

LA IMPLANTACIÓN DE INDICADORES DE GESTIÓN PARA OPTIMIZAR LA GESTIÓN DE LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS: EL MODELO DE LA ORGANIZACIÓN NACIONAL DE CIEGOS ESPAÑOLES

POR
ANTONIO LUIS MORENO ALBARRACÍN*

RESUMEN

En las organizaciones modernas, el desempeño de la actividad gestora implica necesariamente el sometimiento a unos sistemas de control y el empleo de los mismos, con la finalidad de que el profesional a quien le ha sido confiada la capacidad directiva, conociendo lo que sucede en el ámbito de su actuación, pueda adoptar las decisiones óptimas en cada momento y, cuando sea necesario, emprender las oportunas medidas correctoras.

En el presente artículo realizamos un estudio de los indicadores de gestión y su aplicación a organizaciones sin ánimo de lucro. Comenzamos estableciendo unas diferencias generales entre Administración Pública, empresas privadas y organizaciones no lucrativas, para centrarnos posteriormente en la definición de esta herramienta para la gestión, así como los atributos que debe reunir. Con posterioridad, enfocamos nuestro estudio en el ámbito de las entidades no lucrativas en nuestro país, haciendo especial referencia a la necesidad de información que demandan este tipo de entidades así como las dificultades de implantación de indicadores en las mismas, motivadas tanto por las peculiares rasgos distintivos de estas unidades como por la problemática que presenta la valoración de las entradas y las salidas.

Consideramos conveniente poner de manifiesto las ventajas que para este tipo de organizaciones conlleva el uso de unos instrumentos denominados indicadores de gestión, entendiendo como tales un conjunto de herramientas

* Departamento de Administración de Empresas, Contabilidad y Sociología. Universidad de Jaén.

de trabajo que, apoyándose en datos proporcionados por la contabilidad, exceden en su contenido a los estados tradicionales como son las Cuentas Anuales y otros documentos no obligatorios, proporcionando una información relativa a variables claves para la organización.

Finalmente, completamos el trabajo con un análisis específico de la evolución histórica y situación actual de una entidad como es la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE) que, por su diseño presupuestario y modelo de prestación de servicios, entendemos se constituye en un útil referente para el objeto de este estudio.

Palabras clave: entidades no lucrativas, indicadores de gestión, ONCE, control de gestión.

ABSTRACT

In modern organizations, performance of management implies necessarily the commitment to a certain control systems and the usage of them, with the purpose that the professional in charge, knowing what is going on in his environment, may be able to adopt optimum decisions at every moment and, whenever needed, undertake the proper corrector actions.

In the present article we carry out an study on the management indicators and their application to non-for-profit organisations. We start out establishing general differences between Public Administration, private companies and non-for-profit organisations, to focus afterwards in the definition of this management tool, along with the attributes that must enclose. Later on, we focus our study in the environment of the not lucrative entities in our country, making specific reference to the information needs that these type of entities demand, along with the difficulties of implementation of indicators in them, motivated by the peculiar distinctive characteristics of these units and by the problematic shown in the appraisal of inbounds and out bounds.

We consider convenient to show the advantages that for these kind of organizations involves the usage of some instruments known as management indicators, understanding them as a joint of tools that, leaning on the data given by the accounting, exceed the content of traditional info such as the Annual Accounting Report and other not required by law documents, providing info regarding key variables for the organization.

Finally, we fulfil the job with an in-depth specific analysis of the historical evolution and the actual situation of an entity such as the Spanish National Organisation of the Blind that, due to its budget design and model of service provider, we understand it becomes a useful reference for the purpose of this study.

Key words: non-for-profit organisations, management indicators, Spanish National Organisation of the Blind (ONCE), management control.

1. INTRODUCCIÓN

Con independencia de la actividad y tamaño de cualquier organización, todas desarrollan actividades de planificación y control de gestión como funciones esenciales de la dirección, si bien pueden producirse diferencias en cuanto a los procedimientos y medios con que dichas tareas se desempeñan. «En las grandes organizaciones, dicho control tiende a estar formalizado; en las más pequeñas es, a menudo, bastante informal; las entidades no lucrativas (ENL), al fin y al cabo organizaciones, no están al margen de esta aseveración» (FERNÁNDEZ y otros, 1996: 53).

Cuando el campo de actuación se refiere al entorno de la Administración Pública en cualquiera de sus manifestaciones, la gestión que en ella se desarrolle deberá someterse al cumplimiento de los principios de eficacia, eficiencia y economía. Estos tres principios, indisolubles de cualquier actuación pública, cobran aún si cabe mayor protagonismo al encontrarse expresamente recogidos en la redacción de nuestra Carta Magna, de tal forma que mientras que en el artículo 31.2 se establece que «el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía», en el artículo 103.1 se indica que «la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación (...)».

Si nos situamos en el ámbito de las organizaciones privadas, la gestión que en ellas se implemente no se encuentra exenta del cumplimiento de los principios anteriormente indicados, si bien es cierto que se producen diferencias sustantivas en cuanto a los métodos empleados, objetivos perseguidos y marco de actuación.

De otra parte, en las organizaciones no lucrativas, el hecho por sí mismo de no perseguir como finalidad última la maximización del beneficio, no las exime de desarrollar una correcta gestión, que habrá de realizarse con el uso más racional de los recursos disponibles. En este tipo de entidades, la obtención de una adecuada rentabilidad, no necesariamente económica, debe constituir uno de los pilares de su actuación. Es decir, el hecho que entre sus objetivos no se encuentre el ánimo de lucro, no implica que los recursos de que dispone no hayan de ser utilizados conforme a los criterios de eficacia, eficiencia y economía.

Las Administraciones Públicas, entidades privadas y organizaciones sin ánimo de lucro van a presentar significativas diferencias en cuanto al régimen jurídico, criterios de gestión, mecanismos de con-

trol, rendición de cuentas, etc. En una primera aproximación, los aspectos de mayor relevancia podemos centrarlos en:

- a. Tipo de actividad. Mientras que las Administraciones Públicas desempeñan su cometido tratando de alcanzar determinadas orientaciones sociales como la redistribución de la renta o de la riqueza nacional, la producción de bienes o servicios para satisfacer el bienestar de la ciudadanía y la cobertura de necesidades básicas en el ámbito educativo, sanitario y asistencial, entre otros, las entidades privadas desarrollan su actividad produciendo bienes y servicios para la venta. Por su parte, las organizaciones no lucrativas realizan su labor mediante la prestación de servicios (también entrega de bienes, incluida en ocasiones su producción), en aquellos ámbitos en los que existe un elevado nivel de insatisfacción por parte de grupos que demandan la cobertura de ciertas necesidades.
- b. Financiación. Las Administraciones Públicas obtienen sus recursos vía tributos u otros pagos obligatorios, así como a través de transferencias del Estado u otras administraciones. Las empresas privadas, mediante la venta de sus productos o la prestación de sus servicios y el consiguiente cobro a clientes (ocasionalmente mediante operaciones extraordinarias). Sin embargo, las entidades no lucrativas emplean unos sistemas de captación de recursos más imaginativos y, generalmente, menos regulados: cuotas de asociados, subvenciones procedentes tanto del sector público como del privado, fabricación y/o venta de productos, donaciones, financiación de entidades financieras, acuerdos con administraciones públicas o empresas privadas, etc.

