



La financiación y el control de las universidades españolas como elementos de cambio

José Andrés Dorta Velásquez

Profesor Titular de Universidad

Director de Control Económico de la

Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

1. Tendencias en la financiación de la educación en el ámbito internacional y europeo

El Documento de política para el cambio y el desarrollo de la educación superior realizado por la UNESCO sitúa la financiación como una área estratégica en el proceso de transformación de la educación superior. Si observamos las tendencias en el ámbito internacional, se evidencia que la expansión masiva de la educación superior no se puede igualar con la correspondiente expansión de la financiación estatal y comienza a aparecer con fuerza la necesidad de acudir a la financiación del sector privado. Esta inhabilidad de los gobiernos por soportar el peso de los gastos ha conducido a algunos países a fomentar la distribución de costes entre los grupos de interés, sabiendo que dicho cambio implica una mejor relación calidad-precio, una mayor transparencia informativa y una rendición de cuentas más centrada en la gestión realizada.

A lo largo de la década de los noventa se ha producido una pérdida relativa de la autoridad académica en la toma de decisiones a favor de las fuerzas dominantes

del Estado y el mercado (sociedad). La reducción de los recursos estatales, en términos relativos, es más drástica en los países en vías de desarrollo y en transición que aquellos que cuentan con economías más desarrolladas, pero en todos ellos se ha intensificado la aparición del sector privado. Si bien los gobiernos siguen siendo la fuente más importante de financiación de las instituciones de educación superior, han alentado explícita o implícitamente políticas de privatización, pues las reducciones relativas de las subvenciones gubernamentales se han ido acompañando con incentivos para movilizar nuevas de fuentes de financiación. Aunque tiene un menor alcance en los países europeos, se está consolidando el establecimiento de instituciones privadas con apoyo gubernamental, la presencia de entidades sin ánimo de lucro autofinanciadas –especialmente fundaciones religiosas– y, más recientemente, instituciones privadas con ánimo de lucro especializadas en aquellas áreas donde la comercialización de la educación superior pueda generar beneficios en términos financieros.

Con independencia del debate sobre la consideración de la educación superior como bien público o privado, que subyace en los modelos de financiación, la postura internacional parece indicar que existe un consenso en que los ingresos deben recaer en todos los agentes, responsabilizándose no sólo los poderes públicos, sino también los estudian-





tes, las familias, la industria y los donantes institucionales.

Aunque en la mayoría de los países queda un largo camino por recorrer, las instituciones universitarias de todo el mundo buscan alternativas a las fuentes de financiación no tradicionales mediante las siguientes líneas de financiación: tasas para estudiantes extranjeros diferenciadas; ingresos por patentes, licencias, derechos de autor; recuperación de los costes indirectos generados por la investigación y otros servicios; ingresos por programas de educación continua para el sector empresarial y profesional; ingresos por servicios de privatización interna; beneficios por la comercialización a través de tiendas; ingresos por alquiler de instalaciones para conferencias, instalaciones deportivas y equipos para uso externo; alquiler de las instalaciones residenciales durante las vacaciones; ingresos por la explotación de parques científicos universitarios; donativos institucionales y de antiguos estudiantes; etc.

Ahora bien, el problema de la financiación no sólo se dirige a diversificar e incrementar las fuentes de financiación, sino también a mejorar la gestión efectiva de los recursos dispuestos por las instituciones de educación superior mediante diferentes instrumentos o iniciativas. En primer lugar, se ha ido perfeccionando los modelos de finan-

ciación externa para la asignación de la financiación gubernamental (financiación sobre la base de criterios objetivados por la aplicación de fórmulas –modelos normativos– y financiación de carácter contractual orientada al cumplimiento de objetivos –contratos-programa–) que, si bien normalmente quedan catalogados por las características dominantes del modelo, en la práctica tienden a combinar diferentes mecanismos y tratan de racionalizar el sistema frente a los mecanismos de financiación incremental. En segundo lugar, se impulsan procedimientos internos para la asignación de los recursos en toda la estructura organizativa de la universidad (modelos burocráticos versus competitivos, modelos centralizados versus descentralizados; modelos mixtos).

La idea axial es que cada instrumento de financiación satisface determinados objetivos, por lo que una combinación adecuada permite satisfacer mejor la misión institucional. Así mismo, tanto en los modelos de financiación externa como en los procesos de asignación interna adquiere significación los procesos de coordinación, el control (interno y externo) y la evaluación entre los agentes principales.

El reciente informe sobre la «Financiación de la educación superior en Europa» de la Comisión Europea no difiere de la tendencia internacional que sintéticamente hemos expuesto en los párrafos precedentes. Ahora bien, el proceso de Bolonia y la emergencia del Espacio Europeo de Educación Superior (EEES) aportan nuevos elementos que repercuten en muchos ámbitos de la gestión universitaria e inexorablemente en la financiación de la universidad. En este sentido, el reto es construir la «Europa del conocimiento» dentro del «Modelo Social Europeo», lo que entronca con el Proceso de Bolonia y la creación del EEES antes de 2010, aunque el principal interrogante es que este cambio paradigmático siga sin contar con financiación suficiente. Si bien el modelo de servicio público bajo una dimensión social ha sido ratificado por unanimidad de los países implicados, el tono del debate está cambiando por el convencimiento colectivo de que existe la necesidad de incrementar los fondos privados. Se requiere financiación adicional para mejorar la investigación y la educación superior en convergencia con los

La significación del
Espacio Europeo
Superior
necesariamente va
a repercutir en los
objetivos
estratégicos de los
modelos de
financiación



Si observamos las tendencias en el ámbito internacional, se evidencia que la expansión masiva de la educación superior no se puede igualar con la correspondiente expansión de la financiación estatal y comienza a aparecer la necesidad de acudir a la financiación del sector privado

competidores internacionales, siendo necesario estimular las inversiones de los estudiantes, familias y la industria, así como ofrecer ventajas fiscales u otros cambios en la regulación que permitan atraer financiación adicional.

Mientras que muchos gobiernos europeos han progresado notablemente en la aprobación de leyes que permiten a las Instituciones de Educación Superior poner en marcha las reformas de Bolonia, tan sólo la mitad parece haber presupuestado la financiación necesaria para dichas reformas. Los países donde más se critica la insuficiente financiación de las reformas de Bolonia son Bélgica, Bulgaria, Alemania, Grecia, Islandia, Irlanda, los Países Bajos, Rumanía, Eslovenia, España, Reino Unido y los países del sureste de Europa. Ahora bien, no existen estudios que traten de cuantificar las necesidades de financiación que va a suponer para el sistema universitario español el proceso del EEES, si bien las líneas básicas a considerar pueden ser:

- a) Políticas de incentivos; información y formación, incentivos institucionales, al personal y a los estudiantes, y a los modelos de trabajo en equipo.
- b) Implantación de directrices: Sistema europeo de transferencia de créditos (ECTS), suplemento al título, estructura de grado, postgrado, acreditación y cambios en los modelos de gestión.

- c) Inversiones en infraestructuras: informática, bibliotecas, laboratorios, etc.

Paralelamente es necesario considerar si el incremento de financiación afecta a la distribución de costes entre los agentes y en qué medida existirá una diferenciación entre los estudios universitarios de grado y postgrado (master y doctorado). Si atendemos a la experiencia acumulada en el ámbito internacional, la solución parece pasar por un incremento en las tasas académicas complementadas por una política de becas para los estudios de grado y la concesión de préstamos reembolsables para los estudios de postgrado, todo ello con el propósito de mantener la equidad social del sistema y la consideración de la educación superior como bien público.

La significación del EEES necesariamente va a repercutir en los objetivos estratégicos de los modelos de financiación. Ahora bien, los gobiernos autonómicos pueden habilitar partidas adicionales para afrontar el proceso de convergencia o reorientar las líneas de financiación para que sean consecuentes con las necesidades que se derivan del proceso de convergencia. Aunque las transformaciones a coste cero no tienen credibilidad y pervierten los objetivos del EEES, no es menos cierto que los incentivos financieros han demostrado ser mecanismos más eficaces que la simple intermediación de la Administración.





Cuadro 1: Estrategias presentes en el ámbito internacional y europeo vinculadas con la financiación de la Educación Superior (ES)

Dificultades de financiación	Diversificación fuentes de financiación	Instrumentos y mecanismos para un acceso universal a la ES	Rendición de cuentas
Sensibilizar a las autoridades sobre la importancia de ES como factor clave de competitividad para el desarrollo socioeconómico de un país o región.	Diseñar un sistema complejo e integrado de fuentes de financiación que asegure estándares de calidad y preserve la misión y la función social de la universidad.	Incorporar nuevos agentes que contribuyan a financiar los costes de la educación superior, manteniendo los principios de responsabilidad pública, calidad y equidad.	Establecer mecanismos de rendición de cuentas que aporten transparencia a la gestión pública y contribuyan a una mayor confianza entre los grupos de interés.
Generar mecanismos específicos que faciliten la contribución de nuevos agentes, especialmente del sector empresarial para la investigación y de los estudiantes y de las familias para la docencia.	Incrementar las matrículas y compensar este aumento con una política de becas u otras ayudas.	Introducir instrumentos que, simultáneamente, conjuguen tasas de matrícula, becas para estudiantes sin recursos, becas asociadas a prestación de servicios, créditos complementarios y apoyos del sector privado para proyectos educativos específicos.	Flexibilizar el proceso de rendición de cuentas e incrementar la autonomía en la gestión.
Fortalecer la transparencia en el uso y gestión de los recursos en aras de mejorar la rendición de cuentas a todos los grupos de interés.	Impulsar los contratos de investigación con el sector privado mediante estructuras organizativas especializadas.	Estimular las donaciones de antiguos alumnos y la filantropía.	Centrar o profundizar en la rendición de cuentas en los resultados de las actividades docentes, de investigación y de las tareas de dirección y gestión.
Fomentar sistemas contractuales de financiación basados en el cumplimiento de objetivos de interés social, pactados entre las universidades y las administraciones.	Introducir la financiación por objetivos, la calidad del servicio, así como la eficiencia y eficacia mediante indicadores lo más objetivos posibles a través de instrumentos como los contratos-programas.	Implantar la formación a distancia con el apoyo de las nuevas tecnologías para impulsar la generación de oportunidades de acceso donde existan problemas de igualdad o limitaciones territoriales.	Integrar los diversos instrumentos de transparencia y calidad: (auditorías independientes, publicación de resultados, sistemas de gestión de la información, comités externos, etc.).
Adecuar o clarificar el marco legal y la autonomía universitaria que puedan dificultar la autofinanciación, especialmente los control de tipo burocrático <i>ex ante</i> .	Potenciar la convergencia de las fuentes alternativas a la financiación pública: matrículas (rango entre 15% y 25%), investigación aplicada, consultoría, y otros servicios (rango entre 5% y 25%).		Incentivar la gestión innovadora para la contribución del desarrollo del entorno y la gestión interna de las instituciones de ES.
Impulsar políticas de distribución de costes y de universalización del acceso a la ES.	Impulsar los contratos de transferencia tecnológica, patentes, participación en <i>spin-offs</i> que permitan incidir o fortalecer la relación con el tejido productivo del entorno de referencia.		



2. Los principios de eficacia, eficiencia y equidad en el sistema universitario español

La Ley Orgánica de Universidades no ha supuesto ninguna novedad en el modelo español de financiación universitaria que se ha caracterizado básicamente por ser un modelo mixto, al compaginar los precios públicos de matrículas (vienen aportando entre un 15% y 20% de los ingresos del sistema público en los últimos 25 años) con las significativas subvenciones que proporcionan las comunidades autónomas. Puede afirmarse que no ha existido una reflexión generalizada sobre el papel estratégico de la financiación de educación superior, si bien determinadas regiones comienzan a acumular experiencias y ventajas competitivas respecto al resto de comunidades autonómicas, sin obviar la influencia notable que ejercen los gobiernos en su política educativa, donde se aprecian diferentes grados de prioridad.

Las significativas diferencias en la financiación pública entre las diferentes universidades parecen que persistirán en los próximos años, aunque la transparencia e información (fiable y relevante) sobre el comportamiento productivo y financiero de las universidades conduzca o fuerce hacia una armonización, siendo cada vez más las voces que demandan un pacto de Estado sobre la financiación de las universidades públicas.

Cabe afirmar que en los próximos años las administraciones públicas traten de reducir la falta de equidad financiera a través de criterios objetivos que fijen las necesidades básicas de cada universidad, con independencia del ámbito territorial donde estén ubicadas. Esta tendencia encuentra respaldo jurídico en la disposición adicional octava de la LOU, en la que reza: *“el Consejo de Coordinación Universitaria elaborará un modelo de costes de referencia de las Universidades públicas que, atendiendo a las necesidades mínimas de éstas, y con carácter meramente*

indicativo, contemple criterios y variables que puedan servir de estándar para la elaboración de modelos de financiación por los poderes públicos, en el ámbito de sus competencias, y dentro del objetivo de estabilidad presupuestaria, y a las Universidades para el desarrollo de sus políticas de financiación”.

Actualmente se observan cambios notables en los mecanismos de asignación universitaria que incorpora, cada vez con mayor intensidad, parámetros directamente relacionados con la eficacia y eficiencia institucional, aunque también se aprecian diferentes grados de ambición en la concreción de los criterios y resultados a alcanzar en las diferentes actividades a financiar. Entre las principales preocupaciones de las administraciones educativas territoriales está el coste de los servicios docentes, dado que definen gran parte del grueso de financiación a aportar y la política de precios de las enseñanzas oficiales.

Varias comunidades autónomas han puesto en marcha mecanismos de financiación con el fin de incrementar la competencia y la calidad de sus universidades que, por otra parte, se han ido actualizando en los últimos años:

- Convenio para la financiación de la Universidad Pública de Navarra para el periodo 2006-2008.
- Convenio de Cooperación Financiera y Contratos-programa para la Universidad de Castilla-La Mancha para el periodo 2004-2006.
- Ley 5/2005, de 14 de junio, de Ordenación del Sistema Universitario de Aragón, aprobado en junio de 2005 y que afecta a la Universidad de Zaragoza.
- Contrato-Programa Marco de Financiación Global de las universidades madrileñas para el periodo 2001-2005.
- Plan de Financiación para las universidades gallegas para el periodo 2005-2010.
- El Plan Plurianual de Financiación del Sistema Universitario Valenciano para el periodo 2004-2005.
- Acuerdo de Financiación para las universidades de la Comunidad Murciana para el periodo 2001-2006.





- Modelo de financiación para las universidades públicas catalanas para el periodo 2004-2004, reformado en 2005.
- Contrato-programa para las universidades canarias para el periodo 2001-2004. Actualmente está en fase de negociación un nuevo contrato-programa.

Entre las principales fortalezas de los modelos de financiación más avanzados se encuentra la introducción de mecanismos de transparencia en los comportamientos financieros, dado que se ha observado una clara repercusión sobre los objetivos institucionales (eficacia, eficiencia y equidad). El requisito indispensable de un sistema que pretende la objetivación de los criterios de asignación de recursos es el establecimiento de mecanismos automáticos de información, que permitan analizar la veracidad de los datos que se introducen en el modelo y prever las consecuencias derivadas de su implantación.

La introducción de los modelos de financiación requiere implantar adecuados sistemas de control de gestión ya que, si se emplea la financiación como un instrumento para contribuir a la eficiencia y la calidad, será necesario desarrollar las tareas encaminadas a determinar y comparar el grado de consecución en los objetivos previstos. Asimismo, cada institución estará interesada en conocer los costes en los que está incurriendo al realizar sus diversas tareas y corregir, en caso necesario, las posibles desviaciones que se puedan producir entre éstos y los costes estándares explicitados en el modelo, lo que conduce a una notable e imprescindible mejora en el conocimiento del conjunto del sistema universitario. Sin embargo, la mayoría de las universidades ignoran cuál es el coste de provisión de los diferentes servicios y, en este sentido, por imperativo legal, contractual o necesidad de gestión, se demanda la implantación de la contabilidad de costes. La puesta en marcha de la contabilidad de costes, sin pretensiones maximalistas, permite disponer de información adecuada para determinar las necesidades financieras de las múltiples actividades, establecer referencias de equidad financiera institucional y de los usuarios de sus servicios docentes y, por último, marcar unos umbrales de eficiencia para la prestación y vigencia de cada uno de los productos universitarios.

Por otra parte, la experiencia internacional ha demostrado que algunos meca-

nismos de asignación de recursos son mucho más eficaces para lograr determinados objetivos que otros. Así, los modelos de fórmulas para sufragar los gastos recurrentes (como es el caso español) pueden ser positivos para la mejora de la eficiencia interna –al moderar la política de costes– y eficiencia externa –a través de una mejora en la calidad y relevancia de la enseñanza superior–. Sin embargo, no tiene efectos positivos sobre el aumento en la demanda, en la mejora de la equidad social, ni en el fomento de la formación continua.

Los modelos de financiación implantados en España no han tenido como propósito aumentar la demanda y beneficiarse de las correspondientes economías de escala. Tampoco se ha visto complementado por las políticas públicas que, básicamente, se han centrado –aunque con una intensidad insuficiente– en mejorar la equidad en el acceso (política de becas y acercamiento de la oferta). A diferencia de otros países, se han relegado a un segundo plano otras alternativas públicas que también favorecen la equidad social, pero, además, pueden incrementar la demanda universitaria (compensación de tasas académicas a través de beneficios fiscales y los mecanismos de préstamos).

Los mecanismos convencionales utilizados en nuestro país no suelen ser eficaces para favorecer la formación continua, puesto que la mayoría de las fórmulas no están diseñadas para satisfacer las necesidades específicas de los estudiantes de mayor edad, por lo que es preciso que los modelos de financiación contemplen mecanismos específicos para tener un reconocimiento especial para este tipo de enseñanza que, en la mayoría de los casos, se canaliza a través de los criterios de mercado, obviando la significación de este tipo de enseñanza para la mejora y crecimiento económico de un determinado ámbito geográfico.

La tesis defendida por los expertos es que un buen modelo de financiación debe combinar diferentes mecanismos de asignación para cumplir los objetivos estratégicos deseados. Así mismo, se apuntan los siguientes principios y pautas como elementos de reflexión:

- a) Aceptación política, implementación progresiva y propuestas económicamente factibles que traten de conciliar la autonomía institucional con las competencias atribuidas a los poderes públicos. En este sentido,



- se considera básico que las universidades dispongan de autonomía financiera en el gasto para cubrir sus necesidades corrientes a partir de subvenciones recibidas en bloque y determinadas a partir de criterios objetivos (financiación no afectada). Por su parte, los poderes públicos pueden ejercer un mayor control sobre las inversiones de capital o aquellos gastos de carácter no recurrente destinados a la realización de proyectos específicos, todo ello con propósito de promover una mayor competencia entre universidades (financiación afectada)
- b) Incorporación de las necesidades de infraestructuras mediante asignaciones específicas a cada universidad atendiendo a una valoración objetiva e independiente, a los efectos de no convertir la inversión en el elemento más volátil del sistema, con lo que las tensiones presupuestarias regionales pueden significar una merma considerable de este componente. Ante una reducción del esfuerzo presupuestario ordinario, la respuesta de las universidades españolas ante este fenómeno ha sido la búsqueda de financiación extrapresupuestaria (endeudamiento u otras fórmulas novedosas).
 - c) Un modelo de financiación en sentido estricto debe asentarse sobre una planificación seria que integre la evolución tanto de los recursos públicos como privados y no limitarse a una distribución de los recursos públicos disponibles entre las diferentes universidades ubicadas en una misma Comunidad Autónoma.
 - d) Los modelos no sólo priorizan los factores relacionados con el coste de los insumos, sino la financiación a recibir también depende de medidas o indicadores de rendimiento (estudiantes egresados, tesis doctorales leídas, programas de innovación educativa y atención a los estudiantes, mejoras en la capacidad investigadora, establecimiento de nuevos sistemas de gestión, etc.). Existe mayor predisposición a moderar el gasto en los modelos basados en los insumos –coste medio por estudiante o costes normativos– que simultáneamente marcan incentivos al rendimiento académico a través de diferentes criterios compatibles (penalización con progresividad por la repetición en segunda, tercera y sucesivas matrículas; penalización para las titulaciones que no logran graduar a un porcentaje de sus estudiantes, etc.)
 - e) La trascendencia de la financiación condicionada radica en que supone un ejercicio de responsabilidad y de rendición social de cuentas de las universidades con su principal agente financiador y, a la vez, introduce unas pautas financieras de bonificación o de penalización que, probablemente, van a propiciar un cambio cultural en la gestión global de las universidades.
 - f) Estímulo a la eficiencia externa mediante la incorporación de mecanismos financieros que vinculen la oferta de nuevas plazas con la demanda de los estudiantes, tomando como referencia el acceso en primera o segunda preferencia.
 - g) El principio de equidad puede exigir la introducción de componentes redistributivos en aquellas comunidades autónomas en las que puedan existir desequilibrios internos entre sus universidades motivados por su antigüedad o tamaño, evitando la discriminación.
- No se puede dejar de señalar, como elemento poco favorecedor para la implantación del cambio cultural que imponen los modelos de financiación, el tradicional carácter burocrático que impregna la gestión de las universidades. Un buen modelo de financiación debe incorporar incentivos para la introducción o profundización de otras herramientas y modelos de gestión (contabilidad de costes, presupuesto por programas, cuadro de mando integral, gestión por competencias, etc.), recabando la colaboración y participación de los principales responsables de la gerencia universitaria. En este sentido, también debe producir un cambio en el papel de los órganos de control y sobre los tipos de auditorías de gestión que pueden aplicar.

3. Significación de las auditorías de gestión en el control financiero

El control de la gestión financiera de la Universidad es desarrollada por órganos encuadrados en la estructura de la administración universitaria (Interventor,





Auditor Interno, Consejo Social, Comité de Auditoría) y por órganos no pertenecientes a la administración controlada (Órganos de Control de la Comisión Europea, Tribunal de Cuentas, Órganos Autonómicos de Control Externo, Intervención General de la Comunidad Autónoma, auditores privados). Resulta evidente que deba existir una coordinación en las actuaciones fiscalizadoras para la determinación del contenido de los programas, el alcance, la planificación y la revisión de los trabajos, así como una participación conjunta en los pliegos de condiciones técnicas en contratos con auditores privados. También parece apropiado que cada Universidad, en virtud de su autonomía universitaria, determine cuál es su modelo de control interno, sabiendo que la intervención y la auditoría interna son modalidades compatibles entre sí y que pueden ser apoyadas con los esfuerzos del Consejo Social y, en su caso, del Comité de Auditoría.

Ahondar en esta interesante problemática desborda los límites razonables de nuestra colaboración, por lo que nos centraremos en la significación de la auditoría de gestión en el contexto de la Universidad actual. En la medida que los modelos de financiación ponen énfasis en la consecución de objetivos y en la evaluación de la prestación de los servicios universitarios, surge la necesidad de avanzar en la auditoría de gestión conjuntamente con la auditoría de regularidad.

La auditoría de regularidad se caracteriza, en términos generales, por una concepción muy precisa del ente auditado (la Universidad), asumiendo que todas las tareas y las operaciones se rigen eficazmente por sistemas y procesos organizativos formalizados (Universidad racional), por una finalidad delimitada (el control de conformidad), por una forma de examen muy precisa (la verificación), así como por una serie de normas suficientemente precisas sobre el papel de los controladores y del organismo objeto de control (verificar las informaciones, descubrir desviaciones entre las prácticas efectivas concretas y las normas generales, presentar conclusiones, etc.). Se considera que una Universidad funciona bien cuando los responsables aplican normas jurídicas y técnicas a las cuestiones que pertenecen a los ámbitos de competencia y de responsabilidad que les son asignados. Esta forma de proceder tiene

cabida en muchos ámbitos universitarios y son imprescindibles, pero los principios en los que se sustentan los modelos de financiación exigen introducirse en otro tipo de auditorías.

La auditoría de gestión se fundamenta en la teoría de la Administración pública concebida como un organismo adaptable, en virtud de la cual los responsables son agentes que cumplen importantes funciones y que, especialmente, adaptan las organizaciones a la evolución de sus funciones y de sus recursos. Bajo este concepto, la Universidad funciona bien cuando la racionalidad administrativa trata de forma permanente en adaptar los medios a los fines y, en particular, en obtener unos resultados con unos determinados recursos. En nuestra opinión, los modelos de financiación implantados en nuestro país se fundamentan en esta teoría.

A la luz de la experiencia internacional, entendemos que los modelos de financiación, entre otros instrumentos al servicio de la nueva gestión universitaria, exigen introducir una gama amplia de auditorías que, sintéticamente, exponemos a continuación.

a) Auditoría sobre informaciones sobre los resultados

En el supuesto de que una universidad pública aporte información sobre la gestión –indicadores de eficiencia interna e indicadores de eficiencia externa–, es precioso evidenciar si las afirmaciones divulgadas se corresponden con la realidad. El órgano de control actúa como garante de una información previamente elaborada, acreditando la exactitud razonable de las informaciones comunicadas por las universidades. Por tanto, este tipo de auditoría constituye un paso intermedio necesario para la aplicación de cualquier otro tipo de auditoría de gestión cuando el auditor se sustenta en los datos de gestión aportados por la entidad auditada o de terceras partes.

Dada la indudable utilidad que le puede aportar a los usuarios externos la valoración de las múltiples actividades universitarias, le corresponde a la auditoría pública



verificar la objetividad y relevancia de tales informaciones, en similitud a la función desarrollada en la auditoría financiera.

b) Auditoría de programas

Las auditorías de programas aplicadas a las universidades tratan de determinar en qué medida éstas alcanzan los resultados u objetivos establecidos en los modelos de financiación, valorando la eficacia institucional y de sus diversos programas, actividades o funciones. Así mismo, también es útil valorar si la institución universitaria ha cumplido la normativa en aquellos aspectos relevantes del modelo de financiación.

c) Auditoría de economía y eficiencia

En la auditoría de economía, los indicadores que puedan obtenerse empíricamente del sistema universitario constituyen una fuente para analizar desviaciones entre instituciones. No olvidemos que las comunidades autónomas pueden imponer a sus universidades las mismas normas contables y de gestión presupuestaria. Por su parte, la auditoría de eficiencia examina las funciones garantizadas por las universidades públicas y los procesos aplicados, a fin de evaluar si los insumos se transforman en productos de una forma óptima.

Al igual que la auditoría de eficacia, también cabe distinguir dos niveles de eficiencia, según se observe la relación entre los empleos de recursos y los outputs o los impactos de las distintas actividades universitarias. Pero a diferencia de la auditoría de eficacia, no supone una transformación radical de los organismos de control, pues, en primer lugar, la economía y eficiencia productiva son principios rectores de los modelos de financiación; en segundo lugar, las opiniones incluidas en los informes no se dirigen a evaluar la política universitaria; y, en tercer lugar, las técnicas tradicionalmente utilizadas por la auditoría se muestran aptas para este tipo de evaluación, sin perjuicio del aprovechamiento de otras técnicas metodológicas de carácter instrumental (Data Envelopment Analysis, Free Disposal Hull, entre otras).

d) Auditoría de sistemas y procedimientos

La actuación de una organización compleja, como son las universidades públicas, tiende a desarrollarse por medio de procedimientos normalizados, a través de los cuales la dirección pretende estandarizar la actividad de las unidades administrativas, o bien vienen impuestos por normas reguladoras (procedimientos de contratación, subvenciones, personal, gestión financiera, gestión desconcentrada en centros, departamentos, institutos universitarios, etc.).

Como resultado de este tipo de auditoría, se obtienen evidencias sobre la adecuación del procedimiento objeto de control respecto a los principios rectores de la actuación administrativa, el apego a la normativa reguladora, la idoneidad de los trámites no previstos positivamente pero seguidos en la práctica; la posible utilización de otros procedimientos normativos de entre las alternativas que ofrece la legislación; y, en su caso, la modificación de las normas reguladoras de los procedimientos en cuanto puedan suponer ineficiencias.

Por sus características básicas, este tipo de auditoría se acomoda más a la naturaleza del control interno, en el que prevalece el servicio a la propia organización controlada, y al perfeccionamiento de su gestión, frente a la finalidad, propia de los órganos de control externo, de trasladar valoraciones a usuarios externos con intereses legítimos de conocer y comprobar su desarrollo, pero ajenos en sentido estricto a la propia organización controlada.

e) Auditoría de la capacidad de gestión de los resultados

La auditoría de la capacidad de gestión de los resultados no se dirige a determinar el valor de las variables observadas, sino a evaluar una capacidad o potencial que, por definición, no resulta observable. A título ilustrativo, se trata de valorar si una universidad pública ha aplicado o no un procedimiento presupuestario de acuerdo a las normas del sector público estatal o autonómico; si procede de forma regular y competente a la evalua-





ción de la eficacia de sus programas; o si ha aplicado adecuadamente un sistema de gestión basado en resultados (adecuación de los planes estratégicos y operativos en la definición de objetivos institucionales, correcta definición de los objetivos departamentales, precisión en la definición de indicadores de resultados, adecuación de los sistemas de información para la toma de decisiones y la rendición de cuentas, valoración de los procesos de evaluación de los resultados departamentales y personales, etc.).

Al igual que la eficacia de los componentes del sistema de control interno relacionados con la información financiera permite reducir las pruebas sustantivas, sustentando el trabajo en pruebas de cumplimiento, la eficacia de los componentes del control interno vinculados con la gestión aporta indicios sobre la consecución razonable de la eficacia y eficiencia de la entidad objeto de control.

Cuando los resultados no pueden someterse a los requisitos de la auditoría de programas o de eficiencia y economía, por la complejidad de algunas entidades públicas, en tanto que resulta difícil o imposible captar, medir y representar los indicadores que sustentan cada metodología (insumos, actividades, outputs, outcomes, etc.), la auditoría de la capacidad de gestión de los resultados se instaura como una alternativa válida, aportando juicios sobre las debilidades y fortaleza de las actuaciones de gestión que puede favorecer los resultados de las universidades públicas.

f) *Auditoría de gestión como examen de los métodos que ofrecen mejores resultados (benchmarking audit)*

Esta corriente de auditoría supone identificar en el seno de las universidades públicas españolas, aquéllas que desarrollan excepcionalmente una determinada función. La lógica conduce generalmente a atribuir que los resultados excepcionales son consecuencia de los métodos aplicados por la organización. Existe una hipótesis de causalidad, en virtud de la cual la difusión de información sobre los que se denomina “métodos con

mejores resultados” bastaría para mejorar la forma en que la función considerada se realiza en otras partes del sector si se da lugar a la adopción de tales métodos. Ha de reseñarse que la identificación de las “mejores prácticas” puede servir como elemento de referencia para observar diferentes herramientas de gestión, incluyendo los modelos de financiación, que se vienen aplicando en los sistemas universitarios autonómicos.

g) *Auditoría de gestión como evaluación de riesgos*

Los nuevos modelos de gestión de las universidades públicas suponen la puesta en marcha de actuaciones innovadoras en aras de mejorar los resultados, si bien implican riesgos que han de ser evaluados ponderadamente. La asunción de riesgos, como contrapartida de la innovación, supone un cambio de orientación de los órganos de control, los cuales han de identificar y analizar los riesgos para su adecuado control (evaluación y gestión de riesgos), en sintonía con la transformación consciente y planificada de las prácticas de gestión.

A este respecto, ha de reseñarse la influencia que pueden estar ejerciendo los marcos conceptuales del control interno que se han propuesto en el ámbito internacional (COSO, CoCo, ACC, entre otros), pues toman la evaluación de riesgos como centro neurálgico de su fundamento conceptual. Los objetivos de los sistemas de control interno (eficacia y eficiencia en las operaciones; fiabilidad de la información interna y externa; cumplimiento de las normas, leyes y políticas internas) son coincidentes con los principios estratégicos perseguidos por la mayoría de los modelos de financiación de las universidades españolas.

Para terminar, las universidades españolas han visto que muchas herramientas de gestión que hace unos años eran insólitas no lo son ahora (contratos-programas, planificación estratégica, presupuesto por programas, cuadro de mando integral, evaluación institucional, contabilidad de costes, etc.). En la medida que la Universidad acepte la responsabilidad pública derivada de su autonomía institucional, cabe esperar un mayor protagonismo de la auditoría de gestión en coherencia con los principios de la nueva gestión universitaria.