



La actuación de los órganos de control externo en la fiscalización de las universidades públicas

BELÉN GONZÁLEZ DÍAZ

Universidad de Oviedo

Recibido: Octubre, 2004

Aceptado: Febrero, 2005

Resumen

El propósito de este trabajo consiste en investigar, a partir de los informes de fiscalización sobre universidades, dos aspectos: 1) el tipo de información que los órganos de control externo facilitan en los informes de fiscalización sobre universidades; y 2) el grado de homogeneidad de dichos informes. Ello permitirá concluir si se cumplen las exigencias mínimas reguladas por las normas de auditoría vigentes y si la información presentada en los informes de fiscalización es homogénea.

Palabras clave: universidades, informes de fiscalización, índice de información.

Clasificación del JEL: L31, H83, M42.

1. Introducción

Con el traspaso de competencias en materia de educación superior a las Comunidades Autónomas (CC.AA.), las universidades han pasado a formar parte del Sector público autonómico, lo que significa que estas instituciones rendirán cuentas de su actividad a los órganos de control externo (OCEX) autonómicos, a excepción de aquellas CC.AA. 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: 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 de los OCEX son presentados bajo la forma de informes los cuales deberán incluir, además, cualquier información que aquellos consideren necesario facilitar a los destinatarios que establezca la normativa legal.

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

Asimismo, el traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a las Comunidades Autónomas, en materia de educación superior, no sólo supuso la delegación de competencias, en materia de fiscalización, del Tribunal de Cuentas a los OCEX autonómicos, sino que acentuó el interés de la sociedad hacia estas instituciones. De este modo, a los destinatarios directos de los informes de fiscalización, se unió un grupo de usuarios que se pueden agrupar 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 y clientes de empresas públicas — *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 (Termes i Anglés, 1997: 37).

Las necesidades informativas de cada uno de estos grupos de usuarios e incluso dentro del mismo grupo son muy diversas, por lo que su satisfacción podría implicar la elaboración de múltiples informes de fiscalización, adaptados a las necesidades de cada uno de ellos, o bien el diseño de un único informe capaz de proporcionar información que, con un carácter general, diese respuesta a los intereses comunes de todos los usuarios y al mismo tiempo ayudase al poder legislativo a cumplir la función encomendada.

En este sentido, la normativa legal regula unas exigencias mínimas que todo informe debe satisfacer. Termes i Anglés (1997: 37) lo denomina el *alcance legal* de cada informe frente al *alcance ampliado*, que vendría dado por las necesidades reales de cada usuario. El entorno normativo viene determinado, en nuestro país, por un conjunto de normas nacionales e internacionales de auditoría que regulan la estructura y el contenido de los informes de fiscalización.

Por otra parte, con independencia de quien sea el órgano de control externo encargado de realizar la fiscalización, los informes deben ser homologables entre sí y de conformidad a los principios, normas y procedimientos generalmente aplicados por los profesionales de la auditoría. No obstante, la organización del control externo mediante un modelo descentralizado y la asunción de las competencias de educación superior por cada Comunidad Autónoma puede conducir al establecimiento de criterios y técnicas distintos de fiscalización, a pesar de la existencia de una Comisión de Coordinación entre los órganos autonómicos de control y el Tribunal de Cuentas que ha fijado criterios y técnicas comunes de fiscalización, para evitar la desigualdad en el trato fiscalizador.

Los destinatarios y los usuarios definidos anteriormente pueden identificar informes muy distintos en función del órgano de control encargado de realizar la fiscalización. Estas diferencias se materializan en aspectos tales como la claridad, la concisión, la oportunidad o la difusión de los mismos. En este contexto, los informes dejan de ser útiles como herramien-

ta eficaz para lograr la transparencia informativa y la salud democrática de las Administraciones Públicas (Montesinos Julve, 2000: 68).

Los informes de fiscalización apenas han sido objeto de estudio anteriormente a este trabajo. Esta ausencia nos ha incentivado a realizar su análisis en la presente investigación por considerar que ello puede contribuir a un mayor y mejor conocimiento de la realidad contable pública. Así pues, el propósito de este trabajo consiste en investigar, a partir de los informes de fiscalización sobre universidades, dos aspectos: 1) el tipo de información que los OCEX facilitan en los informes de fiscalización sobre universidades; y 2) el grado de homogeneidad de dichos informes. Ello permitirá concluir si se cumplen las exigencias mínimas reguladas por las normas de auditoría vigentes y si la información presentada en los informes de fiscalización es homogénea.

Con este fin, el trabajo ha sido estructurado en tres partes. La primera parte incluye el diseño de un índice de información, cuyo objeto es cuantificar el nivel de información de los informes de fiscalización sobre universidades. La segunda parte contiene los resultados obtenidos que se concretan en el análisis descriptivo de la información facilitada por los OCEX en los informes y en el estudio de su grado de homogeneidad. La tercera, y última parte, contempla las conclusiones del trabajo.

2. Metodología

El empleo del índice de información o ratio que mide el nivel relativo de la información divulgada por un individuo i a través de un documento j no es algo nuevo en la literatura especializada. En el ámbito privado, desde que Alan Cerf en 1961 (Singhvi y Desai, 1971: 131) llevase a cabo el primer estudio de esta naturaleza, se pueden citar más de medio centenar de trabajos, tal y como se puede ver en Giner Inchausti (1995: 70-84) y Gray *et al.* (1995: 45-77).

Los estudios de este tipo no se han circunscrito únicamente al ámbito privado, si bien la escasa aplicación en el ámbito público (Ingram, 1984: 126-144; Robbins y Austin, 1986: 412-421; Giroux, 1989: 199-217; Pina y Torres, 1995: 105-132; Torres y Pina, 2001) ha sido una característica dominante. En realidad, cabe señalar que aunque la técnica del índice de información es muy utilizada para conocer y evaluar el contenido de las cuentas anuales en el sector privado, no resulta muy común en el ámbito público, no encontrándose en la literatura existente, ningún intento de elaborar un índice que evalúe la información que proporcionan los informes de fiscalización sobre el sector público, en general, y sobre las universidades, en particular.

A pesar de ello, la similitud que guardan los estudios anteriores con el trabajo aquí presentado es el procedimiento utilizado ya que la literatura empírica revisada permite afirmar que si se desea conocer qué tipo de información divulgan, ya sean empresas ya sean órganos de control, el método más adecuado o más utilizado es el diseño de un índice de información.

Así pues, sobre la base de estudios que han utilizado la misma metodología, y de otros que han analizado el contenido de este tipo de informes, sin emplear metodología alguna, a excepción de la estricta comparación de los informes seleccionados mediante un análisis descriptivo (Hernández Fernández, 1997; García Toboso, 1999: 41-44) se diseñará un índice de información que permitirá medir el nivel de información facilitado por los informes de fiscalización.

La construcción de un índice de información se realiza en tres etapas:

1. Diseño de las variables informativas.
2. Selección de la muestra sobre la que se calculará el índice obtenido.
3. Cálculo del índice de información.

2.1. Diseño de las variables informativas

La primera etapa comprende el diseño de las variables informativas que definen el índice mediante su selección, importancia y valoración.

2.1.1. Definición de las variables informativas

El primer paso en la elaboración del índice de información consiste en la identificación de las partidas informativas que los OCEX pueden divulgar en sus informes de fiscalización.

Los mecanismos adoptados en otros estudios para definir los términos integrantes del índice han sido habitualmente la normativa (McNally *et al.*, 1982: 12; Parkinson, 1984: 240; Chow y Wong-Boren, 1987: 535; Wallace, 1988: 354; Giroux, 1989: 206-210; Feroz y Wilson, 1992: 4; Ochoa Laburu, 1999: 6; Torres y Pina, 2001: 10), los estudios previos (Choi, 1973: 164; Firth, 1979: 129; Amernic y Maiocco, 1981: 17; Velilla Barquero, 1984: 270; Firer y Meth, 1986: 374) o una combinación de ambos (Cooke, 1989: 114-115; Giner Inchausti, 1995: 90).

Asimismo, las variables informativas han sido determinadas, aunque en menor medida, mediante cuestionarios (Buzby, 1974: 424-425), revisión de la literatura contable (Kahl y Belkaoui, 1981: 190; Pina y Torres, 1995: 110) o combinaciones de estudios previos y entrevistas a los usuarios definidos (Chow y Wong-Boren, 1987: 535; Singhvi y Desai, 1971: 130).

Como ya se ha señalado, la elaboración de índices de información es una metodología muy habitual en el ámbito privado, no así en el público. De los cinco estudios localizados en el entorno público, los desarrollados por Giroux (1989: 206) y por Torres y Pina (2001: 10) utilizan normativa contable para determinar las partidas informativas.

Por su parte, Robbins y Austin (1986: 413) se apoyan en otros criterios para definir las variables informativas, entre los cuales cabe señalar la importancia dada por los usuarios a cada partida, la presencia habitual de esa información en los informes y la aplicabilidad común de los términos a todos los informes.

En este estudio se ha optado por el primero de los mecanismos anteriormente citados, es decir, las variables informativas han sido definidas a partir de las normas de auditoría generalmente aceptadas a nivel nacional e internacional.

En el ámbito nacional, la Comisión de Coordinación de los Órganos de Control Externo de España (en adelante, Comisión) ha elaborado unos «Principios y normas de auditoría del sector público» (PNASP) que, tal como indica en su introducción *«recogen los criterios fundamentales que deben observar tanto los órganos institucionales de control externo como los expertos independientes, con vistas a que sus informes puedan ser asumidos por aquéllos»*. La Comisión puntualiza que lo que se pretende con dichas normas es *«diseñar un marco normativo uniforme, que permita disponer de informes homologables entre sí y conforme a los principios, normas y procedimientos generalmente aplicados por los profesionales de la auditoría»*. Así pues, estos principios constituyen el referente principal de todos los órganos de control externo en la elaboración de sus informes de fiscalización, y serán tenidos en cuenta en el diseño del índice de información.

La Comisión apostilla que *«en todo lo no regulado explícitamente en las presentes normas y sus desarrollos posteriores, se aplicarán 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»*.

A nivel nacional, existen otras normas de auditoría que pueden servir de referencia a los OCEX a la hora de elaborar sus informes. Son las Normas de Auditoría del Sector Público (NASP) de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) y las Normas Internas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, publicadas ambas en 1997.

