

Evaluación de las actividades de las entidades sin fines lucrativos a través de indicadores



Isidoro Guzmán Raja
Universidad Politécnica
de Cartagena
Miembro de la Comisión
de ESFL de AECA

Las actividades que habitualmente realizan las entidades sin fines lucrativos demandan la elaboración de información financiera para la evaluación de su gestión, no siendo suficiente la contenida en sus estados contables, debido a las especificidades de este tipo de entidades, que voluntariamente renuncian al lucro, lo que plantea la necesidad de incluir otro tipo de información complementaria que satisfaga las necesidades de sus 'stakeholders', cuya respuesta puede obtenerse a través del uso de indicadores de actividad en sus diversas acepciones

Introducción

La significativa presencia que se viene constatando de las Entidades Sin Fines Lucrativos¹ (en adelante ESFL) contrasta contradictoriamente con su definición genérica, que sigue presentando importantes problemas de identificación, y así se hace referencia a este tipo de entidades como «Tercer Sector», concepto que es susceptible de ser descrito bajo la doble perspectiva anglosajona o europea. La primera de ellas (anglosajona), de raíces estadounidenses, relaciona el Tercer Sector con aquellas entidades que atienden al principio de no distribución de beneficios [Weisbrod, 1975], recibiendo la denominación genérica de Non Profit Sector (EEUU), mientras que la corriente europea, acuñada en Francia, lo identifica con el denominado «Sector de la Economía Social», que estaría formado por un amplio conjunto de entidades con diversas características, entre las que tendrían cabida las integradas en la parcela de los entes sin fines de lucro como un subconjunto del mismo, opinando los profesores Chaves y Monzón (2001) que el Tercer Sector aglutina a «las organizaciones privadas que, en virtud de sus reglas constitutivas, no pueden distribuir sus beneficios a las personas que las controlan, teniendo que destinarse los mismos bien a la realización de sus objetivos, bien a la ayuda de personas que no ejerzan ningún control sobre la organización».

A pesar de los problemas de conceptualización descritos, lo cierto es que las actividades propias desarrolladas por las ESFL en sus diversas acepciones jurídicas vienen reportando gran trascendencia económica. En concreto, en el año 2008 se constata dentro del sector no lucrativo la existencia de más de 9.000 fundaciones que daban empleo directo a 95.000 personas, con un volumen de operaciones en torno a 5.597 millones de euros [Rey y Álvarez, 2011], siendo el número de asociaciones superior a las 151.000, con más de 28 millones de socios, las cuales generaban en torno a 470.000

¹ También denominadas entidades sin ánimo de lucro (ESAL), organizaciones no lucrativas (ONL), u organizaciones no gubernamentales (ONGs), entre otras acepciones.

empleos directos con un volumen de ingresos de 22.600 millones de euros² [Monzón, 2010].

En este sentido, recientemente hemos asistido a la publicación del RD 1491/2011, de 24 de noviembre, por el que se han aprobado las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Entidades Sin Fines Lucrativos y el modelo de plan de actuación de las Fundaciones de competencia estatal, legislación de gran relevancia por cuanto el rango jerárquico de la disposición que las regula es del mismo nivel normativo que el correspondiente al Plan General de Contabilidad vigente actualmente para empresas mercantiles, de lo que se deduce que la nueva legislación contable goza de autonomía propia, tanto para reflejar las operaciones económicas de dichas entidades como para su modificación futura, además de posibilitar la publicación de adaptaciones específicas a determinados tipos de ESFL.

En el contexto descrito, y de acuerdo con lo preceptuado por el Marco Conceptual de la Información Financiera de las ESFL [AECA, 2008], desde la Comisión de ESFL de AECA se planteó la necesidad de elaborar un Documento relativo a indicadores de actividad para que, tomando como base de partida sus estados financieros, fuese posible contribuir al mejor conocimiento de sus actividades en cumplimiento de sus fines de naturaleza social. Para ello, ante la imprecisión comentada anteriormente respecto de la conceptualización de estas entidades, desde la Comisión se propuso su definición en los términos siguientes: «una ESFL es una organización económica con personalidad jurídica propia y dirección única que, careciendo de capital-propiedad, se caracteriza por la realización de actividades para alcanzar objetivos de interés general en beneficio de la comunidad, no contemplando la finalidad de lucro. Si de la gestión económica de la entidad se derivase un posible excedente, éste no podría ser distribuido entre sus socios o miembros en forma de dividendos, sino que debería necesariamente ser reinvertidos en la propia organización para realizar actividades encaminadas a alcanzar sus objetivos sociales» [AECA 2012, p. 10].

