



CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, nº 63, Diciembre 2008, pp. 227-252

Los indicadores de gestión y el cuadro de mando en las entidades no lucrativas

**María José González Quintana
Encarnación Cañadas Molina**

Universidad de Málaga

CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa

ISSN: 0213-8093. © 2008 CIRIEC-España

www.ciriec.es www.ciriec-revistaeconomia.es

Los indicadores de gestión y el cuadro de mando en las entidades no lucrativas

María José González Quintana
Encarnación Cañadas Molina

Doctoras en Ciencias Económicas y Empresariales
Departamento de Contabilidad y Gestión. Universidad de Málaga

RESUMEN

La trascendental importancia que están adquiriendo las entidades no lucrativas privadas en el actual marco mundial ha hecho que existan cada vez más agentes internos y externos a la organización que exigen una mayor transparencia y eficacia en su gestión. En nuestro trabajo, consideramos que el éxito de estas entidades debe medirse por la eficacia y eficiencia de su gestión en la consecución de su misión, lo que se traducirá en la satisfacción de las necesidades de sus beneficiarios. Por tal motivo, nos centramos en la búsqueda de indicadores de gestión que posibiliten la medida de la actividad desarrollada y su aplicación en un Cuadro de Mando Integral.

PALABRAS CLAVE: Entidades no lucrativas, indicadores de gestión, eficacia, eficiencia, economía, Cuadro de Mando Integral.

CLAVES ECONLIT: L300, L310, M410, M000, D240, D640.

Les indicateurs de gestion et le tableau de bord des organisations à but non lucratif

RÉSUMÉ : L'importance transcendante que sont en train d'acquérir les organisations à but non lucratif privées dans l'environnement mondial actuel fait qu'il existe de plus en plus d'agents internes et externes aux organisations qui exigent une plus grande transparence et une efficacité supérieure de leur gestion. Dans notre travail, nous considérons que le succès de ces organisations doit être mesuré à travers l'efficacité et l'efficience de leur gestion dans le cadre de l'exécution de leur mission, ce qui se traduira par la satisfaction des besoins de leurs bénéficiaires. Nous nous sommes pour cela concentrés sur la recherche d'indicateurs de gestion rendant possible la mesure de l'activité développée, et leur application dans un tableau de bord prospectif.

MOTS CLÉ : Organisations à but non lucratif, indicateurs de gestion, efficacité, efficience, économie, tableau de bord prospectif.

Management indicators and the balanced scorecard in non-profit making organisations

ABSTRACT: The transcendental importance that private non-profit organisations are gaining in the present world framework has led to an increasing number of internal and external agents to the organisations that demand greater transparency and effectiveness in their management. In our work, we consider that the success of these organisations should be measured by the effectiveness and efficiency of their management in the achievement of their mission, which will translate into the satisfaction of their beneficiaries' needs. For this reason, we focus on the search for management indicators which enable the measurement of the activity carried out and their application in a Balanced Scorecard.

KEY WORDS: Non-profit organisations, management indicators, effectiveness, efficiency, economy, Balanced Scorecard.

1.- La necesidad de implantar indicadores de gestión en las entidades no lucrativas

Como todos sabemos las entidades no lucrativas privadas (ENL) viven un proceso de expansión en los países desarrollados, alcanzando una alta rentabilidad social y probablemente más flexibilidad y creatividad que el sector público, dado que éste no puede prever y controlar todas las necesidades sociales. Lo anterior unido al deseo de romper el monopolio del estado en temas sociales, han hecho que estas entidades proporcionen una gran variedad de servicios a amplios grupos de población que hasta hace poco tiempo eran exclusivos del Estado. Consecuentemente, el Estado del Bienestar está delegando buena parte de sus funciones a estas entidades para lo cual financia sus actividades.

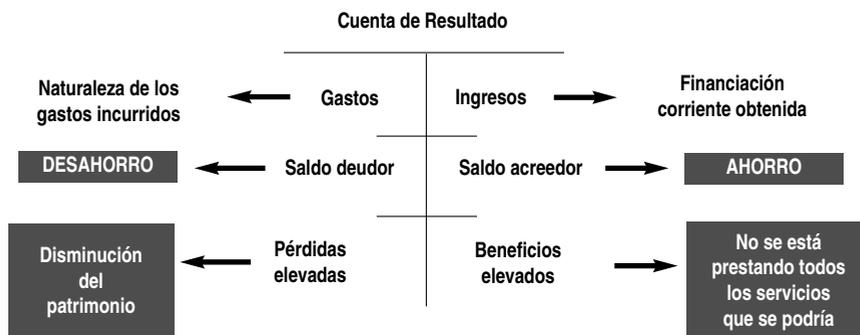
Esto ha despertado el interés de multitud de agentes internos y externos a la organización que exigen, cada vez con más fuerza, una mayor transparencia y una mejor eficacia en la gestión de los recursos puestos a su disposición, lo que ha dado lugar a cambios importantes en su regulación, con la promulgación de nuevas leyes que abordan tanto su regulación sustantiva y procedimental como su régimen fiscal y contable.

Asimismo, en la actualidad se está produciendo una disminución de la financiación que las administraciones dedican a las entidades no lucrativas privadas, por lo que como señala Soldevila Garcia (2001, p.662) si estas organizaciones quieren sobrevivir tienen la necesidad de buscar nuevos recursos económicos y por tanto competir con el resto de las organizaciones.

Por estas razones, la tendencia generalizada que se observa en el ámbito internacional para las entidades privadas sin ánimo de lucro, es mejorar sus sistemas de información y gestión, no solo para informar a los aportantes de recursos sino también para poder tomar decisiones acertadas y priorizar en la dedicación de recursos. Para llevar acabo tal cometido, estas organizaciones deben anexionar información social a los estados contables a través de un conjunto de indicadores que permitan conocer anualmente si se han cumplido los objetivos marcados por la organización, si la gestión se ha llevado de forma eficiente de modo que se tenga certeza de la correcta utilización de los fondos recibidos para la consecución de su fin social, dado que la contabilidad tradicional es insuficiente e inadecuada para reflejar los anteriores aspectos -cuadro 1-. En esta misma línea se manifiestan González y Rúa (2007, p.119) cuando señalan que la gestión en las entidades sin ánimo de lucro no puede evaluarse a través de la rentabilidad obtenida, ya que normalmente tienen diversos objetivos, que en la mayoría de las ocasiones ni siquiera son cuantificables. Es por tanto necesario buscar otra forma de medir si su gestión es la adecuada, lo que resulta sin duda imprescindible para conocer si los recursos de los que disponen son destinados a su finalidad.

No obstante, aunque la perspectiva financiera no es el principal enfoque de estas organizaciones, no puede ser ignorada, dado que estas entidades deben administrar lo más eficientemente los recursos que reciben ya sean de asociados, fundadores, administraciones públicas o cualquier otros donantes y, en consecuencia, deben marcarse objetivos de reducción de costes en algunas áreas y de incrementos de los ingresos en otras; sin embargo, su éxito no se puede medir por lo cerca que mantienen los gastos de las cantidades presupuestadas o, incluso, si reducen los mismos, dado que no indica si el ente actuó eficaz y eficientemente durante el periodo, al poderse deber, entre otros factores, a una disminución del nivel de servicios prestados o de su calidad, razón por la cual, la perspectiva financiera puede tener un papel facilitador o de restricción de los objetivos marcados por la organización, pero rara vez será el objetivo primordial en estos entes.

Cuadro 1. Cuenta de Resultado



Fuente: Elaboración propia.

Como establece Larriba (2005, p.13) “las entidades no lucrativas, junto con la información tradicional contenida en el balance y en la memoria, debería proporcionar cualquier otra información adecuada que sirviera para exponer de forma clara su actividad. Dicha información la podemos identificar con la cuenta de variaciones patrimoniales, la información presupuestaria, el informe de gestión y diversos indicadores de la actividad realizada”.

