

# La fiscalización de las Universidades por los Órganos de Control Externo

---

**Belén González Díaz**

**Emilia Fernández Rodríguez**

Doctoras en Administración y Dirección de Empresas.  
Universidad de Oviedo

## 1. INTRODUCCIÓN

Con el traspaso de competencias en materia de educación superior a las CCAA, las Universidades han pasado a formar parte del Sector público autonómico, lo que significa que estas instituciones rendirán cuentas de su actividad a los Órganos de Control Externo (en adelante, OCEs) autonómicos, a excepción de aquellas CCAA sin Órgano de Control Externo, que 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.

Sin embargo, 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 un proceso que abarca 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.

Los resultados y conclusiones de la actividad fiscalizadora de los OCEs 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 CCAA) un papel básico al encargarle la valoración política de los resultados reflejados en las actividades de los OCEs (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, existe un grupo de usuarios que son agrupados por Termes i Anglés (1997, página 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 OCEs– *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.

Aunque las Universidades están obligadas a rendir cuentas de su actividad a los respectivos órganos de control, su rendición no implica la fiscalización por parte de estos últimos y, de llevarse a cabo, dependerá del objetivo perseguido.

Así pues, la utilidad de los informes de fiscalización para los usuarios anteriormente definidos va a estar condicionada por la frecuencia con que se fiscalice a estas instituciones y por el tipo de fiscalización que dichos órganos realicen.

En este contexto, el objetivo de nuestro trabajo es evaluar la conveniencia de los informes de fiscalización sobre Universidades en la satisfacción de las necesidades de los usuarios a través de la periodicidad y los objetivos de la fiscalización.

Con esta finalidad se analizan, por un lado, las necesidades de los usuarios de la información financiera de las Universidades, y por otro, la frecuencia y el modo con que se fiscaliza a estas instituciones mediante la revisión de los ejercicios económicos que han sido fiscalizados por los respectivos Órganos de Control en el período 1991/2000.

El presente trabajo se cierra estableciendo una relación entre las necesidades de los distintos usuarios de la información y los objetivos del proceso fiscalizador.

## **2. LAS NECESIDADES DE INFORMACIÓN DE LOS USUARIOS**

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 la información que cada uno de ellos necesita.

A tal efecto se toma como referencia la clasificación de Termes i Inglés, antes mencionada, que agrupa a los usuarios de los informes de fiscalización en tres conglomerados: usuarios internos, usuarios externos y partidos políticos.

### **2.1. Usuarios internos**

El importante volumen de recursos destinados a la educación superior exige que las Universidades respondan a las Administraciones –Gobierno Central y Gobierno Autónomo– del empleo que hacen de ellos.

Tras la culminación del traspaso de competencias del Estado en materia de Universidades, las CCAA 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 CCAA una de las fuentes más sustanciales en el estado de ingresos de las Universidades Públicas.

Junto con las CCAA, 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 conocimien-

to 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.

Otros órganos incluidos en este grupo de usuarios internos y específicos de las Universidades son los órganos de gobierno y representación de estas instituciones, entre otros, el Consejo de Gobierno, el Consejo Social, el Claustro Universitario, la Junta Consultiva y el Consejo de Coordinación Universitaria.

El *Consejo de Gobierno* es el órgano encargado de establecer las líneas estratégicas de la Universidad y las directrices y procedimientos para su aplicación en la totalidad de los ámbitos universitarios (organización de enseñanzas, investigación, recursos humanos y económicos y elaboración de los presupuestos).

Así pues, sus necesidades de información, similares a las de cualquier órgano de representación política y de gobierno 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 Universitario*, también debe supervisar las actividades de carácter económico de la institución y el rendimiento de sus servicios. Igualmente, el Consejo Social necesitará información de naturaleza presupuestaria, ya que se le ha encomendado la tarea de aprobar el presupuesto y la programación plurianual.

La *Junta Consultiva*, como órgano de asesoramiento en materia académica, centrará sus necesidades de información en aspectos tales como la evolución de la demanda y oferta de estudios universitarios, la eficacia en la docencia e investigación o los costes de las actividades universitarias.

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.

## **2.2. Usuarios externos**

El abanico de usuarios externos es muy amplio e incluye a la comunidad financiera (los usuarios relacionados), a la ciudadanía (usuarios afectados, usuarios de servicios y usuarios de difusión) y a los analistas.

### *a) La comunidad financiera*

La comunidad financiera está interesada 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, pp. 50 y 54).

b) *La ciudadanía*

Recoge el mayor abanico de usuarios, lo cual se traduce en una mayor diversidad de necesidades. Dentro de la ciudadanía distinguimos los usuarios afectados, los usuarios de servicios y los usuarios de difusión.

Los *usuarios afectados* 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.

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).