Si bien con anterioridad se han detallado las diferencias que a nuestro criterio son más destacables para el objeto de nuestro estudio, con un criterio mucho más analítico detallamos las que figuran en el siguiente cuadro:

ASPECTO	ADMINISTRACIONES PÚBLICAS	EMPRESAS PRIVADAS	ENTIDADES NO LUCRATIVAS
Régimen jurídico	Ordenamiento jurídico público. Derecho Administrativo	Ordenamiento jurídico privado. Derecho Mercantil, Civil, Laboral, etc.	Ordenamiento jurídico específico.
Régimen contable	Contabilidad Pública Plan General de Contabilidad Pública y normas de la I.G.A.E.	Contabilidad Empresarial Plan General de Contabilidad	Plan General de Contabilidad Entidades sin fines lucrativos
Financiación	Transferencias de fondos del Estado u otras administraciones Tributos	Ingresos por venta de bienes y/o prestación de servicios	Imaginativa: cuotas asociados, subvenciones públicas o privadas, cobro servicios prestados, etc.
Gestión	No competencia en libre mercado. Sin ánimo de lucro Política	Búsqueda de rentabilidad económica	Maximizar la cobertura de necesidades con los medios disponibles. Poco profesionalizada
Régimen presupuestario	Presupuestos vinculantes Limitación cuantitativa y cualitativa.	Sin restricciones exclusivamente presupuestarias	Obligatorias en fundaciones de competencia estatal y asociaciones declaradas de utilidad pública
Control interno	Previo: de legalidad Posterior: financiero Función interventora	Control posterior financiero	Control posterior financiero o liquidación presupuesto, según tipo de entidad

FUENTE: Adaptado de Orta, M. y Arqueró, J.L. 2001 y elaboración propia.

Con independencia de que nos situemos en el ámbito de la Administración Pública, en el de las entidades privadas o bien ante organizaciones sin finalidad lucrativa, parece evidente que, en todo caso, al margen de la existencia o ausencia de ánimo de lucro, la gestión ha

de disponer necesariamente de algunas herramientas que le permitan conocer y medir lo realizado, así como valorar si es posible el logro de los objetivos propuestos. En palabras de GONZALO y otros (1995: 16), «toda organización, siempre que tenga un proceso racional de toma de decisiones económicas, puede ser abordada por el experto en sistemas de control para modelizar sus procesos, así como diseñar la obtención y circulación de la información para que la gestión pueda hacerse más eficiente».

Los indicadores no son más que un instrumento al servicio del usuario que permite establecer un sistema de evaluación relativo a la gestión realizada en el período en que se aplica dicho indicador. Es decir, deben entenderse como un mecanismo de control de la gestión y siempre al servicio de ella, pero en ningún caso como un objetivo en sí mismo, ya que si se constituyen en esto último, su uso carecería de cualquier sentido.

2. CONCEPTO Y NECESIDAD DE LOS INDICADORES DE GESTIÓN

Estudiada la opinión de diversos autores y asociaciones, hemos considerado oportuno mencionar las que consideramos más interesantes para el objeto de nuestro trabajo, exponiéndose a continuación.

En el Glosario de Contabilidad de Gestión de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, en adelante AECA, (1995: 99) se hace referencia tanto a indicadores de control como de gestión, entendiéndolos los primeros como «unidades de medida que son utilizados en los sistemas de control para servir de referente, tanto en la fijación de objetivos iniciales, como para evaluar a posteriori el logro de tales objetivos». Según esta asociación, para que resulten de utilidad han de identificarse las variables clave de la empresa tanto en su conjunto como en cada centro en particular. En este sentido, se entiende por variables clave aquellas áreas o actividades que garantizan el éxito de una unidad y, por tanto, la consecución de sus objetivos.

Recientemente, esta asociación, en el Documento 16 titulado «Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas» (2000: 31-32), pone de manifiesto la definición de indicadores como «unidades de medida que permiten el seguimiento y evaluación periódica de las variables de una organización, mediante su comparación con los correspondientes referentes internos y externos».

MUÑOZ MACHADO (1999: 220) utiliza el término sensor, relacionándolo con la medición del cumplimiento de los objetivos, e indicando que es un:

- a. Método o instrumento mediante el que puede llevarse a cabo la evaluación del cumplimiento de un objetivo, expresando los resultados mediante números.
- b. Dispositivo especializado de percepción, diseñado de modo que le sea posible detectar la presencia e intensidad de ciertos fenómenos y tenga capacidad de convertir el conocimiento detectado en «información».
- c. Dispositivo capaz de detectar la intensidad de los fenómenos para los que se ha diseñado.

En todas estas interpretaciones parece implícita la relación entre la acepción indicador con la medición y cumplimiento de alguno o varios objetivos.

No obstante lo anterior, son otros muchos autores los que destacan el valor instrumental del término indicador con su utilidad y directa implicación en la medición, seguimiento y logro de los objetivos de eficacia y eficiencia. Es, precisamente en este contexto, en el que se identifica con el término indicador de gestión.

En este sentido, AECA (1995: 99) pone de manifiesto que los indicadores de gestión son los que «permiten efectuar un seguimiento de las variables clave. Así, cada centro de responsabilidad dispondrá de una serie de indicadores de gestión; algunos serán de carácter financiero, cuyos datos podrán obtenerse a partir de la contabilidad de gestión, siendo no financieros otros indicadores, lo que exigirá disponer de una información extracontable para su medición».

Para ORTIGUEIRA BOUZADA (1987: 113) «se trata de una magnitud que está siempre asociada a la noción de fenómeno o sistema. Con relación a éste puede desempeñar dos tipos distintos de funciones. Una tiene carácter descriptivo e intenta ilustrar sobre el conocimiento de la situación o estado del sistema así como su evolución en el tiempo. La otra tiene una misión valorativa, es decir, de apreciación de los efectos que determinada acción o acciones pueden provocar o desencadenar en el sistema».

En opinión de NAVARRO GALERA (1998: 15-16), por indicadores de gestión habrán de considerarse «aquellos que suministran la información necesaria para el ejercicio del control económico de la gestión, concebido éste en su triple vertiente de control de eficacia, control de eficiencia y control de economía».

La importancia de la utilización de estos instrumentos se encuentra en su capacidad de contribuir al proceso de mejora de la gestión (utilidad interna), toda vez que supone de una parte un control de la misma, y de otra, un referente para conocer el grado de bondad con que ésta se lleva a cabo. Pero no por ello deja de ser importante el inte-

resante papel que desempeñan frente a terceros (utilidad externa), mas aún en organizaciones sin ánimo de lucro, en las que la participación activa en la vida de la entidad por parte de personas ajenas a la gestión puede dar lugar a que se alcancen con menores costes y en mejores condiciones los objetivos perseguidos. Para poder mejorar es necesario ejercer la crítica, pero para que esta crítica sea sostenible, hay que contar con un elemento objetivo: la información. De acuerdo con ORTIGUEIRA (1997: 112) «cualquier tipo de control (...) precisa de información; y, la mejor información, se suele expresar en forma de indicadores».

3. CARACTERÍSTICAS Y TIPOLOGÍA

Si mediante el uso de este tipo de instrumento se pretende dotar a la gestión de una batería de herramientas que tengan utilidad en cuanto a la valoración de lo que sucede y la adopción de decisiones para el futuro, resulta evidente que los mismos deberán reunir una serie de propiedades o características que permitan que la información en la que se apoyan se encuentre lo suficientemente contrastada para garantizar que las decisiones que se adopten de acuerdo con dicha información sean lo suficientemente coherentes con los objetivos de la unidad económica que los aplica.

Nos centraremos en primer lugar en analizar cuales han de ser esas características o propiedades que han de reunir los indicadores de gestión.

Para AECA (2000: 32), la validez de los indicadores va a estar relacionada con que estos reúnan una serie de cualidades. A saber: relevancia, pertinencia, objetividad, univocidad y accesibilidad.

Para ORTIGUEIRA BOUZADA (1987: 120-124), «si se pretende optimizar la función para la cual se han seleccionado o construido, conviene que los indicadores satisfagan ciertas cualidades. Estas cualidades pueden ser contradictorias en muchas ocasiones. Y pueden evolucionar en el tiempo, de ahí que se imponga la necesidad de una revisión periódica con el fin de mantener todas sus excelencias». Las propiedades que han de reunir los indicadores de gestión son, a juicio de este autor: pertinencia, objetividad, univocidad, sensibilidad, precisión, fidelidad y accesibilidad.