Esta información social, expuesta a través de indicadores relacionados principalmente con la eficacia y eficiencia, necesaria en las Cuentas Anuales que presentan las entidades sin ánimo de lucro, no se debe ver como algo negativo que evaluará o juzgará lo que no se hace o aquello que se está haciendo mal, sino que ayudará a planificar sus actividades, dar a conocer y facilitar información transparente sobre sus objetivos y el grado de cumplimiento de los mismos, evaluar su gestión, permitir la participación y colaboración de sus agentes, etc. A tal respecto, estamos de acuerdo con Cabra de

Luna (2001, p.63) cuando afirma que una mayor claridad informativa pondrá las bases para abrir vías de confianza con los ciudadanos, que potenciará su sensibilidad con el fin de aportar medios humanos -voluntariado- y económicos -donaciones y subvenciones- en cumplimiento de fines sociales.

Este cambio de mentalidad se ha visto favorecido, en gran medida, por la importancia y dimensión adquiridas por muchas de estas entidades, las exigencias derivadas de la normativa fiscal que las exigen total o parcialmente de pago de impuestos, la tendencia creciente a desarrollar actividades mercantiles como forma de financiación o la necesidad de prevenir problemas de carácter financiero producidos por una inadecuada gestión. Como apunta Vernis Doménech (1998, p.76) "no basta hacer el bien sino hay que hacer las cosas bien".

En definitiva es la propia entidad en sí misma, integrada por todos los miembros que la componen, la que necesita disponer de unos instrumentos que le permitan conocer y valorar la gestión llevada a cabo; para ello, el uso de indicadores de gestión, como establecen Norberto Laborda y otros (1999, p.17), tendrá como razón fundamental la de descubrir y controlar las áreas de posible mejora de la organización.

Además, a todas las entidades no lucrativas, no solo les interesará conocer información sobre su propia organización sino que también les resultará importante conocer información de otras entidades similares. Por este motivo, es interesante poseer un grupo de indicadores genéricos aplicables a todos los entes que persigan iguales o similares objetivos.

La utilización de los indicadores de gestión presenta ventajas extraordinarias, tanto desde un punto de vista interno como externo, al permitir evaluar la gestión de las entidades no lucrativas y ayudar a detectar las funciones, programas, proyectos, centros o actividades que deben ser objeto de especial atención.

No obstante, la implantación de cualquier sistema de gestión dentro de una entidad presenta, en principio, resistencias motivadas, entre otros factores, por el miedo al cambio, al de una mayor transparencia, a obtener datos que no gustan y/o a escuchar opiniones críticas, aparte de pensar que se pone en tela de juicio la imagen y prestigio de la propia entidad, quizás por todo ello se requiera un tiempo de adaptación. En el caso particular de las entidades que nos ocupa, lo anterior se une a que tradicionalmente han dedicado pocos recursos a la mejora de su gestión, tal vez por el convencimiento equivocado de que el empleo de ciertos recursos con esta finalidad conlleva al mismo tiempo el detraerlos del fin para el cual se constituyó, al margen de que hasta hace poco tiempo, de forma habitual, sus directivos no eran profesionales de la gestión, sino que su labor era realizada altruistamente y que presentaban un gran número de personal voluntario, donde la relación laboral es distinta a la de los trabajadores asalariados.

En términos generales, podemos asegurar que un gran número de entidades no lucrativas privadas no han afrontado el desafío de modernizar sus sistemas contables, debido principalmente a la falta

de profesionales en la gestión y administración y por el convencimiento de que la información suministrada por los sistemas contables actuales es más que suficiente. Hasta hace poco tiempo, como apunta Giménez Barriocanal (1995, p.59) "la contabilidad, en su conjunto, suele ser vista como un mero elemento de rendición de cuentas o de acceso a determinadas subvenciones públicas que la exigen, pero no como un instrumento eficiente de gestión". Por tanto, es importante, para superar este reto, implantarlo con la habilidad suficiente para resolver todas las resistencias anteriores.

Al margen de las incertidumbres iniciales ante cualquier tipo de cambio y las características propias de estas organizaciones, siempre existen dificultades genéricas asociadas al uso de cualquier conjunto de indicadores. Sin embargo, en las entidades no lucrativas privadas nos encontramos con otras específicas en la implantación de un sistema de control basado en indicadores, tales como la dificultad de cuantificar y fijar los objetivos sociales, inexistencia de obtener un indicador general, como puede ser la maximización del resultado económico para las entidades lucrativas, dificultad en la valoración de las entradas y de las salidas.

2.- Metodología para la fijación de un sistema de gestión basado en indicadores

La puesta en funcionamiento de todo instrumento de gestión en una organización requiere de la definición previa de una estrategia de acción, de un procedimiento previamente analizado. Además, todo proceso novedoso comporta un esfuerzo adicional que será rechazado o asumido en base a la implantación de recursos humanos de forma positiva, por lo que una vez que se cuente con la persona o personas adecuadas y de una estructura informativa suficiente, la implantación de un conjunto de indicadores pasa por una serie de fases -cuadro 2- que comienzan con la determinación de qué es lo que va a ser medido.

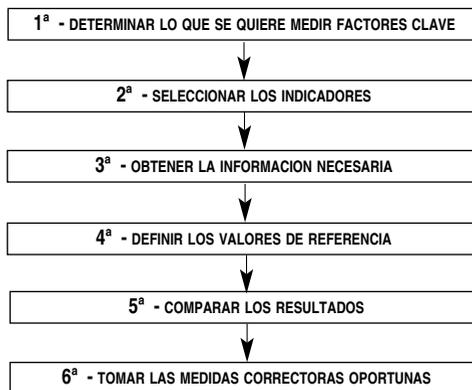
Para llevar a cabo tal cometido, será necesario determinar de forma clara y concisa las variables o factores claves de la organización, las cuales se definirán para cada una de las actividades o servicios y serán las que garanticen el éxito de una unidad y, por tanto, la consecución de sus objetivos. Así, en el diseño de indicadores la clave está en elegir la variable más representativa o la que mejor caracterice el o los aspectos vitales del fenómeno, situación, proceso, servicio o actividad que se esté evaluando. Aunque es difícil generalizar los factores claves de éxito, dada la diversidad de las entidades no lucrativas, a nivel general podríamos exponer, de conformidad con AECA (2001, pp.76-77), los siguientes: nivel de satisfacción de la demanda, rapidez en las respuestas, presencia en el mercado, nivel de ocupación, permanencia, crecimiento de la actividad, atención personalizada, satisfacción de los usuarios y familiares, participación de los familiares, números de quejas, productividad del personal, rotación y antigüedad de los empleados, horas de formación, nivel de absentismo,

importancia y nivel de crecimiento del voluntariado, evolución de los costes y de los ingresos, inversiones, nivel de afiliación, participación y colaboración con otra entidades, etc.

A partir de aquí, el siguiente paso será establecer las unidades de medida que se van a utilizar, es decir, cómo se van a medir la evolución o consecuencia de dicho factor clave. Por tanto, determinaremos los indicadores que vamos a emplear a partir de la estrategia de la organización¹ y con la participación de los directivos implicados, para lo cual debemos conseguir un equilibrio entre tener demasiados indicadores, con lo que la información estaría dispersa, o tomar pocos indicadores, con lo que su resultado no reflejaría los aspectos para los que se quería obtener información.

Además, debemos señalar que no siempre será posible obtener indicadores cuantitativos sino que se utilizarán de forma conjunta con indicadores cualitativos, que aunque no proporcionen la misma precisión que los primeros sí que pueden suministrar información muy útil.

Cuadro 2. Fases en la elaboración de un sistema de indicadores



Fuente: Elaboración Propia.

La elección de indicadores condiciona el tipo de información a obtener, tercer paso en su elaboración, pero también puede suceder que en función del tipo de información que la entidad pueda conseguir, se adecuen los indicadores a utilizar.

En consecuencia, se deben determinar a priori los indicadores que parecen mejor en función de la variable clave que se quiere medir, con el fin de orientar la búsqueda de las fuentes de informa-

1.- En la mayoría de las entidades no lucrativas, al igual que ocurre en la Administración Pública, la estrategia en torno a la perspectiva de los usuarios es prioritaria en relación a la financiera, dado que esta última es más una restricción a cumplir que un objetivo fundamental.

ción sabiendo lo que se quiere encontrar. Posteriormente, si se comprueba que no se podrá disponer de la información necesaria, se tendrán que revisar los indicadores elegidos y elegir otros más adecuados con la información existente.

