andalucía	5		0'000	
6	Tribunal	2		0'362	
Distancias entre los centros de los conglomerados finales					
Conglomerado	1	2	3	4	5
1		2'613	3'045	2'039	1'346
2	2'613		2'222	3'455	1'691
3	3'045	2'222		2'811	2'204
4	2'039	3'455	2'811		2'704
5	1'346	1'691	2'204	2'704	

Puede observarse que, con la solución obtenida, las distancias entre conglomerados (P1: 1'837; P2: 1'403; P3: 1'346) son relativamente grandes respecto a las distancias dentro de los conglomerados (P1: 0'662; P2: 0'761; P3: 0'362). Este resultado indica que la solución es buena, en el sentido de que, por un lado, los órganos en diferentes conglomerados presentan un comportamiento distinto respecto a las variables observadas, y por otro, dentro de los

conglomerados, presentan un comportamiento homogéneo. Resumiendo, la solución obtenida puede verse en el cuadro 3.21 y en el gráfico 3.4.

Gráfico 3.4. Pertenencia a los conglomerados según la normativa



Del gráfico 3.4 se deduce que con el transcurso del tiempo, las diferencias entre los OCE_s se agudizan ya que si en el período 1 únicamente había un órgano de control que formaba un conglomerado, en el período 2, son tres los órganos que forman conglomerados individuales, pasando a cuatro en el período 3. Ello se traduce en que las diferencias en el empleo de la normativa se han intensificado, poniendo de manifiesto la heterogeneidad de los OCE_s en el empleo de las normas para la elaboración de los informes de fiscalización sobre universidades.

Asimismo, el análisis de conglomerados de k-medias no sólo proporciona información acerca de la composición de cada grupo, sino también de las características comunes a cada cluster. Los centroides o vectores de medias de los conglomerados resultan de gran utilidad en la interpretación, ya que son las medias en las variables o dimensiones de referencia. En el cuadro 3.22 se representan en forma de tabla los centroides para cada período.

Cuadro 3.22. Centros de los conglomerados. Solución normativa

P1: 1995/96					
Variables	1		2		3
COMISIÓN1	0'94167		-0'88289		0'76532
TRIBUNAL1	0'34052		0'36566		-1'77800
INTOSAI-IGAE1	-0'52013		-0'31213		1'97663
P2: 1997/98					
Variables	1	2	3	4	5
COMISIÓN2	0'92944	-1'48927	-0'44499	1'53188	-0'04104
TRIBUNAL2	-1'12857	0'42786	1'23222	-1'12857	-0'31758
INTOSAI-IGAE2	-0'91124	-0'91124	0'56362	1'30105	-0'30291
P3: 1999/00					
Variables	1	2	3	4	5
COMISIÓN3	1'07881	-1'14952	-0'23149	0'91503	0'53668
TRIBUNAL3	-0'88257	0'48170	1'06822	-1'49866	0'34961
INTOSAI-IGAE3	-0'64550	-0'64550	1'29099	1'29099	-0'64550

Teniendo en cuenta que los valores de las tres variables están tipificados, se puede considerar que un valor mayor que 1 (en valor absoluto) corresponde a un valor extremo en la variable correspondiente.

Hecha esta consideración, se observa que para el período 1995/96, el conglomerado uno formado la Sindicatura de Cuentas de Cataluña y la de Castilla-La Mancha presentan el valor más alto para la variable COMISIÓN1, el más bajo para la variable INTOSAI-IGAE1 y un valor elevado para TRIBUNAL1. El conglomerado dos integrado por la Sindicatura de Cuentas de Valencia, la Cámara de Cuentas de Andalucía y el Tribunal de Cuentas tienen la media más alta para TRIBUNAL1, la más baja para COMISIÓN1 y relativamente baja para INTOSAI-IGAE1. Finalmente, el conglomerado 3 que incluye únicamente al Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, se define por una elevada media en COMISIÓN1 y valores extremos positivos para INTOSAI1 y negativos para TRIBUNAL1.

Para el período 2, el conglomerado 3, la Sindicatura de Cuentas de Cataluña y la de Valencia, se caracteriza por la obtención del valor más alto para la variable TRIBUNAL2, elevado para INTOSAI-IGAE2 y relativamente bajo para COMISIÓN2. El conglomerado 5, formado por la Cámara de Cuentas de Andalucía y la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha, presenta valores relativamente bajos en las tres variables. El resto de conglomerados recogen un único órgano, el Tribunal de Cuentas, la Cámara de Cuentas de Navarra y el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas en los conglomerados, dos, uno y cuatro, respectivamente.

Finalmente, en el período 1999/00, de los cinco conglomerados, sólo el dos es compartido por dos órganos, la Sindicatura de Cuentas de Cataluña y el Tribunal de Cuentas. Estos dos entes presentan los valores más bajos en las variables COMISIÓN3 e INTOSAI-IGAE3 y una media elevada en TRIBUNAL3. Los cuatro órganos

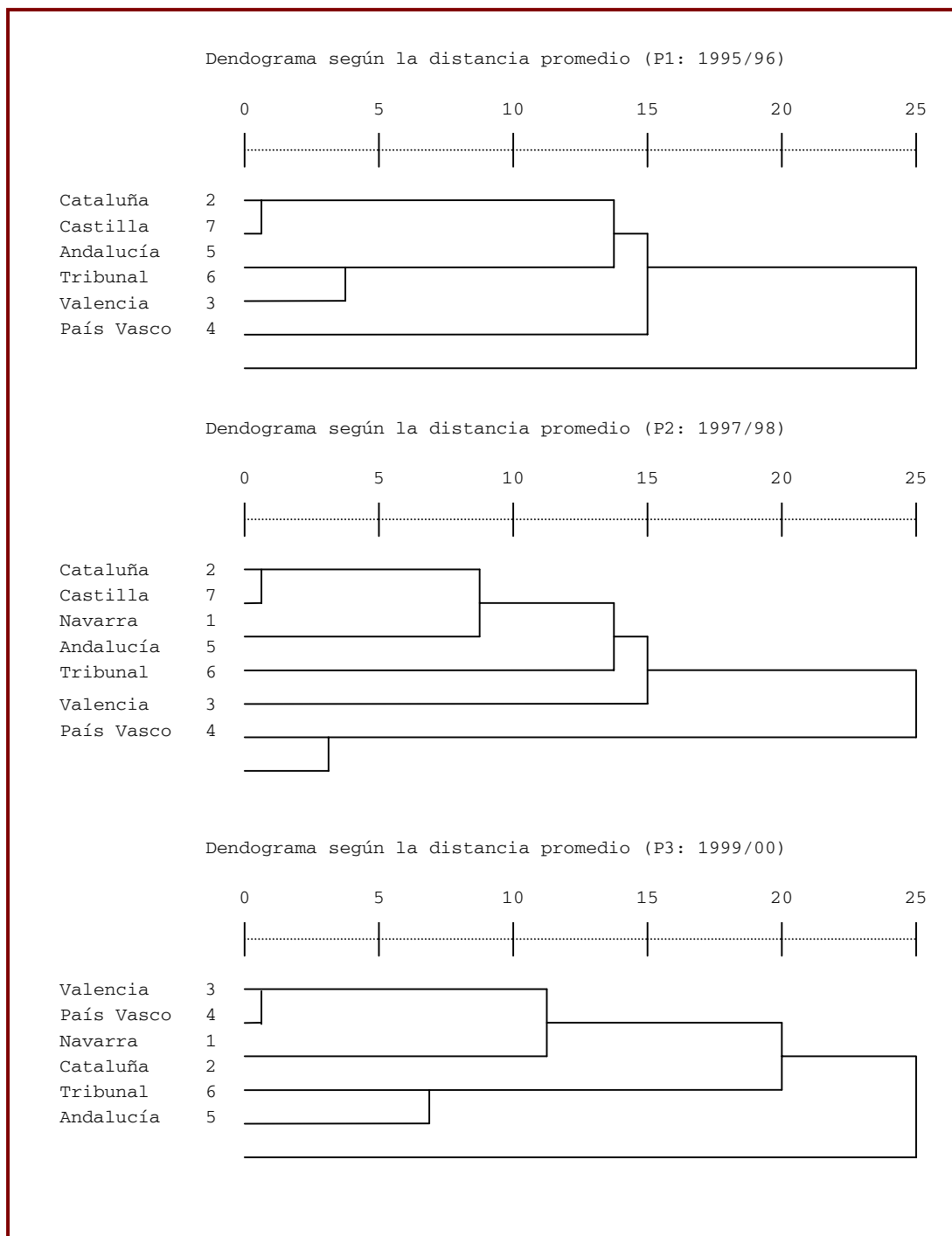
restantes forman por sí mismos un único conglomerado, cuyas características se recogen en el cuadro 3.22.

▶▶ Homogeneidad de los informes según su estructura

Tras conocer la afinidad de los OCE_S atendiendo a la normativa utilizada en la elaboración de sus informes, el estudio se centra ahora en su clasificación en virtud del tipo de información que incluyen las distintas partes que forman la estructura de los informes de fiscalización.

Siguiendo idéntico razonamiento al expuesto en el apartado anterior se ha elegido en primer lugar el número de conglomerados a partir del método jerárquico aglomerativo. En el cuadro 3.23 se presentan los dendogramas que representan gráficamente los resultados de la clasificación jerárquica, la formación de los grupos y las distancias cuando se forman.

Cuadro 3.23. Dendogramas de la clasificación de la estructura



Los historiales de conglomeración que se recogen en el cuadro 3.24, revelan que el número de grupos óptimo es de cuatro para el período 1. No obstante, para los dos últimos períodos, los resultados no son concluyentes ya que el óptimo está entre cuatro y cinco grupos en ambos casos.

Cuadro 3.24. Historiales de conglomeración para la estructura

P1: 1995/96						
Etapa	Conglomerado que se combina		Coeficientes	Etapa en la que el conglomerado aparece por primera vez		Próxima etapa
	Conglomerado 1	Conglomerado 2		Conglomerado 1	Conglomerado 2	
1	2	7	1'732	0	0	3
2	5	6	1'975	0	0	3
3	2	5	2'891	1	2	4
4	2	3	2'964	3	0	5
5	2	4	3'810	4	0	0
P2: 1997/98						
Etapa	Conglomerado que se combina		Coeficientes	Etapa en la que el conglomerado aparece por primera vez		Próxima etapa
	Conglomerado 1	Conglomerado 2		Conglomerado 1	Conglomerado 2	
1	2	7	1'041	0	0	3
2	3	4	1'367	0	0	6
3	1	2	1'888	0	1	4
4	1	5	2'417	3	0	5
5	1	6	2'630	4	0	6
6	1	3	3'887	5	2	0
P3: 1999/00						
Etapa	Conglomerado que se combina		Coeficientes	Etapa en la que el conglomerado aparece por primera vez		Próxima etapa
	Conglomerado 1	Conglomerado 2		Conglomerado 1	Conglomerado 2	
1	3	4	1'008	0	0	3
2	2	6	1'630	0	0	4
3	1	3	2'127	0	1	4
4	1	2	3'197	3	2	5
5	1	5	3'741	4	0	0

Así pues, se aplicará el método de k-medias tomando como número de grupos las dos posibilidades. Los resultados indican que el número de conglomerados óptimo es de cinco para los períodos 1997/98 y 1999/00 ya que las distancias entre conglomerados y dentro de los conglomerados son más pronunciadas si el número de grupos seleccionado es de cinco que si el elegido es de cuatro.

El cuadro 3.25 para el método de k-medias muestra, al igual que en el análisis de la clasificación de los OCE_s según la normativa, que en la segunda iteración, la solución no varía significativamente, indicando que los grupos están perfectamente definidos.

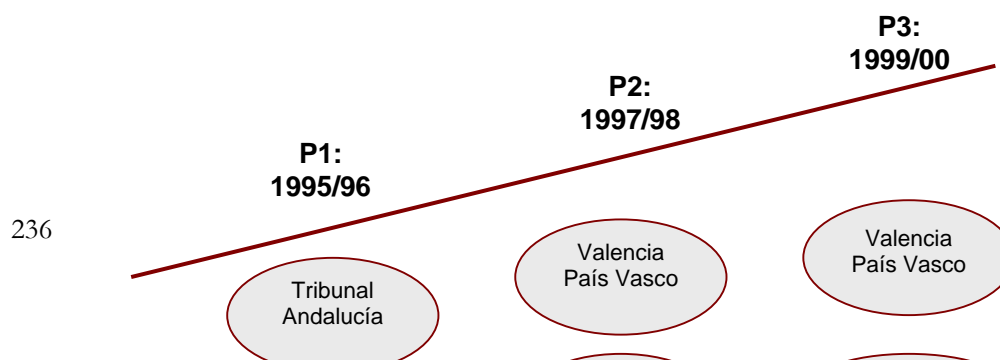
Cuadro 3.25. Método de las K-medias para la estructura

P1: 1995/96	
Historial de iteraciones	Cambio en los centros de los conglomerados

Iteración		Cambio en los centros de los conglomerados			
Iteración		0'866	0'000	0'000	0'987
2		0'000	0'000	0'000	0'000
Pertenencia a los conglomerados					
Número de caso	Órganos		Conglomerado		Distancia
1	Navarra		1		0'866
2	Cataluña		2		0'000
3	Valencia		3		0'000
4	País Vasco		4		0'987
5	Andalucía		4		0'987
6	Tribunal		1		0'866
7	Castilla		1		0'866
Distancias entre los centros de los conglomerados finales					
	Conglomerado	1	2	3	4
1			2'872	4'046	2'604
2		2'872		3'766	2'789
3		4'046	3'766		3'406
4		2'604	2'789	3'406	
P2: 1997/98					
Historial de iteraciones					
Iteración		Cambio en los centros de los conglomerados			
		1	2	3	4
1		0'000	0'520	0'684	0'000
2		0'000	0'000	0'000	0'000
Pertenencia a los conglomerados					
Número de caso	Órganos		Conglomerado		Distancia
1	Navarra		1		0'000
2	Cataluña		2		0'520
3	Valencia		3		0'684
4	País Vasco		3		0'684
5	Andalucía		5		0'000
6	Tribunal		4		0'000
7	Castilla		2		0,520
Distancias entre los centros de los conglomerados finales					
	Conglomerado	1	2	3	4
1			1'815	3'704	2'950
2		1'815		3'711	2'116
3		3'704	3'711		4'512
4		2'950	2'116	4'512	
5		3'291	1'911	3'443	3'213
P3: 1999/00					
Historial de iteraciones					
Iteración		Cambio en los centros de los conglomerados			
		1	2	3	4
1		0'000	0'000	0'504	0'000
2		0'000	0'000	0'000	0'000
Pertenencia a los conglomerados					
Número de caso	Órganos		Conglomerado		Distancia
1	Navarra		1		0'000
2	Cataluña		2		0'000
3	Valencia		3		0'504
4	País Vasco		3		0'504
5	Andalucía		5		0'000
6	Tribunal		4		0'000
Distancias entre los centros de los conglomerados finales					
	Conglomerado	1	2	3	4
1			2'672	2'071	2'319
2		2'672		4'067	1'630
3		2'071	4'067		2'981
4		2'319	1'630	2'981	
5		2'891	2'947	4'589	3'631

La comprobación de las distancias entre conglomerados (P1: 2'604; P2: 1'911; P3: 1'630) y dentro de cada conglomerado (P1:0'987 ; P2: 0'684; P3: 0'504) ratifica que la solución obtenida es la óptima. Así pues, se puede concluir que los OCEs se agrupan tal como manifiesta el gráfico 3.5.

