

UNIVERSIDAD DE OVIEDO

MÁSTER EN SISTEMAS DE INFORMACIÓN
Y ANÁLISIS CONTABLE

LA FISCALIZACIÓN DE LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS ESPAÑOLAS ENTRE 2008 Y 2012

TRABAJO DE FIN DE MÁSTER REALIZADO POR

IVÁN LOSADA GARCÍA

TUTOR

BELÉN GONZÁLEZ DÍAZ

JUNIO DE 2013

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN.....	1
II. MARCO NORMATIVO DE LA AUDITORÍA PÚBLICA.....	3
2.1. INTRODUCCIÓN.....	3
2.2. EL SUJETO FISCALIZADOR.....	3
2.3. LAS NORMAS DE AUDITORÍA PÚBLICA.....	6
2.3.1. Normativa aplicable por la Intervención General de la Administración del Estado.....	6
2.3.2. Normativa aplicable por el Tribunal de Cuentas y los OCEX.....	7
2.3.3. Tipos de auditoría.....	8
2.3.4. Normas de elaboración de informes.....	10
III. ESTUDIO EMPÍRICO.....	13
3.1. INTRODUCCIÓN.....	13
3.2. INFORMES APROBADOS DURANTE EL PERIODO 2008-2012.....	13
3.3. PERIODICIDAD DE LA FISCALIZACIÓN.....	16
3.4. OBJETIVO DE LA FISCALIZACIÓN.....	20
3.5. ANÁLISIS DE LA OPINIÓN Y CONCLUSIONES.....	24
3.5.1. Fiscalizaciones de regularidad.....	25
3.5.2. Fiscalizaciones operativas.....	28
IV. CONCLUSIONES.....	29
BIBLIOGRAFÍA.....	32

ABREVIATURAS Y SIGLAS

ACAT	Informe agregado de las universidades catalanas
ATOTAL	Informe agregado de las universidades públicas españolas
EEES	Espacio Europeo de Educación Superior
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
IGAE	Intervención General de la Administración del Estado
INTOSAI	Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores
LOCT	Ley Orgánica 2/1982 del Tribunal de Cuentas
OCEx	Órganos de Control Externo
PGCP	Plan General de Contabilidad Pública
UA	Universidad de Alicante
UAB	Universidad Autónoma de Barcelona
UAH	Universidad de Alcalá
UAL	Universidad de Almería
UAM	Universidad Autónoma de Madrid
UB	Universidad de Barcelona
UBU	Universidad de Burgos
UC3M	Universidad Carlos III de Madrid
UCA	Universidad de Cádiz
UCLM	Universidad de Castilla La-Mancha
UCM	Universidad Complutense de Madrid
UCO	Universidad de Córdoba
UDC	Universidad de A Coruña
UDG	Universidad de Girona
UDL	Universidad de Lleida
UGR	Universidad de Granada
UHU	Universidad de Huelva
UIB	Universidad de las Islas Baleares
UIMP	Universidad Internacional Menéndez Pelayo
UJAEN	Universidad de Jaén
UJI	Universidad Jaume I
ULL	Universidad de La Laguna
UM	Universidad de Murcia
UMA	Universidad de Málaga
UMH	Universidad Miguel Hernández de Elche
UNAV	Universidad de Navarra
UNED	Universidad Nacional de Educación a Distancia
UNEX	Universidad de Extremadura
UNIA	Universidad Internacional de Andalucía
UNICAN	Universidad de Cantabria
UNILEON	Universidad de León
UNIOVI	Universidad de Oviedo
UNIRIOJA	Universidad de La Rioja
UNIZAR	Universidad de Zaragoza
UPC	Universidad Politécnica de Cataluña
UPCT	Universidad Politécnica de Cartagena
UPF	Universidad Pompeu Fabra
UPGC	Universidad de las Palmas de Gran Canaria
UPM	Universidad Politécnica de Madrid
UPO	Universidad Pablo de Olavide de Sevilla
UPV	Universidad del País Vasco
UPVA	Universidad Politécnica de Valencia
URJC	Universidad Rey Juan Carlos
URV	Universidad Rovira i Virgili
US	Universidad de Sevilla
USAL	Universidad de Salamanca
USC	Universidad de Santiago de Compostela
UV	Universidad de Valencia
UVA	Universidad de Valladolid
UVIGO	Universidad de Vigo

I. INTRODUCCIÓN

Las universidades públicas encuentran su financiación en fondos públicos, vía subvenciones de explotación, de capital y demás aportaciones procedentes de las Comunidades Autónomas y del Estado; y a través de fondos privados, vía tasas e ingresos por investigación (Cardeña, 1996). Las tasas académicas, una de las mayores fuentes de financiación de carácter privado, han ido perdiendo relevancia sobre el total de la financiación universitaria, de forma que en 2008 tan sólo supusieron el 6,39% del total de necesidades financieras. Sin embargo, la financiación procedente de fondos públicos, a través de transferencias corrientes, alcanzó en el mismo año hasta el 64,44% del total de la financiación de dichas entidades (Hernández y Pérez, 2011). Estos datos son suficientes para corroborar la importancia de los recursos públicos en el sostenimiento del sistema universitario español.

Dada la relevancia de los recursos públicos, es necesario llevar a cabo un control en cuanto a la gestión de los mismos, conocer si éstos están siendo utilizados de una forma adecuada. En este contexto, la fiscalización de la actividad de las universidades públicas se convierte en un mecanismo para verificar la correcta utilización de los fondos públicos. Además, la actual coyuntura económica y la difícil situación que atraviesan las finanzas públicas derivan en una mayor exigencia por parte de los ciudadanos de información y transparencia en la gestión de estos recursos, exigencias a las que deberán responder las Instituciones Públicas de Control Externo (OCEX, 2012).

En esta realidad económica y social se plantea el presente estudio. El objetivo del mismo versa sobre la necesidad de conocer en qué situación se encuentra la fiscalización de las universidades públicas españolas. El marco normativo español no exige a los órganos de control externo (OCEX), salvo casos puntuales, la fiscalización de la actividad de estas entidades de una forma periódica (García, 1998). Por ello, se plantea el objetivo de determinar cómo la gestión económica y financiera de las universidades es revisada y controlada por parte de los OCEX correspondientes y, como resultado de dicho control, si esta gestión de recursos públicos se realiza de una forma adecuada y correcta.

Sin embargo, antes de entrar a desarrollar el estudio empírico será necesario presentar el marco legislativo sobre el cual se sustenta la fiscalización de las universidades públicas en España. Como se podrá comprobar, la característica más representativa del mismo es la complejidad de la normativa legal en este campo, debido a los procesos de descentralización de las competencias en materia de educación universitaria del gobierno central a los gobiernos autonómicos y de la descentralización de las funciones del Tribunal de Cuentas como órgano supremo fiscalizador del sector público hacia los correspondientes OCEX autonómicos. A todo ello se le sumará la existencia de una gran amplitud de disposiciones normativas en materia de auditoría pública.

Una vez conocido el marco normativo y cómo se encuentra regulada la fiscalización de las universidades públicas españolas, se plantea, a través de un estudio empírico, determinar en qué grado se están fiscalizando estas instituciones. Para ello, se tomarán como referencia los informes de fiscalización de dichas entidades aprobados en los últimos cinco años (de 2008 a 2012) y se analizarán los siguientes aspectos:

- La periodicidad con la cual el correspondiente órgano fiscalizador aprueba los informes de auditoría.
- La periodicidad con la cual se fiscalizan las universidades, medida a través de los ejercicios económicos que han sido objeto de revisión y control.
- El objeto fiscalizador que se persigue con la realización de los trabajos de auditoría por parte de los órganos de fiscalización.
- Las opiniones y conclusiones que se recogen en los informes de fiscalización examinados.

Dicho análisis no sólo permitirá determinar el grado de fiscalización al que están sujetas las universidades españolas sino también, mediante el estudio del contenido de los informes, conocer si estas entidades están realizando su actividad de una forma adecuada y correcta. El trabajo se cierra con la presentación de las principales conclusiones relativas al modo en que la actividad de las universidades públicas españolas es revisada y controlada por los OCEX, bajo su consideración de instituciones gestoras de recursos y fondos de carácter público.

II. MARCO NORMATIVO DE LA AUDITORÍA PÚBLICA

2.1. INTRODUCCIÓN

Antes de abordar el objetivo de este estudio será necesario presentar el marco legislativo sobre el cual se sustenta la auditoría pública en España. Sin embargo, como se podrá comprobar, la característica más representativa del mismo será la complejidad que presenta la normativa legal en este campo. Por lo tanto, en este apartado se determinará la legislación que, en materia de auditoría pública, regula la fiscalización de las universidades, así como el sujeto sobre el recaerá dicha labor.

2.2. EL SUJETO FISCALIZADOR

La Constitución Española de 1978 dictamina en el artículo 136 que el Tribunal de Cuentas *“es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público”*. Adicionalmente, añade que también será función del Tribunal de Cuentas el control de la actividad económica y presupuestaria de los órganos de las Comunidades Autónomas. En un primer acercamiento, con la Constitución Española, la fiscalización de las universidades públicas, como organismos pertenecientes al sector público, recaería sobre el Tribunal de Cuentas, siendo el encargado de controlar la actividad económica de las mismas. Sin embargo, como se desarrollará a continuación, el proceso de reestructuración de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas ha derivado a una situación actual en la que la supervisión de la actividad de estas entidades recae sobre los OCEX autonómicos correspondientes, quedando sometidas a la fiscalización del Tribunal de Cuentas aquellas universidades públicas cuya Comunidad Autónoma no cuente con un OCEX propio así como la Universidad Internacional Menéndez Pelayo (UIMP) y la Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED).

En 1982 entra en vigor la Ley Orgánica 2/1982 del Tribunal de Cuentas (LOTC) con la que se remarcaba su función fiscalizadora de las cuentas del sector público. Su artículo 4 incluía dentro del considerado sector público a los organismos autónomos, dentro de los cuales, se encontraban las universidades públicas (González, 2003). Queda en un primer momento designado el Tribunal de Cuentas como principal sujeto fiscalizador de estas entidades. Sin embargo, desde los primeros años de la democracia, se han producido una serie de cambios normativos en una doble vertiente

los cuales han supuesto la liberación del Tribunal de Cuentas como órgano encargado de fiscalización de las universidades públicas.

Por un lado, tras la aprobación de la Constitución de 1978 y la ley de Reforma Universitaria de 1983 se inicia un proceso de descentralización de las competencias en materia de educación universitaria. En un primer momento, la gestión de las universidades públicas correspondía al estado central. Sin embargo, en estos primeros años de la democracia se inició el proceso de traspaso de competencias en educación superior a las Comunidades Autónomas. Esta descentralización se realizaría de una forma gradual, viéndose completada en 1997 (Martín, 2007). Únicamente la UNED quedaría bajo la tutela del estado central como universidad con actividad en todo el territorio español.

Paralelamente, la Constitución de 1978 había organizado territorialmente el estado mediante Comunidades Autónomas con autonomía financiera en el desarrollo de sus competencias. La supervisión y control del sector público recaería sobre el Tribunal de Cuentas, pero en ningún momento se prohibía la creación de órganos autonómicos de control externo. Esta suposición se corrobora con la Ley Orgánica 8/1980 de Financiación de las Comunidades Autónomas, la cual establece la posibilidad de crear, de forma independiente del Tribunal de Cuentas, instituciones de control externo siguiendo los preceptos estatutarios o mediante ley que aprobase su actividad. En este contexto, las Comunidades Autónomas empiezan a crear sus propios órganos de control de acuerdo a sus estatutos. Los primeros en crearse serían la Sindicatura de Cuentas de Cataluña y la Cámara de Cuentas de Navarra (1979). A este le seguiría el Consejo de Cuentas de Galicia (1981) y, de forma sucesiva, el resto de OCEx existentes en la actualidad. En estos momentos, hasta trece Comunidades Autónomas cuentan con un OCEx propio.