Concepto, características, finalidad y objetivos de los indicadores

Considerando que cualquier indicador se puede identificar como un instrumento para el desarrollo de un sistema de información que permita la mejora de la gestión en respuesta a los demandantes de información financie-

2 A los datos anteriores hay que añadir los correspondientes a las denominadas «entidades singulares» representadas por ONCE, Cruz Roja y Cáritas, que movilizan alrededor de 924.000 personas, empleando de forma directa a unos 65.000 trabajadores, con un movimiento de recursos económicos de 2.818 millones de euros (Monzón, 2010).

3 Definiciones similares pueden encontrarse en *Indicadores de gestión en el ámbito del Sector Público* (IGAE, 2007); Documento n° 16 Contabilidad de Gestión *Indicadores de Gestión para Entidades Públicas* (AECA, 1997); *Herramienta de Indicadores de transparencia y buen gobierno* (CONGDE, 2009).

ra, deberá atender a las siguientes características informativas [AECA, 1997]:

- Relevancia:** La información aportada ha de ser importante.
- Pertinencia:** que constituya un concepto claro y se mantenga en el tiempo.
- Objetividad:** perceptible de ser evaluada su fiabilidad.
- Inequívoco:** que no dé lugar a una interpretación contrapuesta.
- Accesibilidad:** coste aceptable, de fácil cálculo e interpretación.

En este sentido, el Documento que estamos comentando define los indicadores como «instrumentos de medición de aspectos tanto cuantitativos como cualitativos, que pueden usarse como guía objetiva de comparación o medida para ordenar, controlar o valorar alguna realidad, atributo o información y que, referidos a entidades o situaciones concretas, tienen por finalidad obtener formal y sintéticamente un resultado con referencia a un horizonte temporal previamente definido»³ [AECA 2012, p. 12], debiendo reunir como requisitos fundamentales los de sintetizar informaciones complejas y ser comparables, todo ello con la finalidad de proporcionar herramientas de carácter complementario a la información financiera reglamentada, para contribuir a la mejora de la gestión de la entidad.

De acuerdo con lo expuesto, el contenido del Documento persigue alcanzar objetivos relacionados con la transparencia y buen gobierno de las entidades, contribuir a la rendición de cuentas con información sintetizada, facilitar la comprensión del desarrollo de actividades de forma esquemática, y completar un esquema lógico necesario para la toma de decisiones, para lo cual la Comisión ha entendido que en la construcción de cada indicador deben contemplarse los aspectos que se recogen en el Cuadro 1.

Cuadro 1
Aspectos a contemplar en el diseño de indicadores

Denominación	Nombre del indicador
Código	Código de identificación según clasificación consensuada
Tipo de indicador	Según clasificación consensuada
Finalidad	Propósito y objetivos del indicador
Formulación	Método de obtención o cálculo
Origen de datos	Procedencia o fuente de los datos utilizados en la formulación
Unidad de medida	Base de la expresión cuantitativa o cualitativa del indicador
Base de referencia	Expresión o valor óptimo o más frecuente
Periodicidad	Espacio de tiempo al que se refieren los datos
Verificación	Procedimiento de contraste de los datos

Fuente: AECA 2012, p. 14

Una propuesta integrada de indicadores para ESFL

A partir de los requisitos básicos exigidos a cualquier indicador, desde la Comisión se evaluó su diferente tipología al objeto de realizar una propuesta integrada de carácter básico, susceptible de posteriores desarrollos por parte de las propias entidades de acuerdo a su particular idiosincrasia, con la meta de evaluar su gestión encaminada a la consecución de fines de interés social.