Gráfico 3.5. Pertenencia a los conglomerados según la estructura



Como se puede observar, la Sindicatura de Cuentas de Cataluña y la de Castilla-La Mancha pertenecen al mismo conglomerado en los dos primeros períodos. En el tercer período, Cataluña forma un único conglomerado, sin Castilla-La Mancha, pues este órgano no fue incluido en el estudio al no haber emitido informe alguno en el período 3. Por su parte, la Sindicatura de Cuentas de Valencia y el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas que formaban conglomerados individuales en el primer período, constituyen en los dos últimos un conglomerado.

Así pues, se puede concluir que atendiendo al tipo de información que recogen las diferentes partes que forman la estructura de los informes de fiscalización sobre universidades, las diferencias entre los órganos se han acentuado y tan sólo la Sindicatura de Cuentas de Valencia y el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas presentan unos informes homogéneos en cuanto a su estructura.

A excepción de los mencionados, para los demás OCEs, las variables que definen la estructura de sus informes toman unos valores tales que impiden que los conglomerados recojan más de un órgano de control, tal como se muestra en el cuadro 3.26 para cada período.

Cuadro 3.26. Centros de los conglomerados. Solución estructura

P1: 1995/96					
Variables	1	2	3	4	
PRESENTACIÓN1	0'99843	-1'49818	-0'16623	-0'16623	
INTRODUCCIÓN1	0'94620	-0'38961	-1'39147	-0'05566	
RESULTADOS1	0'14182	-0'00414	1'59989	-0'93970	
CONCLUSIONES1	-0'59761	-0'59761	1'79284	0'00000	
RECOMENDACIONES1	0'70860	1'16631	-0'59956	-0'99198	
P2: 1997/98					
Variables	1	2	3	4	5
PRESENTACIÓN2	-0'72358	0'64910	-1'06508	0'17369	1'38184
INTRODUCCIÓN2	1'57794	0'60574	-0'90178	-0'17229	-0'81357
RESULTADOS2	-0'74200	-0'43782	1'43649	-0'83282	-0'42251
CONCLUSIONES2	-0'11289	-0'69818	1'35044	-0'99092	-0'20069
RECOMENDACIONES2	0'01196	-0'15575	0'76685	-2'00107	0'76685
P3: 1999/00					
Variables	1	2	3	4	5
PRESENTACIÓN3	-0'21724	0'27235	-0'70041	-0'52867	1'87438
INTRODUCCIÓN3	0'26726	0'80178	-1'06904	-0'26726	1'33631
RESULTADOS3	-0'05976	-1'39317	1'15319	-0'45994	-0'39351
CONCLUSIONES3	0'27524	-0'55048	1'10096	-0'55048	-1'37620
RECOMENDACIONES3	0'79259	-1'24550	0'45291	-1'24550	0'79259

La estructura de los informes de fiscalización para cada uno de los conglomerados definidos en los tres períodos viene determinada por cinco variables, PRESENTACIÓN, INTRODUCCIÓN, RESULTADOS, CONCLUSIONES y RECOMENDACIONES, cada una de las cuales delimita una parte del informe.

En el primero de los períodos examinados, 1995/96, el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas y la Cámara de Cuentas de Andalucía forman un conglomerado que presenta los niveles de divulgación más bajos en el apartado del informe dedicado a las recomendaciones y a los resultados de fiscalización y, relativamente bajos en las demás partes del informe. El conglomerado 1 formado por la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha y la Sindicatura de Cuentas de Cataluña se caracterizan por suministrar más información que los demás órganos en el apartado introductorio del informe e incluir un mayor número de elementos vinculados al formato del informe.

Por su parte los conglomerados 2 y 3 que engloban, respectivamente, a la Sindicatura de Cuentas de Valencia y al Tribunal Vasco de Cuentas Públicas muestran, el primero, elevadas medias en la variable RECOMENDACIONES1 y muy bajas en PRESENTACIÓN1 y CONCLUSIONES1; y el segundo, valores máximos en RESULTADOS1 y CONCLUSIONES1 y mínimos en las variables INTRODUCCIÓN1.

En el período 1997/98, se incluye en el estudio la Cámara de Comptos de Navarra que forma el conglomerado 1 que se mantendrá en el período siguiente. Este órgano presenta el valor más alto en la variable INTRODUCCIÓN2, y valores bajos en el resto. La Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha y la de Cataluña siguen perteneciendo al mismo conglomerado, el número 2, y si bien no

se distinguen por valores elevados en ninguna variable, tal como ocurría en el período anterior, tampoco se aprecian valores bajos en las demás variables.

En este mismo período, dos órganos que en el anterior, formaban conglomerados independientes, se unen en uno solo, el conglomerado 3, que se mantendrá en el período siguiente. Nos referimos a la Sindicatura de Cuentas de Valencia y al Tribunal Vasco de Cuentas Públicas. Los informes de estos dos órganos presentan los valores más altos en RESULTADOS2, CONCLUSIONES2 y RECOMENDACIONES2, precisamente los más bajos del conglomerado 4 que incluye al Tribunal de Cuentas. La Cámara de Cuentas de Andalucía forma el conglomerado 5 caracterizado por presentar las medias más altas en las variables PRESENTACIÓN2 y RECOMENDACIONES2.

En relación al último período apenas se aprecian cambios ni en los conglomerados ni en las variables que los definen ya que son los mismos a excepción del conglomerado 5 formado por la Cámara de Cuentas de Andalucía que no recoge como en el período anterior a la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha. Como se ha señalado anteriormente, este órgano no ha sido incluido en el estudio del período 3 por no haber emitido informe alguno.

Finalmente, se puede concluir que el tipo de información que recogen los informes de fiscalización sobre universidades, ya sea en función de la normativa o de la estructura, es distinto según el OCE que lo emita. Por lo tanto, se puede concluir que no existe homogeneidad en el tratamiento y presentación de los resultados de su actividad fiscalizadora y que los usuarios dispondrán de información diferente, en función de cual sea el órgano de control encargado de auditar las instituciones que conforman el sistema universitario español.





CONCLUSIONES

En primer lugar, y antes de exponer las conclusiones relativas al estudio empírico, hacemos unas consideraciones previas presentadas en parte a modo de resumen y en parte a modo de conclusiones en relación con el estudio teórico.

- ▶▶ La Universidad actual se haya inmersa en un entorno caracterizado por los cambios demográficos, los procesos de internacionalización y de globalización de la economía, la incidencia de la información y la revolución tecnológica en el campo de las comunicaciones. La acción de todos estos factores influye en la demanda y provisión de los servicios de educación superior, tanto en la organización, estructura y forma de gobierno de estas instituciones, como en su financiación e incluso en su régimen jurídico y económico-financiero.

- ▶▶ La Constitución Española sentó las bases para que las universidades consiguieran convertirse en entes dotados de personalidad jurídica propia y para que alcanzasen la autonomía como distintivo exclusivo la cual les otorga el derecho a prestar el servicio público de la educación superior en sus tres facetas, la docencia, el estudio y la investigación. Este servicio es garantizado mediante la intervención de los poderes públicos, que deberá ajustarse a las

competencias determinadas actualmente por la LOU tanto para el Estado como para las CC.AA, a fin de salvaguardar la autonomía universitaria.

- ▶▶ El régimen jurídico de las universidades españolas se sustenta en la LOU, las normas que dicten el Estado y las CC.AA. en el ejercicio de sus respectivas competencias, los Estatutos propios de cada Universidad y sus normas de régimen interno o normas universitarias no estatutarias. Tras dieciocho años de vigencia de la LRU, el gobierno español ha llevado a cabo una reforma de la citada Ley que, en aras a garantizar la calidad del sistema universitario introducirá importantes cambios en la organización y en su régimen electoral; en la selección del profesorado, en la creación de nuevas figuras docentes y en su movilidad; en la investigación mediante su fomento y coordinación; en el acceso de los estudiantes; y, en las competencias de las CC.AA. y de las propias universidades, entre otros aspectos ajenos a nuestra consideración en este trabajo.

- ▶▶ El modelo organizativo y de gestión de las universidades se identifica con un modelo colegiado, en el que la organización académica constituye la base para la creación de relaciones de poder y para el ejercicio de las funciones de gobierno y en el que los diferentes escalones organizativos poseen un alto grado de autonomía. En este contexto, la planificación estratégica se configura como una técnica que, aunque relativamente reciente en el marco del sector público, tiene una aplicación evidente en estas instituciones para planificar su evolución futura. No obstante, su puesta en marcha no está exenta de problemas y está condicionada a la planificación en otras instituciones, a la disponibilidad de recursos suficientes y a la consecución de vías alternativas de financiación.

- ▶▶ La presentación de los cambios producidos en las universidades por medio de indicadores cuantitativos pone de relieve la dimensión y evolución del sistema universitario español en los siguientes términos: 1) el número de universidades españolas se ha duplicado pasando de 34 a 66, entre públicas y privadas, en los últimos quince años; 2) el crecimiento espectacular de la demanda universitaria ha sido una constante que a su vez comienza a cambiar y, previsiblemente el millón y medio de alumnos matriculados en el año 2000,

disminuirá en 600.000 en un horizonte temporal de diez años; 3) el número de titulados universitarios se sitúa por encima de los tres millones; 4) el total de recursos humanos es de 110.124, distribuidos entre PDI (68%) y PAS (32%); 5) el gasto en enseñanza superior ha mejorado notablemente, ya que si en 1985 suponía el 0'6% del PIB, en 1997 representaba el 1'3%, valor cercano al promedio de la OCDE (1'5%); 6) la cifra de titulaciones ofertadas se sitúa en 133, tras la reforma de los planes de estudios; y 7) el número de investigadores ha experimentado un importante crecimiento al pasar de 18.904 en el año 1990 a 33.840 en el año 1999.

- ▶▶ El conjunto de instrumentos de financiación de la educación superior es muy extenso y variado, si bien en nuestro país se reduce a las becas y a las tasas académicas como únicos mecanismos de financiación a los estudiantes. Igualmente, las aportaciones públicas constituyen el origen de los fondos utilizados para financiar las universidades públicas, teniendo un carácter secundario, los recursos procedentes de la explotación de su patrimonio o los derivados de cualquier otra actividad económica que desarrollen.
- ▶▶ El modelo de financiación de la educación superior en España debe establecer varias líneas de actuación que se concretan en la creación de un programa de ayudas caracterizado por el aumento de la cobertura de los fondos públicos destinados a las ayudas a los estudiantes, la modificación de su sistema de asignación actual y la creación de un sistema de subvenciones y avales públicos de préstamos, que haga partícipes a los estudiantes en la financiación de sus gastos universitarios. Asimismo, en el ámbito institucional las perspectivas de futuro en la financiación se orientan hacia la mejora de los mecanismos de control interno y externo de las universidades, el desarrollo de programas específicos de financiación de la formación de investigadores y profesorado y, el establecimiento de un modelo mixto de financiación, público y privado, que pasa por un incremento de ingresos por la venta de los diferentes servicios universitarios.
- ▶▶ La actividad económico-financiera de las universidades públicas está regulada por la LOU y la legislación financiera y presupuestaria aplicable al sector público. En este sentido, la nueva Ley, aunque resuelve algunas situaciones no

previstas en la LRU como la relativa al procedimiento a seguir cuando los bienes sean innecesarios para la prestación del servicio universitario, mantiene el vacío normativo en dos aspectos, uno relativo al patrimonio y otro a la contratación. Respecto al primero, la LOU continúa dejando en manos de las leyes de patrimonio de las respectivas CC.AA., la regulación de los bienes y la enajenación de los inmuebles. En relación al segundo, no resuelve los problemas planteados en los contratos de investigación, perdiéndose así una oportunidad para establecer un marco común a partir del cual los Estatutos definan todas las cuestiones suscitadas por el ya invalidado art. 11 de la LRU y vigente art. 83 de la LOU.

- ▶▶ Los cambios producidos en el entorno jurídico, económico y social no son exclusivos de las universidades españolas y afectan a todos los sistemas de enseñanza superior europeos. En este contexto, las instituciones universitarias están configurando un Espacio Europeo de la Enseñanza Superior para promover la convergencia entre los sistemas nacionales de educación superior, mediante la evaluación de programas académicos coincidentes que aseguren una calidad docente o la adaptación de un sistema de transferencia de créditos que permita un reconocimiento académico inmediato de títulos y una movilidad entre países.

La adaptación de las universidades al nuevo entorno implica además, la adecuación de la información contable suministrada por estas instituciones. Ello supone, su orientación hacia los usuarios y sus necesidades, además de la definición de los objetivos en coherencia con dichas necesidades.

- ▶▶ Los usuarios de la información contable de las universidades son los *contribuyentes, votantes y público en general* en su doble vertiente como clientes del servicio y como contribuyentes en la financiación de la educación superior que tienen asegurada su representación en la institución por medio del Consejo Social; la *comunidad financiera* (acreedores, intermediarios financieros, prestamistas, inversores en deuda pública, analistas económicos y financieros y agencias de rating); *empleados* (personal docente e investigador y de

administración y servicios) agrupados en torno a asociaciones sindicales y profesionales; OCEs (autonómicos y central); *órganos de representación política, a nivel nacional y autonómico* (órganos constitucionales del Estado, su organización territorial y los partidos políticos) y de *representación de la comunidad universitaria* (Claustro Universitario); *órganos nacionales, comunitarios e internacionales de gestión* (el Consejo de Universidades o la administración) que realizan un seguimiento de la actividad universitaria; *grupos de interés* (entidades privadas o públicas que van a contratar a los graduados o a aplicar la investigación generada en la institución), *medios de comunicación, cualquier interesado en la actividad universitaria*.

- ▶▶ La información financiera es utilizada con propósitos muy diversos y, aunque las diferencias entre los diversos grupos no son muy relevantes, no se puede obviar que la Universidad como entidad contable ha de atender unas necesidades específicas lo cual confiere un carácter especial a sus operaciones económicas, al régimen económico-financiero y a la aplicación de sus recursos financieros a determinadas modalidades de inversión. Los objetivos de dicha información son la rendición de cuentas y facilitar la toma de decisiones, al igual que en el resto de organismos públicos.