El resultado de este proceso ha derivado en la existencia de una serie de OCEx autonómicos, con competencias de control sobre el sector público de su comunidad. La transferencia de competencias en educación superior a las Comunidades Autónomas ha supuesto que las universidades públicas pasen a formar parte del sector público autonómico. Por ello, la fiscalización de las mismas recae sobre los OCEx autonómicos, como recoge el artículo 29.2 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, cuya interpretación indicaría que son estos órganos los que se deben encargar del control de las cuentas de la universidad pública (García, 1998). En el caso de las universidades pertenecientes a Comunidades Autónomas que no cuentan con un OCEx propio, el Tribunal de Cuentas, a instancias de lo establecido

por la Constitución de 1978 sigue siendo el órgano supremo de fiscalización, por lo que será el encargado de revisar la actividad de estas instituciones educativas, así como la actividad de la UNED.

En la Tabla 1 se recoge, a modo de síntesis, cuáles son los órganos encargados de fiscalizar cada universidad pública española.

Tabla 1 Órganos fiscalizadores de las universidades públicas españolas

COMUNIDAD AUTÓNOMA	UNIVERSIDAD	ORGANO DE CONTROL EXTERNO	AÑO DE CREACIÓN
Andalucía	UAL UCA UCO UGR UHU UNIA UJAEN UMA UPO US	Cámara de Cuentas de Andalucía	1988
Aragón	UNIZAR	Cámara de Cuentas de Aragón	2001
Canarias	ULL UPGC	Audiencia de Cuentas de Canarias	1989
Castilla La Mancha	UCLM	Sindicatura de Cuentas Castilla – La Mancha	1993
Castilla y León	UBU UNILEON USAL UVA	Consejo de Cuentas de Castilla y León	2002
Cataluña	UAB UB UDG UDL UPC UPF URV	Sindicatura de Cuentas de Cataluña	1979
Comunidad de Madrid	UAH UAM UC3M UCM UPM URJC	Cámara de Cuentas de Madrid	1999
C. Foral de Navarra	UNAV	Cámara de Cuentas de Navarra	1979
Comunidad Valenciana	UA UJI UMH UPVA UV	Sindicatura de Cuentas de Valencia	1985
Galicia	UDC USC UVIGO	Consejo de Cuentas de Galicia	1981
Illes Balears	UIB	Sindicatura de Cuentas de las Islas Baleares	2004
País Vasco	UPV	Tribunal Vasco de Cuentas Públicas	1988
Principado de Asturias	UNIOVI	Sindicatura de Cuentas del Pdo. de Asturias	2003
Cantabria	UNICAN UIMP	Tribunal de Cuentas	1978
Extremadura	UNEX		
La Rioja	UNIRIOJA		
Región de Murcia	UPCT UM		
-	UNED		

Fuente: Elaboración propia a partir de González (2003, p. 68)

2.3. LAS NORMAS DE AUDITORÍA PÚBLICA

La normativa aplicable en materia de auditoría del sector público se caracteriza por la existencia de una gran amplitud de disposiciones normativas aplicables en función del organismo que realice la auditoría. Ello provoca que el resultado de los trabajos de verificación de la actividad de las entidades públicas no posean la suficiente homogeneidad técnica (FIASEP e IGAE, 2013).

A continuación se realiza una síntesis y exposición de las principales normativas aplicables en materia de auditoría pública y se ponen de relieve algunas cuestiones contempladas en la normativa vigente, necesarias para poder plantear el estudio empírico realizado en este trabajo.

2.3.1. Normativa aplicable por la Intervención General de la Administración del Estado

La primera normativa aprobada en España en materia de auditoría del sector público data de 1983 y fue emitida por el organismo de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE). Aplicable a los trabajos de auditoría realizados tanto por dicha institución como por aquellos que se contratasen a terceros externos a la administración, se convirtió en el marco legislativo de referencia para los trabajos de auditoría realizados en el ámbito público estatal.

En febrero de 1997, la IGAE aprueba las Normas de Auditoría del Sector Público, que actualizan la primera normativa aprobada en 1983, que ya había sido objeto de modificación por diversas leyes como la Ley General Presupuestaria, aprobada por Real Decreto 1091/1988 y por el desarrollo del Régimen de control interno de la IGAE, aprobado por Real Decreto 2188/1995. Las Normas de Auditoría del Sector Público de la IGAE de 1997, vigentes en la actualidad, se presentaron como una necesidad para adaptar la normativa en materia de auditoría pública a los últimos cambios legislativos desarrollados y con la intención de homogeneizar y mejorar los trabajos de auditoría del sector público estatal (IGAE, 1998).

2.3.2. Normativa aplicable por el Tribunal de Cuentas y los OCEX

Paralelamente al proceso de normalización ejercido por la IGAE, el conjunto de OCEX creados hasta la fecha, junto con el Tribunal de Cuentas, constituyen la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español en 1989. La creación de esta Comisión buscaba desarrollar una normativa en materia de auditoría pública que fuese aplicada por la totalidad de los OCEX, mediante la estandarización de la terminología, las normas técnicas y la estructura de los informes de fiscalización.

El resultado es la aprobación de los Principios y Normas de Auditoría del Sector Público en 1992, vigente hasta la actualidad y marco de referencia en los trabajos de fiscalización desarrollados por los distintos OCEX. En la Tabla 2 se recoge el contenido desarrollado en este documento.

Los aspectos legislados se presentaron como una base legislativa susceptible de ser ampliada mediante el posterior desarrollo de manuales y documentos diversos. Asimismo, la Comisión acordó que para todos aquellos aspectos que no fuesen recogidos en dicha normativa, se aplicarían los principios y normas de auditoría generalmente aceptados a nivel nacional e internacional y, especialmente, las normas técnicas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).

Tabla 2 Contenido de los Principios y Normas de Auditoría del Sector Público de la Comisión de Coordinación

1. ASPECTOS GENERALES	1.1. Concepto de fiscalización 1.2. Tipos de auditoría 1.3. Principios de auditoría
2. PRINCIPIOS Y NORMAS RELATIVOS AL SUJETO AUDITOR	2.1. Principios relativos al sujeto auditor 2.2. Normas para el desarrollo de los principios relativos al sujeto auditor 2.2.1. Formación técnica y capacidad profesional 2.2.2. Independencia 2.2.3. Diligencia profesional 2.2.4. Responsabilidad 2.2.5. Secreto profesional
3. PRINCIPIOS Y NORMAS SOBRE LA REALIZACIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA	3.1. Principios sobre la realización del trabajo de auditoría 3.2. Normas para el desarrollo de los principios sobre la realización del trabajo de auditoría 3.2.1. Planificación 3.2.2. Supervisión 3.2.3. Control interno 3.2.4. Evidencia 3.2.5. Revisión del cumplimiento legal 3.2.6. Importancia relativa y riesgo de auditoría
4. PRINCIPIOS Y NORMAS RELATIVOS AL INFORME	4.1. Principios relativos al informe 4.2. Normas para el desarrollo de los principios relativos al informe 4.2.1. Presentación en forma debida 4.2.2. Entrega a los destinatarios 4.2.3. Adecuada preparación 4.2.4. Contenido mínimo del informe 4.2.5. Publicidad.

Fuente: Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo (1992)

Cinco años más tarde, en 1997, el Tribunal de Cuentas elabora unas Normas Internas de Fiscalización. Estas normas son utilizadas en la elaboración de los informes y sirven de referencia para las auditorías que hace el propio Tribunal.

Actualmente, el Tribunal de Cuentas y los OCEX están dirigiendo sus esfuerzos a alcanzar una mayor homogeneidad normativa en el campo de la auditoría pública. Con este objetivo, dichos organismos han creado a finales de 2012 la Comisión de Normas de Fiscalización. Paralelamente, se presenta la posibilidad de intentar adaptar la normativa española a las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras. Estas normas, centradas en legislar la ejecución del trabajo de fiscalización, cuentan con tres bloques (de auditoría financiera, de legalidad y operativas), aunque actualmente, la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), organismo encargado de su elaboración, únicamente ha concluido la formulación de las relativas a la fiscalización financiera. Su introducción a la normativa española permitiría alcanzar una mejora sustancial en la calidad de los trabajos de fiscalización (FIASEP e IGAE, 2013).

2.3.3. Tipos de auditoría

Tanto las Normas de Auditoría Pública aprobadas por la IGAE como los Principios y Normas de Auditoría del Sector Público aprobadas por la Comisión recogen dentro de su contenido un desglose de los diversos tipos de auditoría que se pueden realizar en función del objeto de fiscalización planteado. Este aspecto supone una de las principales diferencias respecto a la auditoría privada, ámbito para el cual sólo se plantea un tipo de auditoría obligatoria, la auditoría financiera de cuentas anuales.

Los tipos de auditoría pública que se pueden realizar en el sector público son los siguientes:

1. **Auditoría de regularidad**, que se desglosa en auditoría financiera y auditoría de legalidad:

- *Auditoría financiera*, cuyo objetivo es el de verificar si los estados contables del ente auditado se han elaborado conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados y que le resulten de aplicación.
- *Auditoría de legalidad*, que tiene por objeto verificar si el organismo público cumple con la normativa que le es aplicable en materia de gestión de recursos públicos.

2. **Auditoría operativa**, que incluye la auditoría de eficacia y la auditoría de economía y de eficiencia.

- *Auditoría de eficacia*, cuyo fin es el de comprobar el grado de consecución de los objetivos que la entidad auditada se había planteado en su programa de actuación, con el correspondiente análisis, en su caso, de las desviaciones encontradas.
- *Auditoría de economía y eficiencia*, que se plantea como objeto de constatar si los recursos se obtienen y se utilizan de una forma económica y eficiente. Se entenderá por economía la obtención de los recursos a un coste mínimo y por eficiencia, la productividad de los mismos, es decir, la relación entre los recursos obtenidos y los empleados para su obtención.

3. **Auditoría integrada**, cuando el trabajo de verificación del sujeto auditor incluye el cumplimiento de los cuatro tipos de auditoría anteriormente citados.

La tendencia de los OCEX desde los primeros trabajos de fiscalización realizados ha sido la de establecer objetivos de auditoría de regularidad. Este tipo de auditorías son las que predominan en la fiscalización de las universidades españolas, estando muy poco desarrollados los aspectos relacionados con la eficiencia, eficacia y economía en la gestión de los recursos (Minguillón, 1995; Cardeña, 1996; García, 1998). La ausencia de una contabilidad analítica y de indicadores de gestión son dos factores que dificultan la fiscalización operativa de estas entidades. Sin embargo, el Plan General de Contabilidad Pública (PCGP) aprobado en 2010 ya exige a las universidades introducir en su gestión una contabilidad de costes así como incluir en la Memoria información sobre la asignación de costes a actividades y el cálculo de indicadores de gestión de eficiencia, eficacia y economía. La aplicación de esta normativa facilitará la elaboración de fiscalizaciones operativas de mayor calidad, al permitir comparar los resultados obtenidos con los de otras universidades, así como su evolución temporal (FIASEP e IGAE, 2013).

2.3.4. Normas de elaboración de informes

La normativa sobre auditoría del sector público, en general, y la relativa a los informes, en particular, regula tanto aspectos formales como de contenido. Concretamente los Principios y Normas de Auditoría del Sector Público establecen cual debe ser el contenido mínimo que cualquier informe de fiscalización debe poseer (véase Tabla 3).

Tabla 3 Contenido mínimo del informe

○ Título
○ Identificación de las personas, entidades u órganos auditados y la de aquellos a los que va dirigido el informe
○ Razones, objetivos y alcance de fiscalización
○ Alcance y normas de auditoría aplicadas
○ Comentarios sobre cuestiones e incidencias relevantes
○ Opinión o conclusión
○ Recomendaciones
○ Fecha de terminación de los trabajos y de entrega del informe
○ Firma

Fuente: Elaboración propia a partir de la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control (1992)

Puesto que el objetivo de este trabajo es conocer el grado en que las universidades españolas están siendo fiscalizadas, a continuación se analizarán algunas de las partidas incluidas en el informe de fiscalización, dada su relevancia en el estudio empírico.