Las NASP son una adaptación y actualización de las Normas de la IGAE de 1983 y de lo establecido en las Normas Técnicas de Auditoría (NTA) del ICAC (Redondo de la Vega, 2000: 78-79). Respecto a las Normas Internas de Fiscalización, su contenido mínimo coincide en muchos aspectos con el definido por las NASP, incorporando ambos textos un conjunto pormenorizado de reglas, que les alejan del sistema de declaraciones más generales de los Principios y Normas de la Comisión (Cubillo Rodríguez, 1999: 15).

En el ámbito internacional, la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) ha emitido normas de fiscalización cuyo contenido está basado en las Declaraciones de Lima y Tokio y en las conclusiones y recomendaciones adoptadas por los Congresos de INTOSAI y en el trabajo realizado por el grupo de expertos de las Naciones Unidas sobre contabilidad y auditoría del Sector público en los países en desarrollo (Manteca Valdelande, 2003: 92).

Las Normas de INTOSAI junto con las emitidas por la Comisión de Coordinación de los Órganos de Control Externo de España, por el Tribunal de Cuentas y por la IGAE han sido las utilizadas para definir las variables informativas que componen el índice.

Aunque el ICAC ha desarrollado y aprobado un conjunto de Normas Técnicas de Auditoría que deben constituir un referente claro y obligatorio para los OCEX, no se han contemplado, explícitamente, en el diseño de índice, pero sí de manera implícita, ya que como indi-

ca Redondo de la Vega (2000: 79) en la redacción de las NASP se procuró la máxima semejanza posible con las normas de auditoría vigentes en el sector privado, trasladando incluso párrafos enteros de las mismas ¹. Igualmente, tampoco se han considerado las normas de auditoría dictadas por otras entidades como National Audit Office (NAO) de Reino Unido o General Accounting Office (GAO) de Estados Unidos, ya que su influencia está presente en las normas de INTOSAI, que aunque carecen de fuerza vinculante para las entidades fiscalizadoras superiores, entre las cuales se encuentran las anteriormente mencionadas, reflejan la opinión consensuada de éstas, en cuanto a los mejores métodos y prácticas de fiscalización.

Puesto que el objetivo de este trabajo es medir el nivel de la información presentada en los informes de fiscalización, la selección de las variables informativas se ha restringido a la parte que las normas de auditoría del sector público dedican a la elaboración de los informes. Estas normas aparecen en la tabla 1, junto con el órgano emisor y el año de publicación.

Tabla 1
Normas de auditoría del sector público

Normativa	Órgano emisor	Año
Normas de Auditoría	Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores	1992
Principios y Normas de Auditoría del Sector Público	Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español	1992
Normas Internas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas	Tribunal de Cuentas	1997
Normas de Auditoría del Sector Público	Intervención General de la Administración del Estado	1997

Partiendo de la información que debe aparecer en el informe de fiscalización, según las normas de auditoría seleccionadas, se han definido un total de 37 variables informativas. De acuerdo con la normativa, se ha incluido información relativa tanto al contenido como a la forma del informe. Las partidas que, finalmente, han sido incorporadas en el índice se presentan en la tabla 2, recogida en el apartado 2.1.3. *Valoración de las variables informativas.*

2.1.2. *Importancia de las variables informativas*

Una cuestión fundamental en el diseño del índice es la de decidir si alguna de las partidas debe ser valorada en mayor medida que el resto. Es decir, se plantea la disyuntiva de conceder o no una importancia relativa a los diferentes términos informativos y, en consecuencia, construir un índice ponderado (compuesto) o sin ponderar (simple).

La introducción de ponderaciones significa orientar el diseño del índice hacia uno o varios colectivos y, mediante la elaboración de una encuesta, conocer el valor que asignan estos usuarios a las diferentes partidas.

Sin embargo, puesto que lo que se pretende es conocer el nivel de información divulgada por los OCEX a través de los informes de fiscalización sobre universidades, no se considera ningún tipo de usuario, midiendo dicha información en términos de cantidad, con independencia del tipo de usuario o necesidad en particular ². Ello significa, que la opción elegida en este trabajo ha sido la de asignar a cada variable la misma importancia, o lo que es lo mismo, el empleo de un índice sin ponderar.

Además, las conclusiones derivadas de algunos trabajos ya mencionados, tanto del ámbito privado (Choi, 1973; Chow y Wong-Boren, 1987) como del público (Robbins y Austin, 1986: 420), ponen de manifiesto la inexistencia de diferencias significativas en los resultados si se utiliza un índice simple en vez de uno compuesto.

2.1.3. Valoración de las variables informativas

Se establecen diferentes métodos para valorar cada una de las partidas incluidas en el índice. Un primer método, sugerido por Copeland y Fredericks (1968: 110-111), está basado en la manera en que se presenta la información. Cada variable se califica en función del número de palabras empleadas para divulgar esa información, estableciéndose una escala de cero a uno, en la cual la variable puede tomar cualquier valor.

Esta valoración, aunque inicialmente puede considerarse adecuada ya que perfecciona el análisis del contenido de los informes, implica una evaluación altamente subjetiva (Giner Inchausti, 1995: 95). La otra opción, adoptada en este estudio, descansa en el empleo de una variable dicotómica, que adopte los valores 1 ó 0, según que el informe facilite o no esa información (Wallace, 1988: 355; Cooke, 1989: 115).

En nuestra opinión, esta alternativa resulta ser la más adecuada ya que si bien la definición y la valoración de cada una de las partidas informativas se ha hecho teniendo en cuenta la metodología de estudios previos, no se ha encontrado ningún índice que valore la divulgación de los informes de fiscalización.

Por tanto, al no existir una experiencia previa en la valoración de las partidas que se han determinado para este caso concreto, se ha intentado huir de la subjetividad no sólo en su valoración sino incluso en su definición, realizada a partir del contenido mínimo de los informes. Así, se ha optado siguiendo a Buzby (1974: 429) y a Giner Inchausti (1995: 95-96), por un procedimiento en el cual la partida se valora con un 1 si esa información es divulgada, con un 0 si no se divulga y con un 0,5 si se divulga solamente una parte de la misma.

En la tabla 2 se recoge la relación de las variables informativas que componen el índice con la puntuación asignada a cada una de ellas.

Tabla 2
Relación de las variables informativas

VARIABLE INFORMATIVA y VALORACIÓN	
V1	TÍTULO 0 no se indica 1 se indica
V2	IDENTIFICACIÓN DE LAS PERSONAS, ENTIDADES U ÓRGANOS AUDITADOS 0 no se indica 1 se indica
V3	DESTINATARIOS 0 no se indican 1 se indican
V4	RAZONES DE LA FISCALIZACIÓN 0 no se incluyen 1 se incluyen
V5	OBJETIVOS DE LA FISCALIZACIÓN 0 no se indican 1 se indican
V6	ALCANCE DE LA FISCALIZACIÓN: a) el examen se ha realizado según las normas de auditoría generalmente aceptadas; b) se incluyen todas las pruebas y procedimientos necesarios o no se incluyen porque hay limitaciones al alcance 0 no se indica 0,5 se da información parcial a) ó b) 1 se dan ambas
V7	LIMITACIONES AL ALCANCE x no hay limitaciones 0 existen y no se indica la relevancia sobre los objetivos de fiscalización 1 se indica
V8	CUENTAS O HECHOS AUDITADOS 0 no se indican 1 se indican
V9	ANTECEDENTES DE LA ENTIDAD AUDITADA, ÁMBITO GEOGRÁFICO, ACTIVIDAD Y CARACTERÍSTICAS ECONÓMICAS 0 no se trata el tema 0,5 se facilita información escasa 1 se facilita información amplia
V10	NORMATIVA LEGAL SOBRE CUYO CUMPLIMIENTO SE PRONUNCIA EL INFORME: a) normativa básica (LRU, Estatutos y Leyes de Creación); b) otra normativa (subvenciones, contratos, etc.) 0 no se indica 0,5 se facilita la normativa básica 1 se facilita toda la normativa
V11	PRINCIPIOS, CRITERIOS Y PRÁCTICAS CONTABLES Y DE GESTIÓN APLICADOS POR LA ENTIDAD 0 no se indica 0,5 se indica pero de manera insuficiente a lo largo del informe 1 se indica expresamente (en un apartado específico)

Tabla 2 (continuación)
Relación de las variables informativas

VARIABLE INFORMATIVA y VALORACIÓN	
V12	APROBACIÓN POR EL ÓRGANO CORRESPONDIENTE DE LA INFORMACIÓN OBJETO DE EXAMEN 0 no se indica 1 se indica
V13	DESCRIPCIÓN ESQUEMÁTICA DEL SISTEMA DE ORGANIZACIÓN Y CONTROL INTERNO: a) sistema de organización; b) control interno 0 no se indica 0,5 se da información parcial a) ó b) 1 se indica
V14	INFORMACIÓN ACERCA DE SI LA ENTIDAD HA CUMPLIDO O NO CON LA RENDICIÓN DE CUENTAS AL ÓRGANO DE CONTROL 0 no se indica 1 se indica
V15	RESTRICCIONES DE USO DE LOS ACTIVOS, CONTINGENCIAS POR GARANTÍAS OTORGADAS, SITUACIONES PENDIENTES DE RESOLUCIÓN Y COMPROMISOS FUTUROS 0 no se indica 0,5 se indica de manera dispersa a lo largo del informe 1 se indica en un apartado o se señala que no hay
V16	RESUMEN DE LAS POSIBLES IRREGULARIDADES, ABUSOS, OMISIONES, EXCEPCIONES E INCERTIDUMBRES 0 no se incluye 1 se incluye o se indica que no hay
V17	MANIFESTACIÓN DE LA NATURALEZA DE LAS INFORMACIONES OMITIDAS DEL INFORME POR SU CONFIDENCIALIDAD Y DISPOSICIONES LEGALES EN QUE SE APOYA LA NO INCLUSIÓN 0 no se indica nada al respecto 1 se indica o se dice que no hay
V18	OPINIÓN Y/O CONCLUSIÓN 0 no se indica 1 se indica
V19	RECOMENDACIONES 0 no se indica 1 si se indica
V20	TIPO DE OPINIÓN 0 no se clasifica la opinión=conclusión 1 se clasifica
V21	SEGUIMIENTO DE LAS RECOMENDACIONES EFECTUADAS EN PERÍODOS ANTERIORES x no hay 0 no se incluyen 1 se incluyen
V22	RECOMENDACIONES PARA LA MEJORA DE LOS PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO 0 no se incluyen 1 se incluyen