- ▶▶ Las universidades en general parecen mostrar cierta preocupación por la regulación de todo el proceso presupuestario, dedicando a ello un esfuerzo prioritario que sin dejar de ser loable, no puede nunca producirse a costa de obviar la información financiera, bien porque, implícitamente asuma su elaboración, bien porque le concedan a ésta menor importancia. De hecho, en repetidas ocasiones, se ha puesto de relieve la no aplicación del PGCP y la inexistencia de uniformidad en sus sistemas contables. En este contexto, la información financiera de las instituciones universitarias no puede satisfacer las necesidades de los usuarios. Ante esta situación, se plantea como posible solución el empleo de indicadores como parte de esa información financiera, la elaboración de una adaptación sectorial del PGCP, y la Contabilidad analítica como herramienta para conocer el coste de las actividades universitarias, apoyadas estas dos últimas opciones por la nueva Ley de Universidades.

En otro orden, parece claro que la información financiera de las universidades resulta más útil para los usuarios si ésta ha sido verificada por los OCE_s ya que su cometido es garantizar la fiabilidad de la misma.

- ▶▶ Estos órganos que gozan de la condición de usuarios de la información financiera de las universidades la utilizan como base para la elaboración de sus informes y aunque no la usan para tomar decisiones de financiación o de inversión, juegan un papel muy importante en la transmisión de información a aquéllos que sí toman este tipo de decisiones y por otra parte, garantizan que la información sobre las instituciones de educación superior se haga pública. Son intermediarios de la información además de proteger los intereses de los ciudadanos que no disponen de tiempo ni de experiencia para la interpretación de los estados contables, proporcionándoles información que les puede ayudar a tomar decisiones.
- ▶▶ Con el traspaso de competencias en materia de educación superior a las CC.AA., las universidades han pasado a formar parte del sector público autonómico, lo que significa que estas instituciones rendirán cuentas de su actividad a los OCE_s autonómicos. No obstante, aquellas CC.AA. sin órgano de control externo, deberán rendir todas las cuentas directamente al Tribunal de Cuentas, junto con la UNED que es la única institución universitaria que ha quedado bajo la tutela del Estado. Aunque todas ellas rinden cuentas de su actividad, el retraso en dicha rendición es una característica habitual sin que hasta el momento, se haya aplicado sanción alguna por este incumplimiento.
- ▶▶ La fiscalización de las universidades no es anual a pesar de que su financiación se sustenta básicamente en las transferencias públicas, en especial, la subvención nominativa, y de que todos los OCE_s incluyen en sus normas reguladoras el examen anual de las subvenciones concedidas por la CC.AA. respectivas.
- ▶▶ Si bien la periodicidad en la fiscalización de estas instituciones es bastante heterogénea, las fiscalizaciones de los OCE_s inciden por un lado, en el cumplimiento de la legalidad en lo relativo al proceso presupuestario, a la rendición de cuentas y a la contratación y por otro, en la certificación de que las

cuentas anuales se adecuan a los principios y normas contables que les son de aplicación. En definitiva las auditorías de regularidad se vienen desarrollando en las universidades, con mayor o menor intensidad, desde hace bastantes años, si bien las actuaciones fiscalizadoras revelan la ausencia de auditorías operativas en las universidades y las dificultades para llevarlas a cabo.

- ▶▶ Los resultados de la actividad fiscalizadora de los OCE_s se presentan bajo la forma de informes de fiscalización los cuales son ordinarios, siendo excepcionales las situaciones en que es solicitada una fiscalización fuera del programa anual de trabajo de estos órganos.
- ▶▶ Los informes de fiscalización sobre universidades se difunden al usuario a través de los Boletines Oficiales y de los medios de comunicación. En los últimos años, ha emergido un nuevo canal de difusión. Se trata de internet en cuyas páginas web se pueden encontrar los informes emitidos por OCE_s. La publicidad de los informes de fiscalización a través de internet se perfila como el instrumento de comunicación del futuro ya que el usuario puede acceder rápidamente a esta información y disponer de una copia del informe, poniendo de relieve que los OCE_s están realizando un esfuerzo muy importante para favorecer que los usuarios tengan un mayor conocimiento y uso de los informes de fiscalización.

En relación con el estudio empírico, se exponen a continuación los comentarios y conclusiones que se derivan de la aplicación empírica de la metodología propuesta para estimar la utilidad de los informes emanados de los OCE_s en la satisfacción de las necesidades de los usuarios.

- ▶▶ Para medir el nivel relativo de la información divulgada por los OCE_s a través de los informes de fiscalización sobre universidades, se ha construido un índice de información, el cual está formado por un total de 37 variables informativas cada una de las cuales ha sido definida a partir de las principales normas de auditoría del sector público, en general, y la relativa a los informes, en particular. Asimismo, a todas las variables se les ha concedido la misma importancia pues

el objeto de este trabajo es elaborar un índice para todos los usuarios posibles de los informes de fiscalización sobre universidades y no para un colectivo concreto.

▶▶ *El análisis descriptivo de la información proporcionada por los OCEs en los informes nos ha permitido extraer las siguientes conclusiones:*

- ▶▶ El 75% de los informes presenta un índice de información comprendido en el intervalo (0'4-0'6] siendo tan solamente 10, los informes calificados con una puntuación superior a 0'6. Los resultados indican que el nivel de divulgación de los informes de fiscalización sobre las universidades se halla en torno al valor medio, 0'51. Esta media marca una tendencia central generalizable del comportamiento de todos los informes examinados ya que la dispersión, medida a través de la desviación típica es 0'086. En definitiva, el nivel relativo de la información divulgada por los OCEs a través de sus informes es muy similar en todos ellos y próximo al valor medio.
- ▶▶ El Tribunal Vasco de Cuentas Públicas es el órgano que presenta un índice medio más alto (0'60), seguido de la Cámara de Cuentas de Navarra (0'58), de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña (0'56), la Cámara de Cuentas de Andalucía (0'55) y la Sindicatura de Cuentas de Valencia (0'53). El valor más bajo del índice le corresponde a los informes de fiscalización emitidos por el Consejo de Cuentas de Galicia (0'34).
- ▶▶ El estudio individualizado de cada una de las partidas del índice ha permitido conocer el tipo de información divulgada por los OCEs. Así, el 100% de los informes han divulgado las personas, entidades u órganos auditados, las cuentas o hechos auditados, la opinión y/o conclusión y el período al que las cuentas se refieren. Asimismo, los objetivos de fiscalización, las recomendaciones para la mejora de los procedimientos de control interno y el tratamiento de la información por áreas han alcanzado un nivel de divulgación, respectivamente, de 0'87, 0'80 y 0'92.
- ▶▶ Ninguno de los informes se ha manifestado acerca de la naturaleza de las informaciones omitidas del informe por su confidencialidad y las disposiciones generales en que se apoya la no inclusión, tomando esta partida el valor cero. Los datos menos divulgados han sido los relativos a los

destinatarios, a los acontecimientos posteriores al cierre, a la información detallada sobre las recomendaciones y a las restricciones en el uso de activos, contingencias por garantías otorgadas, situaciones pendientes de resolución y compromisos futuros, para los cuales el valor del índice ha sido de 0'017, 0'067, 0'067 y 0'142, respectivamente.

- ▶▶ Reclasificadas las partidas informativas en diez subíndices: COMISIÓN, INTOSAI-IGAE, TRIBUNAL DE CUENTAS, INTRODUCCIÓN, RESULTADOS, CONCLUSIONES, RECOMENDACIONES, PRESENTACIÓN, OBLIGATORIO y VOLUNTARIO se ha utilizado la prueba de rangos de Wilcoxon para detectar la existencia de cambios significativos en el nivel de divulgación de los informes de fiscalización para el período objeto de estudio, concluyendo los siguientes aspectos:
 - ▶▶ Se observa un aumento en el valor del índice TRIBUNAL DE CUENTAS entre los períodos 1 y 2. La emisión por este órgano de las “Normas internas de fiscalización” en el año 1997 ha tenido una influencia favorable en la divulgación de la información incluida en este índice.
 - ▶▶ No presentan valores significativamente diferentes el resto de los subíndices relativos a la normativa, COMISIÓN e INTOSAI-IGAE, lo cual se traduce en la inexistencia de un cambio en la información relativa a los mismos, en los períodos objeto de estudio.
 - ▶▶ Igualmente, las diferencias observadas para los subíndices RESULTADOS, RECOMENDACIONES y CONCLUSIONES no son estadísticamente significativas en ninguno de los períodos.
 - ▶▶ Sí se ha detectado un aumento significativo en el valor del índice INTRODUCCIÓN del primer período al segundo. Ello puede interpretarse como que la divulgación de la información incluida en el índice INTRODUCCIÓN se ha incrementado sustancialmente.
 - ▶▶ Igualmente, el cambio también ha sido significativo para el índice PRESENTACIÓN del segundo al tercer período lo que significa que se ha

producido una modificación en el modo de presentación de la información sobre las universidades fiscalizadas.

- ▶▶ La prueba de Wilcoxon confirma la existencia de diferencias significativas en el subíndice VOLUNTARIO del segundo al tercer período, indicando que la evolución de la información de carácter voluntario es favorable y significativa entre estos dos períodos.

Como conclusión al estudio de las diferencias significativas en la información divulgada para el período objeto de estudio, no se puede afirmar que los órganos de control en su conjunto hayan mejorado sustancialmente la información que ofrecen en los informes de fiscalización sobre universidades. Es cierto que han realizado un esfuerzo importante al introducir, con motivo de la emisión de las normas internas de fiscalización, información de naturaleza voluntaria y que en el último período estudiado, se han introducido cambios en el modo de presentación de los informes y en la información incluida en su parte introductoria. Sin embargo, el grado de utilización de las normas principales, las que deberían orientar la elaboración de los informes de los órganos autonómicos no ha mejorado.

- ▶▶ El examen del grado de homogeneidad de los informes de fiscalización sobre universidades, a partir de los índices anteriores y del empleo del análisis de conglomerados o análisis cluster nos permiten realizar las siguientes afirmaciones:

- ▶▶ Las diferencias en la divulgación de la información incluida en los subíndices COMISIÓN, INTOSAI-IGAE y TRIBUNAL DE CUENTAS se agudizan en el transcurso de los tres períodos analizados ya que si en el primer período sólo el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas formaba un único conglomerado, en el segundo, este mismo órgano junto con la Cámara de Cuentas de Navarra y el Tribunal de Cuentas forman tres conglomerados individuales, pasando a cuatro en el tercer período al formar también un único cluster la Cámara de Cuentas de Andalucía.

- ▶▶ Las diferencias en la divulgación de la información incluida en los subíndices INTRODUCCIÓN, RESULTADOS, CONCLUSIONES, RECOMENDACIONES y PRESENTACIÓN se han acentuado en los tres períodos objeto de estudio y tan sólo la Sindicatura de Cuentas de Valencia y el Tribunal de Cuentas presentan un nivel de información similar en relación a las partes de que consta el informe de fiscalización.

Como conclusión al estudio del grado de homogeneidad de los informes de fiscalización, y a nuestro juicio, podemos afirmar que cada uno de los OCEs ha optado por un modelo y un contenido de informe de fiscalización que se mantiene a lo largo tiempo. Ello se traduce en que el valor del índice de información sea estable para cada uno de los períodos examinados. Al mismo tiempo, las diferencias entre ellos se agudizan, confirmándose la existencia de heterogeneidad vinculada no sólo a las actuaciones fiscalizadoras y al resultado, sino también a la estructura y al contenido de los informes de fiscalización sobre universidades.

A modo de resumen de estas conclusiones,

- ▶▶ *En el orden teórico, opinamos que:*

Para que la información financiera de las universidades ayude a satisfacer las necesidades de información de una amplia gama de usuarios es necesario mejorar su presentación mediante la introducción de una adaptación sectorial del PGCP, la definición y propuesta de un sistema de indicadores comunes para todo el sistema universitario español y la incorporación de la Contabilidad analítica para medir el coste de los servicios universitarios.

- ▶▶ *Y a nivel empírico, que:*

- ▶▶ Los usuarios dispondrán de información diferente, en función del órgano de control externo encargado de auditar las instituciones universitarias. No obstante, no conviene olvidar que pese a las limitaciones que puedan tener los

informes de fiscalización, éstos son el resultado de la actividad fiscalizadora de los órganos de control que, con su actuación añaden valor a la información financiera de partida. Además el contenido y la naturaleza de dicha información pueden limitar el alcance y dificultar la elaboración de los informes de fiscalización que, como ya se ha puesto de manifiesto, resulta insuficiente para los usuarios de la misma.

- ▶▶ La conveniencia de homogeneizar las actuaciones fiscalizadoras en las universidades se concreta no sólo en la elaboración de informes de fiscalización homogéneos, sino también en la fiscalización anual de todas las universidades, así como el establecimiento de criterios y técnicas comunes de fiscalización y finalmente, la difusión de los resultados a través de los mismos canales de comunicación y en idénticas condiciones.

- ▶▶ En definitiva, parece necesario disponer de un nuevo marco normativo de referencia para los OCEs, que tenga en cuenta todos aspectos mencionados y las modificaciones, que tanto en el ámbito público como en el privado, se han producido en materia de auditoría. Esta reforma se ha de concretar en la emisión de normas comunes a la fiscalización, con independencia de las hasta ahora vigentes en cada órgano de control. El seguimiento de unas normas comunes contribuirá no sólo a homogeneizar las actuaciones fiscalizadoras de cada órgano de control sino a lograr una mayor igualdad en el tratamiento fiscalizador de cada ente lo cual facilitará la comparación de la información relevante puesta de manifiesto en los informes de fiscalización.

Finalmente, se enumeran las limitaciones más importantes a las que está sujeta la investigación, las cuales han de tenerse en cuenta a la hora de considerar las conclusiones anteriormente señaladas.

- ▶▶ El desarrollo empírico de esta investigación representa un esfuerzo inicial de analizar y presentar una metodología de trabajo muy poco habitual en el ámbito público y hasta ahora no utilizada para medir del valor informativo de los informes de fiscalización. Por tanto, al no existir una experiencia previa en la

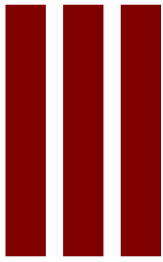
construcción de un índice de divulgación se ha intentado huir de la subjetividad no sólo en la definición de las partidas sino incluso en su valoración. En este sentido, el índice diseñado recoge únicamente el contenido mínimo que es requerido por la normativa vinculada a la fiscalización de las universidades y las variables han sido valoradas casi en su totalidad con valores 1 ó 0, según que el informe facilite o no esa información.