○ Razones, objetivos y alcance de fiscalización.

El informe indicará la razón de fiscalización, la cual podrá venir impuesta por ley, a petición de algún organismo estatal, autonómico o local en los casos en los que la norma lo disponga, o bien por iniciativa propia del OCEX.

También será de carácter obligatorio especificar el objetivo u objetivos que se persiguen con la fiscalización. Normalmente, estos objetivos estarán relacionados con aspectos relativos a la regularidad (financiera y legal), la eficacia, la eficiencia y la economía.

El informe de fiscalización deberá incluir los hechos o cuentas que han sido objeto de fiscalización, ya sea una reproducción íntegra o resumida de los mismos. Esta obligación no supone la incorporación de toda la documentación al informe, sino que se podrá recoger a modo de anexo al final del mismo, siempre que se haga referencia,

en el apartado que corresponda, a la situación de dicha información. Es decir, si se incluye documentación o información que no ha sido fiscalizada, deberá quedar constancia de ello y, en todo caso, se diferenciará entre la información elaborada por el OCEX y la elaborada por la entidad auditada.

- o **Opinión o conclusión**

El órgano auditor deberá emitir una opinión o conclusión en cuanto al cumplimiento de los objetivos que se plantean en el proceso de fiscalización. En este apartado se distinguirán diferentes tipos de opinión en función del objeto de fiscalización que se hubiese planteado.

- **Opinión en auditoría de regularidad**

La opinión de una auditoría de regularidad podrá ser de cuatro tipos: sin salvedades, con salvedades, adversa y de abstención o denegación de opinión.

La *opinión sin salvedades* supone que el organismo fiscalizador ha comprobado y verificado que las cuentas de la entidad auditada han sido elaboradas según los principios de contabilidad generalmente aceptados, y que muestran una imagen fiel de la situación económica-financiera de la entidad, y que, la entidad ha cumplido la normativa aplicable en la gestión de sus recursos.

Un informe de fiscalización contará con una *opinión con salvedades* cuando el órgano fiscalizador haya encontrado limitaciones al alcance, errores u omisiones o incertidumbres en la elaboración y presentación de sus cuentas anuales o en la comprobación del cumplimiento de la legalidad por parte de la entidad, todo ello con un carácter significativo, aunque sin llegar a implicar una opinión adversa o denegada.

La *opinión será adversa* cuando los incumplimientos de la normativa aplicable en la gestión de los recursos y/o en la elaboración de los estados contables de la entidad sean muy numerosos y/o muy significativos, y, como consecuencia, no muestren una imagen fiel de la entidad fiscalizada.

Finalmente, un informe contará con una *opinión denegada* cuando no se hubiesen podido aplicar los procedimientos de auditoría necesarios para poder opinar acerca del cumplimiento de la regularidad financiera y/o legal.

Siempre y cuando la opinión fuese distinta a la opinión sin salvedades, los motivos que llevan a una opinión calificada deberán ser clarificados e identificados en el informe, así como las salvedades que explican la decisión de emitir tal opinión.

- **Opinión en auditoría operativa**

La opinión en una auditoría operativa, debido a las propias características del objeto que se fiscaliza, no deriva en una opinión con carácter cerrado como ocurre en las auditorías de regularidad. En las auditorías operativas, la opinión consistirá en conclusiones y razonamientos más detallados y amplios, que dependerán de cada situación concreta. Por ello, la opinión de este tipo de auditorías no puede ser preestablecida como ocurre con las auditorías de regularidad. Además, las conclusiones versarán sobre actuaciones y políticas concretas, más que sobre pronunciamientos globales sobre la economía, eficacia y eficiencia de la entidad. En todo caso, las conclusiones deberán ser lo más objetivas posibles.

o **Recomendaciones**

En el proceso de búsqueda de evidencia sobre el cumplimiento del objetivo de fiscalización, el órgano fiscalizador dispone de información muy valiosa acerca del ente auditado. La conclusión que emite se centra en determinar, de una forma objetiva, si se cumplen los objetivos planteados. Sin embargo, podrá hacer recomendaciones sobre medidas que la entidad puede aplicar para mejorar su actividad. Un ejemplo de ello serían las recomendaciones relativas a los procedimientos de control interno de la entidad auditada. El órgano fiscalizador debe analizar dichos procedimientos para determinar el alcance de los trabajos de auditoría. De este análisis encontrará posibles puntos débiles que podrían dar lugar a recomendaciones de mejora en el informe de fiscalización, en el anexo del mismo o en un informe independiente.

III. ESTUDIO EMPÍRICO

3.1. INTRODUCCIÓN

Una vez conocido el marco normativo y cómo se encuentra regulada la fiscalización de las universidades públicas, se plantea, a través de un estudio empírico, conocer el grado de control ejercido por los OCEX sobre las universidades públicas españolas. Con esta finalidad se han seleccionado los informes de fiscalización de las universidades públicas aprobados durante el periodo 2008-2012. Utilizando esta muestra de informes se analizarán los ejercicios económicos a los que hacen referencia los mismos, el objetivo de fiscalización perseguido y, en último lugar, el resultado de las auditorías realizadas a partir de las opiniones emitidas por el auditor.

3.2. INFORMES APROBADOS DURANTE EL PERIODO 2008-2012

Para poder realizar el análisis sobre la situación de la fiscalización de las universidades públicas españolas se han examinado todos los informes de fiscalización aprobados tanto por el Tribunal de Cuentas como por los OCEX autonómicos durante el periodo 2008-2012, con independencia del objetivo perseguido en la fiscalización. Se sigue este criterio a la hora de seleccionar la muestra con el fin de realizar un análisis lo más actualizado posible en el tiempo, dado que permite conseguir una homogeneización temporal de los trabajos de fiscalización ejercidos por los distintos OCEX. La selección de la muestra bajo otros criterios, como por ejemplo los ejercicios económicos fiscalizados, conllevaría limitaciones dado que cada OCEX sigue un ritmo de fiscalización diferente, aspecto que se solventa haciendo la selección en función del año de aprobación de los informes.

Asimismo, su examen permitirá determinar en función de la periodicidad en la aprobación de dichos informes y del tipo de auditoría, cómo los sujetos fiscalizadores abordan el control de las universidades públicas, conociendo así qué universidades son objeto de una mayor o menor presión fiscalizadora. En la Tabla 4 se recogen los informes que han sido aprobados durante el periodo analizado.

Tabla 4 Informes de fiscalización aprobados entre 2008 y 2012

	Universidad	2008	2009	2010	2011	2012
Andalucía	UAL					
	UCA					
	UCO					
	UGR					
	UHU				x	
	UNIA					
	UJAEN					
	UMA				x	
	UPO					
US				x		
Aragón	UNIZAR			▲		▲▲
Canarias	ULL		o		o	oo
	UPGC		o		o	oo
Cantabria	UNICAN			▲		▲
	UIMP					▲
Castilla La Mancha	UCLM	oo		o	oo	o
Castilla y León	UBU					
	UNILEON					
	USAL				o	
	UVA					
Catalunya	UAB	o	x		x	ox
	UB	o	x	o	x	x
	UDG		x	o	x	x
	UDL		x		ox	x
	UPC	o	x	o	x	x
	UPF		x	o	x	x
	URV		x		x	ox
Comunidad de Madrid	UAH	o				
	UAM					
	UC3M					o
	UCM			o		
	UPM				o	
	URJC					
	UNED					
Comunidad Foral de Navarra	UNAV		o	o		
Comunidad Valenciana	UA	o	o	o	o	o
	UJI	o	o	o	o	o
	UMH	o	o	o	o	o
	UPVA	o	o	o	o	o
	UV	o	o	o	o	o
Extremadura	UNEX		▲		▲	
Galicia	UDC					
	USC					
	UVIGO					
Illes Balears	UIB	o	o	o	o	ooo
La Rioja	UNIRIOJA		▲		▲	
País Vasco	UPV		o			
Principado de Asturias	UNIOVI	▲				
Región de Murcia	UPCT		▲		▲	
	UM		▲		▲	
Agregado Total		■				

▲ Informe aprobado por el Tribunal de Cuentas para una universidad
 ■ Informe aprobado por el Tribunal de Cuentas como agregado de varias universidades
 o Informe aprobado por el OCEx para una universidad
 x Informe aprobado por el OCEx como agregado de varias universidades

Fuente: Elaboración propia a partir de los informes aprobados por el Tribunal de Cuentas y los OCEx

El número de informes aprobados para el periodo considerado asciende a 64, de los cuales el tipo de auditoría de 3 de ellos no se corresponde con ninguno de los definidos en el apartado 2.3.3 Tipos de auditoría, pero se incluyen en este primer análisis dado que son trabajos realizados por los OCEx que ofrecen información sobre las distintas instituciones educativas. Concretamente, dos de ellos han sido aprobados por la *Sindicatura de Cuentas de Cataluña*. Este órgano ha realizado un agregado de los estados contables de todas las universidades públicas catalanas y analiza datos agregados de alumnado, profesorado y personal de administración y servicios para los ejercicios económicos comprendidos entre 2006 y 2010. El tercer informe ha sido aprobado por la *Sindicatura de Cuentas de las Islas Baleares* y su objetivo ha sido ofrecer información de la Universidad de las Islas Baleares relativa a magnitudes económicas, así como su evolución y comparación para los ejercicios económicos comprendidos entre 2005 y 2009.

Del análisis de la Tabla 4 se pueden obtener importantes conclusiones:

- Sólo la *Sindicatura de Cuentas de las Islas Baleares* y la *Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana* han aprobado informes de fiscalización durante el periodo analizado de una forma regular. El OCEx valenciano aprueba un informe de fiscalización cada año en el que recoge las fiscalizaciones de todas sus universidades. Sin embargo, dicho informe no se puede considerar como un agregado al exponer de forma independiente la fiscalización de cada una de sus universidades, y emitir una opinión individualizada para cada institución. Es decir, en un mismo documento se recogen todos los informes de fiscalización individuales de sus universidades públicas.
- El *Consejo de Cuentas de Galicia* no ha aprobado ningún informe de fiscalización referente a las universidades públicas gallegas. Es el único OCEx que durante el periodo analizado no ha llevado a cabo ningún trabajo de auditoría de estas instituciones. Los últimos trabajos de fiscalización sobre las tres universidades gallegas datan del año 2005, en que realizó una auditoría de regularidad para cada una de ellas, además de verificar la racionalidad en la ejecución del gasto, basada en criterios de economía, eficacia y eficiencia.
- La *Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias* tampoco ha elaborado ningún informe de fiscalización de la Universidad de Oviedo. La diferencia entre la universidad asturiana y las gallegas versa en que la primera ha sido, al menos, objeto de un informe de fiscalización aprobado en 2008 por el Tribunal de Cuentas.

- La *Cámara de Cuentas de Andalucía* y el *Consejo de Cuentas de Castilla y León* han aprobado en este periodo un informe de fiscalización. En el caso andaluz, dicho informe se corresponde con un agregado de las universidades de Granada, Málaga y Sevilla, no siendo el resto de universidades andaluzas objeto de fiscalización alguna. Respecto a la situación de las universidades de Castilla y León, sólo la Universidad de Salamanca ha sido fiscalizada, aprobándose el informe en 2011.

- Un caso parecido ha sido el ocurrido en la Comunidad de Madrid. A pesar de ser junto con Cataluña una de las comunidades con mayor número de universidades públicas, durante cinco años solo han sido aprobados cuatro informes de fiscalización, quedando patente el escaso trabajo de la *Cámara de Cuentas de Madrid* respecto a la fiscalización de estas instituciones.