Como *usuarios de servicios* distinguimos, por un lado, el ciudadano individual en su condición de votante, contribuyente y consumidor/cliente, y por otro, los grupos de interés.

Como votante, la decisión más importante que ha de tomar es la elección de sus representantes. Aunque varía según las Universidades, el Personal Docente e Investigador (PDI), el Personal de Administración y Servicios (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 interge-

neracional, 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, 1999, p. 26).

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, 1999, pp. 26-27). En definitiva, estamos hablando de indicadores de rendimiento.

Los medios de comunicación y las agencias de *rating* forman parte del conjunto de *usuarios de difusión*. Mientras que los primeros pueden influir en la evaluación que la sociedad haga de la Universidad, los segundos y, concretamente, las agencias de evaluación garantizan la calidad de la institución en el ámbito nacional e internacional. De su estudio, Engstrom (1988, p. 42) concluyó que estas agencias consideraban muy importante la información financiera en el proceso de acreditación, y que la evaluación de la condición financiera de estas instituciones hacía necesario el uso de indicadores de rendimiento y de información a nivel de *campus*.

### *c) Los analistas*

Ciertos *organismos de ámbito nacional, comunitario e internacional*, como la Unión Europea y la OCDE, requieren información en términos macroeconómicos que puede venir dada a través de 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.

## **2.3. Partidos políticos**

Estos usuarios necesitan información acerca de los objetivos de la institución, las políticas a seguir para su alcance y la evaluación del éxito o fracaso de tales políticas; información relativa a la planifica-

ción y elaboración de presupuestos; grado de cumplimiento de las restricciones legales y contractuales que puedan existir; posición económica y financiera actual, e información relacionada con su responsabilidad en el mantenimiento del capital de la organización (Fernández Fernández, 2000, p. 108).

### **3. LA FISCALIZACIÓN DE LAS UNIVERSIDADES POR LOS ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO**

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.

La cuestión que se plantea a continuación es si los informes de fiscalización pueden ayudar a estos usuarios a satisfacer sus necesidades de información, siendo conscientes de que ellos no son los destinatarios de tales documentos y que debe ser la información financiera elaborada por cada institución universitaria la que realmente satisfaga las necesidades de estos usuarios.

Para ello, nos planteamos, en primer lugar, con qué frecuencia se realiza la fiscalización de las Universidades y si esa periodicidad varía en función del Órgano de Control Externo en aras a concluir si los usuarios obtienen información regular acerca de estas instituciones a través de dichos órganos. En segundo lugar, analizaremos los objetivos de la fiscalización en virtud de los cuales la información incluida en los informes será diferente y satisfará las necesidades de unos usuarios en detrimento de otros.

#### **3.1. Periodicidad de la fiscalización de las Universidades**

En el cuadro 1 se recogen los ejercicios económicos de las Universidades españolas que han sido fiscalizados por los respectivos OCEs desde el ejercicio 1991.

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

- De las 48 Universidades, 35 se han fiscalizado anualmente, bien desde su creación o desde el año tomado como referencia (1991). Es el caso de la Universidad del País Vasco, la Universidad de Castilla-La Mancha, que ha sido fiscalizada en dos ejercicios consecutivos (1994 y 1995) por dos Órganos de Control (Tribunal de Cuentas y Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha), todas las Universidades

**CUADRO I**  
**EJERCICIOS ECONÓMICOS FISCALIZADOS DE LAS UNIVERSIDADES**

UNIVERSIDADES	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
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										
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 publicados hasta 31/12/2002 en el BOE y en los Boletines Oficiales de las respectivas Comunidades Autónomas.

Tribunal de Cuentas (informe anual)
  OCEs autonómico

Tribunal de Cuentas (informe autonómico)
  Año de creación de la Universidad

andaluzas, valencianas y las fiscalizadas por el Tribunal de Cuentas. Este último Órgano de Control, en ocasiones puntuales, no ha incluido en el informe correspondiente los resultados de la fiscalización de las cuentas de liquidación de algunas Universidades al haber sido rendidas con un retraso superior a un año desde la fecha en que hubiera correspondido efectuar la rendición. Es el caso, por ejemplo, de la Universidad de León en el ejercicio 1991, cuya fiscalización aparece recogida en el informe anual del ejercicio 1992, o de la Universidad de La Rioja para los ejercicios 1993 y 1995.

- 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 han sido objeto de fiscalización en los ejercicios 1992 y 1998. Por su parte, la Universidad Pública de Navarra ha estado sometida a fiscalizaciones puntuales (no referidas a un ejercicio económico concreto) y continuas desde 1998.