- ▶▶ El trabajo empírico toma como referencia temporal el año de emisión de un informe independientemente del período a que se refiera la información objeto de fiscalización. Ello obedece, por un lado, a que no todos los órganos de control elaboran informes de fiscalización anuales sobre universidades y, por otro, a la propia naturaleza del informe que, como en el caso de las auditorías operativas, el período de estudio se extiende a lo largo de varios años y en algunas auditorías de regularidad, la fiscalización hace relación a dos períodos.
- ▶▶ Los informes de fiscalización están referidos en unas ocasiones a una única universidad y en otras a varias, cuando lo deseable sería que existiera un informe para cada institución, tal como ocurre en el ámbito privado.
- ▶▶ En el estudio de la evolución de la naturaleza de la información divulgada en los informes de fiscalización y la homogeneidad de los mismos no se ha incluido al Consejo de Cuentas de Galicia ni a la Audiencia de Cuentas de Canarias, ya que el primero ha emitido informes únicamente en el período 1995/96 y el segundo en el período 1999/2000. Asimismo y por la ausencia de información, dicho análisis ha sido realizado para dos de los tres períodos examinados en el caso de la Cámara de Comptos de Navarra y la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha.

Tal como se desprende de estas limitaciones, esta Tesis Doctoral ha de considerarse como un punto de partida en el análisis y medición de la utilidad de la información contable de las universidades para los usuarios. Quedan aún muchos ámbitos de trabajo pendientes de análisis y perfeccionamiento, concretamente, entre las posibles investigaciones que podrían ser objeto de un desarrollo posterior cabe destacar las siguientes:

- ▶▶ El conocimiento más preciso de las necesidades reales de los usuarios de la información contable de las universidades podría abordarse mediante un estudio de tipo sociológico que nos permitiese ahondar en los rasgos básicos de los estados contables de las instituciones universitarias y medir el “gap” existente entre los deseos de información financiera de los usuarios y la realidad contable actual.
- ▶▶ La evidencia empírica de cuáles son los usuarios que realmente están interesados en el contenido del informe de fiscalización, qué partes pueden resultarles más interesantes y qué tipo de decisiones toman a partir del mismo.
- ▶▶ La elaboración de un índice de información que valore el nivel de divulgación de las áreas tratadas en los informes. Nos referimos a la liquidación del presupuesto de ingresos y gastos; modificaciones presupuestarias, remanente de tesorería, control interno, tasas y precios públicos, personal, contratación...
- ▶▶ Los motivos que pueden inducir a los OCE_s a facilitar más o menos información y que, por lo tanto, pueden condicionar el nivel del índice elaborado. Entre otros, la naturaleza y el contenido de las cuentas rendidas por las universidades, su tamaño medido en términos de recursos materiales y humanos, su experiencia en base al número de informes fiscalizados o el impacto de su actividad fiscalizadora a través de las noticias publicadas sobre el informe de fiscalización o los diferentes canales de comunicación.
- ▶▶ La aplicación de la metodología utilizada al resto de organismos integrantes del sector público. Ello permitiría, además, contrastar posibles cambios en la divulgación de la información en función del sujeto fiscalizado y del órgano fiscalizador.





ANEXO



- AUDIENCIA DE CUENTAS DE CANARIAS (1999): *Informe de fiscalización de las inversiones de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria contempladas en el anexo II del PIUC, fondos hasta diciembre de 1996, con cargo a la anualidad para 1994, 1995 y 1996, BOPC n.º 52, de 3 de marzo.*
- AUDIENCIA DE CUENTAS DE CANARIAS (1999): *Informe de fiscalización de las inversiones de la Universidad de La Laguna contempladas en el anexo I del PIUC, fondos hasta junio de 1996, con cargo a la anualidad para 1994 y 1995, BOPC n.º 53, de 3 de marzo.*
- AUDIENCIA DE CUENTAS DE CANARIAS (1999): *Informe de fiscalización del estado de liquidación del presupuesto de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, ejercicio 1995, BOPC n.º 64, de 11 de marzo.*
- AUDIENCIA DE CUENTAS DE CANARIAS (1999): *Informe de fiscalización del estado de liquidación del presupuesto de la Universidad de La Laguna, ejercicio 1995, BOPC n.º 33, de 22 de octubre.*
- AUDIENCIA DE CUENTAS DE CANARIAS (1999): *Informe de fiscalización de las inversiones de la Universidad de La Laguna contempladas en el anexo I del PIUC, para las que se autorizó la disposición de fondos hasta diciembre de 1997, con cargo a la anualidad para 1994, 1995, 1996 y 1997, BOPC n.º 33, de 22 de octubre.*
- AUDIENCIA DE CUENTAS DE CANARIAS (1999): *Informe de fiscalización de las inversiones de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria contempladas en el anexo II del PIUC, para las que se autorizó la disposición de fondos hasta diciembre de 1997, con cargo a la anualidad para 1994, 1995, 1996 y 1997, BOPC n.º 61, de 24 de noviembre.*
- AUDIENCIA DE CUENTAS DE CANARIAS (1999): *Informe de fiscalización de las inversiones de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria contempladas en el anexo II del PIUC, fondos hasta junio de 1996, con cargo a la anualidad para 1994 y 1995, BOPC n.º 62, de 10 de marzo.*
- AUDIENCIA DE CUENTAS DE CANARIAS (1999): *Informe de fiscalización de las inversiones de la Universidad de La Laguna contempladas en el anexo I del PIUC, fondos hasta diciembre de 1996, con cargo a la anualidad para 1994, 1995 y 1996, BOPC n.º 63, de 10 de marzo.*
- AUDIENCIA DE CUENTAS DE CANARIAS (2000): *Informe de fiscalización del estado de liquidación del presupuesto de la Universidad de las Palmas de Gran Canaria, ejercicio 1996, BOPC n.º 8, de 21 de enero.*

CÁMARA DE COMPTOS DE NAVARRA (1994): *Informe de fiscalización de la Universidad Pública de Navarra*, BOPN n.º 2, de 11 de enero.

CÁMARA DE COMPTOS DE NAVARRA (1998): *Informe de fiscalización sobre la Universidad Pública de Navarra (UPNA)* BOPN n.º 6, de 15 de enero.

CÁMARA DE COMPTOS DE NAVARRA (2000): *Universidad Pública de Navarra. Ejercicio 1998*, Informe 2000/05, <http://www.cfnavarra.es/camara.comptos/ToDoinfo.htm>

CÁMARA DE CUENTAS DE ANDALUCÍA (1994): *Informe de la Cuenta General, Año 1992*, BOPA n.º 375, de 20 de mayo.

CÁMARA DE CUENTAS DE ANDALUCÍA (1996): *Informe de la Cuenta General, Año 1994*, BOPA n.º 21, de 28 de junio.

CÁMARA DE CUENTAS DE ANDALUCÍA (1998): “Fiscalización de la Universidad Pública de Almería, Ejercicio 1994”, *Informes de fiscalización 1996-1998*, Cámara de Cuentas de Andalucía, formato CD.

CÁMARA DE CUENTAS DE ANDALUCÍA (1998): “Fiscalización de la Universidad Pública de Cádiz, Ejercicio 1993-1994”, *Informes de fiscalización 1996-1998*, Cámara de Cuentas de Andalucía, formato CD.

CÁMARA DE CUENTAS DE ANDALUCÍA (1998): “Fiscalización de la Universidad Pública de Córdoba, Ejercicio 1993-1994”, *Informes de fiscalización 1996-1998*, Cámara de Cuentas de Andalucía, formato CD.

CÁMARA DE CUENTAS DE ANDALUCÍA (1998): “Fiscalización de la Universidad Pública de Granada, Ejercicio 1993-1994”, *Informes de fiscalización 1996-1998*, Cámara de Cuentas de Andalucía, formato CD.

CÁMARA DE CUENTAS DE ANDALUCÍA (1998): “Fiscalización de la Universidad Pública de Huelva, Ejercicio 1994”, *Informes de fiscalización 1996-1998*, Cámara de Cuentas de Andalucía, formato CD.

CÁMARA DE CUENTAS DE ANDALUCÍA (1998): “Fiscalización de la Universidad Pública de Jaén, Ejercicio 1994”, *Informes de fiscalización 1996-1998*, Cámara de Cuentas de Andalucía, formato CD.

CÁMARA DE CUENTAS DE ANDALUCÍA (1998): “Fiscalización de la Universidad Pública de Málaga, Ejercicio 1993-1994”, *Informes de fiscalización 1996-1998*, Cámara de Cuentas de Andalucía, formato CD.

- CÁMARA DE CUENTAS DE ANDALUCÍA (1998): “Fiscalización de la Universidad Pública de Sevilla, Ejercicio 1993-1994”, *Informes de fiscalización 1996-1998*, Cámara de Cuentas de Andalucía, formato CD.
- CÁMARA DE CUENTAS DE ANDALUCÍA (1999): *Análisis de tesorería de las Universidades Andaluzas, Ejercicio 1995*, BOJA n.º 125, de 28 de octubre.
- CÁMARA DE CUENTAS DE ANDALUCÍA (2000): *Fiscalización de las cuentas anuales y contratación administrativa de las Universidades de Andalucía, Ejercicios 1996-1997*, BOJA n.º 100, de 31 de agosto.
- CÁMARA DE CUENTAS DE ANDALUCÍA (2000): *Fiscalización de la Universidad de Málaga, Ejercicio 1996*, BOJA n.º 30, de 11 de marzo.
- CONSEJO DE CUENTAS DE GALICIA (1994): “Informe de auditoría de la Universidad de La Coruña del ejercicio 1991”, *Informe de fiscalización da Conta xeral da Comunidade Autónoma correspondente ó exercicio económico de 1991*, tomo V, vol. 2, Consejo de Cuentas de Galicia.
- CONSEJO DE CUENTAS DE GALICIA (1994): “Informe de auditoría de la Universidad de Santiago de Compostela del ejercicio 1991”, *Informe de fiscalización da Conta xeral da Comunidade Autónoma correspondente ó exercicio económico de 1991*, tomo V, vol. 2, Consejo de Cuentas de Galicia.
- CONSEJO DE CUENTAS DE GALICIA (1994): “Informe de auditoría de la Universidad de Vigo del ejercicio 1991”, *Informe de fiscalización da Conta xeral da Comunidade Autónoma correspondente ó exercicio económico de 1991*, tomo V, vol. 2, Consejo de Cuentas de Galicia.
- CONSEJO DE CUENTAS DE GALICIA (1996): “Informe de auditoría de la Universidad de La Coruña del ejercicio 1992”, *Informe de fiscalización da Conta xeral da Comunidade Autónoma correspondente ó exercicio económico de 1992*, BOPG n.º 484, de 10 de junio, tomo IV, vol. 1.
- CONSEJO DE CUENTAS DE GALICIA (1996): “Informe de auditoría de la Universidad de Santiago de Compostela del ejercicio 1992”, *Informe de fiscalización da Conta xeral da Comunidade Autónoma correspondente ó exercicio económico de 1992*, BOPG n.º 484, de 10 de junio, tomo IV, vol. 1.
- SINDICATURA DE CUENTAS CASTILLA-LA MANCHA (1997): *Informe definitivo de fiscalización de las subvenciones recibidas de la Junta de Comunidades por la Universidad de Castilla-La Mancha durante el ejercicio 1994*, DOCM n.º 5, de 31 de enero.

SINDICATURA DE CUENTAS CASTILLA-LA MANCHA (1998): *Universidad Regional. Subvenciones recibidas de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha. 1995*, DOCM n.º 48, de 9 de octubre.

SINDICATURA DE CUENTAS DE CATALUÑA (1995): *Universidad Autónoma de Barcelona, Ejercicio 1993*, Informe 31/94-A, Sindicatura de Cuentas de Cataluña, Barcelona.

SINDICATURA DE CUENTAS DE CATALUÑA (1997): *Universidad Politécnica de Cataluña, Ejercicio 1994*, Informe 37/95-A, Sindicatura de Cuentas de Cataluña, Barcelona.

SINDICATURA DE CUENTAS DE CATALUÑA (1997): *Agregado de las universidades públicas de Cataluña, Ejercicio 1994*, Informe 20/96-A, Sindicatura de Cuentas de Cataluña, Barcelona.

SINDICATURA DE CUENTAS DE CATALUÑA (1997): *Universitat de Barcelona, Exercici 1995*, Informe 33/96-A, Sindicatura de Cuentas de Cataluña, Barcelona.

SINDICATURA DE CUENTAS DE CATALUÑA (1997): *Agregat de les universitats públiques de Catalunya, Exercici 1995*, Informe 25/97-A, Sindicatura de Cuentas de Cataluña, Barcelona.

SINDICATURA DE CUENTAS DE CATALUÑA (1998): *Universidad Pompeu Fabra. Ejercicio 1996*, Informe 36/97-A, Sindicatura de Cuentas de Cataluña, Barcelona.

SINDICATURA DE CUENTAS DE CATALUÑA (1998): *Agregat de les universitats públiques de Catalunya, Exercici 1996*, Informe 11/98-A, Sindicatura de Cuentas de Cataluña, Barcelona.

SINDICATURA DE CUENTAS DE CATALUÑA (1999): *Agregat de les universitats públiques de Catalunya, Exercici 1997*, Informe 6/1999-A, Sindicatura de Cuentas de Cataluña, Barcelona.

SINDICATURA DE CUENTAS DE VALENCIA (1994): *Cuenta General de la Generalitat Valenciana 1992*, BOCV n.º 171, de 22 de febrero, pp. 13.225-13.312.

SINDICATURA DE CUENTAS DE VALENCIA (1995): *Cuenta General de la Generalitat Valenciana 1993*, BOCV n.º 2544, de 10 de febrero, pp. 19.902-20.000.

SINDICATURA DE CUENTAS DE VALENCIA (1996): *Cuenta General de la Generalitat Valenciana 1994*, BOCV n.º 34, de 21 de febrero, pp. 3.608-3.723.