En este sentido, la Comisión entendió necesarios, al menos, la batería de indicadores que se recogen en el Anexo I del presente trabajo, a partir de los cuales es posible conocer tanto los niveles de gestión, estructura y posición financiera de las ESFL, así como la evaluación de sus factores de condición, transparencia, continuidad y estructura de base social, además de sus implicaciones en relación a la responsabilidad social corporativa, sin olvidar el examen pormenorizado de los proyectos individualmente abordados de forma específica.

Además, como indicador de carácter complementario, pero por ello menos importancia, la Comisión propone el uso de la metodología no paramétrica del Análisis Envolvente de Datos, conocida más comúnmente como técnica DEA (*Data Envelopment Analysis*), capaz de establecer un indicador de carácter multivariante que sintetiza el nivel de rendimiento alcanzado por una determinada unidad de decisión (ESFL en nuestro caso) en términos relativos respecto de la tecnología existente en el sector representada por la denominada «frontera de buenas prácticas», conformada por aquellas entidades que obtienen mejores resultados de gestión, sin bien dicha metodología no está exenta de ciertas limitaciones, como su carácter determinístico y la sensibilidad de sus resultados a la presencia de valores atípicos.

Conclusiones

El Marco Conceptual de la Información Financiera para las ESFL señala que en la memoria de las cuentas anuales de dichas entidades se recogerán, entre otra información,

Una ESFL es una organización económica con personalidad jurídica propia y dirección única que, careciendo de capital-propiedad, se caracteriza por la realización de actividades para alcanzar objetivos de interés general en beneficio de la comunidad, no contemplando la finalidad de lucro

Los indicadores son instrumentos de medición de aspectos tanto cuantitativos como cualitativos, que pueden usarse como guía objetiva de comparación o medida para ordenar, controlar o valorar alguna realidad, atributo o información, con la finalidad de proporcionar herramientas de carácter complementario a la información financiera reglamentada, para contribuir a la mejora de la gestión de la entidad

indicadores que contribuyan al mejor conocimiento de sus actividades [AECA, 2008, apdo. 4.2, párr. 6], lo que evidencia la necesidad de que dichas entidades dispongan de tales herramientas de medida para procurar el examen y análisis de su gestión.

En este sentido, desde la Comisión de ESFL de AECA se ha elaborado el Documento titulado *Indicadores para Entidades Sin Fines Lucrativos* [AECA 2012] en el que, partiendo de una perspectiva generalista, se realiza una propuesta integrada de indicadores como herramienta básica para abordar las actividades de estas entidades que, careciendo de capital-propiedad y con renuncia expresa al lucro, tienen como fin último la consecución de intereses generales para la sociedad. ▽

Bibliografía

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (1997): *Indicadores de gestión para las entidades públicas*, Principios de Contabilidad de Gestión, Documento nº 16.

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (2008): *Marco conceptual de la información financiera para entidades sin fines de lucro*, Comisión de Entidades Sin Fines Lucrativos de AECA, Documento nº 1.

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (2012): *Indicadores para Entidades Sin Fines Lucrativos*, Comisión de Entidades Sin Fines Lucrativos de AECA, Documento nº 3.

Chaves, R.; Monzón, J.L. (2001): "Economía Social y Sector No Lucrativo: actualidad científica y perspectivas", *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa* (CIRIEC-España), número 37, 7-33.

Coordinadora ONG para el Desarrollo (CONGDE) (2009): *Procedimiento acordado para verificación del cumplimiento de indicadores de transparencia y buen gobierno*.

Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) (2007): *Indicadores de Gestión en el ámbito del Sector Público*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

Monzón, J.L. (2010): *Las grandes cifras de la Economía Social en España*, Ed. CIRIEC-España, Valencia.

Rey, M.; Álvarez, L.I. (2011): *El sector fundacional español. Datos básicos*, Instituto de Análisis Estratégico de Fundaciones (INAEF), Asociación Española de Fundaciones, Madrid.

Weisbrod, B.A. (1975): "Towards a theory of the Voluntary Nonprofit Sector in a Three Sector Economy", en Phelps, E (ed), *Altruism, morality and economic theory*, New York, Russell Sage Foundation.