Tabla 2 (continuación)
Relación de las variables informativas

VARIABLE INFORMATIVA y VALORACIÓN	
V23	FECHA DE TERMINACIÓN DE LOS TRABAJOS 0 no se indica 1 se indica
V24	ACONTECIMIENTOS POSTERIORES AL CIERRE DE LAS CUENTAS Y/O A LA FECHA DE TERMINACIÓN DE LOS TRABAJOS DE AUDITORÍA 0 no se indica nada al respecto 1 se indica
V25	ANEXOS 0 no se incluyen 1 se incluyen
V26	PERÍODO A QUE LAS CUENTAS SE REFIEREN 0 no se indica 1 se indica
V27	ALEGACIONES 0 no se incluyen 1 se incluyen
V28	ÍNDICE: a) apartados y subapartados; b) referencia a la página 0 no se indica 0,5 se da información parcial a) ó b) 1 se indica ambas
V29	LISTADO DE ABREVIATURAS Y SIGLAS 0 no se incluye 0,5 se incluye 1 además, no son utilizadas en las conclusiones y recomendaciones
V30	NOTAS AL PIE 0 no se incluyen o se incluyen con fines distintos a los definidos 1 se incluyen, empleándose según los fines señalados
V31	CONTENIDO DE LAS ALEGACIONES x no hay alegaciones 0 no se indica los principales aspectos en el trámite de las alegaciones 1 se indica
V32	CONTENIDO DE LOS ANEXOS: a) nombre de la entidad fiscalizada; b) fecha o período a que se refieren los datos; c) unidad de medida empleada; d) fuente de obtención de los datos x no hay anexos 0 no incluyen ninguna información de las definidas 0,5 incluyen al menos 2 apartados 1 incluyen al menos 3 apartados
V33	CUADROS ESTADÍSTICOS Y GRÁFICOS 0 no se incluyen 1 se incluyen
V34	CONCLUSIONES EN FUNCIÓN DE LOS OBJETIVOS 0 no se indican 1 se indican

Tabla 2 (continuación)
Relación de las variables informativas

VARIABLE INFORMATIVA y VALORACIÓN	
V35	TRATAMIENTO DE LA INFORMACIÓN POR ÁREAS 0 no se incluye 1 se incluye
V36	DESCRIPCIÓN DE LOS LOGROS MÁS NOTABLES ALCANZADOS POR LA ENTIDAD 0 no se indica 1 se indica
V37	INFORMACIÓN DETALLADA SOBRE LAS RECOMENDACIONES a) indicación de las consecuencias negativas si no se cumplen las deficiencias señaladas; b) cuestiones que pueden requerir un estudio más amplio 0 no se dan detalles 0,5 se da información parcial a) ó b) 1 se indica ambas

2.2. Selección de la muestra

El estudio se realiza para un espacio temporal de 7 años (1994/2000), con 60 informes los cuales representan el 100 por 100 de la población considerando ésta como el número de informes emitidos desde la creación del último órgano de control que ya ha publicado algún informe de fiscalización sobre universidades. El órgano de control que se toma como referencia es, en este caso, la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha, tal como muestra la tabla 3.

Tabla 3
Selección de informes de fiscalización sobre Universidades

Órgano de control (Fecha de creación)	N.º de informes emitidos desde la creación de la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha
Cámara de Cuentas de Navarra (1980)	3
Sindicatura de Cuentas de Cataluña (1984)	8
Sindicatura de Cuentas de Valencia (1985)	7
Consejo de Cuentas de Galicia (1985)	5
Tribunal Vasco de Cuentas Públicas (1988)	6
Cámara de Cuentas de Andalucía (1988)	13
Audiencia de Cuentas de Canarias (1989)	9
Tribunal de Cuentas	7
Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha (1994)	2
TOTAL	60

A la vista de la tabla 3 conviene matizar algunos aspectos, que sin duda facilitarán su comprensión:

1. No recoge ni la Sindicatura de Cuentas de las Islas Baleares ni la Cámara de Cuentas de Madrid, creadas en 1987 y 1999, respectivamente, ya que a la fecha de realización de este trabajo, la primera no había entrado en funcionamiento y la segunda, aun funcionando desde finales de 2000, no había emitido ningún informe de fiscalización sobre universidades.

2. Se considera como fecha de creación de la Cámara de Cuentas de Navarra la de su reinstauración el 6 de febrero de 1980 por una Norma del Parlamento Foral de Navarra (Aragón Sánchez, 1999: 72).

3. En relación al Tribunal de Cuentas, los informes a que se refiere la tabla 3 son los emitidos a partir de la nueva configuración jurídica de las universidades surgida de la Ley Orgánica 11/1983 de Reforma Universitaria. El primero, emitido en 1994, es el Informe Anual del Tribunal de Cuentas, referido al Estado, para 1989 el cual incluye la fiscalización de las universidades para los años 1987, 1988 y 1989.

4. El trabajo empírico toma como referencia temporal el año de emisión de un informe independientemente del período al que se refiera la información objeto de fiscalización en el mismo. Ésta es, sin duda, una notable diferencia con respecto a los estudios realizados tanto en el ámbito privado como público. Ello obedece, por un lado, a que no todos los OCEX elaboran informes de fiscalización *anuales* sobre universidades y, por otro, a la propia naturaleza del informe que, como en el caso de las auditorías operativas, el período objeto de estudio se extiende a lo largo de varios años y en algunas auditorías de regularidad, la fiscalización hace referencia a dos ejercicios económicos.

5. Se interpreta como fecha de emisión del informe, el de su publicación en el boletín oficial correspondiente, ya sea el del Pleno o Parlamento o el Oficial del Estado.

2.3. Cálculo del índice de información

Una vez definidas y valoradas cada una de las 37 variables informativas y seleccionados los informes de fiscalización emitidos por los OCEX sobre las universidades durante el período 1994/2000, se calcula el índice o ratio de información (I). Cooke (1989: 115) lo definió como el cociente entre la divulgación total (DT) y la puntuación máxima posible (PMP).

$$I = \frac{DT}{PMP} \quad [1]$$

El valor del índice oscila entre 0 y 1 lo que significa que valores del índice próximos a 0 indican que el nivel de divulgación de los informes es escaso, mientras que valores cercanos a 1 indican que el nivel de divulgación es elevado. La *divulgación total* se define como

la calificación que ha obtenido un informe tras la valoración de las 37 partidas informativas:

$$DT = \sum_{i=1}^m d_i \quad [2]$$

Donde $d = \begin{cases} 0 \\ 0,5 \\ 1 \end{cases}$ si la partida $i \begin{cases} \text{no es divulgada} \\ \text{es divulgada parcialmente} \\ \text{sí es divulgada} \end{cases}$

$m = \text{n}^\circ$ de términos que incluye el informe
siendo $m \leq n$

La *puntuación máxima posible* se define como la calificación que habría obtenido el informe si cada variable tomase el valor más alto. No obstante, la PMP puede tomar dos valores diferentes, según se penalice o no el hecho de que un informe no incluya cierta variable porque no es relevante. Por ejemplo, la partida 21 «Seguimiento de las recomendaciones efectuadas en periodos anteriores» puede no ser relevante o, dicho de otro modo, no será objeto de divulgación en un informe cuando éste sea el primero que realiza un órgano de control sobre una institución universitaria. Por tanto, la PMP puede ser:

1. 37, es decir, la calificación máxima de cada variable que es 1 multiplicada por las 37 variables definidas ó,

2. La cifra que resulte de la fórmula siguiente:

$$PMP = \sum_{i=1}^n d_i \quad [3]$$

Donde $d = \text{valor que toma cada partida}$ $\begin{cases} 0 \\ 0,5 \\ 1 \end{cases}$ según el tipo de variable

$n = \text{n}^\circ$ de términos que el informe puede incluir
siendo $n \leq 37$

En nuestra opinión, el valor más adecuado para medir la variable PMP y, por tanto, el utilizado en este estudio, es el que se obtenga de la fórmula arriba indicada, ya que como indica Cooke (1989: 115) una compañía, en este caso un órgano de control, no puede ser penalizado por no difundir una información de la que no dispone. De las 37 partidas informativas, las recogidas en la tabla 4, definen un tipo de información que, en determinadas ocasiones, puede no existir en los informes de fiscalización.

Por tanto, la PMP de un informe, en este estudio, estará entre 33 y 37 puntos, según que el número de variables posibles no difundidas oscile entre 4 y 0, respectivamente.

Tabla 4
Variables informativas

V7	Limitaciones al alcance
V21	Seguimiento de las recomendaciones efectuadas en períodos anteriores
V31	Contenido de las alegaciones
V32	Contenido de los anexos

3. Resultados

3.1. Análisis descriptivo de la información proporcionada por los OCEX en los informes de fiscalización

La información difundida en los informes de fiscalización sobre universidades es analizada, en este apartado, a través de la calificación obtenida por cada informe al aplicar el índice de divulgación diseñado y, mediante las 37 partidas informativas que componen dicho índice.

3.1.1. Nivel de divulgación de los informes. Cálculo de índice de información

De los 60 informes evaluados, el índice toma un valor inferior a 0,6 en el 83,3 por 100 de los casos, lo que se traduce en un total de 50 informes, tal y como se observa en la tabla 5.

Tabla 5
Valor del índice de información

Intervalo	N.º informes
0,0-0,2	0
0,2-0,3	1
0,3-0,4	4
0,4-0,5	20
0,5-0,6	25
0,6-0,7	9
0,7-0,8	1
0,8-1,0	0

El 75 por 100 de los informes presenta un índice de información comprendido en el intervalo (0,4-0,6) siendo tan solamente 10, los informes calificados con una puntuación superior a 0,6. Como el procedimiento utilizado para evaluar los informes de fiscalización sobre universidades se puede calificar de novedoso ya que no ha sido empleado con anterioridad en estudios similares, no se puede afirmar con rotundidad si un valor del índice, en particular, es alto o bajo. De todos modos, los resultados indican que el nivel de divulgación de los informes de fiscalización sobre las universidades se halla en torno al valor medio, 0,5133. Esta media marca una tendencia central generalizable del comportamiento de todos los infor-

mes examinados ya que la dispersión, medida a través de la desviación típica es 0,0855, es decir, los índices calculados están muy cercanos al valor medio.

Asimismo, la tabla 6 recoge información relativa al valor medio del índice de información para cada uno de los órganos de control, así como su desviación típica.