- SINDICATURA DE CUENTAS DE VALENCIA (1997): *Cuenta General de la Generalitat Valenciana 1995*, BOCV n.º 123, de 10 de febrero, pp. 16.758-16.906.
- SINDICATURA DE CUENTAS DE VALENCIA (1998): *Cuenta General de la Generalitat Valenciana 1996*, BOCV n.º 214, de 6 de febrero, pp. 27.707-27.832.
- SINDICATURA DE CUENTAS DE VALENCIA (1999): *Cuenta General de la Generalitat Valenciana 1997*, Sindicatura de Comptes, Formato CD.
- SINDICATURA DE CUENTAS DE VALENCIA (2000): *Cuenta General de la Generalitat Valenciana 1998*, BOCV n.º 30, de 11 de febrero, pp. 4.734-4.910.
- TRIBUNAL DE CUENTAS (1994): *Cuenta General del Estado, ejercicio 1989*, Suplemento del BOE n.º 70, de 23 de marzo.
- TRIBUNAL DE CUENTAS (1994): *Cuenta General del Estado, ejercicio 1990*, Suplemento del BOE n.º 309, de 27 de diciembre.
- TRIBUNAL DE CUENTAS (1995): *Cuenta General del Estado, ejercicio 1991*, Suplemento del BOE n.º 179, de 28 de julio.
- TRIBUNAL DE CUENTAS (1997): *Cuenta General del Estado, ejercicio 1992*, Suplemento del BOE n.º 54, de 4 de marzo.
- TRIBUNAL DE CUENTAS (1997): *Cuenta General del Estado, ejercicio 1993*, Suplemento del BOE n.º 150, de 24 de junio.
- TRIBUNAL DE CUENTAS (1998): *Cuenta General del Estado, ejercicio 1994*, Suplemento del BOE n.º 29, de 3 de febrero.
- TRIBUNAL DE CUENTAS (1999): *Informe Anual relativo al sector público estatal del ejercicio 1995*, Suplemento del BOE n.º 156, de 1 de julio.
- TRIBUNAL VASCO DE CUENTAS PÚBLICAS (1994): *Informe de fiscalización de la Universidad del País Vasco, Ejercicio 1991*, Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, Vitoria.
- TRIBUNAL VASCO DE CUENTAS PÚBLICAS (1995): *Informe de fiscalización de la Universidad del País Vasco, Ejercicio 1992*, Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, Vitoria.
- TRIBUNAL VASCO DE CUENTAS PÚBLICAS (1995): *Informe de fiscalización de la Universidad del País Vasco, Ejercicio 1993*, Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, Vitoria.

TRIBUNAL VASCO DE CUENTAS PÚBLICAS (1997): *Informe de fiscalización de la Universidad del País Vasco, Ejercicio 1994*, Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, Vitoria.

TRIBUNAL VASCO DE CUENTAS PÚBLICAS (1998): *Informe de fiscalización de la Universidad del País Vasco, Ejercicio 1995*, Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, Vitoria.

TRIBUNAL VASCO DE CUENTAS PÚBLICAS (2000): *Informe de fiscalización de la Universidad del País Vasco, Ejercicios 1996/1997*, Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, Vitoria.



REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

LEGISLACIÓN

CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA, de 27 de diciembre de 1978 (BOE n.º 311-1, de 29 de diciembre).

INSTRUMENTO DE RATIFICACIÓN, de 10 de mayo de 1962, del Convenio entre la Santa Sede y el Estado español sobre el reconocimiento, a efectos civiles, de los estudios de ciencias no eclesiásticas realizados en España en Universidades de la Iglesia (BOE n.º 173, de 20 de julio).

INSTRUMENTO DE RATIFICACIÓN, de 4 de diciembre del acuerdo de 3 de enero de 1979 entre el Estado español y la Santa Sede sobre enseñanza y asuntos culturales (BOE n.º 300, de 15 de diciembre).

LEY 11/1999, de 23 de abril, de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid (BOE n.º 172, de 20 de julio; BOCM n.º 112, de 13 de mayo).

LEY 13/1986, de 14 de abril, de Fomento y Coordinación General de la Investigación Científica y Técnica (BOE n.º 93, de 18 de abril).

LEY 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas (BOE n.º 19, de 19 de mayo; corr. de errores, BOE n.º 159, de 5 de julio):

LEY 16/1997, de 24 de diciembre, de Presupuestos de la Generalidad de Cataluña para 1998 (DOGC n.º 2548, de 31 de diciembre de 1997).

LEY 19/1996, de 27 de diciembre, de Presupuestos de la Generalidad de Cataluña para 1997 (DOGC n.º 2300, de 31 de diciembre de 1996).

LEY 4/1989, de 2 de mayo, de la Audiencia de Cuentas de Canarias (BOE n.º 133, de 8 de junio; corrección de errores BOE n.º 207, de 30 de mayo).

LEY 53/1999, de 28 de diciembre, por la que se modifica la Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas (BOE n.º 311, de 29 de diciembre).

LEY 6/1984, de 5 de marzo, de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña (BOE n.º 83, de 6 de abril).

LEY 6/1997, de 14 de abril, de Ordenación y Funcionamiento de la Administración General del Estado (BOE n.º 90, de 15 de abril)

LEY 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (BOE n.º 84, de 7 de abril).

LEY ORGÁNICA 11/1983, de 25 de agosto, de Reforma Universitaria (BOE n.º 209, de 1 de septiembre).

LEY ORGÁNICA 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (BOE n.º 121, de 21 de mayo).

LEY ORGÁNICA 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades (BOE n.º 307, de 24 de diciembre).

ORDEN DE 18 DE FEBRERO DE 1999, por la que se dictan instrucciones de contabilidad pública para el período transitorio de introducción del euro y se modifica el Plan General de Contabilidad Pública (BOE n.º 49, de 26 de febrero de 1999).

ORDEN de 28 de Agosto de 1996, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad pública de la Generalidad de Cataluña (DOGC n.º 2264, de 4 de octubre).

ORDEN de 6 de mayo de 1994, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública (BOE n.º 120, de 20 de mayo; corr. de errores en BOE n.º 143, de 16 de junio).

REAL DECRETO 1286/1985, de 26 de junio, por el que se aprueban los Estatutos de la Universidad de Valladolid, [http:// www.uva.es/informacion/normativa/cap](http://www.uva.es/informacion/normativa/cap).

REAL DECRETO 1497/1987, de 27 de noviembre, por el que se establecen directrices generales comunes de los planes de estudio de los títulos universitarios de carácter oficial y validez en todo el territorio nacional (BOE n.º 298, de 14 de diciembre de 1987).

REAL DECRETO 1545/1987, de 11 de diciembre, por el que se establece el régimen de retribuciones de los funcionarios de Administración y Servicios de las Universidades de competencia de la Administración del Estado (BOE n.º 301, de 17 de diciembre de 1987; corrección de errores en BOE n.º 19, de 22 de enero de 1988).

REAL DECRETO 485/1995, de 7 abril por el que se amplía el Real Decreto 557/1991, de 12 de abril, sobre creación y reconocimiento de Universidades y Centros Universitarios. (BOE n.º 101, de 28 de abril).

REAL DECRETO 557/1991, de 12 de abril, sobre creación y reconocimiento de Universidades y Centros Universitarios (BOE n.º 95, de 20 de abril).

REAL DECRETO LEGISLATIVO 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General Presupuestaria (BOE n.º 234, de 29 de septiembre; corr. de errores en BOE n.º 275, de 16 de noviembre).

RESOLUCIÓN de 29 de Diciembre de 1997, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba una adaptación parcial del Plan General de Contabilidad Pública para la Administración General e Institucional del Estado como consecuencia de lo establecido en el artículo 49 de Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (BOE n.º 13, de 15 de enero de 1998).

RESOLUCIÓN de 3 de mayo de 1999, por la que se aprueba el Plan especial de contabilidad pública para las universidades públicas de Cataluña (DOGC n.º 2889, de 14 de mayo de 1999).

RESOLUCIÓN DEL RECTORADO DEL DÍA 29 DE MARZO DE 1999, por la cual se publica los Estatutos de la Universidad de las Islas Baleares, Full Oficial Universitat de les Illes Balears, any XIV, n.º 158.

BIBLIOGRAFÍA

- ALBERT VERDÚ, C. (1998a): *La demanda de la educación superior en España: 1977-1994*, Centro de Investigación y Documentación Educativa, Ministerio de Educación y Cultura, Salamanca.
- ALBERT VERDÚ, C. (1998b): "La evolución de la demanda de Enseñanza Superior en España", *Hacienda Pública Española*, Monografías: Educación y Economía, pp. 119-132.
- ALCARRIA JAIME, J. (2000): "Sistemas de Contabilidad Analítica para la Universidad", *IX Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Las Palmas de Gran Canaria, 24-26 de mayo, Centro de Estudios Financieros, Madrid, vol. 1, pp. 207-221.
- ÁLVAREZ TOLCHEFF, E. (1996): "La falta de rendición de cuentas o la rendición con graves defectos como supuesto de responsabilidad contable", *Seminarios 1994-1995*, Tribunal de Cuentas de España, Madrid, pp. 237-258.
- ÁLVAREZ, J.R. (1996): "Comunicación y control", *Auditoría Pública*, n.º 5, pp. 75-77.
- AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (AAA) (1975): "The Report of the Committee on Nonprofit Organizations, 1973-1974", *The Accounting Review*, Supplement to volume 50, pp. 1-39.
- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA) (1974): *Audit of State and Local Governmental Units*, AICPA, New York.
- AMERNIC, J. Y MAIOCCO, M. (1981): "Improvements in Disclosure by Canadian Public Companies. An Empirical Assessment", *Cost and Management*, vol. 55, n.º 6, pp. 16-20.
- ANTHONY, R.N. (1965): *Planning and Control Systems. A Framework for Analysis*, Harvard Business School Press, Boston.
- ANTHONY, R.N. (1978): *Financial Accounting in Nonbusiness Organizations: An Exploratory Study of Conceptual Issues*, FASB Research Report, FASB, Stamford, Connecticut.
- ANTHONY, R.N. (1990): *El control de gestión: marco, entorno y proceso*, Deusto, Bilbao.
- ANTHONY, R.N. Y YOUNG, D.W. (1988): *Management control in nonprofit organizations*, Irwin, Homewood, Illinois.

- ARAGÓN SÁNCHEZ, C. (1999): "El Control Externo de la Gestión Económico-Financiera de los Entes Locales. El Tribunal de Cuentas y los OCEX", *Cuadernos de Administración Local*, n.º 10, Serie Teórica, Madrid.
- ARAÚJO PINZÓN, P.; DEL RÍO SÁNCHEZ, R.; GARCÍA VALDERRAMA, T.; LARRÁN JORGE, M.; MULERO MENDIGORRI, E.; RUÍZ BARBADILLO, E. Y VÉLEZ ELORZA, M.L. (2000): "Development and implementation of a cost model in a Spanish University", *International Conference on Accounting, Auditing & Management in Public Sector Reforms*, Zaragoza, 7-9 de septiembre, Mimeo, vol. 1, pp. 29-40.
- ARIAS RODRÍGUEZ, A. (1997): *El régimen económico y financiero de las Universidades*, Editorial Complutense, Madrid.
- ARIAS RODRÍGUEZ, A. (1999): "Diagnóstico de los principales problemas de gestión presupuestaria en las Universidades públicas" en *La gestión universitaria: desafíos y universidades. XVI Jornadas de Gerencia Universitaria*, 11 y 12 de marzo de 1998, Universidad de Valladolid, Valladolid, pp. 217-260.
- ARNEDO ORBAÑANOS, M.A. (1996): "El papel de las entidades fiscalizadoras superiores en los procesos de modernización del Estado", *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 20, pp. 39-49.
- ARNEDO ORBAÑANOS, M.A. (1999): "El control de la corrupción por el Tribunal de Cuentas: posibilidades y limitaciones", *Revista Española de Control Externo*, vol. 1, n.º 3, pp. 61-90.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (2000): *Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas*, Documento n.º 16, Serie Principios de Contabilidad de Gestión, AECA, Madrid.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (2001): *Marco Conceptual para la Información Financiera de las Entidades Públicas*, Documento n.º 1, Serie Contabilidad y Administración del Sector Público, AECA, Madrid.
- AUDIENCIA DE CUENTAS DE CANARIAS (1997): *Conclusiones del V Encuentro Técnico de los Órganos de Control Externo*, Audiencia de Cuentas de Canarias, Tenerife.
- AUDIENCIA DE CUENTAS DE CANARIAS (1999): *Informe de fiscalización del estado de liquidación del presupuesto de la Universidad de La Laguna, ejercicio 1995*, Boletín Oficial del Parlamento de Canarias, n.º 33, de 22 de octubre.

AUDIENCIA DE CUENTAS DE CANARIAS (2000): *Informe de fiscalización del estado de liquidación del presupuesto de la Universidad de las Palmas de Gran Canaria, ejercicio 1996*, Boletín Oficial del Parlamento de Canarias, n.º 8, de 21 de enero.

AUSTRALIAN ACCOUNTING RESEARCH FOUNDATION (AARF) (1990): *Objective of General Purpose Financial Reporting, Statement of Accounting Concepts n.º 2*, AARF, Caulfield.

BARRETT, M.E. (1976): "Financial Reporting Practices: Disclosure and Comprehensiveness in an International Setting", *Journal of Accounting Research*, vol. 14, n.º 1, pp. 10-26.

BENITO LÓPEZ, B. Y HERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J. (1995): "Información sobre la economía, eficiencia y eficacia de los estados contables de las Administraciones públicas: la propuesta del GASB", *III Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública*, Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC), Málaga, pp. 197-224.

BERENSON, M.L. Y LEVINE, D.M. (1992): *Estadística básica en Administración. Concepto y aplicaciones*, Prentice-Hall, Hispanoamericana, México.

BRICALL, J.M (1998): "Participación de la sociedad en las universidades" en PORTA, J. Y LLADONOSA, M. (1998): *La Universidad en el cambio de siglo*, Alianza Editorial, Madrid, pp. 195-216.

BRICALL, J.M. (2000): *Universidad 2000*, Conferencia de Rectores de las Universidades Españolas, Madrid.

BRUSCA ALIJARDE, I. (1997): "Una nueva perspectiva de los informes financieros en Contabilidad Pública: los indicadores de gestión", *Revista de Contabilidad*, vol. 0, n.º 0, pp. 27-56.

BRYSON, J.M. (1995): *Strategic Planning for Public and Nonprofit Organizations: A Guide to Strengthening and Sustaining Organizational Achievement*, Jossey-Bass, San Francisco.

BUZBY, S.L. (1974): "Selected Items of Information and Their Disclosure in Annual Reports", *The Accounting Review*, vol. 49, n.º 3, pp. 423-435.

BUZBY, S.L. (1975): Company, Listed Versus Unlisted Stocks, and the Extent of Financial Disclosure, *Journal of Accounting Research*, vol. 13, n.º 1, pp. 16-37.