Si bien NAVARRO GALERA (1998: 24) realiza la aportación que más adelante se detalla refiriéndola a las Administraciones Municipales y a las entidades públicas en general, a criterio nuestro sigue siendo plenamente aplicable en las organizaciones sin finalidad lucrativa, de tal forma que se puede entender que para que estos instrumentos «resulten útiles a los efectos de la medición de la eficacia y de la eficiencia, cada

uno de ellos deberá, ineludiblemente, cumplir, las siguientes propiedades o atributos, que, definiendo su perfil mas idóneo, garanticen la bondad de su contenido informativo y, al mismo tiempo, sirvan como criterios de aceptación o rechazo de un determinado indicador». Estas propiedades, además de ser detalladamente descritas por el autor, pueden resumirse en: fiabilidad, comprensibilidad, factibilidad económica, accesibilidad, comparabilidad, sensibilidad, relevancia, objetividad, precisión, pertinencia, significación, univocidad, imputabilidad, fidelidad, oportunidad, operatividad, identificabilidad, consistencia, equilibrio, encadenamiento y credibilidad y aceptabilidad.

Contrastando la opinión de variados autores, se deduce implícitamente la existencia de un amplio consenso de forma significativa en que, entre otros atributos, los indicadores de gestión deben cumplir los detallados en la introducción del Plan General de Contabilidad en relación con las Cuentas Anuales, y que aplicados a los elementos que nos ocupan, podemos explicarlos de esta forma:

- **Comprensible:** para que puedan convertirse en instrumentos útiles a la gestión, han de ser fáciles de entender por los usuarios que tienen la responsabilidad de valorarlos.
- **Relevante:** proporcionando una información verdaderamente significativa, centrándose sobre aspectos de importancia en la gestión, y dejando al margen cuestiones poco trascendentales en la marcha de la organización. Un indicador no podrá informar pormenorizadamente de toda la marcha de la entidad, sino de aquellas parcelas que previamente se encuentren definidas como auténticamente fundamentales, o incluso de la organización en su conjunto.
- **Fiable:** tanto el proceso de obtención de datos como la interpretación del valor del indicador en sí mismo ha de encontrarse carente de errores significativos. Para ello, la información debe encontrarse adecuadamente contrastada. Tan importante como lo anterior es que los distintos valores del indicador y la información que cada uno de ellos represente se encuentre apoyada en bases suficientemente contrastadas.
- **Comparable:** un alto valor del elemento que nos ocupa se encuentra en el establecimiento de comparaciones entre distintos períodos de tiempo, diversas entidades o, incluso entre distintas unidades dentro de la propia organización, siempre que sean susceptibles de estos contrastes.
- **Oportuno:** si nos encontramos ante un instrumento cuya finalidad última es la mejora, cualquier desfase temporal en la presentación de esta información da lugar a que la aplicación del indicador carezca de todo valor.

Con todo lo anterior, podemos establecer con carácter general los siguientes atributos que han de reunir los indicadores de gestión para alcanzar el objetivo que se pretende:

Atributo	Descripción
Pertinencia	Mantenimiento de la significación en el tiempo.
Fiabilidad	Posibilidad para verificar el contenido informativo del indicador, constando los datos suministrados con la realidad objeto de medición.
Precisión	Margen de error aceptable. Para ello se debe trabajar con los medios humanos y materiales mas adecuados para reducir esta contingencia.
Comprensibilidad	Elevada claridad en la exposición de los datos informativos. Fáciles de entender por todos los usuarios a los que se dirige el valor.
Objetividad	Posibilidad de cálculo sin ambigüedad a partir de las magnitudes observables. Un indicador habrá de mostrar valores iguales ante un mismo fenómeno, con independencia de la persona encargada de realizar la medición.
Economicidad	La utilidad derivada de la implantación de un indicador ha de ser mayor que el coste de su obtención. Naturalmente, habremos de referir este atributo al tipo de ENL, ya que no todos los indicadores van a ser factibles en cualquier organización, pero si lo pueden ser en alguna de ellas.
Univocidad	Rasgo que muestra un comportamiento monótono del indicador ante variaciones del fenómeno medido. Los cambios experimentados por el valor del indicador han de ser proporcionales a las alteraciones producidas en la variable objeto de medición.
Accesibilidad	Posibilidad de asignarle, de forma rápida, un valor cuyo coste de obtención sea aceptable.
Relevancia	Proporcionando información significativa, que se centre en aspectos de importancia para la gestión, y dejando al margen cuestiones meramente secundarias. No por ello el indicador ha de referirse necesariamente a la organización en su conjunto, sino que también puede informar sobre aspectos parciales de la misma.
Comparabilidad	La obtención de un valor del indicador en un momento determinado poca información representa si no es posible su comparación con otros valores de referencia. Esta comparación puede realizarse en dos sentidos: interno (estableciendo comparaciones entre periodos significativos: meses, trimestres, etc.) o externo (permitiendo contrastar el valor del indicador entre distintas ENL que presenten características similares).

Atributo	Descripción
Sensibilidad	Capacidad para reaccionar ante variaciones del fenómeno medido, por pequeñas que puedan resultar.
Significación	Capacidad para integrar en el valor todos los datos relacionados con los diferentes aspectos que deben medirse.
Fidelidad	Los posibles sesgos indisolubles del propio indicador han de afectar de forma similar a diferentes momentos del tiempo, y a las diferentes ENL en los que se aplique el mismo.
Oportunidad	Cualquier información presentada a destiempo carece de todo valor. La oportunidad de un indicador es una cualidad apreciable en tanto que permite la adopción de decisiones que mejoren la marcha de la organización.
Imputabilidad	Debe suministrar la información suficiente que permita conocer cuales son las causas que han originado el estado actual de la situación medida.
Operatividad	Capacidad para aplicarlo a la mejora de la gestión. Un indicador no será operativo si, una vez que ha puesto de manifiesto los problemas de la ENL, por barreras administrativas, culturales de la propia organización, resistencias del personal o de la propia gestión, etc. No tiene una aplicación práctica.
Uniformidad	Ha de presentar el contenido informativo de forma consistente a lo largo del tiempo, sin cambios significativos. Lo que sí puede variar es, naturalmente, el valor del indicador, pero no los conceptos de partida que se formularon.
Inequivocidad	No ha de permitir interpretaciones contrapuestas.
Credibilidad	Es un atributo básico para hacerlo operativo, de tal forma que para garantizar su utilidad en la adopción de decisiones, es necesario que goce del crédito suficiente entre los diferentes usuarios.

Los indicadores pueden presentar múltiples clasificaciones dependiendo de cual sea el criterio con que éstas se establezcan. A modo de síntesis hemos tomado los empleados por AECA en su documento n.º 16, y por ORTIGUEIRA BOUZADA (1997: 116). De acuerdo con ello, tenemos:

a. Según el objeto a medir:

- a.1.) De resultados. Pretenden medir los resultados realmente alcanzados en comparación con las previsiones realizadas.

- a.2) De proceso. Proporcionan información relativa a las actividades y su eficiencia.
- a.3.) De estructura. Miden variables relativas al coste y utilización de los diferentes recursos.
- a.4) Estratégicos. Suministran información sobre aspectos que, si bien no están directamente relacionados con las principales actividades de la organización, si tienen una fuerte influencia sobre los logros de los objetivos de estas organizaciones.

b. Según el ámbito de actuación:

- b.1) Internos. Hacen referencia a aspectos relacionados con la actividad interna de la ENL. Citamos a modo de ejemplo, el número de kilómetros que por término medio, realiza mensualmente un profesor de apoyo para personas con deficiencias, el grado de satisfacción que manifiesta el beneficiario de una actividad realizada, el número de participantes en un viaje programado con relación a los inicialmente previstos, etc.
- b.2) Externos. Repercusión que tiene fuera del ámbito de la organización determinadas actividades relacionadas con los servicios. Por ejemplo, número de personas que encuentran trabajo sobre el total de las que han sido sometidas a un proceso de rehabilitación o integración.

c. Según el rol que desempeñen para los observadores:

- c.1) Cognitivos. Expresan los valores reales de los atributos del sistema e identifican un futuro probable, no el deseado.
- c.2) Normativos. Traducen ciertas preferencias sobre los valores de los atributos del sistema, intuyendo un futuro deseable.