Tabla 6
Parámetros de los informes de fiscalización

Órgano de control	Media	Desviación Típica
Audiencia de Cuentas de Canarias	0,4817	0,0368
Cámara de Cuentas de Navarra	0,5827	0,0374
Cámara de Cuentas de Andalucía	0,5452	0,0676
Consejo de Cuentas de Galicia	0,3372	0,0342
Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha	0,5280	0,0198
Sindicatura de Cuentas de Cataluña	0,5600	0,0541
Sindicatura de Cuentas de Valencia	0,5253	0,0734
Tribunal de Cuentas	0,4451	0,0195
Tribunal Vasco de Cuentas Públicas	0,6018	0,0498

El valor de la media del índice confirma que el nivel de divulgación del contenido del informe es similar en todos los órganos. Asimismo, se observa que la desviación típica es muy reducida lo cual significa que el grado de la información es semejante entre los informes de fiscalización de un mismo órgano de control.

El Tribunal Vasco de Cuentas Públicas es el órgano cuyos informes presentan un índice medio más alto, seguido de la Cámara de Cuentas de Navarra, de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña, la Cámara de Cuentas de Andalucía y la Sindicatura de Cuentas de Valencia. El valor más bajo del índice corresponde a los informes emitidos por el Consejo de Cuentas de Galicia.

Así pues, una vez calificados todos los informes de fiscalización, se ha podido verificar que el nivel de divulgación es muy similar en cada uno de ellos. Sin embargo, si se desea conocer qué tipo de información proporcionan estos informes, resulta oportuno descomponer el índice en las variables informativas que lo integran.

3.1.2. Nivel de información de las variables informativas

En la tabla 7, se ha analizado para el período 1994/2000, el nivel de divulgación de cada una de las 37 variables informativas incluidas en el índice. El significado de cada columna es el siguiente:

- (A) N.º de informes que podrían haber divulgado cada una de las variables.
- (B) Nivel de divulgación de cada variable.
- (C) Clasificación de cada variable.

- (D) Porcentaje de informes que han obtenido en cada variable el valor 0.
 (E) Porcentaje de informes que han obtenido en cada variable el valor 0,5.
 (F) Porcentaje de informes que han obtenido en cada variable el valor 1.

Tabla 7
Nivel de divulgación de las variables informativas

Variable informativa	(A)	(B) ^a	(C)	(D)	(E)	(F)
V1	60	1	1	0	0	100
V2	60	1	1	0	0	100
V3	60	0,017	27	98,3	0	1,7
V4	60	0,550	13	45,0	0	55,0
V5	60	0,867	3	13,3	0	86,7
V6	60	0,708	8	21,7	15,0	63,3
V7	30	0,633	11	36,7	0	63,3
V8	60	1	1	0	0	100
V9	60	0,333	18	50,0	33,3	16,7
V10	49	0,480	15	30,6	42,9	26,5
V11	60	0,500	14	0	100	0
V12	60	0,650	10	35,0	0	65,0
V13	60	0,367	17	48,3	30,0	21,7
V14	60	0,433	16	56,7	0	43,3
V15	60	0,142	24	81,7	8,3	10,0
V16	60	0,217	21	78,3	0	21,7
V17	60	0	28	100	0	0
V18	60	1	1	0	0	100
V19	60	0,717	7	28,3	0	71,7
V20	60	0,333	18	66,7	0	33,3
V21	56	0,286	19	71,4	0	28,6
V22	56	0,804	4	19,6	0	80,4
V23	60	0,233	20	76,7	0	23,3
V24	60	0,067	26	93,3	0	6,7
V25	60	0,783	5	21,7	0	78,3
V26	60	1	1	0	0	100
V27	60	0,617	12	38,3	0	61,7
V28	60	0,775	6	0	45,0	55,0
V29	60	0,108	25	81,7	15,0	3,3
V30	60	0,167	22	83,3	0	16,7
V31	37	0,162	23	83,8	0	16,2
V32	47	0,670	9	19,1	27,7	53,2
V33	60	0,783	5	21,7	0	78,3
V34	60	0,367	17	63,3	0	36,7
V35	60	0,917	2	8,3	0	91,7
V36	60	0,233	20	76,7	0	23,3
V37	60	0,067	26	90,0	6,7	3,3

^a El nivel de divulgación de cada partida informativa se obtiene del siguiente modo: $0*(D)+1/2*(E)+1*(F)$.

A modo de ejemplo, la partida 32 «*Contenido de los anexos*», la deberían haber indicado 47 informes de fiscalización (los demás no incluían anexos). No fue divulgada en todos los informes ya que el nivel de divulgación ha sido 0,67, y en caso contrario, habría sido 1. A este nivel de divulgación le corresponde el puesto número 9 en la ordenación de mayor a menor. El 19,1 por 100 de los informes no informó sobre los anexos, el 27,7 por 100 informó de manera parcial y el 53,2 por 100 informó adecuadamente.

El examen pormenorizado de la tabla 7 proporciona una imagen bastante aproximada del tipo de información que incluyen los OCEX en sus informes de fiscalización.

Así, el 100 por 100 de los informes han divulgado las personas, entidades u órganos auditados, las cuentas o hechos auditados, la opinión y/o conclusión y el período al que las cuentas se refieren. Asimismo, el tratamiento de la información por áreas, los objetivos de fiscalización y las recomendaciones para la mejora de los procedimientos de control interno han alcanzado un nivel de divulgación elevado y cercano a 1.

Ninguno de los informes se ha manifestado acerca de la naturaleza de las informaciones omitidas del informe por su confidencialidad y las disposiciones generales en que se apoya la no inclusión, tomando esta partida el valor cero. Los datos menos divulgados han sido los relativos a los destinatarios, a los acontecimientos posteriores al cierre, a la información detallada sobre las recomendaciones y a las restricciones en el uso de activos, contingencias por garantías otorgadas, situaciones pendientes de resolución y compromisos futuros.

3.1.3. *Naturaleza de la información divulgada en los informes de fiscalización*

Para conocer la naturaleza de la información divulgada se pueden desarrollar índices parciales o subíndices a partir del índice general que incluye toda la información. De este modo las diferentes partidas informativas se van a agrupar, formando índices parciales, según que el objetivo sea conocer el marco normativo utilizado en la elaboración del informe o la parte del documento objeto de una mayor difusión. La metodología adoptada para determinar cada uno de estos subíndices es similar a la señalada para el índice general, por lo que sus valores oscilarán entre 0 y 1.

La tabla 8 presenta la relación de subíndices, su definición, así como las variables que los integran.

Como se puede apreciar en la tabla 8, los tres primeros subíndices, COMISIÓN, INTOSAI-IGAE y TRIBUNAL DE CUENTAS definen el marco normativo utilizado en la elaboración del informe; y los cinco últimos, PRESENTACIÓN, INTRODUCCIÓN, RESULTADOS, CONCLUSIONES y RECOMENDACIONES definen las partes o estructura del informe. De ahí que se denomine al índice general, «índice normativa» cuando el criterio de clasificación de las 37 variables sea la normativa empleada para la elaboración del informe e «índice estructura» cuando el criterio sea la estructura del mismo.

En cuanto a esta clasificación conviene hacer algunas matizaciones. El subíndice COMISIÓN recoge el grueso de las variables informativas, un total de 26, frente a los otros dos subíndices, INTOSAI-IGAE y TRIBUNAL DE CUENTAS, que incluyen 3 y 8 varia-

Tabla 8
Relación, definición y variables
integrantes de los subíndices

	Subíndices	Definición	Variables integrantes
ÍNDICE «NORMATIVA»	SUBÍNDICE COMISIÓN	Recoge la información obligatoria de acuerdo con los «Principios y Normas de Auditoría del Sector Público» elaborados por la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español.	V1, V2, V3, V4, V5, V6, V7, V8, V9, V10, V11, V12, V13, V15, V16, V17, V18, V19, V20, V21, V22, V23, V24, V25, V26, V27
	SUBÍNDICE INTOSAI-IGAE	Incluye las partidas según las «Normas de Auditoría» de la INTOSAI y las «Normas de Auditoría del Sector Público» de la IGAE.	V35, V36, V37
	SUBÍNDICE TRIBUNAL DE CUENTAS	Hace referencia a las «Normas Internas de Fiscalización» del Tribunal de Cuentas.	V14, V28, V29, V30, V31, V32, V33, V34
ÍNDICE «ESTRUCTURA»	SUBÍNDICE PRESENTACIÓN	Define un conjunto de variables vinculadas al formato del informe de fiscalización. La inclusión de un título, un índice, cuadros estadísticos, anexos y alegaciones son, entre otras, algunas de las partidas que componen este subíndice	V1, V25, V27, V28, V29, V30, V31, V32, V33
	SUBÍNDICE INTRODUCCIÓN	Precisa los aspectos más genéricos de la fiscalización (origen, razones y objetivos de la fiscalización, entre otros) y del ente fiscalizado (breve reseña histórica, naturaleza jurídica, ámbito geográfico y actividades que realiza, etc.).	V2, V3, V4, V5, V9, V23, V26
	SUBÍNDICE RESULTADOS	Recoge un conjunto de variables que definen los procedimientos empleados y limitaciones halladas en el curso de la fiscalización, así como la realidad de las prácticas del ente fiscalizado (principios y criterios aplicados por la entidad, contenido de las principales áreas de riesgo, irregularidades, cuentas o hechos auditados,...).	V6, V7, V8, V10, V11, V12, V13, V14, V15, V16, V17, V24, V35
	SUBÍNDICE CONCLUSIONES	Clasifica la opinión e incluye las conclusiones del ente, como resultado del desarrollo de la fiscalización.	V18, V20, V34, V36
	SUBÍNDICE RECOMENDACIONES	Incluye una serie de partidas definidas al objeto de conocer si el órgano de control sugiere alguna recomendación a la entidad fiscalizada, le propone mejoras de control interno y sigue las recomendaciones efectuadas en anteriores fiscalizaciones.	V19, V21, V22, V37

bles, respectivamente. Ello no significa que el resto de normativas no regulen los aspectos definidos por el subíndice COMISIÓN, sino que estos dos últimos subíndices se han definido sobre la base de los aspectos adicionales que añaden con respecto al primero.

Se ha optado por agrupar, bajo la denominación de subíndice INTOSAI-IGAE, las partidas incorporadas por las «Normas de Auditoría» de la INTOSAI y las «Normas de Auditoría del Sector Público» de la IGAE ya que dichas normas no tienen un carácter obligatorio ni para los OCEX autonómicos ni para el Tribunal de Cuentas.