Así pues, la periodicidad en la fiscalización de estas instituciones depende del Órgano de Control Externo al que le corresponda esta función. Ello obedece a que la auditoría anual de las Universidades no es obligatoria en España. De hecho, entre los dos últimos ejercicios fiscalizados por el Consejo de Cuentas de Galicia han transcurrido seis años y esa situación no sólo no supone una irregularidad, sino que está amparada por un acuerdo del Pleno del Consejo de Cuentas de Galicia.

Dicho acuerdo, tomado a la vista de la dotación de recursos humanos del Consejo, determina que la actuación de dicho órgano sobre las entidades debe realizarse al menos una vez cada seis años. De hecho, la última fiscalización de las tres Universidades gallegas fue realizada para el ejercicio 1998 y la anterior para 1992.

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 Órganos de Control Externo 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, páginas 32-33).

García Toboso (1999, 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 euros<sup>1</sup>. 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 OCEs incluyen en sus normas reguladoras el examen de las subvenciones concedidas por la CCAA respectivas, no se explica la ausencia de fiscalización de estas instituciones.

### **3.2. Objetivos de la fiscalización de las Universidades**

El problema más grave no es quizá la frecuencia con que se auditan estas instituciones, sino el modo en que es llevada a cabo esa fiscalización por los OCEs, que puede determinar un desigual trato fiscalizador en función del Órgano de Control.

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 hasta el 31/12/2002 por estos órganos para el período 1991/2000.

Este control 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 acer-

---

<sup>1</sup> Cifra tomada de HERNÁNDEZ ARMENTEROS y DE LA TORRE CALAHORRO (2000, página 165).

ca de si el organismo auditado utiliza los recursos humanos y materiales con eficiencia y economía, y 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 OCEs 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 términos<sup>2</sup>.

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 desde el año tomado como referencia:

- 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

---

<sup>2</sup> Al respecto pueden consultarse CARRASCO DÍAZ (1994, pp. 339-352), LOZANO MIRALLES (1995, pp. 80-85) y ARAGÓN SÁNCHEZ (1999, pp. 3-20).

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 tres 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, este órgano ha ejecutado dos fiscalizaciones que no se refieren a un ejercicio presupuestario en particular. La primera, relativa a la construcción de la Universidad Pública de Navarra, ha tenido dos objetivos principales: 1) determinar el coste que para el Gobierno de Navarra supuso la obra, y 2) verificar el cumplimiento de la normativa vigente en la tramitación y ejecución de la misma. La segunda, a petición de 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 realizaba 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, y 2) evaluar la gestión y el control de la tesorería, y detectar los principales problemas y riesgos que ocasiona.

Las tres 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; y la tercera fiscalización, una auditoría integrada para el ejercicio económico 1998, que quedó limitada a una auditoría de regularidad ante la imposibilidad de examinar el grado de cumplimiento de los objetivos previstos y el ajuste de la gestión económico-financiera a los principios de economía y eficacia.

- 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 tres fiscalizaciones desde su creación. Las dos primeras 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 última fiscalización realizada para el período 1996-1998 se puede definir como una auditoría de regularidad, aunque incidiendo en el análisis específico de los gastos de personal, gastos de unidades descentralizadas, contratación administrativa, subvenciones o precios públicos.

- La *Sindicatura de Cuentas de Cataluña* combina la realización de fiscalizaciones puntuales de las Universidades catalanas<sup>3</sup> 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

---

<sup>3</sup> Autónoma de Barcelona, Politécnica de Cataluña, Pompeu Fabra, Barcelona, Girona y Lérida.

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 Plan General de Contabilidad Pública 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 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 presupuesta-

ria, 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.

- 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. Los dos últimos informes, los relativos a los ejercicios 1996-1997 y 1998-1999, son diferentes al resto en cuanto que examinan 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.

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 (2000: 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 cua-

tro 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 (número, 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 respecto al modo en que dicha institución realizaba 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 requiere de un conjunto de indicadores y de la existencia de una Contabilidad analítica de los que no disponen las Universidades, lo que hace realmente difícil el cumplimiento de los objetivos planteados en una auditoría operativa.

- Los OCEs 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. Los indicadores empleados no responden 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.

#### **4. A MODO DE CONCLUSIONES: LA UTILIDAD DE LOS INFORMES DE FISCALIZACIÓN**

La revisión de los informes de fiscalización sobre Universidades para el período 1991/2000 muestra que las actuaciones de los OCEs son muy diversas.

A partir de la información contenida en el cuadro 1 se puede concluir que no todas las Universidades se fiscalizan anualmente, aunque la tendencia en los últimos años es muy positiva en este aspecto, exceptuando a las instituciones gallegas. No obstante, el hecho de que las fiscalizaciones de los entes universitarios no tengan un carácter obligatorio sumerge a los usuarios de los informes de fiscalización en una absoluta incertidumbre en relación a los ejercicios económicos de los que podrán disponer de información.