- CABEZAS DE HERRERA PÉREZ, M.A. (1998): "El papel constructivo del control externo", *III Congreso EURORAI*, Estrasburgo, <http://sindiclm.es/quees/organización/grupoanalistas.htm>
- CALERO MARTÍNEZ, J. (1998): El gasto público en educación superior y la equidad, *Hacienda Pública Española*, Monografía: Educación y Economía, pp. 89-99.
- CÁMARA DE COMPTOS DE NAVARRA (1998): *Informe de fiscalización sobre la Universidad Pública de Navarra (UPNA)*, Boletín Oficial del Parlamento de Navarra, n.º 6, de 15 de enero, pp. 2-27.
- CÁMARA DE COMPTOS DE NAVARRA (2000): *Universidad Pública de Navarra. Ejercicio 1998*, Informe 2000/05, <http://www.cfn Navarra.es/camara.comptos/ToDoinfo.htm>
- CÁMARA DE CUENTAS DE ANDALUCÍA (2000a): *Fiscalización de las cuentas anuales y contratación administrativa de las Universidades de Andalucía, Ejercicios 1996-1997*, BOJA n.º 100, de 31 de agosto.
- CÁMARA DE CUENTAS DE ANDALUCÍA (2000b): *Fiscalización de la Universidad de Málaga, Ejercicio 1996*, BOJA n.º 30, de 11 de marzo.
- CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS (CICA) (1990): *Local Government Financial Statements. Objectives and General Principles, Public Sector Accounting Statement n.º 6*, CICA, Toronto.
- CÁRCABA GARCÍA, A. (2000): *Análisis de la información financiera pública. Estudio de los ayuntamientos asturianos*, Tesis Doctoral, Universidad de Oviedo.
- CARDEÑA I COMA, M. (1999): "La medida y el control de la eficiencia en las Universidades", en *La gestión universitaria: desafíos y universidades. XVI Jornadas de Gerencia Universitaria*, 11 y 12 de marzo de 1998, Universidad de Valladolid, Valladolid, pp. 337-344.
- CARRASCO DÍAZ, D. (1994): "Control e información contable en las Administraciones Públicas" en CARRASCO DÍAZ, D. (Coord.) (1994): *La Nueva Contabilidad Pública. La Información Contable y el Plan General de Contabilidad Pública de 1994*, Ariel Economía, Barcelona, pp. 337-352.
- CASTILLO, P. (2001): *Presentación de la Ley de Universidades ante la Comisión de Educación del Congreso de los Diputados*, <http://www.uniovi.es/Noticias/LOU/LUO>
- CHAVES GARCÍA, J.R. Y ARIAS RODRÍGUEZ, A. (1996): "Los contratos de investigación de la Universidad", *Auditoría Pública*, n.º 7, pp. 55-60.

- CHAVES GARCÍA, J.R. Y ARIAS RODRÍGUEZ, A. (1998): “La investigación universitaria en España: situación actual y perspectivas”, *Hacienda Pública Española*, Monografías: Educación y Economía, pp. 179-206.
- CHAVES GARCÍA, J.R. (1991): “Posición y valor de los Estatutos de las Universidades en el ordenamiento jurídico”, *Actualidad Administrativa*, n.º 25, pp. 319-332.
- CHAVES GARCÍA, J.R. (1993): *Organización y gestión de las Universidades públicas*, Promociones y Publicaciones Universitarias, PPU, Barcelona.
- CHAVES GARCÍA, J.R. (1995): “La necesaria reorganización universitaria”, *Auditoría Pública*, n.º 3, pp. 6-11.
- CHENHALL, R. H. Y JUCHAU, R. (1977): Investor Information Needs-An Australian Study, *Accounting and Business Research*, spring, pp. 111-119.
- CHOI, F. D. S. (1973): Financial Disclosure and Entry to the European Capital Market, *Journal of Accounting Research*, vol. 11, n.º 2, pp. 159-175.
- CHOW, C. W. Y WONG-BOREN, A. (1987): Voluntary Financial Disclosure by Mexican Corporations, *The Accounting Review*, vol 62, n.º 3, pp. 533-541.
- CISNEROS PEINADO, A. (1997): “La Cuenta General del Estado”, *Actualidad Financiera*, N.º Monográfico 2, Contabilidad y gestión en el Sector Público, pp. 19-30.
- CLARK, B.R. (1983): *The higher education system. Academic Organization in Cross-National Perspective*, University of California Press, Berkeley y Los Ángeles.
- CONFERENCIA DE RECTORES DE LAS UNIVERSIDADES ESPAÑOLAS (CRUE) (2001): Comunicado de la CRUE tras la aprobación del Anteproyecto de Ley, <http://www.universia.es/portada/actualidad/noticiaactualidad.jsp>.
- CONSEJO DE COORDINACIÓN UNIVERSITARIA (2001): *Borrador del Catálogo de Indicadores del Sistema Universitario Español*, <http://www.mec.es/consejou/indicadores>.
- CONVENCIÓN DE LAS INSTITUCIONES EUROPEAS DE ENSEÑANZA SUPERIOR (2001): *Mensaje de la Convención de Instituciones Europeas de Enseñanza Superior: Perfilando el Espacio Europeo de la Enseñanza Superior*, Salamanca, 29-30 de marzo de 2001, ><http://www.unige.ch/eua>.
- COOKE, T.E. (1989): “Disclosure in the Corporate Annual Reports of Swedish Companies”, *Accounting and Business Research*, vol. 19, n.º 74, pp. 113-124.

- COOPERS & LYBRAND (1978): *Financial Disclosure Practices of the American Cities: Closing the Communications Gap*, II, Coopers & Lybrand, New York.
- COOPERS & LYBRAND Y THE UNIVERSITY OF MICHIGAN (1976): *Financial Disclosure Practices of the American Cities: A Public Report*, Coopers & Lybrand, New York.
- COPELAND, R.M: Y FREDERICKS, W. (1968): "Extent of Disclosure", *Journal of Accounting Research*, vol. 6, n.º 1, pp. 106-113.
- CORTÈS FLEIXAS, J.L. (1999): "El ciudadano como usuario de la información contable", *Auditoría Pública*, n.º 19, pp. 17-24.
- COUTO LESTAO, R. (1999): "El Consello de Contas y las cuentas de la Universidad" en *Jornada sobre la Transcendencia de las cuentas de la Universidad*, 14 de mayo de 1999, Consello Social da Universidade de Vigo, Vigo, pp. 133-160.
- DAVIDSON, S.; GREE, D.; HELLERSTEIN, W.; MADANSKY, A. Y WEIL, R. (1977): *Financial Reporting by State and Local Government Units*, The University of Chicago Center for Management of Public and Nonprofit Enterprise, Chicago, Illinois.
- DE LUXÁN, J.Mª. (1998): "El modelo universitario español" en DE LUXÁN, J.Mª. (ed.) (1998): *Política y reforma universitaria*, Cedecs, Barcelona, pp. 229-330.
- DE MIGUEL DÍAZ, J.M. (2000): "Reinventando la Universidad", *Gestión y Análisis de Políticas Públicas*, n.º 17-18, pp. 119-157.
- DE MIGUEL DÍAZ, M. (1995): "Revisión de programas académicos e innovación en la enseñanza superior", *Revista de Educación*, n.º 306, pp. 427-453.
- DEL VALLE PASCUAL, J.M.; CÁMARA DEL PORTILLO, D.; FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J.J.; GÓMEZ OTERO, C.A.; PASTOR JAVALOYES, D.; PLANA PLANA, J.; REYNÉS VIVES, J.; RUIZ GONZÁLEZ-MATEO, B. Y SOLÀ ERAS, F. (2001): *Informe del Grupo de asesores jurídicos de universidades sobre el Anteproyecto de Ley Orgánica de Universidades*, http://www.crue.org/pdf/informe_libro_LOU.pdf
- DEL VALLE PASCUAL, M. Y CHAVES GARCÍA, J.R. (2000): "El profesorado universitario: cinco cuestiones cardinales a las puertas del siglo XXI" en MORA RUIZ, J.G. (ed.) (2000): *El profesorado universitario: Situación en España y tendencias internacionales*, Cuadernos del Consejo de Universidades, Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, Madrid, pp. 113-182.

- DEPARTAMENTO DE ANÁLISIS Y PLANIFICACIÓN DE LA UCM (1998): “La Reforma de la Enseñanza Superior: Informes Attali, Dearing y Blunkett”, *Documentos de Trabajo de la UCM*, n.º 98/9, Universidad Complutense de Madrid, Madrid.
- DÍAZ MALLEDO, J. Y MORENO BECERRA, J.L. (1998): “Financiación de la enseñanza superior en la OCDE: nuevos instrumentos de ayuda a los estudiantes”, *Hacienda Pública Española*, Monografía: Educación y Economía, pp. 65-76.
- DOWNIE, N.M. Y HEATH, R.W. (1973): *Métodos estadísticos aplicados*, Harla, México.
- DREBIN, A.R.; CHAN, J.L; Y FERGUSON, L.C. (1981): *Objectives of Accounting and Financial Reporting for Governments Units: A Research Study*, NCGA Research Report, vol. 1, NCGA, Chicago.
- ECHÉZARRAGA ZULUAGA, C. (1996): “La Revisión de Cuentas de las Universidades Públicas por los OCEX, situación actual y procedimientos seguidos”, *V Encuentro Técnico de los Órganos de Control Externo*, Las Palmas, 2-4 de octubre, Audiencia de Cuentas de Canarias, pp. 60-66.
- EMBED IRUJO, A. Y GURREA CASAMAYOR, F. (2000): *Legislación universitaria. Normativa general y autonómica*, Tecnos, Madrid.
- ENGSTROM, J.H. (1988): *Information Needs of College and University Financial Decision Makers. A Research Report*, GASB, Norwalk, Connecticut.
- FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J.M. (2000): “Utilidad de la información contable pública”, *VI Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública*, marzo de 2000, ASEPUC, Oviedo, pp. 89-138
- FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J.M. Y PABLOS RODRÍGUEZ, J.L. (1993): “Usuarios y objetivos de la información contable pública. Aplicación a los municipios”, *V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, 27-29 de mayo de 1993, Sevilla, formato diskette.
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.M. (1982): *La autonomía universitaria: ámbito y límites*, Cívitas, Madrid.
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.M. (1983): “La autonomía universitaria: ámbito y límites”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, n.º 68, pp. 31-41.
- FEROZ, E.H. Y WILSON, E.R. (1992): “Market Segmentation and the Association between Municipal Financial Disclosure and Net Interest Costs”, *The Accounting Review*, vol. 67, n.º 3, pp. 480-495.

- FERRÁN ARANAZ, M. (1999): *SPSS para WINDOWS. Programación y análisis estadístico*, McGraw Hill, Madrid.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB) (1980): *Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations. Concepts Statement n.º 4*, FASB, Stamford, Connecticut.
- FIRER, C. y METH, G. (1986): "Information Disclosure in Annual Reports in South Africa", *OMEGA*, vol. 14, n.º 5, pp. 373-382.
- FIRTH, M. (1979a): "The Disclosure of Information by Companies", *OMEGA*, vol. 7, n.º 2, pp. 129-135.
- FIRTH, M. (1979b): "The Impact of Size, Stock Market Listing, and Auditors on Voluntary Disclosure in Corporate Annual Reports", *Accounting and Business Research*, autumn, pp. 273-280.
- FRAZER, M. (1997): "Report on the Modalities of External Evaluation of Higher Education in Europe: 1995-1997", *Higher Education in Europe*, vol. 22, n.º 3, pp. 349-401.
- GARCÍA GARCÍA, J. (1998): "La diversificación de la oferta académica universitaria" en DE LUXÁN, J.Mª. (ed.) (1998): *Política y reforma universitaria*, Cedecs, Barcelona, pp. 67-76.
- GARCÍA TOBOSO, A.D. (1998): "Necesidad de auditoría externa en las universidades públicas", *Auditoría Pública*, n.º 15, pp. 33-36.
- GARCÍA TOBOSO, A.D. (1999a): "La Auditoría de las Universidades por los OCEX", *Auditoría interna*, n.º 54, pp. 31-38.
- GARCÍA TOBOSO, A.D. (1999b): "Situación actual de los informes de fiscalización sobre universidades públicas", *Auditoría interna*, n.º 56, pp. 41-44.
- GARCÍA VALDERRAMA, T. (1996): *La medida y el control de la eficiencia en las instituciones universitarias*, Sindicatura de Cuentas de Valencia, Valencia.
- GINER INCHAUSTI, B. (1995): *La divulgación de información financiera: una investigación empírica*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC, Madrid.
- GIROUX, G. (1989): "Political Interests and Governmental Accounting Disclosure", *Journal of Accounting and Public Policy*, n.º 8, pp. 199-217.

- GÓMEZ OTERO, C.A. (1997): “Contratación y gestión de la investigación en las universidades públicas”, *Actualidad Administrativa*, n.º 8, pp. 109-138.
- GONZÁLEZ DE LA FE, M.T. (1997): “Financiación de las Universidades Públicas. El gasto público en la enseñanza superior. Eficiencia del gasto. Crisis de la financiación incremental”, *Jornadas de Coordinación, Financiación y Planificación Universitaria en el País Vasco*, Consejo Social de la Universidad del País Vasco, Bilbao, octubre, pp. 77-82.
- GONZÁLEZ LÓPEZ-VALCÁRCCEL, B. (1991): *Análisis multivariante. Aplicación al ámbito sanitario*, SG, Barcelona.
- GONZALO ANGULO, J.A. (2000): “Presentación del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a las Universidades. Resultados del Grupo de Trabajo” en *II Foro Sorolla*, Oficina de Cooperación Universitaria, 9-11 de octubre de 2000, Universidad de Cádiz, Formato CD.
- GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (GASB) (1987): *Objectives of Financial Reporting, Concepts Statement n.º 1*, GASB, Stamford, Connecticut.
- GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (GASB) (1994): *Service Efforts and Accomplishments Reporting, Statement n.º 2*, GASB, Connecticut.
- GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (GASB) (1999): *Basic Financial Statements –and Management’s Discussion and Analysis– for Public Colleges and Universities, Statement n.º 35*, GASB, Norwalk, Connecticut.
- GRAO, J. (1998): “Planificación Estratégica” en DE LUXÁN, J.Mª. (ed.) (1998): *Política y reforma universitaria*, Cedecs, Barcelona, pp. 91-111.
- GRAO, J. Y APODACA, P.M. (1995): “Herramientas para la gestión del sistema público universitario: Evaluación institucional y planificación estratégica” en OROVAL PLANAS, E. (ed.) (1995): *Planificación, evaluación y financiación de sistemas educativos*, Cívitas, Madrid, pp. 133-174.
- GRAY, R.; KOUHY, R. Y LAVERS, S. (1995): “Corporate social and environmental reporting. A review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 8, n.º 2, pp. 47-77.
- HAIR (JR.), J.F.; ANDERSON, R.E.; TATHAM, R.L. Y BLACK, W.C. (1995): *Multivariate data analysis with readings*, Prentice Hall International, United States of America.