El colectivo de informes de fiscalización empleados en esta parte del trabajo está formado por 40 informes los cuales representan el 66,67 por 100 de los utilizados en la primera parte del estudio. Esta diferencia obedece a dos razones, la primera, es que se han eliminado los informes emitidos en el año 1994, con la finalidad de que el estudio incluya dos años para cada uno de los tres períodos examinados (P1: 1995/1996; P2: 1997/1998; P3: 1999/2000); y la segunda, que los informes emitidos por el Consejo de Cuentas de Galicia y la Audiencia de Cuentas de Canarias no forman parte del estudio, ya que el primero ha emitido informes únicamente en el período 1995/1996 y el segundo en el período 1999/2000.

En las tablas 9, 10 y 11, se recoge el valor de los subíndices definidos para cada período, así como cuatro de los estadísticos descriptivos más habituales.

Tabla 9
Subíndices período 1

Órganos de control externo	Subíndices							
	Comisión	INTOSAI-IGAE	Tribunal	Presentación	Introducción	Resultados	Conclusiones	Recomendaciones
Cámara de Cuentas de Andalucía	0,42	0,33	0,57	0,56	0,38	0,42	0,50	0,25
Cámara de Cuentas de Navarra	—	—	—	—	—	—	—	—
Sindicatura de Cuentas de Cast.-La Mancha	0,60	0,33	0,44	0,61	0,75	0,50	0,25	0,67
Sindicatura de Cuentas de Cataluña	0,67	0,33	0,56	0,72	0,63	0,64	0,25	0,67
Sindicatura de Cuentas de Valencia	0,46	0,42	0,50	0,43	0,44	0,55	0,25	0,81
Tribunal de Cuentas	0,46	0,33	0,44	0,56	0,63	0,45	0,25	0,00
Tribunal Vasco de Cuentas Públicas	0,62	0,67	0,25	0,56	0,25	0,75	0,75	0,25
<i>MEDIA</i>	<i>0,54</i>	<i>0,41</i>	<i>0,46</i>	<i>0,57</i>	<i>0,51</i>	<i>0,55</i>	<i>0,38</i>	<i>0,44</i>
<i>DESV. TÍPICA</i>	<i>0,10</i>	<i>0,14</i>	<i>0,12</i>	<i>0,09</i>	<i>0,19</i>	<i>0,13</i>	<i>0,21</i>	<i>0,32</i>
<i>MÍNIMO</i>	<i>0,42</i>	<i>0,33</i>	<i>0,25</i>	<i>0,43</i>	<i>0,25</i>	<i>0,42</i>	<i>0,25</i>	<i>0,00</i>
<i>MÁXIMO</i>	<i>0,67</i>	<i>0,67</i>	<i>0,57</i>	<i>0,72</i>	<i>0,75</i>	<i>0,75</i>	<i>0,75</i>	<i>0,81</i>

Tabla 10
Subíndices período 2

Órganos de control externo	Subíndices							
	Comisión	INTOSAI-IGAE	Tribunal	Presentación	Introducción	Resultados	Conclusiones	Recomendaciones
Cámara de Cuentas de Andalucía	0,61	0,52	0,42	0,72	0,56	0,49	0,48	0,69
Cámara de Cuentas de Navarra	0,68	0,33	0,31	0,50	0,81	0,46	0,50	0,50
Sindicatura de Cuentas de Cast.-La Mancha	0,56	0,33	0,44	0,61	0,69	0,50	0,25	0,50
Sindicatura de Cuentas de Cataluña	0,56	0,44	0,64	0,68	0,73	0,47	0,42	0,42
Sindicatura de Cuentas de Valencia	0,53	0,67	0,67	0,43	0,50	0,65	0,83	0,75
Tribunal de Cuentas	0,44	0,33	0,54	0,59	0,63	0,45	0,25	0,00
Tribunal Vasco de Cuentas Públicas	0,74	0,67	0,31	0,50	0,59	0,67	1,00	0,63
<i>MEDIA</i>	<i>0,58</i>	<i>0,47</i>	<i>0,47</i>	<i>0,58</i>	<i>0,64</i>	<i>0,53</i>	<i>0,53</i>	<i>0,50</i>
<i>DEV. TÍPICA</i>	<i>0,10</i>	<i>0,15</i>	<i>0,14</i>	<i>0,10</i>	<i>0,11</i>	<i>0,09</i>	<i>0,28</i>	<i>0,25</i>
<i>MÍNIMO</i>	<i>0,44</i>	<i>0,33</i>	<i>0,31</i>	<i>0,43</i>	<i>0,50</i>	<i>0,45</i>	<i>0,25</i>	<i>0,00</i>
<i>MÁXIMO</i>	<i>0,74</i>	<i>0,67</i>	<i>0,67</i>	<i>0,72</i>	<i>0,81</i>	<i>0,67</i>	<i>1,00</i>	<i>0,75</i>

Tabla 11
Subíndices período 3

Órganos de control externo	Subíndices							
	Comisión	INTOSAI-IGAE	Tribunal	Presentación	Introducción	Resultados	Conclusiones	Recomendaciones
Cámara de Cuentas de Andalucía	0,65	0,33	0,69	0,94	0,81	0,46	0,25	0,75
Cámara de Cuentas de Navarra	0,72	0,33	0,44	0,61	0,69	0,50	0,75	0,75
Sindicatura de Cuentas de Cast.-La Mancha	—	—	—	—	—	—	—	—
Sindicatura de Cuentas de Cataluña	0,46	0,33	0,79	0,69	0,75	0,33	0,50	0,00
Sindicatura de Cuentas de Valencia	0,56	0,67	0,83	0,57	0,50	0,67	1,00	0,75
Tribunal de Cuentas	0,44	0,33	0,64	0,57	0,63	0,45	0,50	0,00
Tribunal Vasco de Cuentas Públicas	0,70	0,67	0,31	0,50	0,56	0,64	1,00	0,50
<i>MEDIA</i>	<i>0,59</i>	<i>0,44</i>	<i>0,62</i>	<i>0,65</i>	<i>0,66</i>	<i>0,51</i>	<i>0,67</i>	<i>0,46</i>
<i>DEV. TÍPICA</i>	<i>0,12</i>	<i>0,17</i>	<i>0,20</i>	<i>0,16</i>	<i>0,12</i>	<i>0,13</i>	<i>0,30</i>	<i>0,37</i>
<i>MÍNIMO</i>	<i>0,44</i>	<i>0,33</i>	<i>0,31</i>	<i>0,50</i>	<i>0,50</i>	<i>0,33</i>	<i>0,25</i>	<i>0,00</i>
<i>MÁXIMO</i>	<i>0,72</i>	<i>0,67</i>	<i>0,83</i>	<i>0,94</i>	<i>0,81</i>	<i>0,67</i>	<i>1,00</i>	<i>0,75</i>

Con el fin de contrastar la existencia de diferencias significativas respecto a la naturaleza de la información divulgada en los informes de fiscalización sobre universidades para los períodos objeto de estudio, se aplicó, la prueba de rangos de Wilcoxon ³ ante la imposibilidad de aplicar los procedimientos clásicos y su idónea aplicabilidad a tamaños pequeños de muestras ⁴ (Berenson y Levine, 1992: 544-547 y 584-585).

Igualmente, la selección de esta prueba estadística ha estado ligada a su utilización en los estudios realizados con índices de información, entre los cuales cabe mencionar los trabajos de Choi (1973: 159-175), Buzby (1975: 16-37) y Firth (1979: 273-280).

La tabla 12 muestra los resultados obtenidos al aplicar la prueba de rangos de Wilcoxon por períodos, es decir, las desigualdades empleadas para calcular los valores críticos, el valor del estadístico T^+ y el nivel de significación α .

Tabla 12
Prueba de Rangos de Wilcoxon

P1: 1995/96 - P2: 1997/98						
Índices	Subíndices	$n(n+1)/2$	$t(\alpha_1, n)$	T^+	$t(\alpha_2, n)$	α (bilateral)
NORMATIVA	COMISIÓN	21	18	14	18	0,078
	INTOSAI-IGAE	6	6	6	6	0,125
	TRIBUNAL DE CUENTAS	15	13	11	13	0,094
ESTRUCTURA	PRESENTACIÓN	10	10	5	10	0,062
	INTRODUCCIÓN	15	13	13,5	13	0,094
	RESULTADOS	10	10	4	10	0,062
	CONCLUSIONES	10	10	9	10	0,062
	RECOMENDACIONES	15	13	9	13	0,094
P2: 1998/99 - P3: 1999/00						
Índices	Subíndices	$n(n+1)/2$	$t(\alpha_1, n)$	T^+	$t(\alpha_2, n)$	α (bilateral)
NORMATIVA	COMISIÓN	15	13	7	13	0,094
	INTOSAI-IGAE ^b	—	—	0	—	—
	TRIBUNAL DE CUENTAS	15	13	15	13	0,094
ESTRUCTURA	PRESENTACIÓN	15	13	13	13	0,094
	INTRODUCCIÓN	10	10	5	10	0,062
	RESULTADOS	15	13	5	13	0,094
	CONCLUSIONES	15	13	12	13	0,094
	RECOMENDACIONES	10	10	4	10	0,062

^b No resulta posible calcular el valor del estadístico ya que para cada pareja de valores (X_i, Y_i), la diferencia obtenida (Z_i) es cero. Ello significa que el valor del subíndice INTOSAI-IGAE es el mismo en el período 1998/99 y 1999/00. Por consiguiente, se puede concluir que el nivel de información es idéntico en ambos períodos, sin necesidad de utilizar una técnica no paramétrica.

Los resultados de Wilcoxon permiten detectar la existencia de diferencias significativas en el nivel de divulgación de la normativa del Tribunal de Cuentas entre los períodos 1 y 2. La emisión por este órgano de las «Normas Internas de Fiscalización» en el año 1997 ha tenido su repercusión en la elaboración de los informes de fiscalización sobre universidades.

No presentan valores significativamente diferentes el resto de los subíndices relativos a la normativa, lo cual se traduce en la inexistencia de un cambio en el nivel de divulgación de los informes en los períodos objeto de estudio.

Se aprecia un cambio significativo en la estructura de los informes en su parte introductoria para los períodos 1 y 2 y una modificación en el modo de presentación de la información sobre las universidades fiscalizadas entre los períodos 2 y 3.

Las diferencias observadas para los subíndices RESULTADOS, RECOMENDACIONES y CONCLUSIONES no son estadísticamente significativas en ninguno de los períodos, es decir, no se puede concluir que el nivel de información difiera entre los períodos objeto de estudio.