- En cuanto al *Tribunal de Cuentas*, éste ha aprobado informes de fiscalización de las universidades que están bajo su tutela de una forma regular y continua, y, simultáneamente, ha fiscalizado otras universidades. Así, las de La Rioja, Extremadura y Murcia han sido objeto de fiscalizaciones aprobadas en 2009 y 2011, mientras que las correspondientes a Aragón y Cantabria lo han sido en 2010 y 2012. No se cumple la misma regla con la UIMP con una única fiscalización aprobada en 2012 y la UNED, la cual no cuenta con ningún informe aprobado durante el periodo analizado. Asimismo, el *Tribunal de Cuentas* aprobó en 2008 un informe cuyo objetivo era la fiscalización del conjunto de universidades públicas.

Por lo tanto, la situación general se caracteriza por una reducida aprobación de informes con el objeto de fiscalizar a estas instituciones. Pocas son las universidades cuya actividad se ve fiscalizada de una forma continuada en el tiempo, siendo la tendencia dominante la aprobación de un único informe para cada universidad, a parte de la ausencia de fiscalización de muchas de ellas.

3.3. PERIODICIDAD DE LA FISCALIZACIÓN

A continuación se presenta un análisis de los ejercicios económicos objeto de fiscalización en los informes seleccionados como muestra, con lo que se pretende determinar con mayor exactitud en qué grado la actividad de las universidades públicas se encuentra revisada y verificada. Se exceptuarán los 3 informes a los que se ha hecho referencia en el apartado anterior cuyo objetivo era ofrecer información diversa sobre las universidades seleccionadas.

Tabla 5 Ejercicios objeto de fiscalización en los informes aprobados (2008 - 2012)

	Universidad	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Andalucía	UAL			■								
	UCA			■								
	UCO			■								
	UGR			■			x	x	x	x		
	UHU			■								
	UNIA											
	UJAEN			■								
	UMA			■			x	x	x	x		
	UPO			■								
US			■				x	x	x	x		
Aragón	UNIZAR			■	▲	▲	▲	▲	▲	▲		
Canarias	ULL	○	○	○■	○	○	○	○	○	○	○	
	UPGC	○	○	○■	○	○	○	○	○	○	○	
Cantabria	UNICAN			■	▲	▲	▲	▲				
	UIMP								▲			
Castilla La Mancha	UCLM			■		○	○	○	○	○	○	
Castilla y León	UBU			■								
	UNILEON			■								
	USAL			■				○				
	UVA			■								
Cataluña	UAB			■	○	○	○	○	○	○		
	UB			■	○	○	○	○				
	UDG			■	○	○	○	○				
	UDL			■						○		
	UPC			■	○	○	○	○				
	UPF			■	○	○	○	○				
URV			■							○		
Comunidad de Madrid	UAH			■			○					
	UAM			■								
	UC3M			■						○		
	UCM			■					○			
	UPM			■					○			
	UNED			■								
URJC			■									
C. F. de Navarra	UNAV			■			○	○		○	○	
Comunidad Valenciana	UA			■				○	○	○	○	○
	UJI			■				○	○	○	○	○
	UMH			■				○	○	○	○	○
	UPVA			■				○	○	○	○	○
	UV			■				○	○	○	○	○
Extremadura	UNEX			■	▲	▲	▲	▲				
Galicia	UDC			■								
	USC			■								
	UVIGO			■								
Illes Balears	UIB			■			○	○	○	○	○	
La Rioja	UNIRIOJA			■	▲	▲	▲	▲				
País Vasco	UPV			■				○				
Pdo. de Asturias	UNIOVI			■	▲							
Región de Murcia	UPCT			■	▲	▲	▲	▲				
	UM			■	▲	▲	▲	▲				

▲ Informe aprobado por el Tribunal de Cuentas para una universidad

■ Informe aprobado por el Tribunal de Cuentas como agregado de varias universidades

■ Ejercicios fiscalizados aprobados con anterioridad al periodo 2008 -2012

○ Informe aprobado por el OCEX para una universidad

x Informe aprobado por el OCEX como agregado de varias universidades

Fuente: Elaboración propia a partir de los informes aprobados por el Tribunal de Cuentas y los OCEX

La Tabla 5 muestra, para cada universidad, los ejercicios económicos que han sido objeto de fiscalización, bien por el Tribunal de Cuentas o por el OCEX correspondiente. Esta tabla hace referencia a los ejercicios fiscalizados en los informes aprobados durante el periodo 2008-2012. También incluye los ejercicios cuyos informes de fiscalización fueron aprobados con anterioridad, si bien no serán objeto de este análisis.

Las conclusiones que se alcanza una vez analizada la información incluida en la Tabla 5 son muy diversas (aunque confirman las primeras conclusiones obtenidas en cuanto a la periodicidad en la aprobación de informes). En términos generales, pocas son las universidades cuyos ejercicios económicos han sido fiscalizados de una forma regular y continua. Sin embargo, en un análisis pormenorizado, se puede observar lo siguiente:

- Las universidades públicas de Canarias, las Islas Baleares, Castilla La-Mancha y Valencia han sido objeto de una fiscalización anual. La *Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana* y la *Sindicatura de Cuentas de las Islas Baleares* han fiscalizado todos los ejercicios económicos hasta 2011, siendo, por tanto, los OCEX que cuentan con una mayor experiencia en la fiscalización de estas instituciones educativas. Por su parte, la *Audiencia de Cuentas de Canarias* ha fiscalizado todos los ejercicios económicos de sus universidades desde 2006 a 2009. Asimismo, ha aprobado dos informes para las universidades de La Laguna y de Las Palmas de Gran Canaria cuyo objeto ha sido una fiscalización integrada que abarca desde 2001 hasta 2007.

- La *Sindicatura de Cuentas de Cataluña* mantiene una cierta regularidad en la fiscalización de las universidades catalanas. De este modo, las universidades de Barcelona, la Autónoma de Barcelona, de Girona, Politécnica de Cataluña y Pompeu Fabra han sido auditadas de una forma continua y regular, aunque mostrando un mayor retraso que otros OCEX. De hecho, para el periodo analizado, la mayoría de universidades catalanas habían sido objeto de fiscalización hasta el ejercicio económico de 2007, a excepción de la Universidad Autónoma de Barcelona, cuyos trabajos de revisión continuaron hasta el ejercicio 2009. No ha ocurrido lo mismo con la Universidad de Lleida y la Universidad Rovira i Virgili, las cuales solo poseen un ejercicio fiscalizado, 2009 y 2010, respectivamente.

- *La Cámara de Cuentas de Andalucía, el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas o la Cámara de Cuentas de Madrid* apenas han fiscalizado a sus respectivas universidades públicas. Estos OCEx han realizado fiscalizaciones de ejercicios económicos aisladas, sin mantener una regularidad. Cabe mencionar el *Consejo de Cuentas de Castilla y León*, órgano que sólo ha fiscalizado la Universidad de Salamanca en el ejercicio 2007, obviando el resto de ejercicios económicos y el resto de universidades. También destaca la situación de las universidades gallegas y la Universidad de Oviedo, cuyos últimos ejercicios económicos fiscalizados se remontan a 2003 y 2004 respectivamente. En el caso de la universidad asturiana, su último informe de fiscalización fue elaborado por el Tribunal de Cuentas. La *Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias*, desde su constitución, aún no ha realizado ninguna fiscalización de la universidad ovetense. No obstante, con fecha de 15 de abril de 2013, este órgano ha hecho una modificación en su programa anual de fiscalizaciones para 2013, al objeto de realizar la fiscalización del ejercicio económico 2012 de la Universidad de Oviedo.

- Con respecto a los trabajos desarrollados por el *Tribunal de Cuentas*, éste órgano ha fiscalizado anualmente las universidades de Zaragoza, Extremadura, La Rioja, Politécnica de Cartagena y Murcia, exceptuando la UIMP, que tan solo ha sido objeto de auditoría durante el ejercicio económico 2008. Caso aparte es el de la UNED que, como ya se ha visto, no ha sido objeto de fiscalización durante el periodo examinado. Cabe mencionar la fiscalización agregada que realiza el *Tribunal de Cuentas* del ejercicio económico 2003 para la totalidad de universidades públicas españolas (exceptuando la UIMP y la Universidad Internacional de Andalucía). Esta fiscalización, promovida a petición de la Comisión Mixta Congreso-Senado para verificar la actividad económica-financiera, la organización y la gestión de las universidades públicas, se lleva a cabo utilizando mecanismos de coordinación y colaboración con todos los OCEx autonómicos. El informe aprobado por el Tribunal de Cuentas se elabora partiendo de los informes de fiscalización individuales aprobados por los correspondientes OCEx. Ello explica que todas las universidades que participan en esta fiscalización agregada cuenten con su ejercicio económico 2003 fiscalizado.

3.4. OBJETIVO DE LA FISCALIZACIÓN

Todo trabajo de auditoría se enfoca a la consecución de unos determinados objetivos. Del análisis de los informes de fiscalización se han extraído las siguientes conclusiones en relación a los objetivos de fiscalización planteados por cada OCEX:

- La *Cámara de Cuentas de Andalucía* ha establecido como objetivo de su único informe aprobado durante el periodo de análisis, la verificación de las inversiones llevadas a cabo por las universidades de Sevilla, Málaga y Granada de acuerdo al Plan Plurianual (2006-2010). Todos los objetivos planteados se relacionan con una fiscalización del cumplimiento de la legalidad sobre la adecuada utilización y gestión de las subvenciones obtenidas.
- La *Audiencia de Cuentas de Canarias* emite hasta ocho informes de fiscalización de sus universidades públicas. Dos de ellos plantean como objetivo la fiscalización del cumplimiento de la legalidad y de aspectos operativos durante el proceso de adaptación al Espacio Europeo de Educación Superior (EEES) que han experimentado las universidades de La Laguna y de Las Palmas de Gran Canaria. Son, por tanto, fiscalizaciones integradas que cumplen ambos objetivos. Los informes restantes se plantean como fiscalizaciones de regularidad (financiera y legal).
- La *Sindicatura de Cuentas de Castilla La-Mancha* aprueba seis informes de fiscalización. Tres de ellos, los relativos a la fiscalización de los ejercicios económicos 2005, 2006 y 2007, se plantean con el único objetivo de comprobar aspectos relacionados con la presentación de sus cuentas anuales. Los tres informes restantes, relativos a la fiscalización de los ejercicios económicos 2008, 2009 y 2010, plantean como objetivos, además del recogido en los informes anteriores, la verificación del cumplimiento de la legislación en materia de contratación aplicable a la Universidad de Castilla La-Mancha.
- La *Sindicatura de Cuentas de Cataluña* aprueba hasta 11 informes de fiscalización. De estos, dos son fiscalizaciones de legalidad, en concreto, de la adecuación de contratación administrativa a la normativa aplicable, en las universidades de Girona y Pompeu Fabra. El OCEX catalán aprueba otro informe como agregado de las universidades catalanas relativo al cumplimiento de la legalidad del Plan de Financiación para la mejora de las universidades públicas catalanas 2007-2010. El resto de informes aprobados recogen fiscalizaciones de regularidad, tanto financiera como legal.

- La *Cámara de Cuentas de Navarra* emite dos informes de fiscalización de la Universidad de Navarra. Uno de ellos se plantea como una fiscalización de regularidad, mientras que el segundo consiste en una fiscalización propiamente operativa. Los objetivos de esta última fiscalización se centran en el análisis de la eficiencia en la gestión de los recursos, la evolución de la gestión económica de la universidad y el establecimiento de líneas de mejora en la gestión y optimización de los recursos. Para su desarrollo, el OCEX utiliza indicadores de gestión relativos al profesorado, alumnado, investigación o inversiones.

- La *Sindicatura de Cuentas de las Islas Baleares* plantea como objetivos de todas sus fiscalizaciones verificar si la información financiera refleja la realidad económica de la universidad, si se cumple la normativa vigente en la utilización de los fondos públicos y si el gasto público se realiza bajo los criterios de eficiencia, eficacia y economía. Es decir, se plantean fiscalizaciones integradas. Sin embargo, los informes no desarrollan los objetivos de carácter operativo, centrándose únicamente en la comprobación de la regularidad financiera y legal. Por lo tanto, los objetivos de carácter operativo no se ejecutan en estas fiscalizaciones.