4. LOS INDICADORES DE GESTIÓN EN LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

4.1. Una aproximación a la gestión del sector no lucrativo en España

En palabras de Serra Martín (1990: 74-75), «el proceso de construcción de la democracia política en nuestro país ha creado la idea en algunos sectores influyentes o líderes de opinión, absolutamente gratuita, de que la existencia de un aparato de Estado con funcionamien-

to democrático hace inútiles e innecesarias a las ENL¹.» Esta idea ha ido tomando cuerpo por un ambiente social y cultural economicista y hedonista, en el que enriquecimiento individual y el éxito personal se configuran como unos de los principales motores de la sociedad.

Para este autor «estos factores han dejado al sector no lucrativo al margen del proceso de construcción de la sociedad democrática para lo cual, como lo demuestran fehacientemente las estructuras de los países anteriormente citados², mucho más complejas y ricas, hace falta algo más que un Estado y un sector productivo.»

En definitiva, se hace necesaria la existencia de un colectivo de organizaciones que, al margen del sector público y del privado, dispongan de recursos suficientes para atender la cobertura de todas aquellas necesidades a las que, bien por falta de medios, bien por incapacidad en sus propias estructuras, no son capaces de llegar los sectores citados con anterioridad.

Como consecuencia de los cambios producidos en los últimos años, nos encontramos con un sector en expansión, que goza cada vez de mayor aceptación social, experimentando un crecimiento significativo tanto en el número de organizaciones de este tipo como en el volumen de algunas de ellas. Este reconocimiento social se apoya básicamente en el carácter no lucrativo de la dedicación de sus miembros y en la importante labor que desempeñan. En palabras de DIRK JARRÉ (1991: 97-98) «Para comprender mejor la naturaleza, la especificidad y las capacidades de las asociaciones es importante analizar las diferentes tareas que éstas cumplen». A criterio de este autor, se pueden distinguir principalmente cuatro funciones importantes:

- a) Aportar innovaciones.
- b) Prestar servicios.
- c) Actuar como defensor.
- d) Garantizar valores.»

Tradicionalmente las ENL han dedicado pocos medios a la mejora de su gestión, tal vez en el convencimiento —equivocado, por otra parte— de que el empleo de ciertos recursos con este objetivo implica al mismo tiempo detraerlos de la finalidad última para la que nacieron este tipo de organizaciones: asistencia social, culturales, cívicos, educativos, científicos, deportivos, integración laboral, coopera-

¹ El autor las denomina ONLs, haciendo referencia a asociaciones y fundaciones, principalmente.

² Se refiere a Estados Unidos, Francia, Gran Bretaña, Alemania, Canadá y la mayor parte de países desarrollados, en los que este sector tiene un elevado nivel de implantación, reconocimiento y presencia social.

ción para el desarrollo, protección del medio ambiente, etc.³. Por ello se hace necesario la elaboración de modelos tanto en el ámbito de cálculo de costes, elaboración y seguimiento presupuestario, como en el diseño de indicadores que faciliten el conocimiento cuantitativo y cualitativo, económico y financiero, y desde un punto de vista tanto estático como dinámico, de la gestión de este tipo de organizaciones. VELA BARGUÉS (1991: 587), refiriéndose a la medida del éxito en este tipo de organizaciones, incide en que «la gerencia debería por supuesto ocuparse de la economía y de la eficiencia, pero el éxito debe ser determinado en términos distintos a los de satisfacción de un mercado y capacidad de generar beneficios.»

Como consecuencia de una estructura organizativa mucho más flexible, así como del régimen jurídico en el que se sitúan, este tipo de entidades suelen dar respuesta a los problemas de su entorno con mayor inmediatez, capacitándolas al mismo tiempo, para actuar con cierto margen de innovación, toda vez que sus estructuras no se encuentran excesivamente burocratizadas, lo que les permite con mucha frecuencia detectar rápidamente los problemas y adecuar los medios para su resolución. «Con frecuencia, vemos que las ENL combinan la introducción de métodos originales con la aplicación de un espíritu de empresa, lo que puede hacer que sus acciones sean particularmente eficaces» (CABRA y otros, 1993: 34). Su componente decisorio, al carecer de una elevada rigidez organizativa, le permite un amplio margen de imaginación. En palabras de AECA (2001: 19-20) «Así, las ENL han desempeñado de forma eficaz la función de pioneras en numerosos casos concretos. (...) Otras veces, han aplicado en

³ El artículo 2.º.1 de la Ley 30/1.994, indica textualmente: «Las fundaciones deberán perseguir fines de interés general: de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente o de fomento de la economía o de la investigación, de promoción del voluntariado, o cualesquiera otros de naturaleza análoga.»

Por otra parte, la actualmente en vigor Ley 50/2002, de Fundaciones, incorpora otras finalidades adaptándose a las nuevas demandas sociales, recogiendo: «defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, y de fomento de la economía social, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, sociales o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico» Si bien la siguiente apreciación era realizada en referencia a la Ley 30/1.994, podemos concluir que mantiene su vigor para la actual Ley 50/2002 en el sentido de que esta relación de actividades no las convierte en exhaustivas, sino tan solo en indicativas de los fines que pueden resultar de interés general (PIÑAR MAÑAS, 1995: 15-16).

la gestión métodos empresariales conocidos, pero han propiciado estructuras de trabajo y enfoques diferentes a los tradicionales».

Como aspectos relevantes de la información que deben ofrecer estas entidades, podemos señalar los siguientes, algunos de los cuales se encuentran recogidos en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos:

- Patrimonio de la Entidad y su afectación a los fines de interés general objeto de la actividad propia.
- Excedente del ejercicio y su función como autofinanciación, poniendo de manifiesto el ahorro o desahorro producido en el ejercicio.
- Indicación sobre el cumplimiento de fines de interés general.
- Cuantificación de los costes de las actividades realizadas en cumplimiento de fines de interés general.
- Presupuesto y su liquidación.
- Grado de cumplimiento de los objetivos inicialmente previstos.
- Nivel de satisfacción en el cumplimiento de objetivos.
- Viabilidad de la organización.

4.2. Necesidad de información en el ENL

Los grupos que demandan información relativa a la marcha de la ENL, podemos clasificarlos conforme al siguiente criterio:

- a. Gestores. Para adoptar las decisiones más correctas en cada momento.
- b. Aportadores de recursos. Distinguimos dos grupos:
 - b.1. Acreedores y/o proveedores. Interesados fundamentalmente en la marcha de la entidad para garantizarse el cobro de sus derechos.
 - b.2. Colaboradores. Entendiendo por tales, aquellas personas físicas o jurídicas que han aportado recursos sin ánimo de obtener rentabilidad alguna, incluso sin esperar su devolución, con la finalidad de contribuir al logro de los objetivos para los que se creó la institución. Su principal preocupación va a radicar en la forma en que los recursos se gestionan, es decir, en la eficacia y eficiencia con que los gestores desempeñan la tarea encomendada.
- c. Beneficiarios.- Cuya principal preocupación suele centrarse en constatar la garantía de que la situación financiera de la entidad pueda permitir la prestación de esos servicios durante un tiempo mas o menos prolongado.

Mientras que los directivos van a demandar elevados volúmenes de información para la adopción de las decisiones óptimas en cada momento, los acreedores comerciales y financieros pueden obtener estos datos mediante el estudio de las Cuentas Anuales, esto es: el Balance, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y la Memoria. Por su parte, los colaboradores que han aportado recursos habitualmente de forma desinteresada desde un punto de vista económico, van a utilizar el Presupuesto y la liquidación del mismo como instrumentos para valorar el grado de eficacia y eficiencia de la gestión realizada. Al tercer grupo, los beneficiarios, se les puede proporcionar la información demandada mediante las Cuentas Anuales, en las que se puede poner de manifiesto implícitamente la probabilidad de continuidad del servicio prestado.