A tenor de lo anterior, de conformidad con AECA (2001, p.69), consideramos que la observación de una serie de principios básicos nos ayudará a la elección de indicadores adecuados a las necesidades de las entidades sin fines lucrativos. Los citados principios son esencialmente los siguientes:

- Hacer participar a los responsables de los servicios, de las actividades y de los resultados, en la elección de los indicadores, dado que los conocimientos aportados por los responsables permiten centrar los indicadores en aquello que es esencial y, además, para conseguir los resultados deseados será preciso que los responsables acepten juzgar y ser juzgados.
- Definir concretamente las actividades a medir en los servicios, proyectos o programas, al objeto de frenar la tendencia de los responsables a controlar todos los aspectos de las actividades delegadas. Hay que centrar los indicadores en los resultados de las actividades y limitar este control a los más importantes.
- Asegurar que los indicadores previstos miden los resultados obtenidos en las actividades realizadas, para ello los objetivos principales han de estar traducidos en indicadores. De esta forma, la importancia de los objetivos se mide por la incidencia que puedan tener sus variaciones sobre los resultados de la entidad. En último término, todos los objetivos pueden ser traducidos a indicadores, pero deben delimitarse los verdaderamente importantes de los que no lo son, siendo estos últimos los que deben figurar de forma permanente.

A tal respecto, debemos apuntar que somos conscientes de que un gran número de indicadores no sería operativo de cara a la gestión de la ONG, además de que cada uno de los indicadores deberá contribuir a la búsqueda de las medidas correctoras. Es positivo conocer, desde el momento en que se diseña un indicador, cuales van a ser las medidas correctoras que se aplicarán en el supuesto de que no se den los límites previstos.

- Probar los indicadores antes de considerarlos como definitivos.

A continuación, el siguiente escalón de este proceso será el de elegir unos estándares o valor de referencia, dado que sin ellos el indicador seleccionado carece de significado al no poderse interpretar. De esta forma, decimos, por ejemplo, que el volumen de subvenciones recibidas en la organización ha bajado o ha subido con relación a la cifra del año anterior.

De este modo, podemos distinguir dos tipos de referentes principales, por un lado, el referente a un valor pasado, al existir en toda organización un dato referido a un período anterior, excepto en el supuesto de que la organización no lucrativa esté comenzando su actividad; asimismo, la referencia

se puede obtener entre dos ejercicios o bien dentro de un mismo ejercicio, mediante la comparación de datos mensuales, trimestrales o semestrales. Por otro lado, la referencia a un objetivo determinado, puesto que hay ocasiones en las que no se disponen de cifras o estas son difíciles de obtener, en cuyo caso la referencia se realiza sobre la evolución de objetivos.

Una vez definidos los estándares y obtenido el indicador deberemos proceder a su comparación, intentando explicar las desviaciones resultantes y, en su caso, corregirlas. De este modo, desde el momento que se define un indicador deberían conocerse las medidas que deben aplicarse en el caso de que no se respeten los límites de referencia previstos con el fin de corregir las desviaciones producidas lo más rápido posible, siendo, por consiguiente, la última de las fases la adopción de estas medidas correctoras.

3.- Los indicadores necesarios en una entidad no lucrativa

Una vez definida la metodología a seguir en la implantación de los indicadores de gestión, trataremos de diseñar los indicadores genéricos que, a nuestro juicio, son necesarios dentro de las entidades no lucrativas privadas, si bien, somos conscientes de la dificultad que conlleva la elección de indicadores significativos que ofrezcan una visión ajustada de las actividades y realizaciones de estas entidades, dada la inexistencia de experiencias anteriores que permitan contrastar la validez de los mismos y la realización de las mejoras oportunas.

Indiscutiblemente, las entidades no lucrativas constituyen un universo muy dispar, pero las diferencias entre ellas, tanto en los fines como en los medios, no invalidan la utilidad de la aplicación de ciertas técnicas que puedan facilitar la consecución de sus objetivos de forma más eficaz y eficiente. En este sentido, Connors (1993, p.XV) apunta que “las políticas operacionales y los procedimientos no son estáticos, ni pueden ser adoptados ni aplicados arbitrariamente a cualquier organización particular. Para que sean efectivos deben ser cuidadosamente adaptados a las necesidades y realidades de una organización específica”.

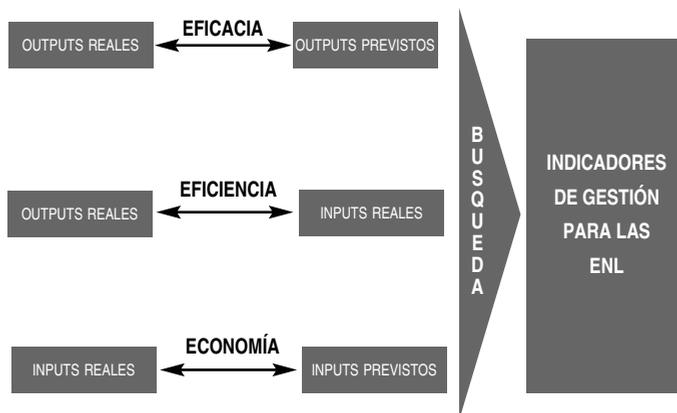
En este mismo sentido se expresa Gallizo (2005, p. 24) cuando señala que “el problema del control de gestión se ha de resolver en cada entidad y se centrará en establecer claramente el concepto de servicio y su medición, lo que determinará el establecimiento de indicadores de eficiencia y eficacia en su actividad. Por tanto, la técnica operativa y los procedimientos seguidos en cada entidad no son estándares aplicables indistintamente a cualquier organización debiendo adaptarse minuciosamente a las necesidades de cada una de ellas”.

En nuestro trabajo, independientemente de la necesidad de adaptar los indicadores a cada una de las entidades no lucrativas en cuestión, vamos a exponer de forma genérica e ilustrativa tres grupos de indicadores operativos que se centran en los elementos técnicos del rendimiento de la organización.

De este modo, consideramos que para evaluar la gestión llevada a cabo por la organización sin ánimo de lucro es necesario recurrir a indicadores de gestión que nos permitan satisfacernos de la medida de la eficacia, eficiencia y economía, conocidas como las “tres Es” y que la terminología inglesa denomina “Value for Money”, dado que se constituyen en pieza fundamental del control de su actuación.

Para definir y precisar claramente los conceptos de eficacia, eficiencia y economía que vamos a utilizar para el diseño de los indicadores operativos o de control económico² estimamos oportuno ver previamente la relación existente entre ellos, recogida en el cuadro 3, con el objeto de diferenciar sus significados.

Cuadro 3.



Fuente: Elaboración Propia.

Por tanto, estos tres conceptos al unísono, deben constituir la parte central del control de gestión de estos entes y, por consiguiente, consideramos conveniente precisar el contenido, alcance y significación de los mismos tratando de diseñar desde un punto de vista genérico y a título ilustrativo los indicadores que, en su caso, serían útiles para su medición, sin menoscabo de que en cada una

2.- Entendemos por control económico aquél que opera a posteriori sobre las actuaciones de naturaleza económica con la intención de evaluarlas con arreglo a criterios de Eficacia, de Eficiencia y de Economicidad o Economía.

de las organizaciones o por tipología de las mismas se diseñen y apliquen indicadores más específicos en función de sus respectivas actividades y particularidades.

La eficacia constituye el principal objetivo del control de la gestión en las entidades sin fines lucrativos, dado que informaría a los terceros interesados sobre el grado de éxito en la consecución de los fines de la organización. Como establece AECA (2003, pp.61-62), la entidades no lucrativas deberían proporcionar información suficiente sobre el desarrollo de sus actividades, es decir, el grado de realización de las actividades y deberán ser juzgadas según las actividades que hayan realizado durante el ejercicio. De esta manera, relacionará los outputs reales con los objetivos establecidos - outputs previstos- o con un óptimo posible, tratando de asegurar que el output de una actividad, programa o proyecto está logrando los objetivos deseados.

Así, una entidad sin fines lucrativos será eficaz si sus outputs en un periodo determinado se ajustan a lo programado; pero, como hemos puesto de manifiesto en el epígrafe precedente, la eficacia de las entidades no lucrativas no se encuentra en el beneficio económico sino en alcanzar el éxito en sus actividades, esto es, en seguir los objetivos sociales marcados y, en este sentido, se deberán medir éstos si se quiere continuar optimizando aquella. Por consiguiente, la inexistencia de objetivos o la falta de claridad de los mismos puede ser indicativo de situaciones ineficaces. En tal sentido, se manifiesta González Bravo (2000, p.86) cuando apunta que “una entidad que no programa objetivos difícilmente tiene en mente alcanzar los fines y metas últimas, por lo que habrá de ser catalogada como ineficaz”.

Consecuentemente, entenderemos por eficacia el grado de cumplimiento de los objetivos sociales previamente marcados por la organización para cada uno de los servicios o programas y, por tanto, habrá que buscar indicadores que nos evalúen este objetivo. Sin embargo, también podemos entender la eficacia como el nivel de satisfacción alcanzado por los usuarios de los servicios o bienes suministrados por la entidad y, por ende, el indicador debe evaluar hasta qué punto las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas han servido para dar cobertura a las necesidades concretas de los usuarios o beneficiarios para la que fue creada.

Para llevar a cabo su aplicación práctica, es necesario que en la organización no lucrativa existan unos objetivos operativos preestablecidos por cada programa, actividad o servicio que se lleve a cabo y que éstos estén bien definidos y, en la medida de lo posible, cuantificados adecuadamente dentro del presupuesto, dado que en caso contrario será difícil saber si se ha actuado con eficacia. Por tal motivo, es necesario que previamente haya habido una apropiada planificación donde aparezcan claramente establecidos y cuantificados los objetivos, así como una explicación de la forma en la que éstos se pretenden alcanzar, dado que para llevar a cabo posteriormente la evaluación de la eficacia será preciso analizar de qué manera los outputs producidos en forma de bienes y servicios consiguen los efectos previstos. Cualquier objetivo establecido de forma genérica o abstracta, es decir, no cuantificada impedirá la medición de la eficacia. De esta forma, con carácter previo se deberá dar información sobre la situación de partida y, en función de ella, fijar unos objetivos por escrito claros y

concretos, como por ejemplo, número de usuarios que se pretende asistir, déficit que se intenta corregir, nivel de subvenciones o donaciones a obtener, etc.

Conjuntamente con la eficacia se debe analizar la calidad de los servicios prestados, dado que uno de los objetivos de la entidad no lucrativa debe ser ofrecer unos servicios a sus usuarios con unos niveles de calidad aceptables, puesto que sería relativamente fácil incrementar los niveles de servicios prestados sobre la base de reducir la calidad de los mismos.

Cada programa, proyecto o actividad desarrollado por la entidad debe definir sus propios sistema de indicadores de eficacia y no tienen que mantenerse inalterados para los ejercicios siguientes, dado que las actividades de la organización pueden variar a lo largo del tiempo por diversos factores tales como cambios en las demandas sociales, en la organización del ente, etc. La elección de estos indicadores no es una tarea fácil, dado que como establecen Iribar y Martínez (1996, p. 253), los mismos deberían reflejar de alguna forma el grado de cumplimiento de la misión, deberían ser suficientemente cuantitativos, que no monetarios, si se quiere un control mínimamente funcional y deberían ser sencillos y poco numerosos³. No obstante, aunque encontrar un sistema de indicadores de eficacia perfecto es difícil, no debe suponer un obstáculo para las organizaciones que deben de empezar por un sistema sencillo de indicadores para, después, avanzar en su mejora.

Determinar en qué medida la entidad ha alcanzado sus objetivos que previamente había definido en las correspondientes actividades, proyectos o programas resulta necesario y fundamental dentro y fuera de la organización, si bien este atributo debe ser analizado teniendo en cuenta la eficiencia y la economía.

La eficiencia, como muestra el cuadro 3, compara los servicios prestados - outputs- con los recursos empleados para ello -inputs-, tratando de maximizar el output obtenido con los recursos destinados a cada actividad o, alternativamente, de minimizar los recursos utilizados para un nivel de output dado. Por tanto, una entidad es eficiente si racionaliza el uso de sus recursos de la mejor manera posible para la obtención de unos determinados resultados.

A este respecto, Goodman (1992) señala que la eficiencia está vinculada a "la relación entre mercancías o servicios producidos y los recursos utilizados para producir los mismos. Una operación eficiente produce el máximo rendimiento del número de recursos utilizados; o tiene consumo mínimo para cualquier cantidad y calidad de los servicios producidos". Del mismo modo, Anthony y Young (1994, p.15) definen la eficiencia como el ratio formado por los outputs y los inputs, o bien por la cuantía de output e input por unidad.

3.- Dado el gran número de indicadores de gestión que pueden ser diseñados, se hace necesario elegir aquellos que cumplan una serie de cualidades o características que posibiliten que la información suministrada no sea errónea o cuenten con sesgos o distorsiones que puedan hacer que las decisiones tomadas, por los usuarios internos y externos, sobre la base de los mismos sea inadecuada. Los principales atributos que deben reunir los indicadores coinciden, en gran parte, con las cualidades a exigir a la información financiera.

Cuadro 4. Indicadores genéricos de eficacia

INDICADOR	OBJETIVO	FORMA DE CÁLCULO
Actividad realizada	Cumplir con los objetivos fijado de usuarios o servicios prestados	$(\text{N}^\circ \text{ de usuarios en el ejercicio en la actividad o servicio "n"} / \text{N}^\circ \text{ de usuarios previstos durante ejercicio en la actividad o servicio "n"}) \times 100$
		$(\text{N}^\circ \text{ de servicios o actividades prestadas durante el ejercicio en el servicio "n"} / \text{N}^\circ \text{ de servicios o actividades previstos en el ejercicio en la actividad "n"}) \times 100$
Crecimiento de la actividad	Aumentar el número de usuarios	$(\text{Número de usuarios en el ejercicio en la actividad "n"} - \text{N}^\circ \text{ de usuarios del ejercicio anterior en la actividad "n"} / \text{N}^\circ \text{ usuarios del ejercicio anterior en la actividad "n"}) \times 100$
Grado de ocupación	Maximizar el número de servicios o usuarios	$(\text{N}^\circ \text{ de servicios o usuarios} / \text{N}^\circ \text{ de estancias u usuarios máximo}) \times 100$
Promedio de tiempo en lista de espera	Reducción de lista de espera	$\text{N}^\circ \text{ de días de los solicitantes en lista de espera} / \text{N}^\circ \text{ total de solicitantes del periodo}$
Cuota de mercado	Maximizar el número de usuarios cubiertos por el servicio en función de la población existente	$(\text{N}^\circ \text{ de usuarios o beneficiarios en el servicio "n"} / \text{N}^\circ \text{ de usuarios potenciales de la zona para el servicio "n"}) \times 100$
Grado de cobertura de la demanda	Incrementar la satisfacción de la demanda	$(\text{N}^\circ \text{ de solicitudes aceptadas en el periodo} / \text{N}^\circ \text{ total de solicitudes del periodo}) \times 100$
Grado de consecución de los objetivos con los usuarios o beneficiarios	Maximizar el número de usuarios con los que se han cumplido el objetivo	$(\text{N}^\circ \text{ de usuarios con los que se ha cumplido el objetivo} / \text{Número total de usuarios}) \times 100$
Satisfacción de los usuarios sobre una determinada actividad o servicios	Minimizar las quejas	$\text{N}^\circ \text{ de quejas en el ejercicio} / \text{Promedio de usuarios en el ejercicio}$
	Maximizar el número de usuarios satisfechos, así como conocer la percepción de la calidad del servicio por los usuarios o familiares	$(\text{N}^\circ \text{ de usuarios satisfechos} / \text{N}^\circ \text{ de usuarios del servicio}) \times 100$
Crecimiento de los ingresos ⁴	Maximizar los ingresos obtenidos	$(\text{Importe de los ingresos del ejercicio en la actividad "n"} - \text{Importe de los ingresos del ejercicio anterior en la actividad "n"} / \text{Importe de los ingresos del ejercicio anterior en la actividad "n"}) \times 100$
Reducción de los gastos ⁵	Minimizar los gastos	$(\text{Importe de los gastos del ejercicio en la actividad "n"} - \text{Importe de los gastos del ejercicio anterior en la actividad "n"} / \text{Importe de los gastos del ejercicio anterior en la actividad "n"}) \times 100$
Grado de autonomía	Incrementar la autonomía con respecto al año anterior	$(\text{Ingresos o rentas propias} / \text{Ingresos totales}) \times 100$
Grado de subvenciones ⁶ obtenidas	Obtener el máximo número de subvenciones solicitadas	$(\text{Importe de subvenciones recibidas} / \text{Importe de subvenciones solicitadas}) \times 100$

Fuente: Elaboración Propia.

4.- Este indicador se puede diseñar por tipología de ingresos o distinguiendo entre ingresos de las actividades propias y de actividades mercantiles.

5.- De igual modo que el indicador anterior, éste se puede determinar por tipología de gastos o para cada una de las actividades.

6.- El mismo indicador se podría hallar con cualquier otro tipo de ingreso como las donaciones, conciertos.

El auge de la eficiencia en las entidades sin fines de lucro se debe argumentar en el hecho de que éstas no solo deben suministrar bienes o servicios sino que lo deben hacer tan eficientemente como sea posible. De este modo, la gestión de los responsables de la organización no sólo se medirá por los bienes o servicios prestados, tanto en calidad como en cantidad, sino que se debe poner en relación con los recursos que dispone para llevar a cabo la prestación de los mismos. Consecuentemente, no será más eficiente la entidad que más servicios suministre sino aquella que con unos recursos determinados maximice los servicios o bienes producidos.

A tenor de lo anterior, podemos conceptuar los indicadores de eficiencia como aquellos indicadores de gestión que deben de informar sobre los medios utilizados por la organización en la producción de medios y servicios y las realizaciones o servicios ofrecidos por la misma, todo ello con un grado de detalle que permita identificar ambas variables -inputs y outputs- para todos y cada uno de los tipos de servicios, proyectos o programas prestados por la organización.

A continuación, mostramos, a modo de ejemplo⁷, en el cuadro 5, algunos indicadores generales de eficiencia para entidades asistenciales, sin detrimento de que cada una de las entidades no lucrativas deban analizarla en detalle por cada uno de la tipología de servicios que prestan y éstos deben ser comparados con los obtenidos en ejercicios anteriores o con los de otras organizaciones similares para verificar su mejora.

No obstante, debemos indicar que algunos de los indicadores anteriores pueden ser de más fácil comprensión si su presentación se produce a la inversa, es decir, inputs o recursos aplicados y outputs o producción o servicios ofrecidos.

7.- *Un análisis más detallado de los indicadores se puede consultar en González Quintana, M^a. J. (2003): El modelo de información contable en las entidades privadas sin ánimo de lucro: Una propuesta de mejora para las asociaciones. Tesis Doctoral. Universidad de Málaga.*

Cuadro 5. Indicadores genéricos de eficiencia

INDICADOR	FORMA DE CÁLCULO
Eficiencia global	$\text{N}^\circ \text{ de usuarios o beneficiarios en el ejercicio en la actividad "n"} / \text{Coste total de la actividad "n"}$
	$\text{Producción en unidades físicas, n}^\circ \text{ de servicios o bienes realizados en la actividad "n"} / \text{Coste total de la actividad "n"}$
	$\text{Valor de la producción en la actividad "n"} / \text{Coste total de la actividad "n"}$
Eficiencia del factor trabajo ⁸	$\text{N}^\circ \text{ de usuarios de la actividad o servicio "n"} / \text{Horas-hombre aplicadas a la actividad o servicio "n"}$
	$\text{N}^\circ \text{ de usuarios de la actividad "n"} / \text{Coste de personal de la actividad "n"}$
	$\text{N}^\circ \text{ de usuarios de la actividad "n"} / \text{N}^\circ \text{ de trabajadores asignados a la actividad "n"}$
	$\text{Producción en unidades físicas, n}^\circ \text{ de servicios o bienes realizados, en la actividad "n"} / \text{Horas-hombre aplicadas a la actividad "n"}$
	$\text{Producción en unidades físicas, n}^\circ \text{ de servicios o n}^\circ \text{ bienes realizados, en la actividad "n"} / \text{Coste de personal de la actividad "n"}$
	$\text{Producción en unidades físicas, n}^\circ \text{ de servicios o bienes realizados, en la actividad "n"} / \text{N}^\circ \text{ de trabajadores de la actividad "n"}$
	$\text{Valor de la producción en la actividad "n"} / \text{Horas-hombre aplicadas a la actividad "n"}$
	$\text{Valor de la producción en la actividad "n"} / \text{Coste de personal de la actividad "n"}$
	$\text{Valor de la producción en la actividad "n"} / \text{N}^\circ \text{ de trabajadores de la actividad "n"}$
	$\text{Producción en unidades físicas, n}^\circ \text{ de servicios o bienes realizados, en la actividad "n"} / \text{Importe de otros gastos necesarios para llevar a cabo la actividad "n"}$
	$\text{Valor de la producción de la actividad "n"} / \text{Importe de otros gastos necesarios para llevar a cabo la actividad "n"}$

Fuente: Elaboración Propia.

Conjuntamente con la eficacia y la eficiencia, la economía nos ayuda al análisis del control operativo o económico de estos entes. La economía, cuadro 3, se obtiene comparando los inputs reales con los inputs previstos. Como señala Montesinos Julve (1992, p.30), “el análisis de la economía se ocupa de verificar si los recursos han sido obtenidos con el mínimo coste posible, preservando la adecuada calidad y cantidad de los mismos”. De este modo, podemos afirmar que la economía hace referencia a la adquisición de los recursos en calidad y cantidad apropiada y al menor coste posible. Así, la economía la emplearemos como un término expresivo del grado de acierto - en cuanto a precios de adquisición, cantidades físicas, calidades técnicas y momentos de tiempo- con el que las adquisiciones de recursos fueron practicadas.

8.- De manera similar se puede medir la eficiencia de otros factores productivos.

El concepto de economía está relacionado con el proceso presupuestario, dado que en el mismo se lleva a cabo una previsión de costes que se deberá comparar con los costes reales en los que finalmente se han incurrido. No obstante, debemos tener cuidado puesto que en la elaboración del presupuesto puede haber elementos sesgados en su preparación, como puede ser la tendencia habitual a aumentar el presupuesto con la idea de que es mejor que excedan los recursos a que carezcan y, de este modo, se asegura el cumplimiento de los objetivos. Además, cuando se busca financiación es habitual que se aumenten los presupuestos dado que se presupone que la financiación obtenida será de menor cuantía que la solicitada.

Al margen de comparar los costes previstos con los costes reales, se hace necesario conocer si los bienes o inputs han sido adquiridos a un precio adecuado, en una cuantía precisa, en la calidad técnica deseada y en el momento adecuado de tiempo, es decir, en condiciones óptimas de adquisición. Como establece Navarro Galera (1998, p.80), los indicadores de economía son los encargados de proporcionar información que haga posible comparar tales aspectos óptimos para las adquisiciones de recursos con los valores que esos mismos atributos han tomado en la realidad.

Estos indicadores que se establecerán para cada uno de los distintos recursos, humanos, materiales, etc., deben poseer las propiedades exigibles a cualquier indicador de gestión y no necesariamente deben mantenerse de un ejercicio a otro, puesto que pueden aparecer nuevas necesidades de inversión o desaparecer otras que venían siendo utilizadas, aconsejando el establecimiento de nuevos indicadores y la desaparición de otros, respectivamente.