En nuestra opinión y a la luz de estos resultados no se puede afirmar que los OCEX en su conjunto hayan mejorado sustancialmente la información que ofrecen en los informes de fiscalización sobre universidades. Es cierto que han realizado un esfuerzo importante al introducir, con motivo de la emisión de las normas internas de fiscalización, cambios en el modo de presentación de los informes y en la información incluida en su parte introductoria. Sin embargo, el grado de utilización de las normas principales, las que deberían orientar la elaboración de los informes de los órganos de control externo, no ha mejorado.

3.2. La homogeneidad de los informes de fiscalización sobre universidades

Con el fin de comprobar si existen diferentes tipos de informes de fiscalización en función de la naturaleza de la información divulgada en los mismos, se ha recurrido, utilizando, los subíndices descritos anteriormente, a la técnica del análisis de conglomerados o análisis cluster.

El empleo de esta metodología implica la elección entre diferentes alternativas, es decir, se debe seleccionar la medida de distancia, el criterio para combinar grupos y el método de formación de grupos. La medida de proximidad empleada ha sido la distancia euclídea; el criterio para combinar grupos, el enlace promedio; y el método para formar grupos, en este caso de informes de fiscalización, ha sido una combinación de los métodos jerárquicos y no jerárquicos ⁵, siguiendo el procedimiento siguiente ⁶:

1) Se aplicó el método jerárquico aglomerativo con la finalidad de buscar los conglomerados más distantes entre sí y los individuos más próximos.

2) El método anterior sugirió un número de conglomerados que fue, a priori, el elegido antes de iniciar los cálculos del método no jerárquico. De este modo se solucionó un problema importante que era la decisión sobre el número de clusters que demanda el procedimiento de k-medias como punto de partida en su aplicación.

3) Se compararon el número de conglomerados y la composición de cada conglomerado en ambos métodos:

- En caso de coincidencia, se optó por esa solución.
- De no coincidir el número de conglomerados, se eligió la solución aportada por el método de k-medias ya que el método jerárquico aglomerativo presenta la gran desventaja de que los individuos mal clasificados en una fase inicial no pueden ser reclasificados (Pérez Suárez y López Menéndez, 1997: 794).
- Si la composición de cada conglomerado resultó diferente, se confeccionó una tabla de contingencia y se calculó el coeficiente Kappa para ver el grado de acuerdo entre las dos clasificaciones.

El análisis de conglomerados se realizó por separado para los subíndices que pertenecen al índice «normativa» y los que están incluidos en el índice «estructura» teniéndose en cuenta el período en el que fueron calculados cada uno de ellos. En consecuencia, los resultados obtenidos evaluaron el grado de homogeneidad de las actuaciones fiscalizadoras de los OCEX sobre universidades por períodos, según su normativa y su estructura.

Asimismo, los informes de fiscalización objeto de examen fueron los mismos que los empleados para conocer la naturaleza de la información divulgada en ellos por los órganos de control externo. De este modo, se dispuso de un total de 40 informes emitidos entre 1995 y 2000 y clasificados en períodos de dos años.

3.2.1. Homogeneidad de los informes de fiscalización según su normativa

A fin de conocer el grado de semejanza de los informes de fiscalización sobre universidades en función de la normativa empleada por los OCEX en su elaboración, el primer paso a seguir, tal y como se avanzaba en los planteamientos teóricos fue la definición del número de grupos a los que pertenecerían los informes. Para ello, se aplicó el método jerárquico aglomerativo que señalaba que la solución adecuada en el período 1 es la de tres conglomerados y, para los períodos 2 y 3 el número de grupos propuesto es de cuatro.

Calculados los grupos según el método jerárquico aglomerativo, se pasa a aplicar el método de las k-medias ⁷, tomando como número de grupos los definidos por este método. Sin embargo, aunque a priori los datos obtenidos revelaban que el número de conglomerados adecuado era de cuatro en los períodos 2 y 3, se pudo comprobar que la solución aportada por el método de k-medias era distinta a la del método anterior. Por consiguiente, el número de conglomerados elegidos finalmente ha sido de cinco para los períodos 2 y 3. Los resultados del análisis cluster se recogen en la tabla 13.

En la tabla 13, puede observarse que las diferencias entre los OCEX se agudizan en el espacio temporal examinado ya que si en el período 1 únicamente el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas formaba un único conglomerado, en el período 2, este mismo órgano junto con la Cámara de Cuentas de Navarra y el Tribunal de Cuentas forman tres conglomerados individuales, pasando a cuatro en el tercer período al formar también un único cluster la Cámara de Cuentas de Andalucía. Ello se traduce en que las diferencias en el empleo de la nor-

Tabla 13
Pertenencia a los conglomerados en función de la normativa

	Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3	Cluster 4	Cluster 5
P1: 1995/1996	Castilla Cataluña	Andalucía Tribunal de Cuentas Valencia	País Vasco		
P2: 1997/1998	Navarra	Tribunal de Cuentas	Cataluña Valencia	País Vasco	Andalucía Castilla
P3: 1999/2000	Navarra	Cataluña Tribunal de Cuentas	Valencia	País Vasco	Andalucía

mativa se han intensificado, poniendo de manifiesto la heterogeneidad de los OCEX en el uso de las normas para la elaboración de los informes de fiscalización sobre universidades.

Asimismo, el análisis de conglomerados de k-medias no sólo proporciona información acerca de la composición de cada grupo, sino también de las características comunes a cada cluster. Los centroides o vectores de medias de los conglomerados resultan de gran utilidad en la interpretación, ya que son las medias en las variables o dimensiones de referencia. En la tabla 14 se recogen los centroides para cada período.

Teniendo en cuenta que los valores de las tres variables están tipificados, se puede considerar que un valor mayor que 1 (en valor absoluto) corresponde a un valor extremo en la variable correspondiente.

Hecha esta consideración, se observa que para el período 1995/96, el conglomerado uno formado por la Sindicatura de Cuentas de Cataluña y la de Castilla-La Mancha presentan el valor más alto para la variable COMISIÓN1, el más bajo para la variable INTOSAI-IGAE1 y un valor elevado para TRIBUNAL1. El conglomerado dos integrado por la Sindicatura de Cuentas de Valencia, la Cámara de Cuentas de Andalucía y el Tribunal de Cuentas tienen la media más alta para TRIBUNAL1, la más baja para COMISIÓN1 y relativamente baja para INTOSAI-IGAE1. Finalmente, el conglomerado 3 que incluye únicamente al Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, se define por una elevada media en COMISIÓN1 y valores extremos positivos para INTOSAI-IGAE1 y negativos para TRIBUNAL1.

Para el período 2, el conglomerado 3, la Sindicatura de Cuentas de Cataluña y la de Valencia, se caracteriza por la obtención del valor más alto para la variable TRIBUNAL2, elevado para INTOSAI-IGAE2 y relativamente bajo para COMISIÓN2. El conglomerado 5, formado por la Cámara de Cuentas de Andalucía y la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha, presenta valores relativamente bajos en las tres variables. El resto de conglomerados recogen un único órgano, el Tribunal de Cuentas, la Cámara de Cuentas de Navarra y el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas en los conglomerados, dos, uno y cuatro, respectivamente.

Finalmente, en el período 1999/00, de los cinco conglomerados, sólo el dos es compartido por dos órganos, la Sindicatura de Cuentas de Cataluña y el Tribunal de Cuentas. Estos

dos entes presentan los valores más bajos en las variables COMISIÓN3 e INTOSAI-IGAE3 y una media elevada en TRIBUNAL3. Los cuatro órganos restantes forman por sí mismos un único conglomerado, cuyas características se recogen en la tabla 14.

Tabla 14
Valores de los subíndices «normativa» en cada cluster

P1: 1995/96					
Variables	Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3	Cluster 4	Cluster 5
COMISIÓN1	0,94167	-0,88289	0,76532		
TRIBUNAL1	0,34052	0,36566	-1,77800		
INTOSAI-IGAE1	-0,52013	-0,31213	1,97663		
P2: 1997/98					
Variables	Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3	Cluster 4	Cluster 5
COMISIÓN2	0,92944	-1,48927	-0,44499	1,53188	-0,04104
TRIBUNAL2	-1,12857	0,42786	1,23222	-1,12857	-0,31758
INTOSAI-IGAE2	-0,91124	-0,91124	0,56362	1,30105	-0,30291
P3: 1999/00					
Variables	Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3	Cluster 4	Cluster 5
COMISIÓN3	1,07881	-1,14952	-0,23149	0,91503	0,53668
TRIBUNAL3	-0,88257	0,48170	1,06822	-1,49866	0,34961
INTOSAI-IGAE3	-0,64550	-0,64550	1,29099	1,29099	-0,64550

3.2.2. Homogeneidad de los informes de fiscalización según la estructura

Siguiendo idéntico razonamiento al expuesto en el apartado anterior, el estudio se centra ahora en la clasificación de los informes emitidos por los OCEX en virtud del tipo de información que incluyen las distintas partes que forman su estructura.

En primer lugar, se ha elegido el número de conglomerados a partir del método jerárquico aglomerativo, el cual revela que el número de grupos óptimo es de cuatro para el período 1. No obstante, para los dos últimos períodos, los resultados no son concluyentes ya que el óptimo está entre cuatro y cinco grupos en ambos casos.

Así pues, se aplicará el método de k-medias tomando como número de grupos las dos posibilidades. Los resultados indican que el número de conglomerados óptimo es de cinco para los períodos 1997/98 y 1999/00 ya que las distancias entre conglomerados y dentro de los conglomerados son más pronunciadas si el número de grupos seleccionado es de cinco que si el elegido es de cuatro.

Los resultados de la tabla 15 muestran, en el espacio temporal considerado, la clasificación de cada órgano de control en función de la estructura de los informes de fiscalización.

Tabla 15
Pertenencia a los conglomerados en función de la estructura

	Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3	Cluster 4	Cluster 5
P1: 1995/1996	Castilla Cataluña	Valencia	País Vasco	Andalucía Tribunal de Cuentas	
P2: 1997/1998	Navarra	Cataluña Castilla	Valencia País Vasco	Tribunal de Cuentas	Andalucía
P3: 1999/2000	Navarra	Cataluña	Valencia País Vasco	Tribunal de Cuentas	Andalucía

Como se puede observar en la tabla 15, la Sindicatura de Cuentas de Cataluña y la de Castilla-La Mancha pertenecen al mismo conglomerado en los dos primeros períodos. En el tercer período, Cataluña forma un único conglomerado, sin Castilla-La Mancha, pues este órgano no fue incluido en el estudio al no haber emitido informe alguno en el período 3. Por su parte, la Sindicatura de Cuentas de Valencia y el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas que formaban conglomerados individuales en el primer período, constituyen en los dos últimos un conglomerado.