No obstante, al margen de estos grupos, es la propia organización en sí misma, integrada por todos los miembros que la componen, la que necesita disponer de unos instrumentos que le permitan conocer y valorar lo realizado. Estas herramientas las constituyen los indicadores de gestión, que habrán de estar diseñados a medida de cada ENL, valorando y representando variables internas y externas de la organización con el objetivo último de mejora de la gestión realizada.

En términos generales podemos afirmar que un gran número de ENL no han abordado el reto de modernizar sus sistemas contables, encontrándose motivada esta situación tanto por la falta de profesionalidad en la gestión y administración -frecuentemente estas tareas se realizan altruistamente- como por el convencimiento de que la información proporcionada por los sistemas actuales es más que suficiente. Para Giménez Barriocanal (1995: 59) «la contabilidad, en su conjunto, suele ser vista como un mero elemento de rendición de cuentas o de accesos a determinadas subvenciones públicas que la exigen, pero no como un instrumento eficiente de gestión».

4.3. Dificultades en la implantación de indicadores en la gestión de las ENL

La implantación de cualquier cambio en los sistemas de control de gestión tradicionales genera habitualmente resistencias en el seno de la organización, ya sea pública, privada o, como en el caso que nos ocupa, se trate de organizaciones no lucrativas. Las razones que motivan estas resistencias pueden encontrarse en el temor a perder parcelas de poder, miedo al cambio, conflictividad laboral, etc.

Si pretendemos aplicar un novedoso sistema en el control de la gestión que sea de utilidad, habremos de usar la habilidad suficiente

para superar las resistencias anteriormente mencionadas, mediante el empleo de medios técnicos (presupuesto por programas, por actividades o por objetivos), y humanos (fomentar la participación de los trabajadores reforzando su motivación incluso con cambios en la política retributiva, propiciando nuevos valores en la cultura de la organización que tiendan a una mayor calidad en el servicio prestado, consiguiendo el apoyo de los grupos de poder en la estructura informal, etc.).

Aplicando estas consideraciones a nuestro objeto de estudio, las ENL, nos encontramos con las siguientes dificultades en la implantación de un sistema de control basado en indicadores:

4.3.1. DERIVADAS DEL TIPO DE ORGANIZACIÓN

- a. La delimitación de objetivos. Cualquier tipo de entidad, entre ellas las no lucrativas, desarrollan su actividad con la finalidad de alcanzar uno o varios objetivos. Uno de los principales problemas con los que se encuentran las ENL es la definición del objetivo y, supuesta la existencia de más de uno, su jerarquización. Serra (1990: 76) indica que este proceso resulta altamente complejo en el caso de las ENL fundamentalmente por tres razones: el carácter intangible de muchos de los objetivos propios de estas organizaciones, la coexistencia de más de un objetivo estratégico, y la dificultad que plantea la evaluación de resultados cuando el objetivo no es específicamente económico.

El hecho de no encontrarse claramente delimitados y jerarquizados los objetivos, puede dar lugar a una planificación estratégica vacilante que desoriente la acción gestiona-ria.

- b. La función directiva. Si bien es cierto que cualquier generalización puede llevarnos a planteamientos incorrectos, y que encontramos organizaciones con un alto nivel de perfeccionamiento en su gestión, habitualmente nos encontramos con una actuación directiva desempeñada mediante órganos como Patronatos o Juntas de Gobierno, integrados por personas que desempeñan su actividad con una dedicación no siempre plena, y que no gozan necesariamente de un alto nivel de profesionalización, que desarrollan su trabajo junto a profesionales altamente cualificados. Esta situación puede servir como caldo de cultivo para el nacimiento de conflictos en el proceso de toma de decisiones, pudiendo producirse las siguientes situaciones:

— Una excesiva delegación por parte de los órganos de gobierno en los servicios técnicos más profesionalizados puede dar

lugar a que se pierda, al menos parcialmente, la finalidad última de la propia institución, dado que al guiarse por criterios economicistas, dejen de cubrirse los objetivos sociales básicos para los que la organización ha sido creada.

- Un nivel excesivo de dependencia de los órganos de gobierno, de forma tal que asuman como si de un poder absoluto se tratara todas y cada una de las decisiones cotidianas, va a provocar una falta de motivación en el resto del personal, originándose ineficiencias que, de otra forma, serían evitables.

4.3.2. DIFICULTAD DE VALORACIÓN DE LAS ENTRADAS

En el momento de medir los costes de las diferentes actividades nos encontramos con el problema de que habitualmente en este tipo de entidades no se encuentran implantados modelos de contabilidad de gestión que nos facilite esta tarea. La otra dificultad radica en el criterio de valoración a emplear para tener un referente en torno a la aportación del voluntariado, entendiéndolo por ello a aquellos miembros que, con independencia de su vinculación más o menos estrecha con la organización, dedican una parte de su tiempo, de forma altruista, a desempeñar labores que permitan alcanzar los objetivos últimos para los que han nacido estas entidades.

4.3.3. DIFICULTAD DE VALORACIÓN DE LAS SALIDAS

A diferencia de las empresas privadas, en las que existe una razonable correlación entre la evolución del beneficio a lo largo de determinados períodos de tiempo y la gestión desarrollada, en las ENL no se dispone de un referente que, en términos generales pueda proporcionar una primera aproximación con carácter general relativa a la marcha de la organización. En el ámbito privado podemos encontrar ese indicador en la relación precio-calidad-cantidad, siendo el consumidor el que con su decisión relativa a la compra pone de manifiesto la evaluación que percibe de esta medida.

Resulta tremendamente complejo valorar los outputs que perciben los beneficiarios de estas entidades, toda vez que en un elevado número de ocasiones no se trata de una prestación aislada, sino que implica un cúmulo de coberturas ya de por sí difíciles de describir. En el caso de una atención a un determinado colectivo desfavorecido, habría que valorar no sólo el bien que se entrega, sino la dedicación

del voluntariado, la actitud en el servicio prestado o calidad del mismo, la satisfacción del receptor, etc. De otro lado, no se dispone de un referente con el que comparar, no existe competencia con la que establecer una valoración del servicio prestado. Todo ello al margen de que son numerosas las ocasiones en las que resulta difícil conocer el número de personas a las que afecta el servicio. En el caso de una campaña de concienciación de los efectos perjudiciales del tabaco, ¿cuántos son los beneficiarios de la misma?

Todo ello implica una dificultad extrema en el proceso de valoración de los outputs generados por estas organizaciones, ya que el beneficiario no tiene un precio de referencia en el mercado, percibe con criterios subjetivos el impacto de la actuación y el carácter intangible de muchas de estas actuaciones hace que en ocasiones ni el mismo receptor de la ayuda sea conocedor del beneficio que se le causa.

Si bien AECA (1997: 60) realiza la siguiente afirmación refiriéndose a las entidades públicas, resulta a nuestro criterio plenamente acertada para el tipo de entidades que nos ocupa: «(...) en la evaluación de los *outputs* será fundamental considerar los siguientes aspectos:

- a) Los servicios que cubre.
- b) Su calidad.
- c) Sus fluctuaciones.»

No obstante las dificultades que ello plantea, es necesario acometer un proceso de medición de las salidas de tal forma que sea posible, conociendo su valoración, realizar comparaciones con salidas de características similares de otras entidades, así como con ellos mismos a lo largo de distintas etapas, permitiendo su comparación con otros referentes, de tal forma que sea posible la implantación de indicadores de gestión que permitan adelantar una medida de la eficacia, eficiencia, economía, calidad y otras magnitudes fundamentales para la correcta gestión de la organización.