Sin detrimento de todo lo anterior, y aunque es evidente que las particularidades de cada una de las entidades que se pretenden evaluar desempeñan un papel fundamental en la selección del conjunto de indicadores que mejor sirva para medir la economicidad de cada una de ellas, consideramos interesante mostrar, sin el objetivo de ser exhaustivo, cuadro 6, una propuesta general que sirva de ayuda para una posterior adaptación a cada caso concreto.

Otros indicadores diferentes que también pueden servir a distintos tipos de entidades no lucrativas, que hace referencia al voluntariado, los beneficiarios o usuarios, asociados, empleados, participación de la organización, las actividades realizadas por la entidad y el cumplimiento de sus objetivos, se puede encontrar en el trabajo realizado por Ribas Bonet (2001, pp. 115-147) y González Quintana (2003, pp. 397-403).

Cuadro 6. Indicadores genéricos de economía

INPUTS	INDICADOR	FORMA DE CÁLCULO
Recursos humanos ⁹	Indicador global de economía	Coste real del personal / Coste presupuestado del personal
	Indicador de economía del precio de adquisición	Coste de personal / Coste del personal según convenio o mercado
		Coste de personal del ejercicio / Promedio de personal empleado en el ejercicio
	Indicador de economía de cantidad física	Coste de personal del ejercicio / N° de horas de trabajo empleadas en el ejercicio
		N° de horas reales de personal en la actividad "n" / N° de horas previstas en la actividad "n"
		N° de horas en la realización de la actividad "n" / N° de horas de realización de la misma actividad por una organización similar
		Horas de presencia (sin incluir las extraordinarias) / Horas posibles (n° de trabajadores X días laborables X horas al día) ¹⁰
Indicador de economía en la calidad técnica	Valoración de los atributos de calidad seleccionados	
Indicador de economía sobre temporalidad de la inversión	Día, mes y año en los que se realizaron la contratación del personal comparado con el día, mes y año en los que debieron realizarse, en función de la organización	

Fuente: Elaboración Propia.

4.- El Cuadro de Mando Integral en las entidades no lucrativas

No cabe duda que aunque los indicadores anteriores nos informan de la marcha de aspectos relevantes de la organización, una propuesta más interesante dentro de las entidades sin fines de lucro la constituye el desarrollo del Cuadro de Mando Integral, el cual ofrece un método más estructurado de selección de indicadores y esto le da más versatilidad dentro de la gestión de la entidad.

El Cuadro de Mando Integral pretende ir más allá del clásico cuadro de mando, dado que es más que un conjunto de indicadores, puesto que pretende traducir la estrategia y la misión de una organización en un conjunto coherente de indicadores¹¹ que informan de la consecución de los objetivos y,

9.- Se puede diseñar el mismo indicador por cada una de las categorías de empleados o, también, por tipo de contrato - fijo, eventuales- Así como para otros factores productivos.

10.- Con este indicador se calcula el absentismo en la asociación o en un servicio "n" siempre que, en este último caso, las horas hagan referencia a un servicio determinado.

11.- Kaplan, y Norton (1996): "Using the Balanced Scorecard as a Strategic" *Harvard Business Review*.

además, se pretende identificar las relaciones causa-efecto que provocan los resultados obtenidos. Por tanto, como señalan Amat y Soldevilla (1999, p.45) se trata de obtener información relevante sobre los principales factores que pueden llevar al éxito de la organización, a la vez que es muy útil para comunicar la estrategia a toda la organización y para que los objetivos de cada empleado sean coherentes con los de la propia entidad. Con todo ello, se puede contribuir a mejorar la eficacia, la eficiencia y la economía de las entidades no lucrativas.

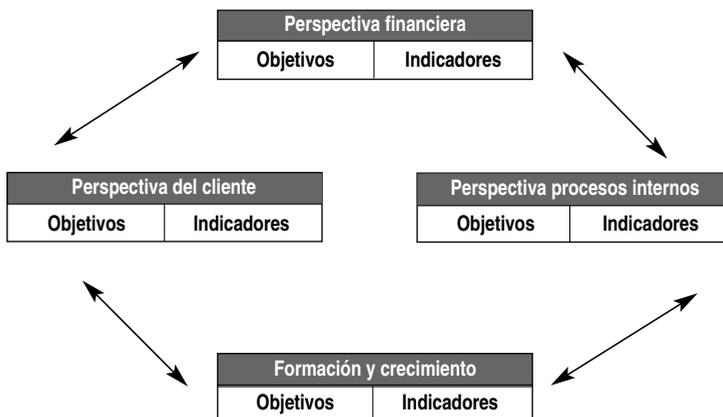
Este instrumento como señalan Kaplan y Norton (1997, p.193-203) aunque inicialmente su enfoque y aplicación se produjo en el sector de empresas lucrativas, la oportunidad de que el cuadro de mando mejore la gestión de las entidades públicas y sin ánimo de lucro privadas, es si cabe, aún mayor. En estas organizaciones, el cuadro de mando no sirve únicamente para mantener un gasto dentro de los límites presupuestados, sino que proporciona la razón principal de su existencia que es servir para comunicar, a los stakeholders o demandantes de información internos y externos, los resultados y los inductores de la actuación, por medio de los cuales la organización conseguirá alcanzar su misión y objetivos estratégicos.

Las características básicas del Cuadro de Mando Integral, son las siguientes (Mora y Vivas 2001, p.73):

- Adopta una perspectiva global, por lo que equilibra objetivos del corto plazo con los del largo plazo e incorpora indicadores monetarios con indicadores no monetarios.
- Su formulación presenta un carácter participativo, ya que se deriva de la participación conjunta de todos los directivos que tienen que ver con la estrategia de la organización.
- Los indicadores se estructuran bajo cuatro perspectivas clave, como muestra el cuadro 7:
 - Clientes.
 - Finanzas.
 - Procesos internos.
 - Formación y crecimiento.

Estas perspectivas, como veremos están interrelacionadas y es necesario seleccionar un número limitado de indicadores de importancia crítica dentro de cada una de ellas.

Cuadro 7. Perspectivas de un Cuadro de Mando Integral y su interrelación



Fuente: Elaboración Propia.

Las perspectivas anteriores son las más comunes porque son aplicables a todo tipo de organizaciones para estructurar los indicadores y su información, sin embargo no son condición necesaria para tener un Cuadro de Mando Integral, puesto que cada entidad puede decidir diferentes perspectivas. Sin embargo, de conformidad con Mora y Vivas (2001, p.78), consideramos que en las entidades no lucrativas las relaciones causales entre los distintos indicadores de gestión así como el peso relativo de las diferentes perspectivas varían, en cierta medida, respecto a las que plantea el Cuadro de Mando Integral para el entorno empresarial privado. Así, en el caso de las entidades que nos ocupan se reduce considerablemente el peso de la perspectiva financiera a favor de la perspectiva de clientes (usuarios/beneficiarios) dado que su objetivo último es satisfacer las necesidades de usuarios y de esta manera conseguir mayor "Value for Money". Por tanto, la perspectiva financiera no es un objetivo primordial, sino más bien un recurso para poder alcanzar la misión y de ahí que en las entidades no lucrativas los indicadores financieros figuran en la perspectiva de recursos y no será tan común, encontrar una perspectiva financiera.

La perspectiva de clientes refleja el posicionamiento de la empresa en el mercado, sin embargo, si nos situamos en el entorno de las entidades no lucrativas privadas este concepto debe referirse a la identificación y satisfacción posterior de los usuarios o beneficiarios de los servicios producidos por parte de dichas organizaciones no lucrativas.

El Cuadro de Mando provoca que la dirección traduzca su misión de servir al usuario o beneficiario en medidores específicos que reflejen los factores que preocupan a los mismos. Así, esta perspectiva busca indicadores que permitan mejorar todo lo referente a la oferta de servicios y la relación

con los usuarios con el fin de organizar los recursos y procesos adecuados para alcanzar los objetivos (Díez Lobo, 2006, p.43). Tales objetivos versan sobre la imagen del servicio, la calidad del mismo y el grado de satisfacción del usuario.