- HENKE, E.O. (1977): *Accounting for Nonprofit Organizations*, Wadsworth Publishing Co., Belmont, California.
- HERNÁNDEZ ARMENTEROS, J. Y DE LA TORRE CALAHORRO, A. (2000): *Información académica, productiva y financiera de las universidades públicas de España. Año 1998*, Conferencia de Rectores de Universidades Españolas, Jaén.
- HERNÁNDEZ ARMENTEROS, J. Y VALVERDE PEÑA, F. (1997): *La participación del usuario en la financiación de la enseñanza pública universitaria: especial referencia a Andalucía*, Cuadernos de trabajo, Publicaciones de la Universidad de Jaén, Jaén.
- HERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J. (1997): *Estudio comparativo de los informes de fiscalización elaborados por los órganos de control externo: especial referencia a los entes territoriales*, Tesis Doctoral, Universidad de Murcia.
- HERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J. (1999): "Estudio comparativo de las memorias elaboradas por los OCEX", Auditoría Pública, n.º 17, pp. 54-59.
- HOLDER, W.W. (1980): *A Study of Selected Concepts for Government Financial Accounting and Reporting*, NCGA Research Report, NCGA, Chicago.
- HOLDER, W.W. Y CHERRY, A.A. (1981): "Financial Reporting by Government: a suggested approach", *The Government Accountants Journal*, vol. 30, n.º 2, pp. 14-23.
- HOLLANDER, M. Y WOLFE, D.A. (1973): *Non parametric Statistical Methods*, John Wiley & Sons, New York.
- INGRAM, R.W. (1984): "Economic Incentives and the Choice of State Government Accounting Practices", *Journal of Accounting Research*, vol. 22, n.º 1, pp. 126-144.
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC) (1991): *BOICAC n.º 4. Normas de Auditoría*, ICAC, Madrid.
- INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA (INE) (2001): Estadística de la Enseñanza Superior en España, curso 200/2001, < <http://www.ine.es>
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC) (1991): *Financial Reporting by National Governments*, IFAC, New York.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC) (1999): *Estudios del sector público de la IFAC*, Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE) (1991a): Documento n.º 1, Principios Contables Públicos, *Documentos de Principios Contables Públicos. Documentos 1 a 8*, Centro de Publicaciones, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, pp. 17-40.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE) (1991b): *Sistema de Contabilidad Analítica para Universidades*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE) (1994a): *Documentos de Principios Contables Públicos. Documentos 1 a 8*, Centro de Publicaciones, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE) (1994b): *Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas. El Proyecto CANOA*, Centro de Publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE) (1997): *Normas de Auditoría del Sector Público*, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones y Documentación del Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE) (1995): *Manual de Contabilidad Pública*, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DE LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (INTOSAI) (1992): “Normas de Auditoría”, *Crónica 1992-1993*, Asociación de Letrados y Auditores y Servicio de Publicaciones del Tribunal de Cuentas de España, 1994, pp. 531-602.

JONES, D.B.; SCOTT, R.B.; KIMBRO, L. E INGRAM, R. (1985): *The Needs of Users of Governmental Financial Reports. A Research Report*, GASB, Stamford, Connecticut.

KAHL, A. y BELKAOUI, A. (1981): Bank Annual Report Disclosure Adequacy Internationally, *Accounting and Business Research*, summer, pp. 189-196.

LAPSLEY, I. (1992): “User Needs and Financial Reporting – A Comparative Study of Local Authorities and The National Health Services”, *Financial Accountability & Management*, vol. 8, n.º 4, pp. 281-298.

LÓPEZ DÍAZ, A.; FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, E. Y GONZÁLEZ DÍAZ, B. (2001): “La medición de las responsabilidades de las universidades a través de los

modelos de coste. Un análisis comparativo”, VII Congreso del Instituto Internacional de Costos y II Congreso de la Asociación Española de Contabilidad Directiva (ACODI), 4-6 de julio de 2001, León, formato CD.

LÓPEZ DÍAZ, A.; PABLOS RODRÍGUEZ, J.L.; FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, E.; GONZÁLEZ DÍAZ, B.; GONZÁLEZ GARCÍA, E. Y RODRÍGUEZ PRIETO, B. (2000): *Proyecto ESCUDO. Estudio de Contabilidad Analítica para la Universidad de Oviedo*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo, Asturias.

LÓPEZ LÓPEZ, J.C. (1992): “Cuentadantes, rendición de cuentas, responsabilidades por la no rendición” en TRIBUNAL DE CUENTAS (ed.): *Crónica 1990-1991*, Tribunal de Cuentas de España, Madrid, pp. 263-294.

LÓPEZ LÓPEZ, J.C. (2000): “Aprobación y rendición de cuentas: problemas y responsabilidades”, *Revista Española de Control Externo*, n.º 4, pp. 79-104.

LOZANO MIRALLES, J. (1995): “Control, auditoría y fiscalización”, *Auditoría Pública*, n.º 3, pp. 80-85.

LOZANO MIRALLES, J. (1996): *Configuración e Independencia de los Órganos de Control Externo: un Análisis Comparado*, Cívitas, Madrid.

LOZANO MIRALLES, J. (1997): “Órganos de Control Externo y Parlamento”, *Revista de las Cortes Generales*, n.º 40, pp. 171-207.

MALARET I GARCÍA, E. (1998): “Servicios públicos, funciones públicas, garantías de los derechos de los ciudadanos: perennidad de las necesidades, transformación del contexto”, *Revista de Administración Pública*, n.º 145, pp. 49-87.

MALAVÉ VERDEJO, M.V. (1996): “El Sector público en la década de los noventa. Composición y volumen en relación con la rendición de cuentas”, *Seminarios 1994-1995*, Tribunal de Cuentas de España, Madrid, pp. 305-327.

MARSTON, C. Y SHRIVES, P. (1996): A review of empirical research into financial disclosure, *Working Paper*, University of Northumbria at Newcastle, tomado de PATTON J. Y ZELENKA, I. (1997): “An empirical analysis of the determinants of the extent of disclosure in annual reports of joint stock companies in the Czech Republic”, *The European Accounting Review*, vol. 6, n.º 4, pp. 605-626.

MARTÍNEZ ALMÉCIJA, A.; DOMÍNGUEZ VILCHES, E.; MARTÍNEZ MASSANET, G.; AGUILAR PEÑA, D.; PARRAS GUIJOSA, L.; RAMÍREZ DE VERGUER, A.; DIEZ DE LOS RÍOS DELGADO, A.; VALPUESTA, R.; FLORENCIO LORCA, M. Y MARTÍN DELGADO, J.M. (2001): Manifiesto de los Rectores de las Universidades Andaluzas en

- contra del proyecto de Ley de Universidades del Gobierno, <http://www.universia.es/novedades/manifiesto10mayo2001/texto.jsp>.
- MAYSTON, D. (1992): "Capital accounting, user needs and the foundations of a conceptual framework for public sector financial reporting", *Financial Accountability & Management* vol. 8, n.º 4, pp. 227-248.
- MAYSTON, D. (2000): "Public sector reform in the education sector: scope for progress in performance measurement, accounting and performance auditing" en LAPSLEY, I.; PINA, V. Y TORRES, L. (2000) (Coord.) *International Conference: Accounting, Auditing & Management in Public Sector Reforms*, European Institute for Advanced Studies in Management, Bélgica.
- MCNALLY, G. M.; ENG, L. H. Y HASSELDINE, C. R. (1982): "Corporate Financial Reporting in New Zealand: An Analysis of User Preferences, Corporate Characteristics and Disclosure Practices for Discretionary Information", *Accounting and Business Research*, winter, pp. 11-20.
- MÉJICA, J. (2000): *Contratación Administrativa. Legislación consolidada 2000. Ley 13/1995, modificada por la Ley 53/1999 de Contratos de las Administraciones Públicas. Comentarios, concordancias, jurisprudencia, índice analítico y anexo bibliográfico*, Trivium, Madrid.
- DE MENDIZÁBAL ALLENDE, R. (1982): "La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas", *Jornadas de estudio sobre el Tribunal de Cuentas. El Tribunal de Cuentas de España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pp. 63-111.
- MICHAVIDA PITARCH, F. Y CALVO PÉREZ, B. (1998): *La universidad española hoy. Propuestas para una política universitaria*, Síntesis, Madrid.
- MINGUILLÓN ROY, A. (1995): "La auditoría operativa de las universidades", *Auditoría Pública*, n.º 3, pp. 51-57.
- MINISTERIO DE EDUCACIÓN, CULTURA Y DEPORTE (2001): *Datos y cifras. Curso Escolar 2000/2001*, <http://www.mec.es/universidades>
- MINISTERIO DE TRABAJO Y ASUNTOS SOCIALES (2000): *Boletín de Estadísticas Laborales*, n.º 162, Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, Subdirección General de Publicaciones, Madrid.
- MINTZBERG, H. (1990): *La estructuración de las organizaciones*, Ariel, Barcelona.
- MONTESINOS JULVE, V. (1994): "La normalización en la auditoría del sector público", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. 23, n.º 79, pp. 433-462.

- MONTESINOS JULVE, V. (1996): "El Control Externo Regional en España" en EURORAI (1996): *El Control de las Finanzas Públicas Regionales. Un Estudio Comparativo*, Organización Europea de las Instituciones Regionales de Control Externo (EURORAI), Valencia, pp. 27-40.
- MONTESINOS JULVE, V. (1999): "Nuevos retos para la fiscalización de las Administraciones Públicas", *Auditoría Pública*, n.º 18, pp. 16-23.
- MONTESINOS JULVE, V. (2000): "Nuevos ámbitos de la fiscalización de las entidades públicas", *Revista Española de Control Externo*, vol. II, n.º 4, pp. 39-78.
- MORA RUIZ, J.G (1999a): "Perspectiva comparada sobre el gobierno de las universidades" en SÁENZ DE MIERA, A. (ed.) (1999): *Sistemas de gobierno de las universidades españolas: situación actual y perspectivas de futuro*, Consejo de Universidades, Madrid, pp. 133-176.
- MORA RUIZ, J.G. (1989): "La demanda de la educación superior: una revisión de estudios empíricos", *Revista de Educación*, n.º. 296, pp. 151-375.
- MORA RUIZ, J.G. (1996): "Equidad en el acceso a la educación superior, ¿para quienes son las becas?", *Revista de Educación*, n.º. 309, pp. 239-259.
- MORA RUIZ, J.G. (1999b): "Indicadores de gestión y rendimiento para las universidades españolas" en *La gestión universitaria: desafíos y universidades. XVI Jornadas de Gerencia Universitaria*, 11 y 12 de marzo de 1998, Universidad de Valladolid, Valladolid, pp. 15-46.
- MORA RUIZ, J.G. (1999c): "Indicadores y decisiones en las universidades" en *Indicadores en la Universidad: información y decisiones. Plan Nacional de Evaluación de la Calidad de las Universidades*, Consejo de Universidades, Ministerio de Educación y Cultura, Madrid, pp. 19-30.
- MORA RUIZ, J.G. Y GARCÍA A. (1999): "Private Costs of Higher Education in Spain", *European Journal of Education*, vol. 34, n.º. 1, pp. 95-110.
- MORA RUIZ, J.G.; PALAFOX GAMIR, J. Y PÉREZ GARCÍA, F. (1993): *La financiación de las universidades valencianas*, Alfons el magnànim, Valencia.
- MORENO BECERRA, J.L. (1995): "La organización y la financiación de la educación superior en la OCDE: los modelos de mercado, burocrático y colegiado" en OROVAL PLANAS E. (ed.) (1995): *Planificación, evaluación y financiación de sistemas educativos*, Cívitas, Madrid, pp. 343-368.
- MORENO BECERRA, J.L. (1998): *Economía de la educación*, Pirámide, Madrid.

- MUNICIPAL FINANCE OFFICERS ASSOCIATION (MFOA) (1980): *Governmental Accounting, Auditing, and Financial Reporting*, MFOA, Chicago.
- MURUZÁBAL LERGA, J. Y ERBITI ZABALZA, F. (1996): “El vídeo, un medio eficaz para los OCEX”, *Auditoría Pública*, n.º 6, pp. 71-73.
- NATIONAL COMMITTEE ON GOVERNMENTAL ACCOUNTING (1968): *Governmental Accounting, Auditing, and Financial Reporting (GAAFR)*, Municipal Finance Officers Association, Chicago.
- NATIONAL COUNCIL ON GOVERNMENTAL ACCOUNTING (NCGA) (1983): *Objectives of Accounting and Financial Reporting for Governmental Units, Concepts Statement n.º 1*, NCGA, Chicago.
- NEAVE, G. (1998): “Modelos de éxito”, *De el Correo de la Unesco*, n.º 9, p. 19.
- OCHOA LABURU, E. (1999): “Calidad de la información contable de las empresas guipuzconas”, *Estudios Empresariales*, n.º 99, pp. 4-8.
- OFICINA DE COOPERACIÓN UNIVERSITARIA (OCU) (2000): “Contabilidad Financiera”, en *II Foro Sorolla*, Oficina de Cooperación Universitaria, 9-11 de octubre de 2000, Universidad de Cádiz, Formato CD.
- ORDOQUI URDACI, L. (1996): *La Cámara de Comptos. La institución fiscalizadora de los fondos públicos de Navarra*, Cámara de Comptos de Navarra, Navarra.
- ORDOQUI URDACI, L. (1999): “El alcance de las funciones fiscalizadoras y del control de legalidad de los Ocex”, *Auditoría Pública*, n.º 16, pp.65-69.
- ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD) (2000): *Education at a Glance, OECD Indicators*, OECD, Paris
- COMISIÓN DE COORDINACIÓN DE ÓRGANOS PÚBLICOS DE CONTROL EXTERNO DEL ESTADO ESPAÑOL (1992): *Principios y Normas de Auditoría del Sector Público*, Sindicatura de Comptes, Valencia.
- ORÓN MORATAL, G. (1997): “El control presupuestario de las universidades públicas”, *Auditoría Pública*, n.º 10, pp. 38-41.
- ORTEGA CASTRO, V. (2000): “Situación actual de la estructura del profesorado y posibles tendencias” en MORA RUIZ, J.G. (ed.) (2000): *El profesorado universitario: Situación en España y tendencias internacionales*, Cuadernos del Consejo de Universidades, Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, Madrid, pp. 105-112.