5. ESPECIAL REFERENCIA A LA APLICACIÓN DE INDICADORES EN LA ORGANIZACIÓN NACIONAL DE CIEGOS ESPAÑOLES (O.N.C.E.)

Tradicionalmente, en la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE), la vertiente contable y presupuestaria se han encontrado tan indisolublemente ligadas, que en la práctica resultaba extremadamente complejo pensar en una de ellas sin contar con la otra. No obstante, la demanda de una información oportuna que permitiera la adopción de decisiones de la forma más coherente posible, y con la mayor carga de

eficiencia y eficacia, fue dando paso a cambios estructurales en los procesos económicos que sustancialmente sintetizamos a continuación.

En el ejercicio 1987 se desarrolla la estructura presupuestaria en 12 funciones, las cuales se mantienen actualmente en vigor (Anexo I), sin bien es cierto que se han incorporado importantes modificaciones. Con ellas se pretende informar por grandes áreas de cuales son los objetivos de los créditos aprobados en los presupuestos iniciales, así como el grado de cobertura de cada uno de ellos, permitiendo conocer las desviaciones alcanzadas.

En 1993 se procede a desagregar aún más la estructura presupuestaria, iniciándose el desarrollo de las funciones en programas, con lo que se pretende incrementar la cantidad de información disponible, mejorando al mismo tiempo el contenido de la misma. Será en el ejercicio 1994 cuando la ejecución del presupuesto se realice conforme a los citados programas.

Durante el año 1994 los anteproyectos de presupuestos del siguiente ejercicio van a sufrir una nueva desagregación, en este caso de los programas en actividades, obviamente con similares objetivos que en casos anteriores, pero con la finalidad última de disponer de una información que permitiera mayor capacidad de análisis.

Con todo ello, en la actualidad el presupuesto de la ONCE se encuentra organizado conforme a la estructura siguiente, ordenada de mayor a menor nivel:

- a. **Función.** Área genérica de presupuestación del gasto o ingreso. Engloba un amplio conjunto de actuaciones bajo una denominación mucho más amplia. Cada función a su vez se divide en programas. La suma de todos los programas de una función coincide con las cifras de la función. Existen 12 funciones de las cuales la 11.^a y 12.^a repercuten sus créditos en el resto, proporcionalmente al número de personas adscritas a las mismas.
- b. **Programa.** Conjunto de actividades que pretenden unos objetivos homogéneos. El programa se sitúa en un lugar intermedio entre la función y la actividad.
- c. **Actividad.** Hechos concretos a realizar para llevar a cabo la implantación de un programa. El gasto/ingreso se ha de recoger en la actividad, que podrá tener una dotación de recursos humanos y/o materiales. Se constituye en el último nivel de la estructura presupuestaria de la ONCE y en el que se realiza el seguimiento presupuestario.

Dentro de esta nueva filosofía presupuestaria, al objeto de dinamizar la gestión y delegar responsabilidades se crean dos nuevas figuras a partir del 1 de enero de 1994:

- a. Gestor de Programas, cuyas responsabilidades serán la elaboración de los anteproyectos de presupuestos de los programas que tiene asignados, determinación de los objetivos que pretende alcanzar y seguimiento del grado de ejecución de los mismos.
- b. Gestor General de Presupuestos, que será el responsable global de los presupuestos en el ámbito de cada Delegación Territorial, Dirección Administrativa o Centro⁴, controlando el conjunto de créditos aprobados, realizando un seguimiento de los mismos y encauzando y distribuyendo la diversa información con rango presupuestario. Es de destacar que esta figura se define al margen completamente de la contabilidad, no pudiendo realizar anotaciones contables, ni decisiones relativas a asignaciones a cuentas ni principios y/o normas contables, siendo los responsables de esta parcela los técnicos económicos de la Organización

Al margen de las modificaciones implantadas en el ámbito presupuestario, destacan estas otras que, a medio y largo plazo, van a ir provocando importantes cambios en la gestión económica y financiera:

En el ejercicio 1994 se implanta un Plan de Contabilidad que es una adaptación a la institución del aprobado por Real Decreto 1.643/1990 a nivel general. Con esta novedad, se produce un importante cambio cualitativo en la estructura contable de la Organización, pasando de una contabilidad que presentaba una vertiente casi exclusivamente presupuestaria a otra que estudia tanto los aspectos financieros como los presupuestarios.

El control financiero y de gestión de la Institución recae en el Consejo General, toda vez que el artículo 70, en su apartado 1.º de los Estatutos⁵ indica que dicho órgano ejercerá, entre otras, las funciones de «control de gestión, en los términos que el propio Consejo General establezca, referidos a eficacia y eficiencia en la gestión de la ONCE y, sobre todo, en la definición de objetivos, análisis de datos, medición de las desviaciones de los objetivos y establecimiento de las responsabilidades».

Es, precisamente en este contexto normativo, en el que podemos justificar la situación actual de los indicadores de gestión y el impulso al que están siendo sometidos en los últimos meses desde la Di-

⁴ Actualmente, la estructura territorial de la ONCE se encuentra desarrollada en 17 Delegaciones Territoriales, 16 Direcciones Administrativas y 11 Centros Autónomos. Todos ellos con presupuestos propios.

⁵ Los Estatutos de la Organización están recogidos en una Orden del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, de 23 de marzo de 2000, por la que se dispone la publicación de los mismos.

rección General de la institución. No debemos olvidar que el primer intento de utilizar este instrumento para la gestión se realiza en 1994, si bien por la confluencia de múltiples factores no gozó de la aceptación suficiente quedando en un término secundario y prácticamente olvidado.

En el periodo de elaboración de los Anteproyectos de Presupuestos para el ejercicio 2002, se plantearon un conjunto de 17 actuaciones con la intención de analizar mediante el uso de indicadores, el grado de cumplimiento de los objetivos inicialmente planteados. Puesto que han sido 17 las actuaciones a analizar, son igualmente 17 los objetivos cuyo grado de cumplimiento se pretende estudiar durante el ejercicio en cuestión. A su vez la actuación puede ser única o múltiple. Un ejemplo de la primera sería alcanzar un nivel de venta de X euros por vendedor. Una actuación múltiple puede ser la asistencia a talleres creativos, desglosándose en tantas actuaciones como talleres se prevean: informática, guitarra, danza, etc.

Desde la Dirección General se ha establecido un valor de referencia para cada objetivo, que puede ser el mismo para todos los centros con presupuesto autónomo, o distinto para cada uno de ellos, con lo que se pretende corregir determinadas disfunciones. No puede ser el mismo valor exigible en ventas medias por vendedor y mes en todos los centros, sino que habrá que considerar efectos como la renta de la zona, la estacionalidad, etc.

En el año 2001, mediante la publicación del Oficio-circular n.º 30/2001, relativo a la elaboración del presupuesto de 2002, se produce un fuerte impulso en la definición y aplicación de estos indicadores en el seno de la Organización Nacional de Ciegos Españoles. Su desarrollo quedaba definido conforme al detalle que a continuación exponemos:

N.º 1: Venta mensual por vendedor.

Objetivo: alcanzar una venta media por vendedor en los periodos definidos.

Valor de referencia: uno para cada centro.

N.º 2: Ayudas económicas al estudio.

Objetivo: ajustar el presupuesto de gastos, de forma que el presupuesto ejecutado no supere al aprobado.

Valor de referencia: presupuesto aprobado.

N.º 3: Expedientes de ayudas económicas al estudio.

Objetivo: conseguir que desde la solicitud de una ayuda al estudio hasta su resolución no transcurran más de 45 días.

Valor de referencia: 100%.

N.º 4: Apoyo al empleo.

Objetivo: incrementar en un diez por ciento respecto al mandato anterior, el número de afiliados que se incorporen a la actividad laboral fuera del Grupo ONCE, lo que equivale a 169 en el 2002.

Valor de referencia: 169.

N.º 5: Adaptación puestos de trabajo.

Objetivo: garantizar la disponibilidad, por parte de los afiliados, de adaptaciones para su actividad laboral, en el plazo máximo de 15 días a partir de que se comunique la necesidad, en un 90% de los casos.

Valor de referencia: 90%

N.º 6: Prestaciones económicas asistenciales.