Por lo que respecta a la perspectiva financiera, es necesario señalar que siendo esta la perspectiva más observada por parte de las empresas privadas no lo es tanto en el caso de las organizaciones que nos ocupan, razón por la cual como ya hemos comentado los indicadores financieros se incluyen en la perspectiva de recursos, dado que aunque las medidas de tipo financiero son necesarias e importantes porque limitan la capacidad de actuación en estas organizaciones, tienen que completarse con otras. Cuando analizamos las entidades no lucrativas y su financiación nos estamos refiriendo al presupuesto, es decir observar lo predispuesto y lo finalmente alcanzado. Evidentemente, la forma de incrementar la capacidad productiva de estos entes es aumentando los ingresos o recursos allegados y la inversión en dicha capacidad. Una vez conseguido el nivel deseado, el siguiente objetivo es obtener una buena calidad para los servicios bajo una capacidad productiva óptima.

La perspectiva de procesos internos, por su parte, si nos referimos a una entidad productiva privada recoge lo que se conoce como cadena de valor, es decir, trata de medir el coste, la calidad, el tiempo y la producción de estos procesos. La implantación de un Cuadro de Mando Integral en estas organizaciones implica preguntarse acerca de si se puede mejorar el proceso de producción o adaptarlo a las circunstancias cambiantes del entorno donde se mueve la organización, es decir medir todas las actividades que conforma los diferentes procesos de la cadena de valor con el objetivo de reducir tiempos, costes, errores, duplicidad, etc. Se trata, en definitiva, de analizar dentro de la perspectiva aquello que se realiza normalmente.

Por último, la perspectiva de formación y crecimiento implica determinar las particularidades de los recursos humanos que presenta la organización no lucrativa. Dado que es necesario innovar ante la situación cambiante del entorno hay que destinar recursos a la investigación y desarrollo de nuevos procesos ahorradores de recursos y que sean igualmente válidos o más eficientes, si cabe. Para ello, el personal necesita estar incentivado y formado para afrontar los cambios que se producen.

La importancia que genera el Cuadro de Mando Integral es que permite relacionar indicadores, razón por la cual las perspectivas determinadas en el cuadro de mando reproducen relaciones causa-efecto, es decir, se recibe información de lo que sucede y se sabe la causa de porqué sucede. Así, una de las aportaciones más significativas de este instrumento de gestión es que no presenta una batería de indicadores clave sin conexión entre ellos, sino analiza las relaciones causales existentes entre los mismos, de tal manera que se pueda evaluar como las variaciones unitarias en los diferentes indicadores afectan a los otros.

De este modo, para que los procesos internos funcionen bien, se necesitan recursos físicos y personas capacitadas. Por tanto si la organización invierte tanto en la selección, desarrollo y formación de su personal, esto conlleva una mejora de los procesos internos, lo que dará lugar a un aumento en

la calidad de los servicios prestados, así como una mayor eficiencia de los costes, que afectará positivamente a los recursos disponibles de la organización y, en consecuencia, se podrán prestar más servicios y de mejor calidad con los mismos recursos lo que reportará una mayor satisfacción a los usuarios de los servicios.

Para seleccionar los indicadores hay que tener en cuenta algunos criterios (Dávila, 1.999), tales como, en primer lugar que el número de indicadores no supere los siete por perspectiva, y si son menos, mejor, puesto que si son demasiados indicadores difuminan el mensaje que comunica el Cuadro de Mando Integral y, como resultado, los esfuerzos se dispersan intentando perseguir demasiados objetivos al mismo tiempo. Puede ser recomendable durante el diseño empezar con una lista más extensa de indicadores, pero es necesario un proceso de síntesis para disponer de toda la fuerza de esta herramienta. En segundo lugar, que la selección de los indicadores dependa de los objetivos que se especifican en el modelo de negocio o la estrategia fijada por la organización y, finalmente, que los indicadores sean cuantificables y objetivos en la medida de lo posible, dado que estos son menos susceptibles de sesgos y más fáciles de interpretar.

Finalmente, a continuación, recogemos el diseño, a título ilustrativo, de un Cuadro de Mando Integral en una entidad no lucrativa cuya misión es la inserción laboral de discapacitados psíquicos de su zona de influencia.

PERSPECTIVA DE USUARIO/BENEFICIARIO	
OBJETIVO	INDICADOR
Mejorar la satisfacción de los usuarios	Encuesta de satisfacción de los usuarios. Nº de quejas de los usuarios.
Cubrir las necesidades sociales de la zona	Nº de usuarios atendidos en el periodo / números de usuarios potenciales en la zona.
Cubrir las necesidades de los usuarios atendidos	(Nº de servicios ofrecidos / nº de servicios demandados)
Aumentar el grado de consecución de objetivo	Nº de usuarios con los que se ha cumplido la inserción en el ejercicio / Nº total de usuarios del ejercicio
Potenciar la imagen y relaciones de la organización con la comunidad	Nº de eventos a los que ha asistido o ha colaborado la organización

PERSPECTIVA DE RECURSOS	
OBJETIVO	INDICADOR
Aumentar o maximizar los recursos obtenidos ¹² o ingresos	$[(\text{Importe de los recursos obtenidos en el periodo} - \text{Importe de los recursos obtenidos en el periodo anterior}) / \text{Importe de los recursos obtenidos en el periodo anterior}] \times 100$
Reducir los costes	$[(\text{Coste del servicios en el periodo} - \text{Coste del servicio en el periodo anterior}) / \text{Coste del servicio en el periodo anterior}] \times 100$
Incrementar la autonomía financiera	Recursos propios del periodo/ Total financiación o recursos allegados en el periodo

PERSPECTIVA DE PROCESOS INTERNOS	
OBJETIVO	INDICADOR
Aumentar la actividad realizada	N° de usuarios o servicios realizados en el ejercicio - N° de usuarios o servicios realizados en el ejercicio anterior / N° de usuarios o servicios del ejercicio anterior
Aumentar la productividad por empleado	N° de usuarios / N° de trabajadores N° de usuarios / Coste de personal
Reducir el tiempo de espera del usuario	N° de días de los solicitantes en lista de espera/ N° total de solicitantes
Mejorar y mantener el equipamiento	Importe invertido en equipamiento/ Recursos obtenidos en el ejercicio.
Mejorar progresivamente la calidad de los servicios	Índice de calidad % de implementación de la Gestión Integral por calidad

PERSPECTIVA DE FORMACIÓN Y CRECIMIENTO	
OBJETIVO	INDICADOR
Fomentar y desarrollar la formación de los empleados	Horas de formación / Promedio de empleados Gasto de formación / Gasto de personal
Aumentar la satisfacción de los empleados	Encuesta de clima social
Crecimiento del voluntariado o dedicación	$[(\text{Horas de dedicación del voluntariado en el periodo} - \text{N}^\circ \text{ de horas de dedicación del voluntariado en el periodo anterior}) / \text{N}^\circ \text{ de horas de dedicación del voluntariado en el periodo anterior}] \times 100$
Disminución del absentismo	Horas no trabajadas / Horas laborables
Mejorar la comunicación e información interna	N° de sugerencias aplicadas / N° de sugerencias totales

12.- Este indicador se puede diseñar por tipología de ingresos o recursos, por ejemplo, subvenciones, conciertos, donaciones, cuotas de asociados e, incluso ingresos de actividades mercantiles.

5.- Conclusiones

La Cuenta de Resultados en las entidades no lucrativas no es un buen indicador de la gestión llevada a cabo por estas entidades como ocurre en las empresas de negocios, dado que el objetivo esencial de estas entidades, no es obtener un beneficio económico para ser repartido entre sus socios, sino que su finalidad es cubrir algunas de las necesidades sociales demandadas por la comunidad, en función de lo estipulado en sus estatutos o misión. Por tanto, al contrario que en las empresas, un resultado elevado puede indicar que la entidad no está prestando todas las actividades que podría realizar. De este modo, la Cuenta de resultados de estas entidades sólo mide la variación patrimonial del ejercicio, esto es, hasta qué punto la actividad desarrollada por la entidad contribuye a acumular o desacumular recursos y, por ende, ahorro o desahorro, e informa sobre la distinta financiación corriente obtenida y la naturaleza de los gastos en los que se ha incurrido.