Asimismo, se ha podido comprobar que las auditorías de regularidad constituyen el objetivo principal de la labor fiscalizadora de los Órganos de Control Externo, observándose un especial interés por la verificación del cumplimiento de la normativa vigente en materia de contratación administrativa. Sin embargo, el grado de profundidad de las fiscalizaciones depende del Órgano de Control, ya que algunos se limitan a una revisión formal de las cuentas recibidas, y otros inciden en el cumplimiento de la legalidad en materia de personal, contratación y subvenciones; en la existencia de infracciones, abusos o prácticas irregulares, en el seguimiento de recomendaciones de ejercicios anteriores o en la gestión de los convenios de investigación.

En este contexto, las auditorías de regularidad, pese a su diversidad, resultan útiles a los usuarios internos, a la comunidad financie-

ra y a los partidos políticos, ya que muestran el cumplimiento de la normativa a la que está sometida la entidad y si los estados se adecuan a los principios y normas contables que les son de aplicación. Además, los Órganos de Control informan acerca de la posición financiera de la institución y proponen medidas para mejorar la gestión económica y financiera que pueden ser adoptadas por los órganos de gobierno universitarios en posteriores ejercicios económicos.

Finalmente, las auditorías operativas continúan siendo el «caballo de batalla» de los OCEs, ya que la inexistencia de una Contabilidad analítica, de Planes de Actuación y de una batería de indicadores necesarios para el control y la medición de resultados impiden evaluar la eficacia, eficiencia y economía de la gestión, aspectos de gran interés para el ciudadano, los analistas y las agencias de evaluación.

De todos modos, 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 Externo que con su actuación añaden valor a la información financiera de partida, información que, en muchos casos, limita el alcance y dificulta la elaboración de dichos informes.

## 5. BIBLIOGRAFÍA

- 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*, nº 10, Serie Teórica, Madrid.
- ARNEDO ORBAÑANOS, M. A. (1996): «El papel de las entidades fiscalizadoras superiores en los procesos de modernización del Estado», *Presupuesto y Gasto Público*, nº 20, pp. 39-49.
- AUDIENCIA DE CUENTAS DE CANARIAS (1997): *Conclusiones del V Encuentro Técnico de los Órganos de Control Externo*, Audiencia de Cuentas de Canarias, Tenerife.
- CÁMARA DE COMPTOS DE NAVARRA (1998): «Informe de fiscalización sobre la Universidad Pública de Navarra (UPNA)», *Boletín Oficial del Parlamento de Navarra*, nº 6, de 15 de enero, pp. 2-27.
- CÁMARA DE CUENTAS DE ANDALUCÍA (2000): «Fiscalización de la Universidad de Málaga, Ejercicio 1996», *BOJA* nº 30, de 11 de marzo.
- CARDEÑA I COMA, M. (1999): «La medida y el control de la eficiencia en las Universidades», en *La gestión universitaria: desafíos y uni-*

- versidades. *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.
- COMISIÓN DE ÓRGANOS PÚBLICOS DE CONTROL EXTERNO DEL ESTADO ESPAÑOL (1992): *Principios y Normas de Auditoría del Sector Público*, Sindicatura de Comptes, Valencia.
- 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
- GARCÍA TOBOSO, A. D.: (1999): «La auditoría de las Universidades por los OCEX», *Auditoría interna*, nº 54, pp. 31-38.
- 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.
- LOZANO MIRALLES, J. (1995): «Control, auditoría y fiscalización», *Auditoría Pública*, nº 3, pp. 80-85.
- (1997): «Órganos de Control Externo y Parlamento», *Revista de las Cortes Generales*, nº 40, pp. 171-207.
- 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.
- MINGUILLÓN ROY, A. (1995): «La auditoría operativa de las universidades», *Auditoría Pública*, nº 3, pp. 51-57.
- MONTESINOS JULVE, V. (1994): «La normalización en la auditoría del Sector público», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. 23, nº 79, pp. 433-462.
- MORA RUIZ, J.G. (1999): «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, páginas 19-30.

PABLOS RODRÍGUEZ, J. L. (1997): «Responsabilidad y contabilidad en las Administraciones Públicas», *Auditoría Pública*, nº 12, pp. 63-67.

SINDICATURA DE CUENTAS DE VALENCIA (1996): «Cuenta General de la Generalitat Valenciana 1994», *BOCV* nº 34, de 21 de febrero, pp. 3.715-3.723.

TERMES I ANGLÉS, F. (1997): «La diferencia de expectativas en los informes de fiscalización», *Auditoría Pública*, nº 8, pp. 35-39.

TRIBUNAL DE CUENTAS (1997): *Normas internas de fiscalización del Tribunal de Cuentas*, Tribunal de Cuentas de España, Madrid.

VELA BARGUES, J. M. (1992): *Concepto y principios de Contabilidad Pública*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid.