

Vallespín, E. (2009). Rendición de cuentas en la educación superior: un análisis de las cuentas anuales de las universidades en España y el Reino Unido. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 55, 75-101.

# Rendición de cuentas en la educación superior: un análisis de las cuentas anuales de las universidades en España y el Reino Unido

*Emilio Martín Vallespín*

Profesor Departamento de Contabilidad y Finanzas Universidad de Zaragoza.  
C/ Gran Vía, 2 Zaragoza, España. 50005 Zaragoza.  
E-mail: emartín@unizar.es

## ***Rendición de cuentas en la educación superior: un análisis de las cuentas anuales de las universidades en España y el Reino Unido***

**Resumen:** *La rendición de cuentas es un objetivo básico en aquellos modelos de educación superior que conceden a las universidades una creciente autonomía en la toma de decisiones. Las cuentas anuales representan el principal instrumento de rendición de cuentas a la sociedad. En este trabajo analizamos las cuentas anuales publicadas por las universidades públicas españolas y del Reino Unido tratando de medir el alcance y la utilidad de la información revelada mediante la elaboración de índices de información. En primer lugar medimos la implementación de la contabilidad por devengo como principio que facilita una información de calidad para después centrarnos en la comparabilidad de las cuentas anuales teniendo en cuenta la diversidad de prácticas contables adoptadas por las universidades. Los resultados muestran una menor implementación del criterio de devengo en las universidades españolas y un bajo nivel de armonización en las prácticas contables en comparación con sus homólogas del Reino Unido.*

**Palabras clave:** *prácticas contables en universidades, rendición de cuentas, transparencia, comparabilidad, información financiera.*

## ***Accountability in Higher Education: an Analysis of the Annual Accounts of the Universities in Spain and the UK***

**Abstract:** *Accountability is a core objective in models of higher education that grant universities a growing autonomy in decision making. The annual accounts represent the main instrument of accountability to society. In this paper, we analyze the annual accounts published by public universities in Spain and the UK and we try to measure the scope and usefulness of the disclosed information by elaborating indexes of information. We first measure the implementation of accrual accounting as a principle that provides quality information, and then we focus on the comparability of the annual accounts, keeping in mind the diversity of accounting practices adopted by universities. The results show a lower accrual basis implementation in Spanish universities and a low level of harmonization in accounting practices in comparison to their counterparts in the UK.*

**Keywords:** *accounting practices in universities, accountability, transparency, comparability, financial information.*

## ***Reddition de comptes dans l'enseignement supérieur: une analyse des comptes annuels des universités d'Espagne et du Royaume-Uni***

**Résumé :** *la reddition de comptes est un objectif fondamental dans les modèles d'enseignement supérieur qui accordent aux universités une autonomie croissante en ce qui concerne la prise de décisions. Les comptes annuels sont l'outil le plus important de reddition de comptes à la société. Le présent travail analyse les comptes annuels publiés par les universités publiques d'Espagne et du Royaume-Uni en essayant de mesurer la portée et l'utilité de l'information divulguée grâce à l'élaboration d'indices d'information. Tout d'abord, on mesure la mise en place de la comptabilité d'exercice en tant que principe qui facilite une information de qualité; ensuite, on se focalise sur la comptabilité des comptes annuels en considérant les diverses pratiques comptables adoptées par les universités. Les résultats indiquent que le critère de comptabilité d'exercice est moins utilisé dans les universités espagnoles, et que leurs pratiques comptables ne sont pas suffisamment harmonisées, comparées à celles des universités du Royaume-Uni.*

**Mots-clés :** *pratiques comptables dans les universités, reddition de comptes, transparence, comptabilité, comparabilité, information financière.*

# Rendición de cuentas en la educación superior: un análisis de las cuentas anuales de las universidades en España y el Reino Unido

*Emilio Martín Vallespín*

*Primera versión recibida octubre de 2009 – Versión final aceptada diciembre de 2009*

## I. Introducción

El proceso de convergencia de la educación superior europea iniciado tras la Declaración de Bolonia, pone énfasis en la necesidad de promover los procesos de rendición de cuentas de las instituciones universitarias que garanticen la transparencia del sector. La Declaración de Bolonia vincula la autonomía universitaria con la necesidad de rendir cuentas a la sociedad (Bolonia Declaration, 1999). Autonomía y rendición de cuentas constituyen las dos caras de la misma moneda: por un lado la libertad necesaria para la gestión y la toma de decisión, por el otro, la responsabilidad individual de las personas a cargo del gobierno de las instituciones (Van Buchem, 1998). La rendición de cuentas (“accountability”) de las instituciones de educación superior, es un fenómeno que actualmente se encuentra en la agenda política en materia de educación de la mayoría de países europeos (Lahey y Griffith, 2002; Huisman y Currie, 2004). Para algunos se trata de una actividad institucionalizada y comúnmente aceptada, para otros todavía constituye un concepto reciente (Huisman y Currie, 2004), pero la mayoría de ellos han modificado los mecanismos de control de la educación superior desde los tradicionales procedimientos de control ex-ante, hacia otro tipo de mecanismos de medición y justificación ex-post de la calidad del servicio y rendición de cuentas (Neave, 1998). Además, en algunos casos, la instauración de los sistemas de evaluación ha venido acompañada por introducción de criterios competitivos en los procesos de distribución del dinero público a las universidades, aumentando el porcentaje de recursos que se distribuye a través de mecanismos de financiación basados en el rendimiento (Liefner, 2003; Geuna y Martin, 2001).

Las cuentas anuales son consideradas el principal vehículo por el que se establece la rendición de cuentas de instituciones individuales al resto

de agentes económicos (Walker, 1988). En el ámbito del sector público, el contenido de las cuentas anuales no sólo debería centrarse en la información financiera sino en todos los aspectos relativos al desempeño de la institución tanto económico como social y medioambiental (Tooley y Guthrie, 2004). Durante los últimos veinte años, las prácticas contables en el sector público han experimentado importantes cambios en la mayoría de países de la OCDE (Hood, C., 1995) paralelamente a la asimilación de los principios de la filosofía de gestión pública denominada New Public Management (NPM). La contabilidad desempeña un papel crucial dentro de los desarrollos de la NPM, al tratarse de un medio mediante el cual se llevan a cabo las mediciones, los logros son reflejados y las negociaciones tienen lugar, por lo que el lenguaje contable asume un nuevo significado en las organizaciones públicas (Lapsley, 1999, Hodges y Mellet, 2002). Más allá de su función como herramienta al servicio de la modernización de la gestión financiera de los gobiernos, la contabilidad es considerada como un arma contra el fraude y despilfarro de las administraciones públicas (Torres, 2004). Entre los objetivos de la NPM se incluye la generalización del criterio devengo, tanto para los estados financieros como en los presupuestarios con objeto de suministrar información útil sobre los pasivos y deudas, así como la utilización de los activos y el coste real de los servicios públicos (Guthrie y Humphrey, 1996). Tradicionalmente, los países anglosajones han sido pioneros a la hora de adaptar las prácticas de la administración pública a la cultura y también en la implementación de los principios del NPM, incluida la elaboración de los estados financieros de las entidades públicas de acuerdo al principio de devengo (Yokoyama, K. 2006; Athukorala y Reid B., 2003). El sector público español también ha llevado a cabo una serie de reformas en la normativa contable pública tanto a nivel local como autonómico y central (Torres y Pina, 2004) con objeto de progresar desde el tradicional sistema contable con criterio de caja, hacia un sistema de contabilidad por devengo similar al que se viene utilizando en el sector empresarial.

Una muestra del actual interés y preocupación social por el control y rendición de cuentas en el ámbito universitario (Allmendinger, Tewdwr-Jones y Morphet, 2003), es la proliferación de estudios que analizan la información divulgada en las cuentas anuales publicadas por instituciones de educación superior. Gran parte de esta investigación previa se centra en el caso de universidades de Estados Unidos (Gordon, Fisher, Malone y Tower, 1997; Montondon y Fisher, 1999; Coy, Tower, G. y Dixon, 2001; Fischer y otros, 2004), Reino Unido (Gray y Haslam, 1990; Banks, Fisher y Nelson, 1997), Australia (Nelson, Tower, Banks y Fisher, 1997; Guthrie y Neumann, 2007), Nueva Zelanda (Coy, Tower y Dixon, 1994) y Canadá (Banks, Banks, J. y Thompson,

2004); pero también existen experiencias más recientes en otros países como Bélgica (Christiaens y Wielemaker, 2003), Grecia (Veneris y Cohen, 2004) e Italia (Agasisti, Arnaboldi y Catalano, 2006). En el ámbito español, apenas existen trabajos publicados sobre la práctica contable de las universidades públicas y los que hay se centran fundamentalmente en análisis regionales como es el caso de la investigación llevada a cabo por Sierra y Guerra (2003) en el sistema universitario andaluz.

De la revisión de la literatura se desprende que, en los sistemas universitarios de tipo anglosajón (Reino Unido, Estados Unidos, Australia y Canadá) la implementación del principio de devengo está íntegramente asimilada por las instituciones como una práctica que facilita la fiscalización de las cuentas anuales y el cumplimiento de los objetivos de la información financiera; allí el debate se centra en la utilización de indicadores no financieros como una herramienta que permite ampliar el alcance de la rendición de cuentas de las universidades a las necesidades de distintos grupos de usuarios mediante la medición del impacto social y medioambiental de la actividad universitaria. Por el contrario, en los sistemas universitarios centroeuropeos y mediterráneos el debate todavía se cierne sobre la aplicación efectiva por parte de las instituciones de prácticas contables basadas en el principio de devengo que faciliten la utilización de estados financieros como una herramienta de gestión frente al cameralismo de la contabilidad de caja.

A lo largo de este trabajo proponemos analizar la información revelada por las universidades españolas en sus estados financieros en comparación con la revelada por sus homólogas en el Reino Unido, teniendo en consideración la información incluida en los estados financieros tradicionales así como otros contenidos de información no obligatorios, que contribuyen a reforzar la transparencia de las instituciones. El objetivo es evaluar el grado de madurez de la cultura de rendición de cuentas en ambos entornos a partir de las diferencias en la calidad y rigor de la información revelada en las cuentas anuales. En particular, prestaremos atención a la implementación de la base de devengo en los estados financieros de las universidades de ambos países, tomando como referencia el contenido recomendado en la IPSAS 1 emitida por la IFAC.

Además, trataremos de medir el nivel de armonización de cada país en la presentación de los estados financieros, con objeto de evaluar si al menos se consigue alcanzar uno de los objetivos fundamentales de los estados financieros: la comparabilidad de la información. Los resultados nos permitirán identificar algunas áreas de información donde la base de devengo se ha asentado con mayor facilidad así como también otras áreas que presentan una elevada diversidad en el tipo de información revelada por las universidades, lo cual va en contra de la utilidad de la contabilidad y de la transparencia de los sistemas.

## **II. El marco contable del sistema universitario español y en el Reino Unido**

### *II.1. El contexto español*

En los últimos veinticinco años, el sistema universitario español ha experimentado dos reformas estructurales llevadas a cabo en los años 1983 y 2001<sup>1</sup>, las cuales han determinado la evolución de la educación superior en España. Los principales hechos que han caracterizado este periodo han sido el reconocimiento de la autonomía de las universidades, la transferencia de las competencias en materia de educación superior del Gobierno Central a las Comunidades Autónomas, el sustancial incremento en la demanda de nuevas plazas universitarias y, en respuesta, la creación de un buen número de universidades tanto públicas como privadas. Actualmente el sistema universitario español está compuesto de 72 universidades repartidas por todo el país, 49 de las cuales son públicas mientras que el número de estudiantes ha pasado de 744,115 en el curso 1983/84 a 1,389,394 para 2007/08 (Ministerio de Ciencia y Tecnología<sup>2</sup>). Como se observa en la Figura 1, Madrid y Barcelona concentran el mayor número de instituciones.

A pesar de estar definidas como entidades auto-gobernadas, las universidades españolas mantienen una elevada dependencia de las transferencias públicas que representan aproximadamente el 70% de su presupuesto, mientras que los ingresos de tasas y precios de las matrículas, segunda fuente de financiación, apenas llegan al 20% (Hernández Armenteros, 2006). Por este motivo, dichas instituciones deben de asumir la responsabilidad de informar y justificar a la sociedad sobre la gestión de estos recursos procedentes de los impuestos de los ciudadanos. La rendición de cuentas no sólo consiste en garantizar que el dinero público ha sido utilizado conforme a la legalidad, sino también en facilitar medidas representativas de los recursos y resultados de la actividad que permitan llevar a cabo la evaluación de la misma. Aunque este concepto amplio de la rendición de cuentas constituye un fenómeno relativamente reciente en la universidad española, en los últimos años se ha despertado un creciente interés por evaluar el rendimiento y calidad de la educación superior pública y ya han sido ejecutados dos programas nacionales de evaluación de la calidad universitaria en distintos niveles. Desde 2002 comenzó a funcionar la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación (ANECA), con la misión de coordinar las políticas de evaluación de las universidades españolas como elemento que permita guiar la integración del sistema universitario español en el Espacio Europeo de Educación Superior.

---

1 Nos referimos a la Ley de Reforma Universitaria (LRU) en 1983 y a la Ley Orgánica de Universidades (LOU) en 2001.

2 Para mayor información, visitar la página web <http://www.mepsyd.es>



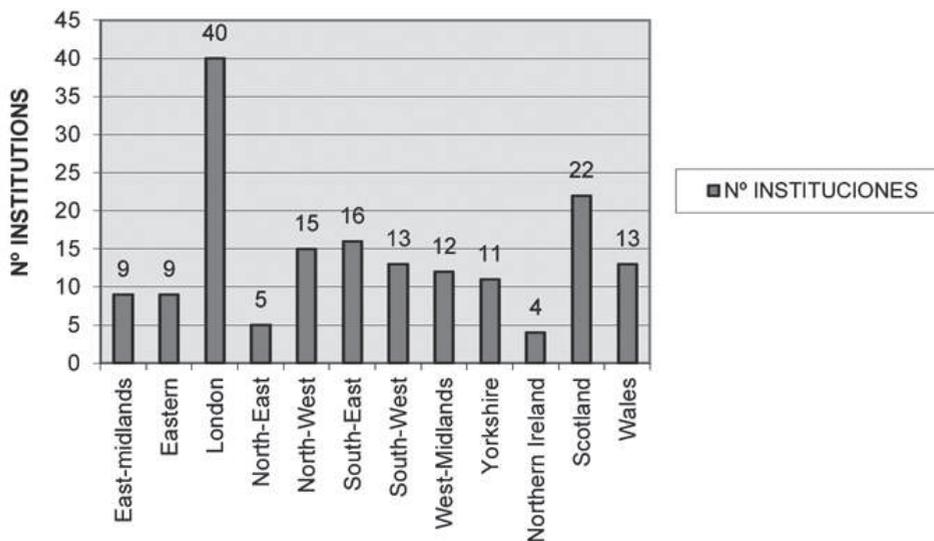
el modelo contable a aplicar por las entidades públicas españolas, tomando como referencia el concepto de devengo. En particular, el PGCP contempla los siguientes estados financieros: el estado de presupuesto, el balance de situación, la cuenta de resultados y las notas adicionales a los anteriores documentos. Por tanto, el modelo contable público español representa una combinación del modelo tradicional contable presupuestario basado en la administración del dinero público, junto con el nuevo modelo de información financiera orientado a la medición del rendimiento y control de la gestión pública.

### II.2. El contexto en el Reino Unido

El sector de la educación superior en el Reino Unido se compone de tres tipos de instituciones: Universidades, Colegios de educación superior y las Escuelas de Artes - Música. Actualmente hay 169 instituciones con licencia para expedir un título oficial en nombre de las autoridades públicas del Reino Unido, y el número de estudiantes matriculados ascendía a 2,362,845 en el curso 2007/08. Como puede verse en la Figura 2, aunque las universidades se distribuyen por todo el territorio, el área de Londres atrae a la mayor parte de estudiantes e instituciones.

**Figura 2:** Instituciones de educación superior en el Reino Unido distribuidas por regiones





Fuente: <http://www.studyin-uk.com/c/uk-university-map>

Aunque estas instituciones tienen el estatus de organizaciones no lucrativas, constituyen un grupo separado e independiente con características particulares para el que se establece una guía específica de prácticas recomendadas para la elaboración de los estados financieros. La publicación en 1989 del *Documento de Prácticas Recomendadas para la Contabilidad en las universidades del Reino Unido* [Statement of Recommended Practice (SORP1)] (CVCP, 1989) estableció un puente entre la toma de decisiones y la rendición de cuentas como objetivos de la contabilidad en las universidades. Posteriormente se han emitido dos nuevos documentos, el *SORP2* en 1994 y el *SORP3* en 2000, que inciden en la conveniencia de acomodar las cuentas de las instituciones de educación superior en línea con los principios contables generalmente aceptados en el Reino Unido.

En este sentido el SORP establece que para garantizar la transparencia y rendición de cuentas a los distintos usuarios<sup>5</sup> de las instituciones, las cuentas anuales deben ser elaboradas sobre la base de devengo y estarán integradas por los siguientes documentos:

5 En particular, el SORP identifica los siguientes usuarios: Los órganos de gobierno de la institución, las agencias de financiación, los departamentos gubernamentales y el Parlamento, los empleados de la institución (del pasado, presente y futuro), los estudiantes de la institución (del pasado, presente y futuro), prestamistas y acreedores, otras instituciones, escuelas e industria, órganos adjudicatarios de subvenciones, donantes y benefactores y el público en general

- Informe del gerente,
- Informe del equipo de Gobierno,
- Informe del Consejo de Gobierno,
- Informe de Auditoría,
- Cuenta de Ingresos y Gastos,
- Balance,
- Estado de Flujos de Caja,
- Estado de Notas a las cuenta

Uno de los aspectos más destacables de las cuentas anuales publicadas por las instituciones de educación superior del Reino Unido, es la facilidad para localizar y acceder a las mismas puesto que están disponibles en sus propias páginas web. La calidad y transparencia en los procesos de rendición de cuentas de las entidades públicas, no sólo debe medirse por el contenido de la información revelada, sino también por su accesibilidad y oportunidad (Coy, Tower, y Dixon, 1994).

### III. Metodología

La metodología aplicada para testar los objetivos del estudio se basa en el desarrollo de índices de información. En particular:

- a) Para medir el alcance y profundidad en la adopción del Plan General de Contabilidad Pública por parte de las universidades públicas españolas, aplicaremos el índice de Cooke (1989), mientras que para evaluar el arraigo en la aplicación del principio de devengo en los estados financieros de dichas instituciones, calcularemos otro índice tomando como referencia el contenido de información recomendado por la Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público 1(IPSAS 1) emitida por la Federación Internacional de Contables (IFAC).
- b) Para determinar el grado de comparabilidad de las cuentas anuales llevaremos a cabo una aplicación del índice “C” introducido por Van der Tas (1988) y posteriormente ampliado por Archer y otros (1995).

La utilización de índices para medir el nivel de información revelada en las cuentas anuales elaboradas por distintos tipos de instituciones es una técnica frecuentemente utilizada en la investigación en contabilidad. De este modo, encontramos un buen número de citas del uso de esta metodología tanto en estudios que hacen referencia tanto a organizaciones del sector público como del privado.

El desarrollo y elaboración de un índice de información consta de dos pasos fundamentales: (1) determinar las categorías y elementos de información

que van a componer el índice y (2) escoger un sistema de ponderaciones que permitan discriminar la importancia relativa de cada uno de los elementos seleccionados. La revisión de la literatura nos ofrece ejemplos de todos los casos como se aprecia en la Tabla 1.

**Tabla 1:** Tipología de índices utilizada en estudios previos

	NO PONDERADOS	PONDERADOS
<b>DICOTÓMICO</b>	Cooke [1989]	Singhvi y Desai [1971]
	Gray y Haslam [1990]	Chow y Wong-Boren [1987]
	Dixon, Coy y Tower [1991]	
	Pina & Torres [1996, 2003]	
	Torres [2004]	
<b>CUALITATIVO</b>	Wiseman [1982]	
	Giroux [1989]	Robbins & Austin [1986]
		Coy et al [1994, 2002]
		Nelson et al [1997]
		Banks et al [1997, 2004]

**Fuente:** Elaboración del autor a partir de la clasificación de Coy, Tower y Dixon (1993)

El índice de Cooke se establece como una medida aditiva no ponderada que otorga a cada elemento de información la misma importancia. Si bien esta hipótesis no excluye que diferentes tipos de usuarios puedan asignar sus propios sistemas de ponderación en función de sus prioridades, en esta ocasión el objetivo del trabajo no se dirige a ningún tipo de usuario en particular, por lo que hemos considerado oportuno conceder el mismo valor a todos elementos de información. La composición del índice estará formada de acuerdo a los elementos de información a los que hacen referencia las recomendaciones de la IPSAS N<sup>o</sup> 1 que define el contenido de los estados financieros para ser presentados sobre la base de devengo. Este mismo criterio es el aplicado en los estudios de Pina y Torres (1996 y 2003). Una vez definido un marco de referencia común del contenido del índice, cada universidad obtendrá una puntuación total “TI” en función de la cantidad de información facilitada en sus cuentas anuales. De este modo su formulación matemática sería:

$$TD = \sum_{i=1}^m d_i, \text{ donde } d = 1 \text{ si el item } d_i \text{ es revelado y } 0 \text{ en caso contrario; } m \leq n$$

$$M = \sum_{i=1}^n d_i, \text{ donde } d = \text{elemento de información que cabría esperar ser revelado;}$$

$n = \text{número de elementos que se espera sean revelados por una entidad determinada.}$

De este modo, la puntuación del índice (TI) se calcula como el cociente entre TD/M (información revelada/información total).

El segundo objetivo del estudio consiste en tratar de medir el nivel de comparabilidad de los estados financieros presentados por las universidades públicas españolas. La metodología desarrollada para este propósito es una aplicación del índice “C” introducido por Van der Tas (1988) y ampliado posteriormente por Archer y otros (1995). La utilización de esta medida nos permitirá llevar a cabo una aproximación de hasta qué punto la información suministrada en las cuentas anuales de las instituciones universitarias son comparables. Para ello, el índice “C” mide la dispersión en las prácticas contables llevadas a cabo por las universidades en la valoración y registro de cada uno de los elementos que componen los estados financieros.

Matemáticamente Van der Tas (1988) define el “índice C” mediante la siguiente expresión:

$$C = \frac{\sum_j x_j (x_j - 1)}{\sum_j x_j (\sum_j x_j - 1)}$$

donde  $x_j$  = número de entidades que aplican la práctica contable  $j$   
 $j$  = número de prácticas contables alternativas.

Posteriormente, Archer y otros (1995) descomponen el índice C en dos componentes:

- Índice de comparabilidad dentro de la nación o territorio (efecto intranacional):

$$\frac{\sum_i \sum_j x_{ij} (x_{ij} - 1)}{\sum_i x_{i+} (x_{i+} - 1)}$$

donde  $x_{ij}$ : nº de entidades en el país “i” que adoptan la práctica “j”  
 $x_{i+}$ : nº total de entidades en el país “i”

- Índice de comparabilidad entre naciones o territorios (efecto internacional):

$$\frac{\sum_i \sum_j (x_{ij} (x_{+j} - x_{ij}))}{\sum_i x_{i+} (x_{++} - x_{i+})}$$

donde,  $x_{+j}$ : entidades que utilizan la práctica contable “j” independientemente de su origen;  $x_{++}$ : nº total de entidades en la muestra.

De la interpretación de su expresión matemática se deduce que el índice C, establece un proceso de comparaciones entre pares de instituciones calculando la proporción de pares de instituciones que llevan a cabo prácticas contables similares para un determinado elemento de información, respecto al máximo número de combinaciones de pares que se podían establecer si todas entidades

facilitan la misma información (el cálculo de las combinaciones de pares se efectúa mediante el desarrollo de números combinatorios  $\binom{n}{2}$ ).

En particular, los elementos de información que tomaremos de referencia en nuestro estudio para comparar las prácticas contables de las universidades son los siguientes: 1.- Activo material, 2.- Otros activos a largo plazo (l/p), 3.- Activos corrientes, 4.- Endeudamiento a l/p 5.- Pasivos Corrientes y 6.- Cuenta de Resultados

La aplicación del índice C en cada uno de los apartados que acabamos de definir nos permitirá estimar el grado de armonización de la información financiera revelada por las universidades públicas españolas a partir de las diferentes alternativas que aparecen en los estados financieros (Ver Anexos 1 y 2).

#### **IV. Análisis de resultados**

La recopilación de la información necesaria para el desarrollo del trabajo se ha llevado a cabo a partir de las cuentas anuales publicadas por las universidades públicas españolas y del Reino Unido correspondientes al año 2005. La primera diferencia significativa entre ambos países la hemos encontrado en la fase de acceso a la información. Así, los estados financieros correspondientes a universidades británicas han sido posibles de obtener a través de las páginas web de las propias instituciones mientras que en el caso de las universidades públicas españolas, todas facilitan en su web los presupuestos anuales pero solamente siete incluyen las cuentas anuales. La difusión de los estados financieros a través de la red representa un saludable ejercicio de transparencia por parte de las instituciones públicas ya que, como afirma Cameron (2004), contribuye a reforzar la confianza del ciudadano en las mismas facilitando el libre acceso a una información relevante y útil para medir y valorar la gestión de los recursos públicos llevada a cabo. Para el resto de universidades, fue necesario contactar con la gerencia de la institución para solicitar una copia de sus cuentas anuales. Esta mayor accesibilidad observada en las universidades del Reino Unido es reflejo de la existencia de una cultura de rendición de cuentas más extendida en el sector público de las sociedades anglosajonas (Bird y otros, 2005; Hood, C, 1995) que entre otras consecuencias conduce al desarrollo de leyes, como la *Freedom of Information Act*, que contribuyen a proteger el derecho a saber de los ciudadanos.

Finalmente se han obtenido respuesta de 39 de las 48 universidades que constituyen el sistema universitario público español, lo cual significa una tasa de respuesta del 81.25%. Según las estadísticas del Ministerio de Educación ([www.mec.es](http://www.mec.es)), la muestra representa el 85 % del número de estudiantes matriculados, el 86 % del profesorado e incluye instituciones de todas las Comunidades Autónomas. Con estos datos la muestra puede considerarse

representativa de la situación del sistema universitario español tanto en términos estadísticos como cualitativos.

En cuanto a las universidades británicas, hemos configurado una muestra de 30 instituciones. En este caso, el criterio seguido para efectuar la selección ha estado basado en el ranking de las 100 mejores universidades del UK elaborado por el periódico “*The Sunday Times*” para el año 2005. Las universidades seleccionadas ocupan las 30 mejores posiciones en dicha tabla, dando lugar a una muestra representativa en las que aparecen instituciones de todas naciones que integran el Reino Unido (Inglaterra, Gales, Escocia e Irlanda del Norte).

#### *IV.1 Cuentas anuales de las universidades públicas españolas*

La aplicación del índice de Cooke nos muestra en la tabla 2 el porcentaje de revelación de la información recomendada por la IPSA nº1 para la presentación de los estados financieros conforme al criterio de devengo. Los resultados reflejan la existencia de diferencias significativas en el grado de implementación del criterio de devengo en las universidades españolas. De este modo, las universidades de “Barcelona”, “Carlos III” “Castilla La-Mancha”, “Cantabria”, “Jaume I”, “Málaga”, “Pública de Navarra”, “Rovira Virgili” y “Zaragoza” son aquellas cuya presentación de estados financieros más se aproxima a las recomendaciones de la IPSA nº1 con un 84% de la información, mientras que las cuentas anuales presentadas por las universidades de “País Vasco”, “Huelva” y “Las Palmas”, apenas contienen el 12% de los elementos recomendados. En general, el criterio de devengo tiende a imponerse en las prácticas contables desarrolladas por la mayoría de universidades españolas aunque todavía coexisten con otras universidades que no presentan estados financieros patrimoniales.

Respecto al Balance y Cuenta de Resultados podemos distinguir, a grandes rasgos, tres niveles de implantación de la contabilidad por devengo. De menos a más, nos encontramos con universidades que no elaboran estados económico-financieros, junto con otras que sí lo hacen pero no incluyen información sobre la amortización de los activos ni tampoco de provisiones y con otro grupo que revela todo el contenido de la información aproximándose a la plena implementación del criterio de devengo.

Los elementos de información que encontramos con mayor frecuencia y rigurosidad en las cuentas anuales de las universidades públicas españolas son aquellos incluidos tanto en los estados patrimoniales como en la liquidación presupuestaria. Este es el caso de las partidas sobre saldos de caja, derechos de cobro y obligaciones de pago que son facilitadas por todas instituciones. En el polo opuesto, los aspectos de la información relativos

a la selección de las políticas contables y cambios en las mismas, así como la identificación en la memoria de posibles activos y pasivos contingentes y de los gastos comprometidos para ejercicios futuros, que debieran incluirse en la memoria, apenas son reflejados en los estados financieros elaborados por las universidades públicas españolas. Todos estos datos ponen de manifiesto que la información presupuestaria, elaborada con criterio de caja, es aquella a la que se presta un mayor énfasis en las universidades si bien las importantes diferencias mostradas sugieren una gradual implementación de la contabilidad por devengo en las universidades españolas. De alguna forma, la interpretación a estos resultados debería llevarnos a deducir que la principal preocupación tanto de los órganos de gobierno universitario como de los organismos de control público se centra en el cumplimiento de los requerimientos de la Ley de Estabilidad Presupuestaria (18/2001 Ley de Estabilidad Presupuestaria, modificada el 28 de Agosto de 2005) en lugar de evaluar otros aspectos de la gestión financiera. Además, la escasa diversificación en las fuentes de financiación de las universidades españolas, cuya enorme dependencia de la subvención pública limita su autonomía real, es un factor que explicaría la falta de interés en implementar técnicas más sofisticadas en la gestión de las instituciones.

Por otro lado, las cuentas anuales apenas ofrecen datos relativos al desempeño de las instituciones en docencia e investigación, ni del impacto medioambiental de la actividad por lo que carecen de una visión sostenible en la rendición de cuentas. Algunas excepciones son la Universidad Carlos III y la Universidad de Zaragoza, cuyas cuentas anuales abarcan un amplio rango de información que incluye datos cuantitativos y cualitativos de los procesos de docencia e investigación, aunque al no existir una normativa que regule los elementos de información a revelar, no es posible efectuar comparaciones consistentes entre instituciones.

La Tabla 3 muestra los resultados de la aplicación del índice C y representa una aproximación al grado de comparabilidad de las prácticas contables llevadas a cabo por las universidades españolas en cada una de las 6 áreas de información definidas en la sección anterior. Cada área de información trata de agrupar entre las distintas partidas o cuentas sobre las que hemos aplicado el índice de Cooke, aquellas que tienen una misma naturaleza o función. El Anexo 1 detalla, para cada una de ellas, las distintas combinaciones de elementos de información que encontramos en las cuentas anuales de las universidades españolas, representando diferentes grados de revelación. Como podemos observar, nos encontramos con una amplia diversidad de formatos de presentación de la información facilitada en los estados financieros de las universidades españolas si bien esta heterogeneidad no es la misma en todas



las áreas de información. El índice más bajo se obtiene dentro del área de información que hemos denominado “*inversiones financieras y otros activos a largo plazo*”, mientras que las áreas con mayor grado de consenso son las de “*activo circulante*” y “*deudas a largo plazo*”. De este modo, siguiendo la nomenclatura de Van der Tas (1988), en las áreas de información que presentan un mayor grado de homogeneización reflejan la existencia de un consenso en la aplicación de las prácticas contables (armonización material), independientemente de que dichas prácticas coincidan o no con las recomendadas por la normativa contable (armonización formal).

Así, en el área de *inmovilizado material*, hay 26 universidades que incluyen todos los elementos de información recomendados en este apartado, cinco universidades que no informan sobre la depreciación de los mismos y otras seis universidades que no revelan ningún tipo de información relativa a esta materia. Esta diversidad de prácticas contables denota las diferentes fases por las que atraviesan las universidades públicas españolas en el proceso de implementación de la base de devengo en los estados financieros que elaboran.

Tabla 3: Armonización de estados financieros. Aplicación del índice C (Van der Tas, 1988)

GROUP	A	B	C	D	Total	C-Index
INMOVILIZADO MATERIAL	26	5	8		39	48,98%
OTRAS INVERSIONES A LARGO PLAZO	13	18	4	4	39	32,79%
ACTIVOS CORRIENTES	31	8			39	66,53%
ENDEUDAMIENTO A L/P	33	6			39	73,26%
PASIVO CORRIENTE	24	9	6		39	44,13%
ESTADO DE RESULTADOS	25	5	1	8	39	45,61%

Como hemos mencionando anteriormente, el área de *inversiones financieras y otros activos a largo plazo* es donde se produce una mayor diversidad en la presentación de la información contable. Concretamente, como se observa en la tabla 3 dentro de este grupo de información que incluye activos financieros a l/p, inmovilizado inmaterial y gastos amortizables podemos encontrarnos con cuatro formatos de presentación diferentes, que van desde aquellas universidades que revelan toda la información recomendada, a otras que no incluyen ninguna información sobre estos aspectos. Entre

ambos extremos se sitúan un grupo de 18 universidades que no contabilizan los gastos amortizables y otro grupo de cuatro universidades que además tampoco incluye información sobre activos inmateriales, lo cual evidencia nuevamente la influencia del criterio de caja y la contabilidad presupuestaria en estas instituciones, al contabilizar la adquisición de programas y licencias informáticas, necesariamente presentes en la actividad universitaria como gasto corriente, contrariamente a la lógica contable que establece el marco conceptual para la información financiera de las entidades públicas en España.

En el otro extremo los mayores niveles de armonización se alcanzan en las áreas “*Activos Corrientes*” y “*Endeudamiento a l/p*”. En ambos casos, la información que presentan las universidades están próximas a las recomendaciones de la IPSAS nº1 para la aplicación de la base de devengo.

La información sobre Pasivos Corrientes también muestra un alto nivel de heterogeneidad de prácticas contables. En este ámbito las diferencias surgen como consecuencia de los diferentes tratamientos dados a la reclasificación de pasivos y la dotación de provisiones. Sin embargo todas ellas coinciden a la hora de incluir los acreedores a c/p, como también sucedía con los créditos a cobrar, poniendo de manifiesto la influencia del criterio de caja modificado que se aplica en la contabilidad presupuestaria en España.

Finalmente, en el caso del Estado de Rendimiento Financiero o Cuenta de Resultados nos encontramos con una composición de presentaciones similar a la mencionada para el área de inmovilizado material. La mayoría de universidades incluyen todos aspectos de la información recomendados para la elaboración de los estados financieros según la base de devengo, mientras que en el otro extremo, otro grupo de universidades, las mismas que no revelaban ninguna información sobre activos materiales, no elaboran este estado. Entre ambos niveles de revelación nos encontramos con diferentes combinaciones donde se sitúan las restantes universidades. En general podemos afirmar que la tendencia dominante entre las universidades públicas españolas es presentar la información referente al rendimiento financiero de la institución aunque todavía quedan unas cuantas que se resisten a ampliar su ámbito de rendición de cuentas más allá de la información presupuestaria.

#### *IV.2 Cuentas anuales de las universidades en el Reino Unido*

Las cuentas anuales elaboradas por las universidades del Reino Unido se caracterizan por la homogeneidad en su presentación. La existencia de un código de prácticas contables específico para el sector de la educación superior dentro del Reino Unido constituye un marco de referencia consensuado que favorece el compromiso de las instituciones de educación superior.

En consecuencia, la aplicación del índice de Cooke en las universidades del Reino Unido revela el cumplimiento de la mayor parte de los elementos

de información recomendados en la IPSAS 1. Como vemos en la tabla 4, los resultados fluctúan entre el 96% de las universidades de Manchester, St. Andrews y Warwick y el 84% en las universidades de Holloway y SOAS (School of Oriental and African Studies). Así, los porcentajes de revelación más bajos en el Reino Unido coinciden con los valores más altos del índice en el caso de las universidades españolas, lo cual revela las importantes diferencias entre ambos países en cuanto a la disciplina y rigor en la presentación de los estados financieros así como en el grado de madurez en la implementación del criterio de devengo. De esta forma, la inclusión de los estados financieros patrimoniales es una práctica plenamente asumida por las universidades del Reino Unido, así como la contabilización de algunos de los elementos más significativos de la base contable de devengo, como la depreciación del inmovilizado, la dotación de provisiones y también la revelación en la memoria de los compromisos de gastos futuros adquiridos por la entidad junto con la presencia de activos y pasivos contingentes. Dentro del destacado nivel de uniformidad de los estados financieros, podemos observar que las dos universidades con valor más bajo del índice son las únicas que no contabilizan provisiones, mientras que las que alcanzan una mayor puntuación son las que revelan información sobre inmovilizado intangible. Esta ausencia general de inmovilizado intangible en los estados financieros de las universidades, se explica por el hecho de que activos como los programas y licencias informáticas que suelen formar parte del patrimonio de las universidades no se incluyen dentro de esta masa patrimonial, ya que en el Reino Unido, de acuerdo con la Financial Reporting Standard 10<sup>6</sup>, forman parte del inmovilizado material. El resto de información de los estados financieros es elaborada de acuerdo con el estado de prácticas contables recomendadas para el sector de la educación superior (SORP) que contiene todos los elementos recomendados por la IPSAS 1.

---

6 La FRS 10 (Financial Reporting Standard) emitida por el ASB (Accounting Standard Board) para regular el tratamiento contable del Fondo de Comercio y Activos Intangibles

Tabla 4: Aplicación del índice de Cooke en las universidades del Reino Unido.

ELEMENTOS DE INFORMACIÓN	University of Aberdeen	University of Birmingham	University of Bristol	University of Cambridge	University of Cardiff	University College London	University of Dundee	University of Durham	University of Edinburgh	University of Essex	Imperial College London	University of Kent	King's College London	University of Leicester	London School Economics	University of Loughborough	de Gran Canaria	University of Manchester	University of Newcastle	University of Nottingham	University of Oxford	Queen's University of Belfast	Royal Holloway	University of Sheffield	SOAS	University of Southampton	University of St. Andrews	University of Warwick	University of York
	INFORMACIÓN GENERAL																												
Métodos de provisión para pensiones y planes jubilación	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Activos y pasivos contingentes	X	X		X	X		X	X	X	X	X			X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Cantidades comprometidas para Gastos futuros de capital	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
ACTIVOS																													
<i>Maquinaria, planta y equipo</i>																													
Terrenos y edificios	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Maquinaria y equipo	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Bienes infraestructura																													
Depreciación acumulada	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
<i>Otros Activos a Largo plazo</i>																													
Inversiones	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Otros Activos financieros																													
Activo intangibles						X												X											
<i>Activo corriente</i>	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Efectivo	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Inversiones financieras a c/p y cuentas a cobrar	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
PASIVOS																													
Endeudamiento a l/p	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
<i>Pasivo Corriente</i>																													
Préstamos bancarios y descuentos	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Porción de los préstamos a l/p con vencimiento a c/p	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Cuentas a pagar	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Provisiones	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
ESTADO DE RESULTADOS																													
Ingresos ordinarios de la activad	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Amortización	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Ingresos financieros (Intereses)	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Gastos por intereses	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Gastos Extraordinarios	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Ingresos Extraordinarios	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
<i>Grado de coincidencia (máx. 24)</i>	20	20	21	21	21	21	21	21	21	20	21	21	20	21	21	21	21	22	21	20	21	21	19	20	19	20	22	22	21
<i>% de coincidencia</i>	87	87	91	87	91	91	91	91	91	87	91	91	87	91	91	91	91	96	91	87	91	83	87	83	87	83	96	96	91

Tabla 5: Armonización de los estados financieros preparados por las Universidades en UK. C index

GRUPO	A'	B'	C'	Total	C-Index
INMOVILIZADO MATERIAL	30	0	0	30	100%
OTRAS INVERSIONES A LARGO PLAZO	5	25	0	30	71,26%
ACTIVOS CORRIENTES	30	0	0	30	100%
ENDEUDAMIENTO A L/P	30	0	0	30	100%
PASIVO CORRIENTE	28	2	0	30	87,12%
ESTADO DE RESULTADOS	30	0	0	30	100%

Finalmente, las cuentas anuales de las universidades del Reino Unido tampoco proporcionan indicadores no financieros relativos a otros ámbitos de la gestión distintos del económico. En este sentido, la teoría contable en España y Reino Unido a través de sus respectivos Marcos Conceptuales y también las normas internacionales de contabilidad para el sector público – IPSAS- recomiendan la inclusión en las cuentas anuales de información útil para evaluar el desempeño de la entidad en función de sus costes, eficiencia y logros, la realidad evidencia que en ambos países los estados contables se limitan a asegurar que los recursos se están utilizando conforme a la legalidad pero sin valorar los logros alcanzados. No obstante, en el Reino Unido, fuera de los estados financieros, todas las universidades elaboran un documento titulado “Facts and Figures” (Hechos y Cifras), que proporciona sistemática y comparativamente la información más relevante de los recursos y de los resultados de la actividad de la institución. A diferencia de las universidades españolas, el contenido de este informe (disponible también en las páginas web de la institución) está regulado de acuerdo a la Ley de Libre Acceso a la Información mediante una lista de indicadores para todo el sistema.

## V. Conclusiones

En este trabajo se ha analizado la cantidad y calidad de la información revelada en las cuentas anuales elaboradas por las universidades públicas en España y el Reino Unido con objeto de evaluar el grado de transparencia y rendición de cuentas del sector en ambos entornos. Para ello hemos tratado de medir el grado de implementación y asimilación de la base de devengo en la práctica contable de las instituciones tomando como referencia las

recomendaciones de la IPSAS 1. Las conclusiones más relevantes derivadas del estudio son las siguientes:

- A pesar del innegable progreso experimentado durante los últimos años por las universidades públicas españolas en la presentación de estados financieros y en los procesos de rendición de cuentas en general, todavía queda margen para mejorar la cantidad y calidad de la información revelada y aproximar su presentación al contenido recomendado en la IPSAS nº 1 para la presentación de los estados financieros conforme a la base contable de devengo. En general, las cuentas anuales de las universidades españolas enfatizan la presentación de los elementos de información relativos a la liquidación del presupuesto, mientras que el tránsito hacia los principios de la contabilidad de devengo se está llevando a muy distintos ritmos entre instituciones. Por el contrario, los estados financieros de las universidades del Reino Unido están próximos a la plena integración del modelo contable de devengo aplicando un formato de presentación muy similar al utilizado en las entidades del sector empresarial. Algunas de las razones que podrían justificar el diferente grado de implementación del modelo contable de devengo en España y Reino Unido, estarían relacionadas con el mayor nivel de competencia existente entre las instituciones británicas tanto en los procesos de financiación (para lo cual tienen mayor costumbre de recurrir a fuentes de financiación externas) como en la captación de estudiantes y profesorado y en general, de la existencia de una mayor tradición contable y de una cultura de gestión pública más moderna, con un mayor asentamiento además, próxima a los principios del NPM.
- La heterogeneidad en la presentación de estados financieros por parte de las universidades públicas españolas y la diversidad de “*formatos de presentación*” de la información, disminuye la comparabilidad de los estados financieros de las distintas universidades, y dificulta además la correcta interpretación de los mismos. Pero al mismo tiempo pone de manifiesto la existencia de un proceso de cambio que presiona a las universidades españolas a transformar su modelo de contabilidad desde el tradicional sistema de información presupuestaria hacia el modelo de contabilidad patrimonial elaborado conforme a las directrices marcadas por la normativa contable internacional impulsada desde la IFAC. Por su parte, los estados financieros elaborados por las universidades del Reino Unido muestran un elevado grado de homogeneización en la presentación de todos apartados de las cuentas anuales, lo cual facilita la comparabilidad de la información en la medida en que -presuponemos- los criterios utilizados en su contabilización sean similares. Este amplio grado de consenso existente en la presentación de estados financieros de las universidades del Reino Unido refleja el mayor grado de madurez alcanzado en el ámbito

del sector público británico en el proceso de implantación del modelo contable devengo y también, la existencia de un estricto control sobre las instituciones universitarias a través de un sistema de auditorías en cuatro niveles: auditoría interna y externa encargadas por la propia institución, la realizada por la National Audit Office y la llevada a cabo por los Higher Education Funding Councils (HEFCs).

- Teniendo en cuenta la experiencia del Reino Unido en el desarrollo de *un Código de Prácticas Contables Recomendadas* (los SORP) para la educación superior, sería beneficioso llevar a cabo una iniciativa similar en el caso de las universidades españolas contribuyendo no sólo a homogeneizar el contenido de los informes, sino también a mejorar la calidad y utilidad de los estados financieros, para facilitar indicadores uniformes y representativos de la realidad universitaria a partir de los cuales efectuar los análisis y comparaciones entre instituciones.
- Los resultados también muestran la ausencia general, tanto en las cuentas anuales de las universidades españolas como las del Reino Unido, de información no financiera referente al desempeño de su actividad, que permitan medir y evaluar las fortalezas y debilidades de la institución y en general satisfacer las necesidades de información distintas de las económicas de los grupos de interés. Aunque, parte de esta información se facilita a través de otros cauces, su inclusión en la Memoria de las cuentas anuales proporciona mayor fiabilidad de la misma. En este sentido, las universidades deberían tender hacia la elaboración de memorias de sostenibilidad que permite llevar a cabo una rendición de cuentas integral a través de la dimensión económica, social y medioambiental de la actividad.

En este sentido quedan abiertas futuras líneas de investigación orientadas a estudiar:

1. – La relación entre la calidad de las cuentas anuales y la reputación y excelencia académica de las instituciones.
2. – La publicación de memorias de sostenibilidad de acuerdo a los estándares del GRI en el sector universitario.

### Referencias bibliográficas

- Allmendinger, P., Tewdwr-Jones, M. y Morphet, J. (2003). Public scrutiny, standards and the planning system: assessing professional values with a modernized local government. *Public Administration*, 81(4), 761-780.
- Agasisti, T., Arnaboldi, M. y Catalano, G. (2006, march). *Accrual accounting in Higher Education: a Study of Italian Universities*. Paper presented at the 29th European Accounting Association Congress, Dublin, Irlanda.
- Archer, S., Delvaille, P. y McLeary, S. (1995). The measurement of harmonization and the comparability of financial statement items: Within-country and between-country effects. *Accounting and Business Research*, 25, 67-80.

- Athukorala y Reid, B. (2003). Accrual Budgeting and Accounting and its Relevance for Developing Member Countries. *Asian Development Bank. Manila, Philippines*.
- Banks, W., Banks, J. y Thompson, P. (2004, junio). *Significant improvement in Canadian University accountability disclosures*. Paper presented at the Administrative Sciences Association of Canada (ASAC) annual conference at Quebec City, Canadá.
- Banks, W., Fisher, J. y Nelson, M. (1997). University accountability in England, Wales and Northern Ireland: 1992-1994. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 6(2), 211-227.
- Bird, S. M., Cox, D., Farewell, V. T., Goldstein, H., Holt, T, Smith, P. C. (2005). Performance indicators: good, bad and ugly. *Journal of the royal statistical society series A-statistics in society*, 168, 1-27.
- Bologna Declaration. (1999). *The European Higher Education Area*. Extraído el 2 de junio, 2004 de <http://www.unizar.es/eees/documentos/Declaracion%20Bolonia%201999.pdf>
- Cameron, W. (2004). Public accountability: effectiveness, equity & ethics. *Australian Journal of Public Administration*, 63(4), 59-67.
- Committee of Vice-Chancellors and Principals [CVCP]. (1989). *Statement of Standard Accounting Practice in UK Universities (SORP1)*. London: CVCP.
- Cooke, T. E. (1989). Disclosure in the Corporate Reports of Swedish Companies. *Accounting and Business Research*, 74(19), 113-124
- Coy, D., Tower, G. y Dixon, K. (2001). Public accountability: A new paradigm for college and university annual reports. *Critical Perspectives on Accounting*, 12, 1-31.
- Coy, D., Tower, G. y Dixon, K. (1994). Public sector reform in New Zealand: The progress of tertiary education annual reports, 1990-1992. *Financial Accountability & Management*, 10(3), 253-261.
- Coy, D., Tower, G. y Dixon, K. (1993). Quantifying the quality of tertiary education annual reports. *Accounting and Finance*, 33, 121-129.
- Christiaens, T. y de Wielemaker, E. (2003). Financial Accounting Reform in Flemish Universities: an empirical study of the implementation. *Financial Accountability and Management*, 19(2), 185-204.
- Fischer, M., Gordon, T. P., Greenlee, J. y Keating, E. (2004). Measuring Operations: An Analysis of US Private Colleges and Universities' Financial Statements. *Financial Accountability & Management*.
- Geuna, A. y Martin, B. (2001). University research evaluation and funding: an international comparison. *Science and Technology Policy Research. Electronic Paper Series. Paper N° 71*.
- Gordon, T., Fisher, M., Malone, D. y Tower, G. (1997). *A comparative empirical examination of extent of disclosure by private and public colleges and universities in the United States*. Paper presented at the 1997 Annual Meeting of the American Accounting Association, Dallas, United States.
- Gray, R. y Haslam, J. (1990). External reporting by UK universities: an exploratory study of accounting change. *Financial Accountability and Management*, 6, 51-72.
- Guthrie, J. y Humphrey, C. (1996). Public sector financial management developments in Australia and Britain: Trends and contradictions. *Research in Governmental and Non profit accounting*, 9, 283-302.
- Guthrie, J. y Neumann, R. (2007). Economic and Non-financial Performance Indicators in Universities: The establishment of a performance-driven system for Australian higher education. *Public Management Review*, 9(2), 231-252.
- Hernández Armenteros, J. (2006). La universidad española en cifras. Información académica, productiva y financiera de las universidades públicas españolas. *Observatorio universitario*.
- Hodges, R. y Mellet, H. (2002). *Testing the New Public Management: Accounting regulation and due process*. Paper for presentation at the 25th European Accounting Association Congress, Copenhagen, Denmark.
- Hood, C. (1995). Emerging issues in public administration. *Public Administration*, 73(1), 165-183.
- Huisman, J. y Currie, J. (2004). Accountability in Higher Education: Bridge over troubled water? *Higher Education*, 48(4), 529-551.

- Lahey, J. L. y Giffith, J. C. (2002). Recent trend in Higher Education: accountability, efficiency, technology and governance. *Journal of legal education* 52(4), 528-539.
- Lapsley, I. (1999). Accounting and the New Public Management: instruments of substantive efficiency or rationalising modernity? *Financial Accountability and Management*, 15(3), 201-207.
- Liefner, I. (2003). Funding, resource allocation and performance in higher education systems. *Higher Education*, 46, 469-489.
- MEC (Ministerio de Educación y Ciencia). Estadística Universitaria. Extraído en octubre, 2009 de [www.mec.es](http://www.mec.es)
- Montondon, L. G. y Fischer, M. (1999). University audit departments in the United States. *Financial Accountability & Management*, 15(1), 85-94.
- Neave, G. (1998). The evaluative state reconsidered. *European Journal of Education*, 32(3), 265-284.
- Nelson, M., Tower, G., Banks, W. y Fisher, J. (1997). University accountability in Australia 1993-1995. *Journal of Accounting, Auditing and Performance*, 3(2), 1-19.
- Pina, V. y Torres, L. (2004). Reshaping public administration: the Spanish experience compared with the UK. *Public Administration*, 84(2), 445-464.
- Pina, V. y Torres, L. (2003). Reshaping Public Sector Accounting. *Canadian. Journal of Administrative Sciences*, 20(4), 334-350.
- Pina, V. y Torres, L. (1996). An international comparison of governmental annual accounts. *Research in Governmental and Non-profit Accounting*, 9, 123-146.
- Sierra, G. y Guerra, E. (2003). Propuesta de Mejora de la Información Contable de las Universidades Públicas Andaluzas. En Universidad Autónoma de Barcelona (Ed). *VIII Jornadas de Contabilidad Pública*. Barcelona: Universidad Autónoma de Barcelona.
- Tooley, S. y Guthrie, J. (2004, octubre). *Annual external reporting by New Zealand secondary schools: on assessment of accountability disclosures*. Paper presented at the EIASM International Conference, Oslo, Norway..
- Torres, L. (2004). Accounting and accountability: recent developments in government financial information systems. *Public Administration and Development*, 24(5), 447-456.
- Torres, L. y Pina, V. (2001). Public-private Partnership and Private Finance Initiatives in the EU and Spanish Local Governments. *The European Accounting Review*, 10(3), 601-619.
- Van der Tas, L. G. (1988). Measuring harmonization of financial reporting practice. *Accounting and Business Research*, 157-169.
- Van Buchem, M. (1998, marzo). *La gerencia de las universidades innovadoras. El caso de la Universidad de Twente*. XVIª Jornadas de Gerencia Universitaria, Valladolid, España.
- Venieris, G. y Cohen S. (2004). Accounting Reform in Greek Universities: A Slow Moving Process. *Financial Accountability & Management*, 20(2), 183-204.
- Yokohama, K. (2006). Entrepreneurialism in Japanese and UK universities: Governance, management, leadership and funding. *Higher Education*, 52, 523-555.
- Walker, M. (1988). The information economics approach to financial reporting. *Accounting and Business Research*, 18, 170-182.

## Anexo 1: Grupos de universidades españolas por área de información

---

### INMOVILIZADO MATERIAL

**Grupo A:** terrenos y construcciones, planta y equipo y amortización acumulada. UNED, UMA, UOV, UZA, UIB, ULL, UCAN, ULE, UVA, UCLM, UAB, UB, UPC, URV, UA, UJI, UPV, USC, UAH, UAM, UC3M, UCM, UPM, URJC, ULR, UPNA.

**Grupo B:** terrenos y construcciones, planta y equipo. UCA, UEX, ULGNA, UMU, USAL.

**Grupo C:** no revelan información. UAL, UCO, UJA, UHU, US, ULPGC, UPF, EHU.

### OTRAS INVERSIONES A LARGO PLAZO

**Grupo A:** Inversiones a l/p, activos intangibles y gastos anticipados. UCLM, URV, UA, UCAN, UJI, USC, UAH, UPM, UAB, UB, UPC, UAM, UC3M, UPNA, UZA.

**Grupo B:** Inversiones a l/p, activos intangibles. UNED, UCA, UPO, UOV, ULGNA, ULE, USAL, UVA, UPV, UEX, ULR, UCM, UMU. UMA, ILB, URJC

**Grupo C:** Inversiones a l/p, UAL, UJA, US, UPF

**Grupo D:** no revelan información. UCO, UHU, ULPGC, EHU

### ACTIVOS CORRIENTES

**Grupo A:** efectivo, inversiones a c/p y créditos a cobrar: UNED, UCA, UMA, UPO, US, UOV, UZA, ULGNA, UCAN, ULE, USAL, UVA, UCLM, UAB, UB, UPC, URV, UAL, UJI, UPV, UEX, USC, ULR, UAH, UAM, UC3M, UCM, UPM, URJC, UMU, UPNA.

**Grupo B:** efectivo y créditos a cobrar: UAL, UCO, UJA, UHU, UIB, ULPGC, UPF, EHU

### ENDEUDAMIENTO A LARGO PLAZO

**Grupo A:** Préstamos a l/p: UNED, UCA, UMA, UPO, US, UOV, UZA, ULGNA, UCAN, ULE, USAL, UVA, UCLM, UAB, UB, UPC, URV, UAL, UJI, UPV, USC, ULR, UAH, UAM, UC3M, UCM, UPM, UMU, UPNA, UAL, UCO, UJA, UIB,

**Grupo B:** no revelan información: UHU, ULPGC, UPF, UEX, URJC, EHU.

### PASIVO CORRIENTE

**Grupo A:** préstamos a c/p, descubiertos, cuentas a pagar y provisiones: UMA, UIB, URV, UCA, UPO, UOV, UZA, ULE, UVA, UCLM, UAB, UB, UPC, UJI, UPV, USC, ULR, UAH, UAM, UC3M, UCM, UPM, UPNA, UCAN.

**Grupo B:** préstamos a c/p y cuentas a pagar: UA, UNED, UCO, UJA, US, ULGNA, USAL, URJC, UMU.

**Grupo C:** cuentas a pagar: UEX, UAL, UHU, ULPGC, UPF, EHU

### ESTADO DE RESULTADOS

**Grupo A:** Operating revenues, depreciation, income from investments, interest expense, extraordinary charges and extraordinary credits: UNED, UMA, UPO, UOV, UZA, UCAN, ULE, UVA, UCLM, UAB, UB, UPC, URV, UA, UJI, UPV, USC, ULR, UAH, UAM, UC3M, UCM, UPM, UPNA, URJC

**Grupo B:** ingresos ordinarios, ingresos financieros, intereses, extraordinary gastos e ingresos extraordinarios: ULGNA, USAL, UEX, UMU, UCA

**Grupo E:** amortización: UIB

**Grupo E:** No revelan información: UAL, UCO, UHU, UJA, US, ULPGC, UPF, EHU.

## **Anexo 2: Grupos de universidades del Reino Unido por área de información.**

---

### **INMOVILIZADO MATERIAL**

**Grupo A:** *Plena revelación:* todas instituciones

### **OTRAS INVERSIONES A LARGO PLAZO**

**Grupo A:** *Plena revelación:* Imperial College of London, Manchester, St. Andrews, Warwick y York.

**Grupo B:** *No incluyen activos intangibles:* el resto

### **ACTIVOS CORRIENTES**

**Grupo A:** *Plena revelación:* todas instituciones

### **ENDEUDAMIENTO A LARGO PLAZO**

**Grupo A:** *Plena revelación:* todas instituciones

### **PASIVOS CORRIENTES**

**Grupo A:** *Plena revelación:* todas instituciones salvo Royal Holloway y SOAS

**Grupo B:** *no incluyen provisiones:* Royal Holloway y SOAS

### **ESTADO DE RESULTADOS**

**Grupo A:** *Plena revelación:* todas instituciones