- El *Tribunal de Cuentas* plantea como objetivo de todas las fiscalizaciones programadas las auditorías integradas. Con la finalidad de verificar los aspectos operativos, realiza un análisis, mediante indicadores, de las áreas de docencia, de investigación, de organización, de gestión del personal y de los costes. Sin embargo, no todos los trabajos de fiscalización consiguen alcanzar los objetivos operativos. La falta de una contabilidad analítica en las universidades de Cantabria, Extremadura, La Rioja, Oviedo, Politécnica de Cartagena, y Murcia ha provocado que la fiscalización operativa presente limitaciones a la hora de analizar los indicadores de costes, las cuales el *Tribunal de Cuentas* ha tenido que subsanar mediante la realización de estimaciones basadas en los datos contables proporcionados por las universidades. La Universidad de Zaragoza es la única en la que se ha podido realizar una auditoría operativa, dado que dicha universidad contaba con una contabilidad analítica. Por el contrario, los aspectos operativos no se han podido verificar en la fiscalización de la UIMP debido a la existencia de limitaciones muy significativas que han impedido analizar los parámetros de eficiencia, eficacia y economía.

- Todos los informes aprobados por el *Consejo de Cuentas de Castilla León*, la *Cámara de Cuentas de Madrid*, la *Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana* y el *Tribunal Vasco de Cuentas Públicas* se plantean como fiscalizaciones de regularidad (véase Tabla 6).

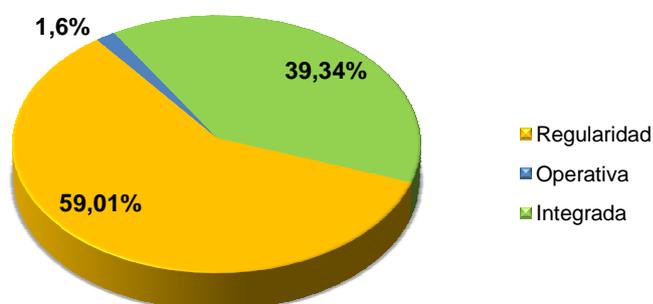
Tabla 6 Tipo de fiscalización según el órgano fiscalizador

ÓRGANO FISCALIZADOR	Universidad	Tipo de Fiscalización
Cámara de Cuentas de Andalucía	UGR	Legalidad (1)
	UMA	
	US	
Audiencia de Cuentas de Canarias	ULL	Integrada (1) Regularidad (3)
	UPGC	Integrada (1) Regularidad (3)
Sindicatura de Cuentas de Castilla – La Mancha	UCLM	Financiera (3) Regularidad (3)
Consejo de Cuentas de Castilla y León	USAL	Regularidad (1)
Sindicatura de Cuentas de Cataluña	UAB	Regularidad (2)
	UB	Regularidad (2)
	UDG	Legalidad (1)
	UDL	Regularidad (1)
	UPC	Regularidad (2)
	UPF	Legalidad (1)
	URV	Regularidad (1)
	ACAT	Legalidad (1)
Cámara de Cuentas de Madrid	UAH	Regularidad (1)
	UC3M	Regularidad (1)
	UCM	Regularidad (1)
	UPM	Regularidad (1)
Cámara de Cuentas de Navarra	UNAV	Regularidad (1) Operativa (1)
Sindicatura de Cuentas de Valencia	UA	Regularidad (5)
	UJI	
	UMH	
	UPVA	
	UV	
Sindicatura de Cuentas de las Islas Baleares	UIB	Integrada (6)
Tribunal Vasco de Cuentas Públicas	UPV	Regularidad (1)
Tribunal de Cuentas	UNIRIOJA	Integrada (2)
	UNIZAR	Integrada (3)
	UNIOVI	Integrada (1)
	UPCT	Integrada (2)
	UM	Integrada (2)
	UNICAN	Integrada (2)
	UNEX	Integrada (2)
	UIMP	Integrada (1)
	ATOTAL	Integrada (1)

Fuente: Elaboración propia a partir de informes de fiscalización del Tribunal de Cuentas y OCEX

A modo de resumen, el Gráfico 1 muestra la distribución de los informes en función de los objetivos planteados al inicio de la fiscalización, que no necesariamente se llevarán a cabo.

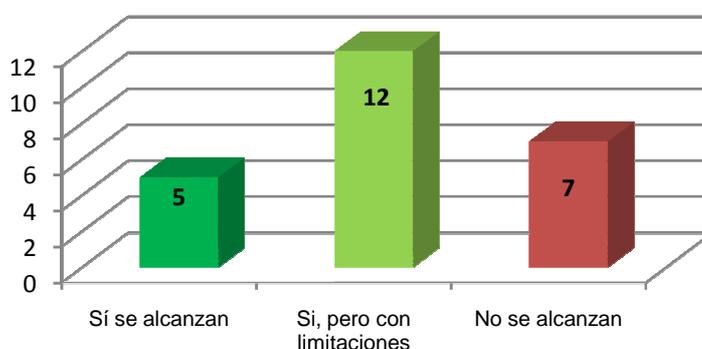
Gráfico 1 Distribución de los informes según el tipo de auditoría



Fuente: Elaboración propia a partir de informes de fiscalización del Tribunal de Cuentas y OCEX

La fiscalización de las universidades españolas se caracteriza por el predominio de auditorías de regularidad. Prácticamente la totalidad de los informes aprobados (si se consideran también las auditorías integradas) tratan de verificar el cumplimiento de aspectos financieros y/o legales. Las fiscalizaciones exclusivamente operativas apenas tienen relevancia, dado que solo se ha aprobado un informe con dicho objetivo. No obstante, la verificación de la eficiencia, eficacia y economía se aborda en los informes de auditoría integrada, aunque como ya se ha visto, el desarrollo de estos objetivos ha presentado numerosas limitaciones, llegando incluso en algunos casos a no permitir el desarrollo de los mismos. Es por tanto necesario, determinar el grado en que las auditorías integradas han sido capaces de alcanzar los objetivos de carácter operativo.

Gráfico 2 Cumplimiento de los objetivos operativos

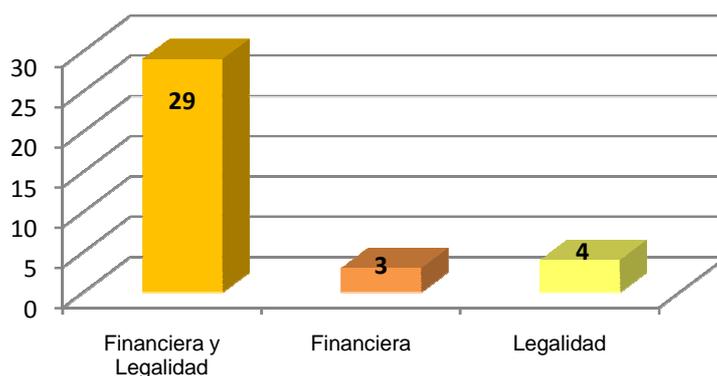


Fuente: Elaboración propia a partir de informes de fiscalización del Tribunal de Cuentas y OCEX

Como muestra el Gráfico 2, la mayoría de las fiscalizaciones integradas encuentran limitaciones a la hora de alcanzar los objetivos operativos. En 7 informes no se pudo verificar la eficiencia, eficacia y economía, y en otros 12 se llegó a verificar, pero con ciertas limitaciones. Sólo 5 auditorías integradas, que se corresponden con fiscalizaciones de las universidades canarias y la Universidad de Zaragoza han sido capaces de comprobar los aspectos operativos.

Con respecto a los informes de fiscalización de regularidad, sin considerar las fiscalizaciones integradas, la mayoría de los mismos realizan una auditoría financiera y de cumplimiento de la legalidad de forma conjunta, siendo muy pocas las que se centran exclusivamente en alguno de estos aspectos. De hecho, como se observa en el Gráfico 3, un escaso número de informes se plantearon como único objetivo la revisión de aspectos financieros, al igual que ocurrió con las fiscalizaciones de cumplimiento de la legalidad.

Gráfico 3 Distribución de los informes de regularidad



Fuente: Elaboración propia a partir de informes de fiscalización del Tribunal de Cuentas y OCEX

3.5. ANÁLISIS DE LA OPINIÓN Y CONCLUSIONES

En el informe de fiscalización, el OCEX deberá emitir una opinión o conclusión sobre el cumplimiento de los objetivos de fiscalización planteados. A continuación se analizarán las opiniones y/o las conclusiones emitidas, diferenciando entre fiscalizaciones de regularidad, en las cuales el órgano de control emite una opinión, y fiscalizaciones operativas, en las que se emite una conclusión más amplia.

3.5.1. Fiscalizaciones de regularidad

Como ya se había señalado en el apartado 2.3.4 Normas de elaboración de informes, las fiscalizaciones de regularidad dan lugar a una opinión cerrada con la cual se pretende dar a conocer si la entidad ha cumplido la normativa contable y/o la normativa legal aplicables. Los informes de este tipo de fiscalizaciones pueden incluir una opinión favorable, con salvedades, adversa o denegada.

A la hora de estudiar las opiniones emitidas, hay que tener en cuenta que prácticamente, la totalidad de los informes aprobados entre 2008 y 2012 fiscalizan más de un ejercicio económico, lo que deriva en que, en un mismo informe se pueda encontrar más de una opinión. Por ello, para analizar las mismas, se ha procedido a considerar la totalidad de opiniones emitidas.

Antes de presentar los resultados obtenidos, es preciso poner de relieve que no todos los informes de regularidad aprobados han recogido una opinión cerrada:

- El informe de regularidad legal emitido por la *Cámara de Cuentas de Andalucía* se limita a sintetizar las conclusiones obtenidas, siendo estas acompañadas por sus respectivas recomendaciones de mejora.

- La *Sindicatura de Cuentas de Castilla La-Mancha* se limita a exponer las conclusiones obtenidas respecto a la rendición de cuentas y su contenido. Estas conclusiones abarcan, en todo caso, información de carácter estadístico sobre las partidas más representativas o su evolución respecto a ejercicios anteriores. No se concluye en ningún momento sobre el cumplimiento de la regularidad financiera o legal.

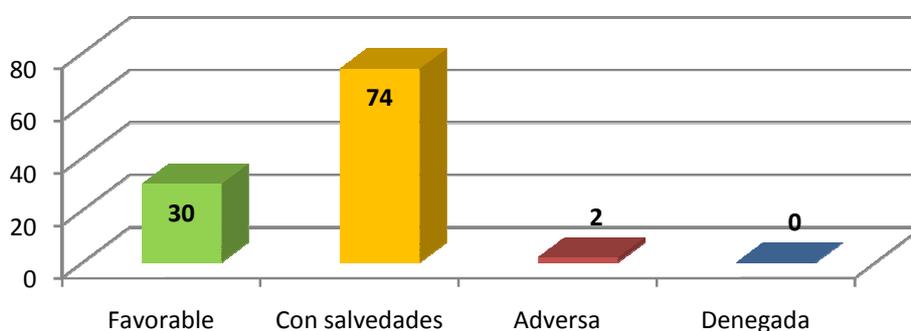
- La *Cámara de Cuentas de Madrid* expone en sus informes las conclusiones que se han obtenido sobre aspectos como la rendición de cuentas, los estados contables o la contratación. En este apartado del informe recoge los incumplimientos y errores encontrados a lo largo de la fiscalización. Sin embargo no emite una opinión que concrete en qué grado la universidad está cumpliendo su normativa contable y/o legal.

- Los informes aprobados por el *Tribunal de Cuentas* relativos a fiscalizaciones integradas no emiten opiniones concretas y cerradas sobre los aspectos de regularidad. Simplemente recogen dentro de sus conclusiones aquellas cuestiones que considera oportunas relativas a su información financiera y/o a la aplicación de la normativa.