Objetivo: que el presupuesto ejecutado no supere al aprobado en este tipo de concesiones.

Valor de referencia: presupuesto aprobado.

N.º 7: Vacaciones sociales centralizadas.

Objetivo: que se cubran la totalidad de las plazas convocadas desde Dirección General para los turnos de vacaciones establecidos.

Valor de referencia: 100%

N.º 8: Vacaciones sociales territorializadas.

Objetivo: que se cubran la totalidad de las plazas convocadas desde las Delegaciones Territoriales y Direcciones Administrativas para los turnos de vacaciones establecidos.

Valor de referencia: 100%

N.º 9: Asistencia a talleres creativos.

Objetivo: que el número de personas inscritas en los talleres creativos alcance el 100% de la asistencia prevista.

Valor de referencia: 100%

N.º 10: Permanencia en talleres creativos.

Objetivo: que todas las personas que inicien la actividad permanezcan hasta su finalización.

Valor de referencia: 100%

N.º 11: Plantilla de trabajadores no vendedores.

Objetivo: no incrementarla respecto al ejercicio 2000.

Valor de referencia: número de trabajadores no vendedores en 2000.

N.º 12: Incapacidad temporal del personal vendedor.

Objetivo: que la variación entre los ejercicios 2000 y 2002 sea menor o igual a 0.

Valor de referencia: 0%

N.º 13: Incapacidad temporal del personal no vendedor.

Objetivo: que la variación entre los ejercicios 2000 y 2002 sea menor o igual a 0.

Valor de referencia: 0%

N.º 14: Limpieza de locales.

Objetivo: que la variación en términos de coste entre los ejercicios 2000 y 2002 sea igual o inferior al 4%

Valor de referencia: 4%

N.º 15: Rentabilización del patrimonio inmobiliario.

Objetivo: alcanzar una rentabilidad mínima por metro cuadrado del excedente patrimonial.

Valor de referencia: uno para cada centro.

N.º 16: Seguridad.

Objetivo: que la variación en términos de coste entre los ejercicios 2000 y 2002 sea igual o inferior al 4%

Valor de referencia: 4%

N.º 17: Encuentros con afiliados.

Objetivo: realizar una visita anual al menos al 30% de los afiliados en la zona de influencia.

Valor de referencia: 7,5% trimestral.

En los ejercicios 2003 y 2004 podemos concluir que, con ligeras modificaciones, en la práctica no han experimentado modificaciones sustanciales, habiéndose mantenido lo esencial de todos ellos. No obstante, se observa un significativo punto de inflexión en la previsión de lo que será la ejecución del presupuesto de 2005, habiéndose introducido una novedosa batería de indicadores que centran especialmente su atención en el análisis de aspectos relativos a la rentabilidad, resultados y dimensión de la plantilla de vendedores. Esta evolución puede observarse en la tabla siguiente:

INDICADOR	2002	2003	2004	2005
Venta mensual por vendedor	X	X	X	No vigente
Ayudas económicas al estudio	X	X	X	X
Expedientes ayudas económicas estudio	X	X	X	No vigente
Apoyo al empleo	X Valor referencia: 169	X Valor referencia: 90	X Valor referencia: 107	X Incremento del 15% en lugar del 10% años anteriores
Adaptación puestos trabajo	X	X	X Disminución plazo: 10 días.	No vigente
Prestaciones económicas asistenciales	X	X	X	X
Vacaciones sociales centralizadas	X	X	X	X
Vacaciones sociales territorializadas	X	X	X	X
Asistencia talleres creativos	X	X	No vigente	No vigente
Permanencia talleres creativos	X	X	No vigente	No vigente
Plantilla trabajadores no vendedores	X	X Valor referencia: n.º trabajadores 2001	X Valor referencia: n.º trabajadores 2002	X Nuevo objetivo: reducción 12% diferencial plantilla teórica y real fin 2004

INDICADOR	2002	2003	2004	2005
Incapacidad temporal personal vendedor	X Valor referencia: 0%	X Valor referencia: -20% Ejercicio 2003 respecto 2001	X Valor referencia: -20% Ejercicio 2004 respecto 2002	X Valor referencia: -10% Ejercicio 2005 respecto 2003
Incapacidad temporal personal no vendedor	X	X Ejercicio 2003 respecto 2001	X Ejercicio 2004 respecto 2002	X Ejercicio 2005 respecto 2003: disminución 5%
Limpieza locales	X Valor referencia: -4%	X Valor referencia: -1,4%	X Valor referencia: -1,4%	X
Rentabilización patrimonio inmobiliario	X	X	X	No vigente
Seguridad	X	No vigente	No vigente	No vigente
Encuentro con afiliados	X	X	X	X

Mediante Oficio-circular n.º 42/2004, relativo a normas para la elaboración del presupuesto del ejercicio 2005, se han actualizado los indicadores a utilizar en el seno de la Organización. Dado que en la tabla anterior se recogen aquellos ya utilizados en años anteriores, haremos mención a continuación solamente a aquellos cuyo uso se prevé por primera vez, constituyendo por tanto, un aspecto novedoso:

N.º 1: Porcentaje de resultados sobre la venta.

Objetivo: comparar trimestralmente que el porcentaje de la cuenta de resultados de cada centro con venta, una vez modificados los premios de cada centro por los premios ejecutados a nivel nacional, sea como mínimo equivalente al aprobado en presupuestos.

Este objetivo se analizará para cada una de las D.T.'s y D.A.'s de la ONCE.

Periodicidad: Trimestral

N.º 2: Porcentaje de resultados función 1.ª sobre la venta.

Objetivo: Se comparará trimestralmente que el porcentaje de la cuenta de resultados de la función 1.ª de cada centro con la venta, una vez modificados los premios de cada centro por los premios ejecutados a nivel nacional, sea como mínimo equivalente al aprobado en presupuestos.

Este objetivo se analizará para cada una de las D.T.'s y D.A.'s de la ONCE.

Periodicidad: Trimestral.

N.º 3: Porcentaje de resultados funciones 2.ª a 5.ª sobre la venta:

Objetivo: Verificar que el porcentaje de la cuenta de resultados de las funciones 2.ª a 5.ª de cada centro con la venta, una vez modificados los premios de cada centro por los premios ejecutados a nivel nacional, sea como mínimo equivalente al aprobado en presupuestos.

Este objetivo se analizará para cada una de las D.T.'s y D.A.'s de la ONCE.

Periodicidad: Trimestral.

N.º 4: Porcentaje de resultados funciones 6.ª a 12.ª sobre la venta

Objetivo: Se comparará trimestralmente que el porcentaje de la cuenta de resultados de las funciones 6.ª a 12.ª de cada centro con la venta, una vez modificados los premios de cada centro por los premios ejecutados a nivel nacional, sea como mínimo equivalente al aprobado en presupuestos.

Este objetivo se analizará para cada una de las D.T.'s y D.A.'s de la ONCE

Periodicidad: Trimestral.

N.º 5: Mantenimiento del porcentaje de inversiones en relación con el resultado del periodo.

Objetivo: no destinar recursos a inversiones por encima de la relación inversión/resultado aprobada en presupuestos.

Será un objetivo centralizado.

Periodicidad: Trimestral.

N.º 6: Ventas mensuales mínimas por vendedor.

Objetivo: Reducir en un 10% el número de vendedores que no alcanzan la venta mínima recogida en Convenio.

Este objetivo se analizará, automáticamente, para cada una de las D.T.'s y D.A.'s de la ONCE

Periodicidad: Trimestral (2,5% por trimestre).

N.º 7: Ajuste de las plantillas de vendedores tipo 1.

Objetivo: Que se produzca una reducción del 50%, entre la diferencia del número de vendedores tipo 1, que exista a 31 de diciembre

de 2004 respecto de las plantillas teóricas y las que existan el 31 de diciembre de 2005.

Este objetivo se analizará para cada una de las D.T.'s y D.A.'s de la ONCE

Periodicidad: Trimestral (12,5% por trimestre).