- ORTEGA EGEA, M^a.T.; BUENDÍA CARRILLO, D Y RODRÍGUEZ ARIZA, L. (2001): "Un sistema de información para la gestión de la Universidad Pública Española: el caso de un departamento", Comunicación presentada a las *XI Jornadas Hispano Lusas de Gestión Científica*, Cáceres, 14 al 16 de febrero de 2001, pp. 1-11.
- PABLOS RODRÍGUEZ, J.L. (1997): "Responsabilidad y contabilidad en las administraciones públicas", *Auditoría Pública*, n.º 12, pp. 63-67.
- PARÉS PUIG, J. (1999): "Normativa universitaria infra estatutaria en materia de gestión académica", *Actualidad Administrativa*, n.º 13, pp. 329-341.
- PARKINSON, J. M. (1984): "Economic, Political, and Civil Indicators and Reporting and Disclosure Adequacy: Empirical Investigation: A Comment", *Journal of Accounting and Public Policy*, vol. 3, n.º 3, pp. 239-248.
- PATTON J. Y ZELENKA, I. (1997): "An empirical analysis of the determinants of the extent of disclosure in annual reports of joint stock companies in the Czech Republic", *The European Accounting Review*, vol. 6, n.º 4, pp. 605-626.
- PATTON, J.M. (1992): "Accountability and Governmental Financial Reporting", *Financial Accountability & Management*, vol. 8, n.º 3, pp. 165-180.
- PEIRÓ SILLA, J.M. Y PÉREZ GARCÍA, F.J. (1999): El sistema de gobierno de la universidad española en SÁENZ DE MIERA, A. (ed.) (1999): *Sistemas de gobierno de las universidades españolas: situación actual y perspectivas de futuro*, Cuadernos del Consejo de Universidades, Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, Madrid, pp. 15-116.
- PÉREZ NIETO, E. (1997): "Financiación de las Universidades Públicas. El gasto público en la enseñanza superior. Eficiencia del gasto. Crisis de la financiación incremental", *Jornadas de Coordinación, Financiación y Planificación Universitaria en el País Vasco*, 24 y 25 de octubre de 1996, Consejo Social de la Universidad del País Vasco, Bilbao, pp. 91-99.
- PÉREZ PRADOS, A. (1999): "Resumen y Conclusiones a las Jornadas de Demografía y Universidad" en *Jornadas de Demografía y Universidad*, 21 y 22 de junio de 1999, Universidad Pública de Navarra, <http://www.crue.org>.
- PÉREZ SUÁREZ, R. Y LÓPEZ MENÉNDEZ, A.J. (1997): *Análisis de datos económicos II. Métodos Inferenciales*, Pirámide, Madrid.
- PINA, V. Y TORRES, L. (1995): "Una comparación internacional de la presentación y contenido de las cuentas públicas", *III Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública: Análisis y Contabilidad en el Sector Público*,

- Universidad de Santiago de Compostela, abril de 1995, Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad, Málaga, pp. 105-132.
- PLAZA PÉREZ, S. (1999): "Alternativas y propuestas de reforma de los órganos de gobierno de las universidades españolas" en SÁENZ DE MIERA, A. (ed.) (1999): *Sistemas de gobierno de las universidades españolas: situación actual y perspectivas de futuro*, Cuadernos del Consejo de Universidades, Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, Madrid, pp. 275-280.
- POLO SABAU, J.R. (1997): *El régimen jurídico de las Universidades privadas*, Colección: Estudios, Ministerio de Administraciones Públicas, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid.
- PORTA, J. (1998): "Arquetipos de universidades: De la transmisión de los saberes a la institucional multifuncional" en PORTA, J. Y LLADONOSA, M. (1998): *La Universidad en el cambio de siglo*, Alianza Editorial, Madrid, pp. 29-64.
- PRATS A. (1997): "Recursos de auditoría pública en Internet", *Auditoría Pública*, n.º 11, pp. 70-75.
- RATCLIFFE, TH. A. (1979): "Financial Reporting Framework for accounting in the Public Sector", *The Government Accountants Journal*, summer, pp. 44-52.
- RIVERO FERNÁNDEZ, M^a.D. (1998): *La calidad de la información de las empresas gallegas en el período 1991-1994*, Tesis Doctoral, Universidad de Vigo.
- ROBBINS, W.A. Y AUSTIN, K.R. (1986): "Disclosure Quality in Governmental Financial Reports: An Assessment of the Appropriateness of a Compound Measure", *Journal of Accounting Research*, vol. 24, n.º 2, pp. 412-421.
- RODRÍGUEZ-ARANA, J. (1987): "El Consello de Contas Gallego: notas acerca de su régimen jurídico", *Revista de Hacienda autonómica y local*, vol. XVIII, n.º 49, pp. 277-288.
- RUIZ-MAYA PÉREZ, L. (1990): *Metodología estadística para el análisis de datos cualitativos*, Centro de Investigaciones Sociológicas y Banco de Crédito Local, Madrid.
- RUIZ-MAYA PÉREZ, L. (2000): *Métodos estadísticos de investigación en las Ciencias Sociales*, AC, Madrid.
- SÁNCHEZ FERRER, L. (1996): *Políticas de reforma universitaria en España: 1983-1993*, Instituto Juan March de Estudios e Investigaciones, Madrid.
- SÁNCHEZ FERRER, L. (1999): "Informe sobre el Sistema de Gobierno de las universidades española basado en una encuesta a miembros del Consejo

- de Universidades y Presidentes de Consejos Sociales”, en SÁENZ DE MIERA, A. (ed.) (1999): *Sistemas de gobierno de las universidades españolas: situación actual y perspectivas de futuro*, Cuadernos del Consejo de Universidades, Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, Madrid, pp. 203-274.
- SIEGEL, S. Y CASTELLAN (JR.) N.J. (1988): *Non parametric statistics for the behavioral sciences*, McGraw-Hill, New York.
- SINDICATURA DE CUENTAS DE CATALUÑA (1997): *Universidad Politécnica de Cataluña, Ejercicio 1994*, Informe 37/95-A, Sindicatura de Cuentas de Cataluña, Barcelona.
- SINDICATURA DE CUENTAS DE CATALUÑA (1998a): *Universidad Pompeu Fabra. Ejercicio 1996*, Informe 36/97-A, Sindicatura de Cuentas de Cataluña, Barcelona.
- SINDICATURA DE CUENTAS DE CATALUÑA (1998b): *Universitat de Barcelona. Exercici 1995*, Informe 33/96-A, Sindicatura de Cuentas de Cataluña, Barcelona.
- SINDICATURA DE CUENTAS DE CATALUÑA (1999): *¿Qué es la Sindicatura de Cuentas de Cataluña?*, Sindicatura de Cuentas de Cataluña, Barcelona.
- SINDICATURA DE CUENTAS DE CATALUÑA (2001): *Universitat de Girona. Exercici 1998*, Informe 24/99, Sindicatura de Cuentas de Cataluña, Barcelona.
- SINDICATURA DE CUENTAS DE VALENCIA (1996): *Cuenta General de la Generalitat Valenciana 1994*, BOCV n.º 34, de 21 de febrero, pp. 3.715-3.723.
- SINDICATURA DE CUENTAS DE VALENCIA (1995): *Cuenta General de la Generalitat Valenciana 1993*, BOCV n.º 254, de 10 de febrero, pp. 19.202-20.000.
- SINGHVI, S.S. Y DESAI, H.B. (1971): “An Empirical Analysis of the Quality of Corporate Financial Disclosure”, *The Accounting Review*, vol. 46, n.º1, pp.129-138.
- SKOUSEN, K.F.; SMITH, J.M. Y WOODFIELD, L.W. (1975): *User needs: An Empirical Study of College and University Financial Reporting*, National Association of College and University Business Officers (NACUBO), Washington, D.C.
- SOLÀ I BUSQUETS, F. (1999): “El modelo de gestión en la universidad pública: Dirección estratégica y racionalización de los costes de la universidad”, Ponencia presentada a *Universitas'99 Nuevos retos de la Universidad Española, hacia un modelo de gestión empresarial y alternativas de*

financiación más rentables, Recoletos, Conferencias & Formación, Febrero, Madrid, Mimeo.

SOUVIRÓN MORENILLA, J.M. (1988): *La Universidad española. Claves de su definición y régimen jurídico institucional*, Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Valladolid, Valladolid.

SUÁREZ PERTIERRA, G. (1994): Presentación del documento de financiación del sistema universitario *Informe presentado en el Pleno del Consejo de Universidades de diciembre de 1994*. Tomado de MICHAVILA PITARCH, F. Y CALVO PÉREZ, B. (1998): *La universidad española hoy. Propuestas para una política universitaria*, Síntesis, Madrid.

TARDÍO PATO, J.A. (1994): *El derecho de las universidades públicas españolas*, Vol. II, Promociones y Publicaciones Universitarias, PPU, Barcelona.

TEJERINA GARCÍA, F. (1999): "Alternativas y propuestas de reforma de los órganos de gobierno de las universidades españolas" en SÁENZ DE MIERA, A. (ed.) (1999): *Sistemas de gobierno de las universidades españolas: situación actual y perspectivas de futuro*, Cuadernos del Consejo de Universidades, Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, Madrid, pp. 299-304.

TERMES I ANGLÉS, F. (1997): "La diferencia de expectativas en los informes de fiscalización", *Auditoría Pública*, n.º 8, pp. 35-39.

TIANA FERRER, A. (1998): "La demanda de estudios universitarios y el acceso a la universidad" en DE LUXÁN, J.Mª. (ed.) (1998): *Política y reforma universitaria*, Cedecs, Barcelona, pp. 177-190.

TORRES, L. Y PINA, V. (2001): Estudio empírico sobre el grado de coincidencia de la Contabilidad pública local en EE.UU., España y las IPSAS de la IFAC, *XI Congreso AECA: Empresa, Euro y Nueva Economía*, Madrid, 26-28 de septiembre, AECA, formato CD.

TRIBUNAL DE CUENTAS (1997): *Normas Internas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas*, Tribunal de Cuentas de España, Madrid.

TRIBUNAL DE CUENTAS (1998): *Cuenta General del Estado, ejercicio 1994*, Suplemento del BOE n.º 29, de 3 de febrero.

TRIBUNAL DE CUENTAS (1999): *Informe Anual relativo al sector público estatal del ejercicio 1995*, Suplemento del BOE n.º 156, de 1 de julio.

TRIBUNAL DE CUENTAS (2001a): *Informe Anual ejercicio 1996, relativo a los Sectores Públicos Autonómico y Local*, Suplemento del BOE n.º 155, de 29 de junio.

- TRIBUNAL DE CUENTAS (2001b): *Informe Anual ejercicio 1997, relativo a los Sectores Públicos Autonómico y Local*, Suplemento del BOE n.º 201, de 22 de agosto.
- TRIBUNAL VASCO DE CUENTAS PÚBLICAS (1999): *1989-1999. 10 años del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas*, Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, Bilbao.
- TRIBUNAL VASCO DE CUENTAS PÚBLICAS (2000): *Informe de fiscalización de la Universidad del País Vasco, Ejercicios 1996/1997*, Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, Vitoria.
- UNESCO (1998): "Declaración Mundial sobre la Educación Superior en el siglo XXI: Visión y Acción", *Conferencia Mundial sobre la Educación Superior*, 5-9 de octubre de 1998, París, Document Code: ED-98/CONF.202/3, <http://www.unesco.org>.
- UNITED STATES GENERAL ACCOUNTING OFFICE (GAO) (1980): *Objectives of Accounting and Financial Reporting in Federal Government*, GAO, Washington, D.C.
- UNIVERSIA (2001): *Mapa de las universidades españolas*, <http://www.universia.net>
- UNIVERSIDAD DE OVIEDO (2001): *Libro Blanco de la Universidad de Oviedo. Bases para una planificación estratégica*, http://www.uniovi.es/LibroBlanco/libro_blanco.html
- VALLÉS CASADEVALL, J.M. (1996): "Gobierno universitario: entre la autogestión estamental y la responsabilidad social", *Gestión y Análisis de Políticas Públicas*, n.ºs 5-6, pp. 59-67.
- VAN DANIKER, R.P. Y POHLMAN K.T. (1983): *Preferred Accounting Practices for State Governments. Research Report*, The Council of State Governments, Lexington, Kentucky.
- VELA BARGUES, J.M. (1992): *Concepto y principios de Contabilidad Pública*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid.
- VELARDE FUERTES, J. (2000): "Las cuentas anuales de las Universidades públicas: su rendición ante el Tribunal de Cuentas", *Revista Española de Control Externo*, vol. II, n.º 5, pp. 31-48.
- VELILLA BARQUERO, M. (1984): *La información contable de la empresa española*, Instituto de Planificación Contable, Madrid.
- VERA-FAJARDO BELINCHÓN, G. (1999): "El control financiero y de legalidad de las Universidades: problemas contables y áreas de riesgo", en *La gestión universitaria: desafíos y universidades. XVI Jornadas de Gerencia*

- Universitaria*, 11 y 12 de marzo de 1998, Universidad de Valladolid, Valladolid, pp. 311-316.
- VIDAL, J. (1999): "Indicadores de rendimiento para las universidades españolas: necesidad y disponibilidad", en *Indicadores en la Universidad: información y decisiones. Plan Nacional de Evaluación de la Calidad de las Universidades*, Consejo de Universidades, Ministerio de Educación y Cultura, Madrid, pp. 7-18.
- VILALTA I VERDÚ, J.M. (1998): "Dirección y planificación estratégica en la Universitat Politècnica de Catalunya", *Seminari Internacional sobre Direcció Estratègica i Qualitat de les Universitats. Universitat: Estratègies per avançar*, 19-21 de enero de 1998, Servicio de Publicaciones de la Universidad Politècnica de Catalunya, Barcelona, pp. 57-75.
- VILLANUEVA, D. (2001): *Comparación del Anteproyecto de Ley de Universidades y la LRU*, <http://www.universia.es/novedades/rectorusc/index.jsp>.
- VILLAPALOS SALAS G. (1998): "El futuro de la Universidad" en DE LUXÁN, J.M^a. (ed.) (1998): *Política y reforma universitaria*, Cedecs, Barcelona, pp. 333-340.
- VILLARREAL RODRÍGUEZ, E. (1998): "La financiación del sistema universitario" en DE LUXÁN, J.M^a. (ed.) (1998): *Política y reforma universitaria*, Cedecs, Barcelona, pp. 159-174.
- VILLARREAL RODRÍGUEZ, E. (1999): "La utilización de indicadores de rendimiento en la financiación de la educación superior" en *Indicadores en la Universidad: información y decisiones. Plan Nacional de Evaluación de la Calidad de las Universidades*, Consejo de Universidades, Ministerio de Educación y Cultura, Madrid, pp. 65-80.
- WALLACE, R.S.O. (1988): "Corporate Financial Reporting in Nigeria", *Accounting and Business Research*, vol. 18, n.º 72, pp. 352-362.

PÁGINAS WEB

AUDIENCIA DE CUENTAS DE CANARIAS: www.acuentascanarias.org

CÁMARA DE COMPTOS DE NAVARRA: www.cfn Navarra.es

CÁMARA DE CUENTAS DE ANDALUCÍA: www.ccuentas.es

CONFERENCIA DE RECTORES DE LAS UNIVERSIDADES ESPAÑOLAS: www.crue.org

CONSEJO DE CUENTAS DE GALICIA: www.contasgalicia.es

EUROPEAN UNIVERSITY ASSOCIATION: www.unige.ch/eua

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA: www.ine.es

MINISTERIO DE EDUCACIÓN, CULTURA Y DEPORTE: www.mec.es

SINDICATURA DE CUENTAS DE CASTILLA-LA MANCHA: www.sindiclm.es

SINDICATURA DE CUENTAS DE CATALUÑA: www.sindicatura.org

TRIBUNAL VASCO DE CUENTAS PÚBLICAS: www.tvcp.org

UNIVERSIA: www.universia.es

UNIVERSIDAD DE OVIEDO: www.uniovi.es

UNIVERSIDAD OBERTA DE CATALUÑA: www.uoc.es