- La *Sindicatura de Cuentas de las Islas Baleares*, como se ha visto en el apartado 3.4 Objetivos de la fiscalización, aprueba todos sus informes bajo la forma de fiscalizaciones integradas, aunque finalmente, los objetivos operativos no son desarrollados. En cuanto a los aspectos financieros, los informes aprobados por el OCEx balear no emiten una opinión cerrada, pero tampoco aclaran las conclusiones que se obtienen. Únicamente presentan una serie de recomendaciones recogidas a lo largo del informe y a medida que va presentando los resultados de fiscalización realizados en cada ámbito auditado.

Los informes de regularidad que incluyen una opinión clara y precisa son los aprobados por la *Audiencia de Cuentas de Canarias*, el *Consejo de Cuentas de Castilla y León*, la *Sindicatura de Cuentas de Cataluña*, la *Cámara de Cuentas de Navarra*, la *Sindicatura de Cuentas de Valencia* y el *Tribunal de Cuentas del País Vasco*. Estos informes serán los que se tomen como referencia para analizar las opiniones de regularidad emitidas sobre las universidades españolas. En el Gráfico 4 se muestra la distribución de dichas opiniones, que ascienden a un total de 106.

Gráfico 4 Distribución de las opiniones emitidas

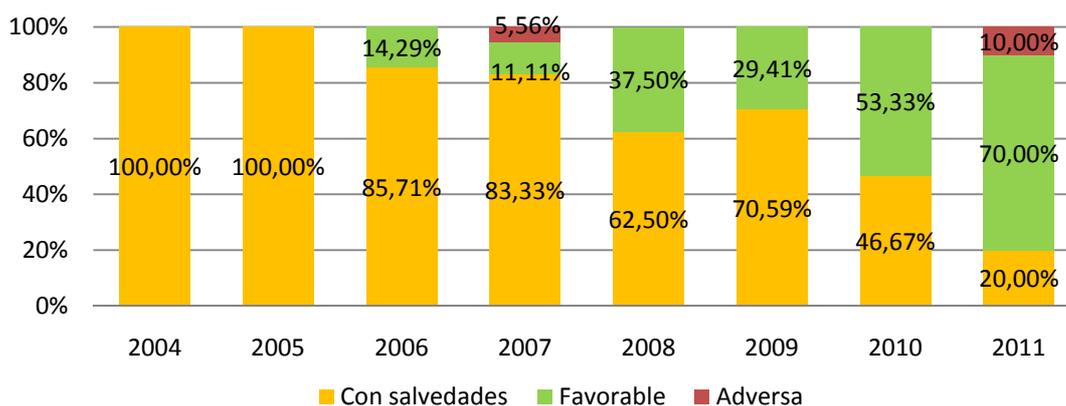


Fuente: Elaboración propia a partir de los informes aprobados por los OCEx

La mayoría de las opiniones emitidas, un 69,81%, han sido opiniones con salvedades, es decir, el órgano auditor ha encontrado incumplimientos u errores significativos en la verificación de la regularidad. Las opiniones favorables muestran un peso muy inferior, con un 28,30% del total de opiniones emitidas. El porcentaje restante, un 1,89% se corresponde con opiniones adversas.

El Gráfico 5 muestra la distribución de las opiniones, en términos porcentuales, por ejercicios económicos fiscalizados. Las opiniones emitidas referentes a los ejercicios económicos 2004 y 2005 se corresponden en su totalidad con opiniones con salvedades. Sin embargo, a partir del ejercicio 2006, este tipo de opinión empieza a perder peso sobre el total de opiniones emitidas, ya que las opiniones favorables empiezan a incrementar su representatividad sobre el total de opiniones, hasta el punto de que, en el ejercicio 2011, se sitúan como el tipo de opinión con mayor peso sobre el total (70%). Se observa, por tanto, cómo la situación se invierte en relación a los primeros ejercicios económicos analizados, de modo que las opiniones con salvedades pasan a representar tan solo el 20% del total de opiniones emitidas. Esta tendencia positiva puede deberse a que las universidades públicas españolas elaboran y presentan con mayor rigor las cuentas anuales, y cumplen con la normativa vigente que les resulte de aplicación.

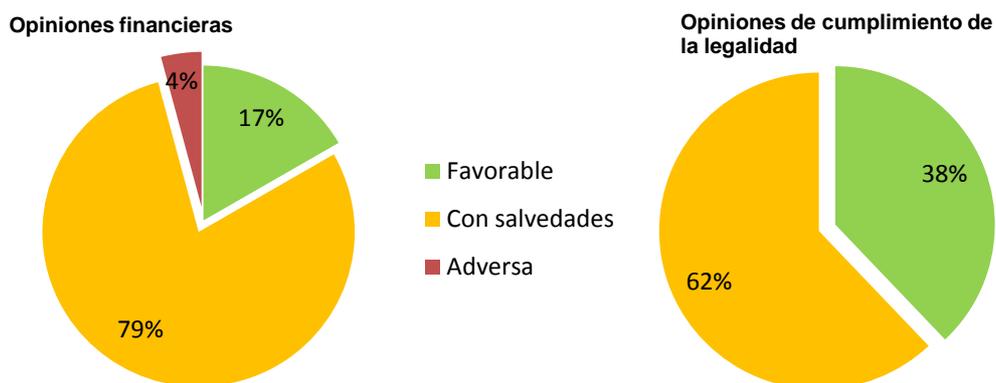
Gráfico 5 Evolución de los tipos de opiniones emitidas



Fuente: Elaboración propia a partir de los informes aprobados por los OCEX

De la distribución por tipo de auditorías recogida en el Gráfico 6, se puede destacar que 48 opiniones han sido emitidas en relación a auditorías financieras y 58 a auditorías de legalidad. Las auditorías financieras han recibido mayor número de opiniones calificadas (79%) y, aunque en el caso de las auditorías de legalidad, las opiniones con salvedades son también significativas, el porcentaje es considerablemente menor (62%), con una mayor representatividad de las opiniones favorables (38%) con respecto a las auditorías financieras (17%).

Gráfico 6 Distribución de las opiniones en las fiscalizaciones de regularidad



Fuente: Elaboración propia a partir de los informes emitidos por los OCEX

Se observa, por tanto, que el incumplimiento de la normativa y de los principios aplicables en la elaboración y presentación de la información financiera es mayor que el incumplimiento de la legalidad vigente en la gestión de los recursos públicos.

3.5.2. Fiscalizaciones operativas

Las conclusiones emitidas en los informes operativos no pueden ser objeto de comparación ya que no se tratan de opiniones tipificadas ni susceptibles de una normalización. A modo de ejemplo, se recoge una de las conclusiones emitidas por la *Cámara de Cuentas de Navarra* y recogida en el informe de fiscalización operativa de los ejercicios económicos 2009 y 2010 de la Universidad Pública de Navarra:

“Los valores de los ratios de alumnos totales sobre PDI-ETC y PAS decrecen en el tiempo, lo que implica un menor volumen de alumnos por profesor y por PAS”

Se observa que son conclusiones muy específicas a través de las cuales el sujeto fiscalizador trata de recoger indicios acerca de la eficiencia, eficacia y economía en la gestión de los recursos de la universidad auditada.

IV. CONCLUSIONES

El presente estudio se ha planteado con el objetivo de conocer en qué situación se encuentra la fiscalización de las universidades públicas españolas. La importancia de la financiación pública para el desarrollo de la actividad educativa universitaria y la actual coyuntura económica que deriva en una mayor exigencia por parte de los ciudadanos de información y transparencia en la gestión de los recursos públicos hace especialmente necesario llevar a cabo un control más estricto y regular de la actividad de los organismos públicos, entre ellos, las universidades públicas españolas.

El marco normativo sobre el que se sustenta la fiscalización de estas entidades se caracteriza por su gran complejidad. Los procesos de descentralización de competencias en educación superior a las Comunidades Autónomas y la creación de OCEX con competencias a nivel autonómico ha derivado en una situación en la que el control externo de las universidades públicas recae sobre su correspondiente OCEX autonómico, o bien, sobre el Tribunal de Cuentas, cuando la Comunidad Autónoma no cuenta con un órgano fiscalizador propio. Por su parte, los trabajos de auditoría se encuentran regulados por los Principios y Normas de Auditoría del Sector Público (1992), aunque, actualmente, el Tribunal de Cuentas y los OCEX están dirigiendo sus esfuerzos a alcanzar una mayor homogeneidad normativa, objetivo para el cual han creado a finales de 2012 la Comisión de Normas de Fiscalización.

Tomando como referencia los informes de fiscalización de las universidades públicas aprobados durante los últimos cinco años (de 2008 a 2012) se han podido obtener las siguientes conclusiones:

- La situación general se caracteriza por una reducida aprobación de informes con el objeto de fiscalizar a estas instituciones. Sólo la Sindicatura de Cuentas de las Islas Baleares, la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana y el Tribunal de Cuentas han aprobado informes de fiscalización regularmente. En el lado opuesto se sitúan la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias y el Consejo de Cuentas de Galicia, órganos fiscalizadores que no han aprobado ningún informe de fiscalización referente a sus universidades públicas.

- Pocas han sido las universidades cuyos ejercicios económicos se han fiscalizado de una forma periódica. Dentro de este grupo se encuentran las universidades públicas de Canarias, las Islas Baleares, Castilla La-Mancha, Valencia y Cataluña, así como las universidades bajo el control del Tribunal de Cuentas, a excepción de la UIMP y la UNED. En el resto de universidades españolas las fiscalizaciones se han realizado para ejercicios económicos aislados.

- La fiscalización de las universidades españolas plantea como principal objetivo verificar si las cuentas anuales reflejan en todos los aspectos significativos la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad (auditoría financiera) y si el organismo cumple con la legalidad vigente en la gestión de los recursos públicos (auditoría de legalidad). Por su parte, las fiscalizaciones exclusivamente operativas apenas tienen relevancia, destacando el alto número de informes que se elaboran partiendo de objetivos de auditoría integrada.

- El desarrollo de los objetivos de fiscalización basados en la verificación de la eficiencia, eficacia y economía presentan numerosas limitaciones, explicadas en gran medida por la ausencia de contabilidad analítica en muchas de las universidades públicas. De hecho, de 24 auditorías integradas, solo en 5 casos se han podido comprobar los aspectos operativos sin experimentar ningún tipo de limitación.

- El 65,81% de las opiniones emitidas en las fiscalizaciones de regularidad han sido con salvedades, frente al 28,30% de las opiniones favorables. Las opiniones adversas apenas tienen representatividad en la muestra analizada y no se han llegado a emitir opiniones denegadas.

- Las opiniones con salvedades pierden relevancia con el transcurso de los ejercicios económicos, incrementándose el número de opiniones favorables emitidas por los OCEX. La situación en el ejercicio 2011 se caracteriza por una mayor representatividad de las opiniones favorables frente a las calificadas.

- El incumplimiento de la normativa y de los principios aplicables en la elaboración y presentación de la información financiera es mayor que el incumplimiento de la legalidad vigente en la gestión de los recursos públicos.

Como conclusión general, se puede afirmar que la mayor o menor fiscalización de las universidades públicas españolas viene determinada por cada OCEX. Aunque el trabajo muestra que hasta el 70% de las opiniones emitidas en las auditorías de regularidad han sido consideradas como calificadas, también se pone de relieve el alto grado de concentración de las mismas en los primeros ejercicios del periodo objeto de estudio, con una mejora de los resultados de las fiscalizaciones en los últimos años. Por ello, se observa una mejora de la información contable elaborada por las universidades públicas así como un mayor cumplimiento de la legalidad en la gestión de los recursos públicos. Pese a esta mejora, un incremento en el control de los aspectos operativos de eficiencia, eficacia y economía, junto con una mayor periodicidad de las auditorías de regularidad permitiría desarrollar fiscalizaciones de mayor calidad, ayudando a mejorar la utilización y aprovechamiento de los recursos públicos por parte de las universidades públicas españolas.

BIBLIOGRAFÍA

LEGISLACIÓN

Constitución Española, de 27 de diciembre de 1978, BOE nº 311.1, de 29 de diciembre de 1978.