Así pues, se pone de relieve que atendiendo al tipo de información que recogen las diferentes partes que forman la estructura de los informes de fiscalización sobre universidades, las diferencias entre los órganos se han acentuado y tan sólo la Sindicatura de Cuentas de Valencia y el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas presentan unos informes homogéneos en cuanto a su estructura.

A excepción de los mencionados, para los demás OCEX, las variables que definen la estructura de sus informes toman unos valores tales que impiden que los conglomerados recojan más de un órgano de control, tal como muestra la tabla 16 para cada período.

Tabla 16
Valores de los subíndices «estructura» en cada cluster

P1: 1995/96					
Variabes	Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3		
PRESENTACIÓN1	0,99843	-1,49818	-0,16623		
INTRODUCCIÓN1	0,94620	-0,38961	-1,39147		
RESULTADOS1	0,14182	-0,00414	1,59989		
CONCLUSIONES1	-0,59761	-0,59761	1,79284		
RECOMENDACIONES1	0,70860	1,16631	-0,59956		
P2: 1997/98					
Variabes	Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3	Cluster 4	Cluster 5
PRESENTACIÓN2	-0,72358	0,64910	-1,06508	0,17369	1,38184
INTRODUCCIÓN2	1,57794	0,60574	-0,90178	-0,17229	-0,81357
RESULTADOS2	-0,74200	-0,43782	1,43649	-0,83282	-0,42251
CONCLUSIONES2	-0,11289	-0,69818	1,35044	-0,99092	-0,20069
RECOMENDACIONES2	0,01196	-0,15575	0,76685	-2,00107	0,76685
P3: 1999/00					
Variabes	Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3	Cluster 4	Cluster 5
PRESENTACIÓN3	-0,21724	0,27235	-0,70041	-0,52867	1,87438
INTRODUCCIÓN3	0,26726	0,80178	-1,06904	-0,26726	1,33631
RESULTADOS3	-0,05976	-1,39317	1,15319	-0,45994	-0,39351
CONCLUSIONES3	0,27524	-0,55048	1,10096	-0,55048	-1,37620
RECOMENDACIONES3	0,79259	-1,24550	0,45291	-1,24550	0,79259

En el primero de los períodos examinados, 1995/96, el Tribunal de Cuentas y la Cámara de Cuentas de Andalucía forman un conglomerado que presenta los niveles de divulgación más bajos en el apartado del informe dedicado a las recomendaciones y a los resultados de fiscalización y, relativamente bajos en las demás partes del informe. El conglomerado 1 formado por la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha y la de Cataluña se caracterizan por suministrar más información que los demás órganos en el apartado introductorio del informe e incluir un mayor número de elementos vinculados al formato del informe.

Por su parte los conglomerados 2 y 3 que engloban, respectivamente, a la Sindicatura de Cuentas de Valencia y al Tribunal Vasco de Cuentas Públicas muestran, el primero, elevadas medias en la variable RECOMENDACIONES1 y muy bajas en PRESENTACIÓN1 y CONCLUSIONES1; y el segundo, valores máximos en RESULTADOS1 y CONCLUSIONES1 y mínimos en la variables INTRODUCCIÓN1.

En el período 1997/98, se incluye en el estudio la Cámara de Comptos de Navarra que forma el conglomerado 1 que se mantendrá en el periodo siguiente. Este órgano presenta el valor más alto en la variable INTRODUCCIÓN2, y valores bajos en el resto. La Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha y la de Cataluña siguen perteneciendo al mismo conglomo-

merado, el número 2, y si bien no se distinguen por valores elevados en ninguna variable, tal como ocurría en el período anterior, tampoco se aprecian valores bajos en las demás variables. En este mismo período, dos órganos que en el anterior formaban conglomerados independientes, se unen en uno sólo, el conglomerado 3, que se mantendrá en el período siguiente. Nos referimos a la Sindicatura de Cuentas de Valencia y al Tribunal Vasco de Cuentas Públicas. Los informes de estos dos órganos presentan los valores más altos en RESULTADOS2, CONCLUSIONES2 y RECOMENDACIONES2, precisamente los más bajos del conglomerado 4 que incluye al Tribunal de Cuentas. La Cámara de Cuentas de Andalucía forma el conglomerado 5 caracterizado por presentar las medias más altas en las variables PRESENTACIÓN2 y RECOMENDACIONES2.

En relación con el último período apenas se aprecian cambios ni en los conglomerados ni en las variables que los definen ya que son los mismos a excepción del conglomerado 5 formado por la Cámara de Cuentas de Andalucía que no recoge como en el período anterior a la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha. Como se ha señalado anteriormente, este órgano no ha sido incluido en el estudio del período 3 por no haber emitido informe alguno.

4. Conclusiones

En el presente trabajo se ha abordado el estudio de la información divulgada por los OCEX en los informes de fiscalización sobre universidades. El desarrollo empírico de esta investigación representa un esfuerzo inicial, de análisis y presentación de una metodología de trabajo —la construcción de un índice de información—, muy poco habitual en el ámbito público y hasta ahora no utilizada para medir el tipo de información divulgada en los informes de fiscalización.

A través del análisis empírico se ha podido concluir lo siguiente. En primer lugar, los resultados obtenidos muestran que el nivel relativo de la información divulgada por los OCEX a través de sus informes es muy similar en todos ellos ya que el valor del índice resultante de su aplicación en el 75 por 100 de los informes está comprendido en el intervalo (0,4-0,6), y sólo 10 de los informes calificados superan la puntuación de 0,6.

En segundo lugar, se observa que la información objeto de una mayor divulgación en los informes ha sido la relativa a la identificación de las personas, entidades u órganos auditados, las cuentas o hechos auditados, la opinión y/o conclusión y el período al que las cuentas se refieren. Por el contrario, los datos menos divulgados se refieren a la manifestación de la naturaleza de las informaciones omitidas del informe, los destinatarios, los acontecimientos posteriores al cierre, la información detallada sobre las recomendaciones, el listado de abreviaturas y siglas y las restricciones en el uso de activos, contingencias por garantías otorgadas, situaciones pendientes de resolución y compromisos futuros.

En tercer lugar, respecto a la naturaleza de la información divulgada en los informes de fiscalización sobre universidades no se puede afirmar que los OCEX en su conjunto hayan mejorado sustancialmente la información que ofrecen, si bien es cierto que con

motivo de la emisión de las Normas Internas de Fiscalización por el Tribunal de Cuentas, han introducido cambios en el modo de presentación de los informes y en la información incluida en su parte introductoria. Sin embargo, la aplicación de las normas emitidas por la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control del Estado Español no ha mejorado.

En cuarto lugar, y como conclusión al estudio del grado de homogeneidad de los informes de fiscalización, se puede afirmar que cada uno de los OCEX ha optado por un modelo y un contenido de informe de fiscalización que se mantiene a lo largo tiempo. Ello explica por qué el valor del índice de información es estable para cada uno de los períodos examinados. Al mismo tiempo, las diferencias entre ellos se agudizan, confirmándose la existencia de heterogeneidad vinculada a la estructura y al contenido de los informes de fiscalización sobre universidades.

La evidencia empírica permite concluir que no se cumplen las exigencias mínimas reguladas por los textos legales y que la información presentada refleja la heterogeneidad existente en los informes de fiscalización sobre universidades, emitidos por los órganos de control externo.

En definitiva, si el contenido de los informes de fiscalización no se adapta a las normas de auditoría generalmente aceptadas y es diferente en función del órgano de control externo, es preciso promover su cumplimiento y establecer una mayor coordinación entre los órganos de control externos que puede venir dada por el establecimiento de un nuevo marco normativo, que renueve el ya existente, mediante la incorporación de todas las modificaciones, que tanto en el ámbito público como en el privado, se han producido en materia de auditoría.

Por último, resulta preciso señalar que las conclusiones anteriormente señaladas están sujetas al empleo del índice de información, una herramienta de trabajo, muy utilizada en el ámbito privado, pero de escasa aplicación en el ámbito público. Asimismo, en el estudio de la naturaleza de la información divulgada en los informes de fiscalización y la homogeneidad de los mismos no se ha incluido al Consejo de Cuentas de Galicia ni a la Audiencia de Cuentas de Canarias, ya que el primero ha emitido informes únicamente en el período 1995/96 y el segundo en el período 1999/2000. Por otra parte, y por la ausencia de información, dicho análisis ha sido realizado para dos de los tres períodos examinados en el caso de la Cámara de Cuentas de Navarra y la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha.

Apéndice

El procedimiento para comprobar si el transcurso del tiempo tiene una influencia significativa sobre el nivel de divulgación de los informes de fiscalización sobre universidades consiste en plantear un contraste de hipótesis, construir un estadístico a partir de los datos muestrales y establecer una región de aceptación y otra de rechazo.

El contraste de hipótesis que se plantea en este estudio es el siguiente:

H ₀ : La	normativa estructura	utilizada en la elaboración de informes es semejante en los períodos	P1 y P2 P2 y P3
H ₁ : La	normativa estructura	utilizada en la elaboración de informes es distinta en los períodos	P1 y P2 P2 y P3

El método seguido para la aplicación de la prueba de rangos de Wilcoxon se recoge a continuación.

1. Para cada par de valores se obtiene una diferencia en valores absolutos $|Z_i|$. Se omite del análisis cualquier diferencia absoluta con valor 0.

2. Se asignan rangos R_i desde uno hasta n a cada una de las $|Z_i|$ de modo que el resultado de la diferencia absoluta más pequeño obtiene una clasificación de uno y el mayor de n . Si dos o más $|Z_i|$ son iguales, a cada una se asigna el «rango promedio» de los rangos que de lo contrario se le hubieran asignado individualmente de no haber ocurrido la igualdad de datos.

3. Se define la variable indicador φ_i , $i = 1, \dots, n$, donde

$$\varphi_i = \begin{cases} 1 & \text{si } Z_i > 0 \\ 0 & \text{si } Z_i < 0 \end{cases} \quad [4]$$

4. Se forman los n productos $R_1\varphi_1, \dots, R_n\varphi_n$, y se obtiene el estadístico:

$$T^+ = \sum_{i=1}^n R_i\varphi_i \quad [5]$$

El producto $R_i\varphi_i$ se conoce como los rangos positivos de Z_i . Toma valor cero si Z_i es negativo y es igual al rango de $|Z_i|$ cuando Z_i es positivo. El estadístico T^+ es conocido como la suma de los rangos positivos.