En consecuencia, el éxito de la gestión de las entidades no lucrativas debe medirse por la eficacia y eficiencia de su gestión en la satisfacción de las necesidades de sus usuarios y no por los resultados financieros obtenidos. Por tales motivos, hemos plasmado en nuestro artículo la forma de medir la gestión realizada por las entidades no lucrativas mediante la utilización de indicadores que se centran básicamente en el estudio de estos aspectos y que sustituye la utilidad que el beneficio aporta al sector empresa en la medida de la eficiencia y eficacia.

Además, son las propias entidades en sí mismas las que deben estar interesadas en difundir al máximo sus actividades y los datos arrojados por los indicadores de gestión expuestos en el artículo, dado que las personas que puedan encontrarse comprometidas con el fin o misión perseguido por ellas difícilmente podrán prestar su colaboración si desconocen sus actividades, objetivos y como se encuentran gestionadas. Por tanto, estas organizaciones, más que cualquier otra entidad, necesitarán de un adecuado sistema de conexión con la sociedad para que su función sea conocida, comprendida y valorada. Razón por la cual, cada vez más, se tiene conciencia de que las entidades no lucrativas deben ser más transparentes y eficientes en su gestión, a pesar de su ausencia de ánimo de lucro, y que deben maximizar los recursos económicos, técnicos y humanos puestos al servicio de los fines sociales que pretenden conseguir.

Asimismo, aunque pensamos que los indicadores de gestión deberían estar diseñados para cada una de las entidades no lucrativas privadas, valorando y representando variables internas y externas de las mismas con el objetivo último de mejorar la gestión realizada en ellas, consideramos necesario y útil diseñar un grupo de indicadores básicos y generales por tipología de entidad, en la medida que éstas persigan similares objetivos y presten a la sociedad iguales servicios y/o bienes, de manera que los datos obtenidos sean comparables entre sí.

De este modo, consideramos que para evaluar anualmente la actuación llevada a cabo por estas entidades es necesario recurrir a los indicadores señalados en nuestro trabajo puesto que nos permite satisfacer de la medida de la eficacia, objetivos conseguidos durante el ejercicio, la eficiencia, objetivos conseguidos en función de los recursos empleados y la economía, adquisición de los recursos en calidad y cantidad apropiada y al menor coste posible, que en la terminología inglesa se denomina "Value for Money", dado que se constituyen en pieza fundamental del control de su actuación.

Sin embargo, estos tres conceptos se deben dar al unísono, dado que podemos encontrarnos que se alcanzan los objetivos de la organización pero malgastando recursos que podrían aprovecharse en prestar más servicios o de mejor calidad u otros distintos o, por el contrario, la entidad puede ser muy eficiente en su gestión pero que no esté alcanzando los objetivos previstos.

Por tanto, el Cuadro de Mando Integral se presenta como un instrumento de gestión muy útil para este tipo de entidades, puesto que permite un análisis conjunto de los indicadores para informar de la consecución de los objetivos e identifica las relaciones causa-efecto que originan los resultados obtenidos. No obstante, es necesario señalar que aunque hemos analizado las cuatro perspectivas tradicionales del Cuadro de Mando, cada entidad no lucrativa tiene su propio modelo que depende de su misión y de su estrategia.

6.- Bibliografía

- AMAT, O. y SOLDEVILLA, P. (1999): "La aplicación del cuadro de mando integral", *Auditoría Pública*, nº 17, pp. 40-45.
- ANTHONY, ROBERT, N. y YOUNG DAVID, W. (1994): *Management Control in Nonprofit Organizations*, Ed. Irwin, Boston.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESA (2001): *Principios de Contabilidad de Gestión. La Contabilidad de Gestión en las Entidades sin Fines de Lucro*. Documento nº 24, Ed. AECA. Madrid.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESA (2003): *Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos. Documentos AECA*, Serie Principios Contables, nº 23, Madrid.
- CABRA DE LUNA, M. A. (2001): "Propuesta de balance social para fundaciones", *CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa*, nº 39, pp. 51-78.

- CONNORS, T.D. (1993): *The nonprofit management handbook*, John Wiley & Sons, Inc., New York.
- DÁVILA, A. (1999): "Nuevas herramientas de gestión: el cuadro de mando integral", Notas técnicas, IESE Business School, Universidad de Navarra.
- DÍEZ LOBO, T. (2006): "Métodos para medir la estrategia: el Balanced Scorecard", *Estrategia Financiera*, nº 233, pp. 42-45.
- GALLIZO, J.L. (2005): "Información financiera y control de gestión de las ENLs", I Jornada de Contabilidad de entidades no lucrativas, Variable alternativa al resultado empresarial, ASEPUC, pp. 15-28.
- GIMÉNEZ BARRICANAL, F. (1995): "La información externa y la información para la gestión en las entidades sin ánimo de lucro", *Partida Doble*, nº 58, julio y agosto, pp. 57-69.
- GONZÁLEZ QUINTANA, M^a J. (2003): *El modelo de información contable en las entidades privadas sin ánimo de lucro: Una propuesta de mejora para las asociaciones*, Tesis Doctoral, Universidad de Málaga.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M. y RÚA ALONSO DE CORRALES, E. (2007): "Análisis de la eficiencia en la gestión de las fundaciones: Una propuesta metodológica", *CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa*, nº 57, pp. 117-149.
- GOODMAN, D. (1992): "Auditoría de Economía, eficacia y eficiencia", Ponencia presentada en el seno de las Jornadas sobre Contabilidad y Auditoría en el Sector Público, organizadas por el Departamento de Contabilidad de la Universidad de Valencia.
- IRIBAR BILBAO, M^a F. y MARTÍNEZ PEREDA, J. (1996): "¿Como podemos controlar la gestión desarrollada por nuestra ONG?", *Boletín de Estudios Económicos*, Vol. LI, nº 158, pp. 245-259.
- KAPLAN y NORTON (1996): "Using the Balanced Scorecard as a Strategic", *Harvard Business Review*.
- KAPLAN y NORTON (1997): *El Cuadro de Mando Integral (The Balanced Scorecard)*, Ed. Gestión 2000, Barcelona.
- LARRIBA DIAZ-ZORITA, A. (2005): "Necesidad social de información contable de las entidades no lucrativas", I Jornada de Contabilidad de entidades no lucrativas, ASEPUC, pp. 1-13.
- MONTESINOS JULVE, V. (1992): "Análisis Contable de la información contable pública", III Seminario de Análisis de Estados Económico-Financieros, Alicante.
- MORA CORRAL, A. y VIVAS URIETA, C. (2001): *Nuevas Herramientas de Gestión Pública: El cuadro de Mando Integral*, Ed. AECA.
- NAVARRO GALERA, A. (1998): *El control económico de la gestión municipal. Un modelo basado en indicadores*, Ed. Sindicatura de Comptes, Valencia.

- NORVERTO LABORDA, M. C.; CAMPOS FERNÁNDEZ, M.; MUÑOZ COLOMINA, C.L. y ZORNOZA BOY, J. (1999): *Los indicadores para la gestión pública*, Trabajo de investigación para el Instituto de Estudios Fiscales, Universidad Complutense de Madrid.
- RIBAS BONET, M^a A. (2001): “El Balance Social como instrumento para la evaluación de la acción social en las entidades no lucrativas”. *CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa*, nº 39, pp. 115-147.
- SOLDEVILLA GARCÍA, P. (2001): “El control de gestión en organizaciones no lucrativas”, *Técnica contable*, nº 663, pp. 655-662.
- VERNIS DOMÈNECH, A. (1998): “La gestión de las organizaciones no lucrativas”, *Harvard Deusto Business Review*, nº 84, Ediciones Deusto, S.A., pp. 76-82.