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, *de Financiación de las Comunidades Autónomas*, BOE nº 236, de 1 de octubre de 1980.

Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, *del Tribunal de Cuentas*, BOE nº 121, de 21 de mayo de 1982.

Ley Orgánica 11/1983, de 25 de agosto, *de Reforma Universitaria*, BOE nº 209, de 1 de septiembre de 1983),

Ley 6/1984, de 5 de marzo, *de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña*, BOE nº 83, de 6 de abril de 1984.

Ley 6/1985, de 24 de junio, *del Consejo de Cuentas de Galicia*, BOE nº 206, de 28 de agosto de 1985.

Ley 6/1985, de 11 de mayo, *de Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana*, DOGV nº 253, de 20 de mayo de 1985.

Ley 1/1988, de 17 de marzo, *de la Cámara de Cuentas de Andalucía*, BOE nº83, de 6 de abril de 1988.

Ley 1/1988, de 5 de febrero, *del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas*, BOPV nº 44, de 3 de marzo de 1988.

Ley 7/1988, de 5 de abril, *de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas*, BOE nº 84, de 7 de abril de 1988.

Ley 4/1989, de 2 de mayo, *de la Audiencia de Cuentas de Canarias*, BOE nº 133, de 5 de junio de 1989.

Ley 5/1993, de 27 de diciembre, *de la Sindicatura de Cuentas de Castilla La-Mancha*, BOE nº 51, de 1 de marzo de 1994

Ley 11/1999, de 23 de abril, *de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid*, BOE nº 172, de 20 de julio de 1999.

Ley 10/2001, de 18 de junio, *de creación de la Cámara de Cuentas de Aragón* (BOE nº 164, de 10 de julio de 2001).

Ley 2/2002, de 9 de abril, *reguladora del Consejo de Cuentas de Castilla y León*, BOE nº 116, de 15 de mayo de 2002.

Ley 3/2003, de 24 de marzo, *de la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias*, BOE nº 112, de 10 de mayo de 2003.

Ley 4/2004, de 2 de abril, *de Sindicatura de Cuentas de las Illes Balears*, BOE nº 108, de 4 de mayo de 2004.

Norma sobre el restablecimiento de la Cámara de Comptes de Navarra de 28 de enero de 1980, BON nº 16, de 6 de febrero de 1980.

Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, *por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública*, BOE nº 102, de 28 de abril de 2010.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Cardeña, M., 1996. La financiación de las universidades: un futuro previsible. *Auditoría Pública*, 5, 60-63.
- Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español, 1992. *Principios y Normas de Auditoría del Sector Público*. Sindicatura de Cuentas de Valencia.
- FIASEP e IGAE, 2013. Conclusiones V Congreso Nacional de Auditoría en el Sector Público. *Auditoría Pública*, 59, 9-28.
- García, A.D., 1998. Necesidad de auditoría externa en las universidades públicas. *Auditoría Pública*, 15, 33-36
- González, B., 2003. La rendición de las cuentas de las universidades a los órganos de control externo: su compleja normativa. *Auditoría pública*, 30, 66-71.
- Hernández J. and Pérez J.A., 2011. La financiación universitaria española. Nuevas perspectivas en un horizonte de austeridad y compromiso social. Disponible en <http://www.uv.es/sgreuges/doc/Conferencia.pdf> [consultado 16 de abril de 2013]
- IGAE, 1998. *Resolución de 1 de Septiembre de 1998, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se ordena la publicación de la Resolución que aprueba las Normas de Auditoría del Sector Público*, BOE nº 234, de 30 de septiembre de 1998.
- Martín, R., 2007. Consideraciones sobre la gestión universitaria española, *Tercer encuentro académico Internacional sobre Economía, Educación y Cultura*. Disponible en <http://www.eumed.net/eve/resum/07-febrero/rmr.htm> [consultado 16 de abril de 2013]
- Minguillón, A., 1995. La auditoría operativa de las universidades. *Auditoría Pública*, 3, 51-57.
- OCEX, 2012. IX Encuentros Técnicos de Instituciones de Control Externo. *Auditoría Pública*, 56, 8-23.

INFORMES DE FISCALIZACIÓN

- Audiencia de Cuentas de Canarias, 2009. *Informe de fiscalización sobre la adecuación de la Universidad de La Laguna al Espacio Europeo de Educación Superior, Ejercicios 2001-2007*. Disponible en <http://www.acuentascanarias.org/linterna/EXPEDIENTESFISC/PA2008/2408/Informe.pdf> [consultado 22 de marzo de 2013]
- Audiencia de Cuentas de Canarias, 2009. *Informe de fiscalización sobre la adecuación de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria al Espacio Europeo de Educación Superior, Ejercicios 2001-2007*. Disponible en <http://www.acuentascanarias.org/linterna/EXPEDIENTESFISC/PA2008/2508/Informe.pdf> [consultado 22 de marzo de 2013]
- Audiencia de Cuentas de Canarias, 2011. *Informe de fiscalización de la Universidad de La Laguna, Ejercicios 2006-2007*. Disponible en <http://www.acuentascanarias.org/linterna/EXPEDIENTESFISC/PA2009/1209/Informe.pdf> [consultado 22 de marzo de 2013]
- Audiencia de Cuentas de Canarias, 2011. *Informe de fiscalización de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, Ejercicios 2006-2007*. Disponible en <http://www.acuentascanarias.org/linterna/EXPEDIENTESFISC/PA2009/1309/Informe.pdf> [consultado 22 de marzo de 2013]

Audiencia de Cuentas de Canarias, 2012. *Informe de fiscalización de la Universidad de La Laguna, Ejercicios 2008-2009*”. Disponible en <http://www.acuentascanarias.org/linterna/EXPEDIENTESFISC/PA2010/0510/Informe.pdf> [consultado 22 de marzo de 2013]

Audiencia de Cuentas de Canarias, 2012. *Informe de fiscalización de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, Ejercicios 2008-2009*. Disponible en <http://www.acuentascanarias.org/linterna/EXPEDIENTESFISC/PA2010/0410/Informe.pdf> [consultado 22 de marzo de 2013]

Audiencia de Cuentas de Canarias, 2012. *Informe de fiscalización de la Universidad de La Laguna, Ejercicio 2010*. Disponible en <http://www.acuentascanarias.org/linterna/EXPEDIENTESFISC/PA2011/0511/Informe.pdf> [consultado 22 de marzo de 2013]

Audiencia de Cuentas de Canarias, 2012. *Informe de fiscalización de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, Ejercicio 2010*. Disponible en <http://www.acuentascanarias.org/linterna/EXPEDIENTESFISC/PA2011/0611/Informe.pdf> [consultado 22 de marzo de 2013]

Cámara de Cuentas de Andalucía, 2011. *Fiscalización del Plan de Inversiones de las Universidades Andaluzas (Granada, Málaga y Sevilla), Plan Plurianual (2006 – 2010)*. Disponible en <http://www.ccuentas.es/files/reports/complete/1332158069-oe-02-2009-def.pdf> [consultado 22 de marzo de 2013]

Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid, 2008. *Informe de Fiscalización de la actividad económica-financiera de la Universidad de Alcalá y de sus entidades dependientes, Ejercicio 2006*. Disponible en http://www.madrid.org/camaradecuentas/images/archivos/informes/2008/2008_12_22-InformeAlcala2006.pdf [consultado 23 de marzo de 2013].

Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid, 2010. *Informe de Fiscalización de la actividad económica-financiera de la Universidad Complutense de Madrid y de sus entidades dependientes, Ejercicio 2008*. Disponible en <http://www.madrid.org/camaradecuentas/images/archivos/informes/2010/informe%20ucm%202008.consejo%20291210.pdf> [consultado 23 de marzo de 2013].

Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid, 2011. *Informe de Fiscalización de la actividad económica-financiera de la Universidad Politécnica y de sus entidades dependientes, Ejercicio 2008*. Disponible en http://www.madrid.org/camaradecuentas/images/archivos/informes/2010/Informe_Universidad_Politecnica.300611.pdf [consultado 23 de marzo de 2013].

Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid, 2012. *Informe de Fiscalización de la actividad económica-financiera de la Universidad Carlos III de Madrid y de sus entidades dependientes, Ejercicio 2009*. Disponible en http://www.madrid.org/camaradecuentas/images/Informe_Universidad_Carlos_III.Consejo140612.pdf [consultado 23 de marzo de 2013].

Cámara de Cuentas de Navarra, 2009. *Universidad pública de Navarra, Ejercicios 2006-2007*. Disponible en <http://camaradecomptos.navarra.es/imgx/informes/todo0929.pdf> [consultado 23 de marzo de 2013].

Cámara de Cuentas de Navarra, 2010. *Análisis de la gestión de la Universidad pública de Navarra*. Disponible en <http://camaradecomptos.navarra.es/imgx/informes/todo00b10.pdf> [consultado 23 de marzo de 2013].

Consejo de Cuentas de Castilla y León, 2011. *Fiscalización de la gestión de la Universidad Pública de Salamanca, Ejercicio 2007*. Disponible en <http://www.consejodecuentas.es/es/informes/informes/fiscalizacion-gestion-universidad-publica-salamanca-ejercic> [consultado 22 de marzo de 2013]

Sindicatura de Cuentas de Castilla La-Mancha, 2008. *Informe definitivo sobre la revisión formal de las cuentas anuales de la Universidad de Castilla-La Mancha, Ejercicio 2005*. Disponible en http://www.sindicaturaclm.es/archivos_upload/Universidad2005.pdf [consultado 23 de marzo de 2013]

Sindicatura de Cuentas de Castilla La-Mancha, 2008. *Informe definitivo sobre la revisión formal de las cuentas anuales de la Universidad de Castilla-La Mancha, Ejercicio 2006*. Disponible en http://www.sindicaturaclm.es/archivos_upload/Universidad2006.pdf [consultado 23 de marzo de 2013]

Sindicatura de Cuentas de Castilla La-Mancha, 2010. *Informe definitivo sobre la revisión formal de las cuentas anuales de la Universidad de Castilla-La Mancha, Ejercicio 2007*. Disponible en http://www.sindicaturaclm.es/archivos_upload/Universidad2007.pdf [consultado 23 de marzo de 2013]

Sindicatura de Cuentas de Castilla La-Mancha, 2011. *Informe definitivo de revisión formal de la Universidad de Castilla-La Mancha, Ejercicio 2008*. Disponible en http://www.sindicaturaclm.es/archivos_upload/Universidad2008.pdf [consultado 23 de marzo de 2013]

Sindicatura de Cuentas de Castilla La-Mancha, 2011. *Informe definitivo sobre la revisión formal de las cuentas anuales de la Universidad de Castilla-La Mancha, Ejercicio 2009*. Disponible en http://www.sindicaturaclm.es/archivos_upload/Universidad2009.pdf [consultado 23 de marzo de 2013]

Sindicatura de Cuentas de Castilla La-Mancha (2012): *Informe definitivo de revisión formal de la Universidad de Castilla-La Mancha, Ejercicio 2010*. Disponible en http://www.sindicaturaclm.es/archivos_upload/Universidad2010.pdf [consultado 23 de marzo de 2013]

Sindicatura de Cuentas de Cataluña, 2008. *Informe 8/2008 Universidad de Barcelona, Ejercicios 2004 y 2005*. Disponible en http://www.sindicatura.org/reportssearcher/download/08_08_es_tno.pdf [consultado 22 de marzo de 2013].

Sindicatura de Cuentas de Cataluña, 2008. *Informe 10/2008 Universidad Politécnica de Cataluña, Ejercicios 2004 y 2005*. Disponible en http://www.sindicatura.org/reportssearcher/download/10_08_es_tno.pdf [consultado 22 de marzo de 2013].

Sindicatura de Cuentas de Cataluña, 2008. *Informe 21/2008 Universidad Autónoma de Barcelona, Ejercicios 2004, 2005 y 2006*. Disponible en http://www16.gencat.net/web_Sindicatura/pdfs/21_08_es_tno.pdf [consultado 22 de marzo de 2013].