5. En términos de la prueba de rangos de Wilcoxon, la hipótesis nula (H_0) se plantea como que la suma de los rangos positivos es igual a la suma de los rangos negativos y la hipótesis alternativa (H_1) como que la suma de los rangos positivos es distinta de la suma de los rangos negativos.

Puesto que no se predice dirección de la diferencia, es apropiada una región de rechazo de dos colas. Así, para un nivel de significación α :

$$\text{Se rechaza } H_0 \quad \text{si } T^+ \geq t(\alpha_2, n) \text{ o } T^+ \leq \frac{n(n+1)}{2} - t(\alpha_1, n)$$

$$\text{No se rechaza } H_0 \quad \text{si } \frac{n(n+1)}{2} - t(\alpha_1, n) < T^+ < t(\alpha_2, n)$$

donde $\alpha = \alpha_1 + \alpha_2$

Notas

1. Moya (2000: 83), tras realizar un análisis comparativo de las NTA y las NASP, concluye que ambas normas son muy parecidas, teniendo en cuenta las diferencias propias de los sectores en los que operan.
2. En esta misma línea, fue desarrollado el trabajo de Giner Inchausti (1995: 94-95).
3. El procedimiento seguido para aplicar la prueba de rangos de Wilcoxon puede verse en el Apéndice 1.
4. Cuando la muestra tiene un tamaño ≤ 15 , debe utilizarse una tabla específica (Hollander y Wolfe, 1973: 269) para obtener los valores críticos de la prueba estadística tanto para las pruebas de una cola como para las de dos colas. En este estudio, el tamaño muestral se reduce a 6 ó 7 observaciones por período.
5. Punj y Stewart (1983) recomiendan aplicar, primero, un cluster jerárquico que permita decidir el número de grupos y, posteriormente, un método de reasignación (en este caso, el método de K-medias).
6. Es preciso señalar que si bien éste ha sido el proceso elegido para fijar los grupos, se han calculado varias soluciones alternativas para asegurar que el resultado obtenido sea el correcto ya que no existen procedimientos óptimos para establecer los conglomerados debido a la dificultad de tratar con la complejidad de distribuciones de variables y la imposibilidad de fijar una hipótesis nula viable.
7. El procesamiento de los datos a través de esta metodología se realizó con el módulo Quick Cluster del paquete estadístico SPSS (versión 10.0).

Referencias

- Amernic, J. y M. Maiocco (1981), "Improvements in Disclosure by Canadian Public Companies. An Empirical Assessment", *Cost and Management*, 55 (6): 16-20.
- Aragón Sánchez, C. (1999), "El Control Externo de la Gestión Económico-Financiera de los Entes Locales. El Tribunal de Cuentas y los OCEX", *Cuadernos de Administración Local*, n.º 10, Serie Teórica, Madrid.
- Arnedo Orbañanos, M. A. (1996), "El papel de las entidades fiscalizadoras superiores en los procesos de modernización del Estado", *Presupuesto y Gasto Público*, 20: 39-49.
- Berenson, M. L. y D. M. Levine (1992), *Estadística básica en Administración. Concepto y aplicaciones*, México: Prentice-Hall, Hispanoamericana.
- Buzby, S. L. (1974), "Selected Items of Information and Their Disclosure in Annual Reports", *The Accounting Review*, 49 (3): 423-435.
- Buzby, S. L. (1975), "Company, Listed Versus Unlisted Stocks, and the Extent of Financial Disclosure", *Journal of Accounting Research*, 13 (1): 16-37.
- Choi, F. D. S. (1973), "Financial Disclosure and Entry to the European Capital Market", *Journal of Accounting Research*, 11 (2): 159-175.
- Choi, F. D. S. (1973), "Financial Disclosure and Entry to the European Capital Market", *Journal of Accounting Research*, 11 (2): 159-175.
- Chow, C. W. y A. Wong-Boren (1987), "Voluntary Financial Disclosure by Mexican Corporations", *The Accounting Review*, 62 (3): 533-541.
- Comisión de Coordinación de Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español (1992), *Principios y Normas de Auditoría del Sector Público*, Valencia: Sindicatura de Comptes.

- Cooke, T. E. (1989), "Disclosure in the Corporate Annual Reports of Swedish Companies", *Accounting and Business Research*, 19 (74): 113-124.
- Copeland, R. M. y W. Fredericks (1968), "Extent of Disclosure", *Journal of Accounting Research*, 6 (1): 106-113.
- Cubillo Rodríguez, C. (1999), "Normas Internas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas", *X Congreso de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)*, Zaragoza, septiembre, formato CD.
- Feroz, E. H. y E. R. Wilson (1992), "Market Segmentation and the Association between Municipal Financial Disclosure and Net Interest Costs", *The Accounting Review*, 67 (3): 480-495.
- Firer, C. y G. Meth (1986), "Information Disclosure in Annual Reports in South Africa", *OMEGA*, 14 (5): 373-382.
- Firth, M. (1979), "The Disclosure of Information by Companies", *OMEGA*, 7 (2): 129-135.
- Firth, M. (1979), "The Impact of Size, Stock Market Listing, and Auditors on Voluntary Disclosure in Corporate Annual Reports", *Accounting and Business Research*, autumn: 273-280.
- García Toboso, A. D. (1999), "Situación actual de los informes de fiscalización sobre universidades públicas", *Auditoría interna*, 56: 41-44.
- Giner Inchausti, B. (1995), *La divulgación de información financiera: una investigación empírica*, Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC.
- Giroux, G. (1989), "Political Interests and Governmental Accounting Disclosure", *Journal of Accounting and Public Policy*, 8: 199-217.
- Gray, R., R. Kouhy y S. Lavers (1995), "Corporate social and environmental reporting. A review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8 (2): 47-77.
- Hernández Fernández, J. (1997), *Estudio comparativo de los informes de fiscalización elaborados por los órganos de control externo: especial referencia a los entes territoriales*, Tesis Doctoral, Universidad de Murcia.
- Hollander, M. y D. A. Wolfe (1973), *Non parametric Statistical Methods*, New York: John Wiley & Sons.
- Ingram, R. W. (1984), "Economic Incentives and the Choice of State Government Accounting Practices", *Journal of Accounting Research*, 22 (1): 126-144.
- Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) (1997), *Normas de Auditoría del Sector Público*, Madrid: Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones y Documentación del Ministerio de Economía y Hacienda.
- Kahl, A. y A. Belkaoui (1981), "Bank Annual Report Disclosure Adequacy Internationally", *Accounting and Business Research*, summer: 189-196.
- Ley Orgánica 11/1983, de 25 de agosto, de Reforma Universitaria (BOE n.º 209, de 1 de septiembre).
- 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*, Madrid: Tribunal de Cuentas de España, 305-327.

- Manteca Valdelande, V. (2003), "La organización internacional de entidades fiscalizadoras superiores (INTOSAI)", *Auditoría Pública*, 30: 86-94.
- McNally, G. M., L. H. Eng y C. R. Hasseldine (1982), "Corporate Financial Reporting in New Zealand: An Analysis of User Preferences, Corporate Characteristics and Disclosure Practices for Discretionary Information", *Accounting and Business Research*, winter: 11-20.
- Montesinos Julve, V. (2000), "Nuevos ámbitos de la fiscalización de las entidades públicas", *Revista Española de Control Externo*, 2 (4): 39-78.
- Moya, J. (2000), "Auditoría del sector público: Aspectos de interés", *Partida Doble*, 108: 74-83.
- Ochoa Laburu, E. (1999), "Calidad de la información contable de las empresas guipuzcoanas", *Estudios Empresariales*, 99: 4-8.
- Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai) (1992), "Normas de Auditoría", *Crónica 1992-1993*, Asociación de Letrados y Auditores y Servicio de Publicaciones del Tribunal de Cuentas de España, 1994: 531-602.
- Parkinson, J. M. (1984), "Economic, Political, and Civil Indicators and Reporting and Disclosure Adequacy: Empirical Investigation: A Comment", *Journal of Accounting and Public Policy*, 3 (3): 239-248.
- Pérez Suárez, R. y A. J. López Menéndez (1997), *Análisis de datos económicos II. Métodos Inferenciales*, Madrid: Pirámide.
- Pina, V. y L. Torres (1995), "Una comparación internacional de la presentación y contenido de las cuentas públicas", *III Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública de la Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC)*, Málaga, abril: 105-132.
- Punj, G. y D. W. Stewart (1983), "Cluster analysis in marketing research: Review and suggestions for application", *Journal of Marketing Research*, 20: 134-148.
- Redondo de la Vega, J. (2000), "El control interno en el sector público estatal", *Partida Doble*, 111: 72-79.
- Robbins, W. A. y K. R. Austin (1986), "Disclosure Quality in Governmental Financial Reports: An Assessment of the Appropriateness of a Compound Measure", *Journal of Accounting Research*, 24 (2): 412-421.
- Singhvi, S. S. y H. B. Desai (1971), "An Empirical Analysis of the Quality of Corporate Financial Disclosure", *The Accounting Review*, 46 (1): 129-138.
- Termes i Anglés, F. (1997), "La diferencia de expectativas en los informes de fiscalización", *Auditoría Pública*, 8: 35-39.
- Torres, L. y V. Pina (2001), "Estudio empírico sobre el grado de coincidencia de la Contabilidad pública local en EE.UU., España y las IPSAS de la IFAC", *XI Congreso de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)*, Madrid, septiembre: formato CD.
- Tribunal de Cuentas (1997), *Normas Internas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas*, Madrid: Tribunal de Cuentas de España.
- Velilla Barquero, M. (1984), *La información contable de la empresa española*, Madrid: Instituto de Planificación Contable.

Wallace, R. S. O. (1988), "Corporate Financial Reporting in Nigeria", *Accounting and Business Research*, 18 (72): 352-362.

Abstract

The aim of this article is to look at two areas arising out of university financial reports. The first of these is the type of information provided by external control bodies in their audit reports, while the second deals with the extent to which these reports are homogeneous. This will allow conclusions to be reached on whether current audit regulations are being complied with and whether the information given in financial reports is based on the same criteria.

Key words: universities, audit reports, disclosure index.

JEL Classification: L31, H83, M42.