Sindicatura de Cuentas de Cataluña, 2009. *Informe 2/2009 Agregado de las Universidades Públicas de Cataluña, Ejercicios 2006 y 2007*. Disponible en http://www.sindicatura.org/reportssearcher/download/02_09_es_tno.pdf [consultado 22 de marzo de 2013].

Sindicatura de Cuentas de Cataluña, 2010. *Informe 1/2010 Universidad de Girona, Contratación administrativa, Ejercicios 2004-2007*. Disponible en http://www.sindicatura.org/reportssearcher/download/01_10_es_tno.pdf [consultado 22 de marzo de 2013].

Sindicatura de Cuentas de Cataluña, 2010. *Informe 3/2010 Universidad Pompeu Fabra, Contratación administrativa, Ejercicios 2004-2007*. Disponible en http://www.sindicatura.org/reportssearcher/download/03_10_es_tno.pdf [consultado 22 de marzo de 2013].

Sindicatura de Cuentas de Cataluña, 2010. *Informe 7/2010 Universidad Politécnica de Cataluña, Ejercicios 2006 y 2007*. Disponible en http://www.sindicatura.org/reportssearcher/download/07_10_es_tno.pdf [consultado 22 de marzo de 2013].

Sindicatura de Cuentas de Cataluña, 2010. *Informe 14/2010 Universidad de Barcelona, Ejercicios 2006 y 2007*. http://www.sindicatura.org/reportssearcher/download/14_10_es_tno.pdf [consultado 22 de marzo de 2013].

Sindicatura de Cuentas de Cataluña, 2011. *Informe 16/2011 Agregado de las Universidades Públicas de Cataluña, Ejercicios 2008 y 2009*. Disponible en http://www.sindicatura.org/reportssearcher/download/16_11_es_tno.pdf [consultado 22 de marzo de 2013].

Sindicatura de Cuentas de Cataluña, 2011. *Informe 20/2011 Universidad de Lleida, Gastos de personal, Ejercicio 2009*. Disponible en http://www.sindicatura.org/reportssearcher/download/20_11_es_tno.pdf [consultado 22 de marzo de 2013].

Sindicatura de Cuentas de Cataluña, 2012. *Informe 1/2012 Universidad Autónoma de Barcelona, Ejercicios 2007, 2008 y 2009*. Disponible en http://www.sindicatura.org/reportssearcher/download/01_12_es_tno.pdf [consultado 22 de marzo de 2013].

Sindicatura de Cuentas de Cataluña, 2012. *Informe 16/2012 Plan de Financiación para la mejora de las Universidades Públicas catalanas, Ejercicios, 2007-2010*. Disponible en http://www.sindicatura.org/reportssearcher/download/16_12_es_tno.pdf [consultado 22 de marzo de 2013].

Sindicatura de Cuentas de Cataluña, 2012. *Informe 21/2012 Universidad Rovira i Virgili, Gastos de personal, Ejercicio 2010*. Disponible en http://www.sindicatura.org/reportssearcher/download/21_12_es_tno.pdf [consultado 22 de marzo de 2013].

Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana, 2008. *Informe de Fiscalización de las Universidades públicas de la Comunidad Valenciana, Ejercicio 2007*. Disponible en [http://www.sindicom.gva.es/web/informes.nsf/0/72F26FEC7AA37F36C125769300410186/\\$file/07C_UNIV.pdf](http://www.sindicom.gva.es/web/informes.nsf/0/72F26FEC7AA37F36C125769300410186/$file/07C_UNIV.pdf) [consultado 23 de marzo de 2013].

Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana, 2009. *Informe de Fiscalización de las Universidades públicas de la Comunidad Valenciana del ejercicio 2008*. Disponible en [http://www.sindicom.gva.es/web/informes.nsf/0/2B9E4C8688955FBCC12573B100418D4E/\\$file/08C_UNIV.pdf](http://www.sindicom.gva.es/web/informes.nsf/0/2B9E4C8688955FBCC12573B100418D4E/$file/08C_UNIV.pdf) [consultado 23 de marzo de 2013].

Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana, 2010. *Informe de Fiscalización de las Universidades públicas de la Comunidad Valenciana del ejercicio 2009*. Disponible en [http://www.sindicom.gva.es/web/informes.nsf/0/8BA3FFE915E80863C1257801002E8D23/\\$file/09C_UNIV.pdf](http://www.sindicom.gva.es/web/informes.nsf/0/8BA3FFE915E80863C1257801002E8D23/$file/09C_UNIV.pdf) [consultado 23 de marzo de 2013].

Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana, 2011. *Informe de Fiscalización de las Universidades públicas de la Comunidad Valenciana del ejercicio 2010*. Disponible en [http://www.sindicom.gva.es/web/informes.nsf/0/97A034BD0F57BB02C1257ACD0046F57D/\\$file/10C_UNIV.pdf](http://www.sindicom.gva.es/web/informes.nsf/0/97A034BD0F57BB02C1257ACD0046F57D/$file/10C_UNIV.pdf) [consultado 23 de marzo de 2013].

Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana, 2012. *Informe de Fiscalización de las Universidades públicas de la Comunidad Valenciana del ejercicio 2011*. Disponible en [http://www.sindicom.gva.es/web/informes.nsf/0/3C20FA936DF01630C1257968003034C3/\\$file/11C_UNIV.pdf](http://www.sindicom.gva.es/web/informes.nsf/0/3C20FA936DF01630C1257968003034C3/$file/11C_UNIV.pdf) [consultado 23 de marzo de 2013].

Sindicatura de Cuentas de las Islas Baleares, 2008. *Informe de la Cuenta General de la Universidad de las Islas Baleares correspondiente al ejercicio 2006*. Disponible en <http://www.sindicaturaib.org/sincomfront/seccion.htm?id=103&lang=es> [consultado 23 de marzo de 2013].

Sindicatura de Cuentas de las Islas Baleares, 2009. *Informe 36/2009 de la Cuenta General de la Universidad de las Islas Baleares correspondiente al ejercicio 2007*. Disponible en <http://www.sindicaturaib.org/sincomfront/seccion.htm?id=103&lang=es> [consultado 23 de marzo de 2013].

Sindicatura de Cuentas de las Islas Baleares, 2010. *Informe 44/2010 de la Cuenta General de la Universidad de las Islas Baleares correspondiente al ejercicio 2008*. Disponible en <http://www.sindicaturaib.org/sincomfront/seccion.htm?id=103&lang=es> [consultado 23 de marzo de 2013].

Sindicatura de Cuentas de las Islas Baleares, 2011. *Informe 54/2011 de la Cuenta General de la Universidad de las Islas Baleares correspondiente al ejercicio 2009*. Disponible en <http://www.sindicaturaib.org/sincomfront/seccion.htm?id=103&lang=es> [consultado 23 de marzo de 2013].

Sindicatura de Cuentas de las Islas Baleares, 2012. *Informe 69/2012 de la Cuenta General de la Universidad de las Islas Baleares correspondiente al ejercicio 2010*. Disponible en <http://www.sindicaturaib.org/sincomfront/seccion.htm?id=103&lang=es> [consultado 23 de marzo de 2013].

Sindicatura de Cuentas de las Islas Baleares, 2012. *Informe 76/2012 sobre les magnituds més significatives dels informes dels comptes generals de la Universitat de les Illes Balears del període 2005-2009*. Disponible en <http://www.sindicaturaib.org/sincomfront/seccion.htm?id=103&lang=es> [consultado 23 de marzo de 2013].

Sindicatura de Cuentas de las Islas Baleares, 2012. *Informe 79/2012 del Compte General de la Universitat de les Illes Balears corresponent a l'exercici 2011*. Disponible en <http://www.sindicaturaib.org/sincomfront/seccion.htm?id=103&lang=es> [consultado 23 de marzo de 2013].

Tribunal de Cuentas, 2008. *Informe de fiscalización de la Universidad de Oviedo, Ejercicio 2004*. Disponible en <http://www.tcu.es/uploads/l815.pdf> [consultado 22 de marzo de 2013].

Tribunal de Cuentas, 2008. *Informe de fiscalización de las Universidades Públicas, Ejercicio 2003*. Disponible en <http://www.tcu.es/uploads/l775.pdf> [consultado 22 de marzo de 2013].

Tribunal de Cuentas, 2009. *Informe de fiscalización de la Universidad de Extremadura, Ejercicios 2004 y 2005*. Disponible en <http://www.tcu.es/uploads/l833.pdf> [consultado 22 de marzo de 2013].

Tribunal de Cuentas, 2009. *Informe de fiscalización de la Universidad de La Rioja, Ejercicios 2004 y 2005*. Disponible en <http://www.tcu.es/uploads/l822.pdf> [consultado 22 de marzo de 2013].

Tribunal de Cuentas, 2009. *Informe de fiscalización de la Universidad de Murcia, Ejercicios 2004 y 2005*. Disponible en <http://www.tcu.es/uploads/l848.pdf> [consultado 22 de marzo de 2013].

Tribunal de Cuentas, 2009. *Informe de fiscalización de la Universidad Politécnica de Cartagena, Ejercicios 2004 y 2005*. Disponible en <http://www.tcu.es/uploads/l838.pdf> [consultado 22 de marzo de 2013].

Tribunal de Cuentas, 2010. *Informe de fiscalización de la Universidad de Cantabria, Ejercicios 2004 y 2005*. Disponible en <http://www.tcu.es/uploads/l855.pdf> [consultado 22 de marzo de 2013].

Tribunal de Cuentas, 2010. *Informe de fiscalización de la Universidad de Zaragoza, Ejercicios 2004 y 2005*. Disponible en <http://www.tcu.es/uploads/l859.pdf> [consultado 22 de marzo de 2013].

Tribunal de Cuentas, 2011. *Informe de fiscalización de la Universidad de Extremadura, Ejercicios 2006 y 2007*. Disponible en <http://www.tcu.es/uploads/l908.pdf> [consultado 22 de marzo de 2013].

Tribunal de Cuentas, 2011. *Informe de fiscalización de la Universidad de La Rioja, Ejercicios 2006 y 2007*. Disponible en <http://www.tcu.es/uploads/l915.pdf> [consultado 22 de marzo de 2013].

Tribunal de Cuentas, 2011. *Informe de fiscalización de la Universidad de Murcia, Ejercicios 2006 y 2007*. Disponible en <http://www.tcu.es/uploads/l901.pdf> [consultado 22 de marzo de 2013].

Tribunal de Cuentas, 2011. *Informe de fiscalización de la Universidad Politécnica de Cartagena, Ejercicios 2006 y 2007*. Disponible en <http://www.tcu.es/uploads/l895.pdf> [consultado 22 de marzo de 2013].

Tribunal de Cuentas, 2012. *Informe de fiscalización de la Universidad de Cantabria, Ejercicios 2006 y 2007*. Disponible en <http://www.tcu.es/uploads/l934.pdf> [consultado 22 de marzo de 2013].

Tribunal de Cuentas, 2012. *Informe de fiscalización de la Universidad de Zaragoza, Ejercicios 2006 y 2007*. Disponible en <http://www.tcu.es/uploads/l936.pdf> [consultado 22 de marzo de 2013].

Tribunal de Cuentas, 2012. *Informe de fiscalización de la Universidad de Zaragoza, Ejercicios 2008 y 2009*. Disponible en <http://www.tcu.es/uploads/l958.pdf> [consultado 22 de marzo de 2013].

Tribunal de Cuentas, 2012. *Informe de fiscalización de la Universidad Internacional Menéndez Pelayo, Ejercicio 2008*. Disponible en <http://www.tcu.es/uploads/l956.pdf> [consultado 22 de marzo de 2013].

Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, 2009. *Informe de fiscalización de la Universidad del País Vasco, Ejercicio 2007*. Disponible en http://txostenak.es/pdf/7618informe_upv_2007.pdf [consultado 23 de marzo de 2013].