N.º 8: Ajuste de las plantillas de vendedores tipo 2.

Objetivo: Que se produzca una reducción del 50%, entre la diferencia del número de vendedores tipo 2, que exista a 31 de diciembre de 2004 respecto de las plantillas teóricas y las que existan el 31 de diciembre de 2005.

Este objetivo se analizará para cada una de las D.T.'s y D.A.'s de la ONCE

Periodicidad: Trimestral (12,5% por trimestre).

N.º 9: Ajuste de las plantillas de vendedores tipo 3.

Objetivo: Que se produzca una reducción del 50%, entre la diferencia del número de vendedores tipo 3, que exista a 31 de diciembre de 2004 respecto de las plantillas teóricas y las que existan el 31 de diciembre de 2005.

Este objetivo se analizará para cada una de las D.T.'s y D.A.'s de la ONCE

Periodicidad: Trimestral (12,5% por trimestre).

N.º 10: Ajuste de las plantillas de vendedores tipo 4.

Objetivo: Que se produzca una reducción del 50%, entre la diferencia del número de vendedores tipo 4, que exista a 31 de diciembre de 2004 respecto de las plantillas teóricas y las que existan el 31 de diciembre de 2005.

Este objetivo se analizará para cada una de las D.T.'s y D.A.'s de la ONCE

Periodicidad: Trimestral (12,5% por trimestre).

N.º 11: Ajuste de las plantillas de vendedores tipo 5.

Objetivo: Que se produzca una reducción del 50%, entre la diferencia del número de vendedores tipo 5, que exista a 31 de diciembre de 2004 respecto de las plantillas teóricas y las que existan el 31 de diciembre de 2005.

Este objetivo se analizará para cada una de las D.T.'s y D.A.'s de la ONCE

Periodicidad: Trimestral (12,5% por trimestre).

N.º 12: Porcentaje de devolución del cupón.

Objetivo: Conseguir que en 2005 la devolución del papel entregado no supere, en ningún caso, el 12%.

Este objetivo se analizará para cada una de las D.T.'s y D.A.'s de la ONCE

Periodicidad: Mensual.

N.º 13: Kioscos de baja rentabilidad.

Objetivo: Reducir un 20% durante 2005 el número de kioscos de baja rentabilidad, de acuerdo con los parámetros diseñados.

Este objetivo se analizará de forma centralizada.

Periodicidad: Trimestral (5% por trimestre).

N.º 14: Implantación de T.P.V.'s

Objetivo: Contar a 31 de diciembre de 2005 con 14.000 T.P.V.'s. Se medirá trimestralmente, debiendo incrementarse en cada uno de estos periodos el 25% de la diferencia entre 14.000 TPV's y los existentes a 31 de diciembre de 2004.

Este objetivo se analizará de forma centralizada.

Periodicidad: Trimestral (25% por trimestre).

N.º 15: Porcentaje de ventas a través de TPV's

Objetivo: La planificación de ventas para 2005 sitúa que el 20% de las mismas se realice a través de TPV's.

Este objetivo se analizará de forma centralizada.

Periodicidad: Mensual.

6. CONCLUSIONES

- a. La actual realidad económica y social hace necesaria la existencia de un colectivo de organizaciones que, al margen del sector público y del privado, dispongan de recursos suficientes para atender la cobertura de todas aquellas necesidades a las que, bien por falta de medios, bien por incapacidad en sus propias estructuras, no son capaces de llegar los sectores citados con anterioridad.
- b. El hecho de que las ENL no persigan como fin último la maximización del beneficio, no las exime de que la gestión que desarrollen se deba realizarse mediante la utilización de los recursos conforme a los principios de eficacia, eficiencia y economía. Para ello habrán de disponer de unas herramientas que les permitan valorar y medir lo realizado y, al mismo tiempo, informen si es posible alcanzar los objetivos inicialmente previstos. En ello radica la importancia de la utilización de indicadores de gestión.
- c. Los indicadores han de entenderse como una herramienta al servicio del usuario que permite establecer un sistema de eva-

luación relativo a la gestión realizada en el período en que se aplica dicho indicador. En ningún caso debe convertirse en un objetivo en sí mismo.

- d. Dificultad de implantar indicadores de gestión en este tipo de organizaciones. Ello se debe a múltiples factores, entre los que destacamos la escasa profesionalización de la gestión y administración, para quien la información suministrada por los tradicionales sistemas contables es más que suficiente, así como por la dificultad de valorar las entradas del sistema y, fundamentalmente, las salidas.
- e. La situación general en el resto de ENL no ha sido ajena a la ONCE, de tal forma que la información que se demandaba en cada parcela de la gestión se ha ido obteniendo tradicionalmente a través de los datos proporcionados por el presupuesto anual. Ha sido en la última década cuando se comienzan a utilizar los indicadores de gestión, recibiendo un fuerte impulso en la ejecución del presupuesto del ejercicio 2.002 con la creación de 17 indicadores, que en su conjunto pretenden evaluar el grado de cumplimiento de determinados objetivos, si bien en otros casos no son más que un instrumento para el control de ciertos gastos.
- f. En el seno de la ONCE, en el ejercicio 2004 se produce un destacable cambio en la información que habrán de suministrar los indicadores en la ejecución del 2005, habiéndose aprobado la utilización de 15 nuevos, cuyo diseño corresponde a las necesidades informativas en tres grandes aspectos: el concepto de resultado y su relación con las diferentes áreas de la Organización, la optimización de los recursos humanos mediante la correspondiente adecuación de plantilla, y el seguimiento de la venta realizada a través de canales distintos a los tradicionales.

ANEXO I:
FUNCIONES PRESUPUESTARIAS VIGENTES EN EJERCICIO 2.002:

FUNCIÓN	DENOMINACIÓN
1.ª	Juegos de azar
2.ª	Atención educativa
3.ª	Autonomía personal y bienestar social
4.ª	Apoyo al empleo y tiflotecnología
5.ª	Acción cultural y deportiva
6.ª	Comunicación e imagen
7.ª	Gastos corrientes en previsión social y prestaciones básicas
8.ª	Infraestructura
9.ª	Previsión y amortización
10.ª	Gastos de gestión de órganos de representatividad y participación
11.ª	Gastos de gestión
12.ª	Gastos comunes de funcionamiento

BIBLIOGRAFÍA

- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS. AECA: *Glosario de Contabilidad de Gestión*. Documento n.º 0. Principios de Contabilidad de Gestión. Madrid: AECA, 1996.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS. AECA: *Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas*. Documento n.º 16. Principios de Contabilidad de Gestión. Madrid: AECA, 2000.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS. AECA: *La Contabilidad de Gestión en las Entidades sin Fines de Lucro*. Documento n.º 24. Principios de Contabilidad de Gestión. Madrid: AECA, 2001.
- B.O.I.C.A.C. n.º 34, de julio 1998, que contiene el Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas Entidades.
- CABRA DE LUNA, M. A.; DE LORENZO GARCÍA, R.: *La constelación de las Entidades no Lucrativas: El Tercer Sector*, en: El sector no lucrativo en España. Madrid: Escuela Libre Editorial. Colección Solidaridad, 1993.
- FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J. M.; PABLOS RODRÍGUEZ, J. L.: El proceso de gestión de las entidades no lucrativas y las normas de información presupuestaria elaboradas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. *Actualidad Financiera*, marzo 1996, p. 51-65.

- GIMÉNEZ BARRIOCANAL, F. La información externa y la información para la gestión en las entidades sin ánimo de lucro. *Partida Doble*, n.º 58, Julio-Agosto 1995, p. 58.
- GONZALO ANGULO, J.A.; CARMONA MORENO, S. Las claves del futuro en Contabilidad de Costes. En: *Introducción a la Colección de Conferencias y Comunicaciones del III Congreso Internacional de Costes y Congreso Nacional de la Asociación Española de Contabilidad Directiva (ACODI)*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1995.
- JARRÉ, D. La iniciativa social y humanitaria en Europa Occidental. En: *Las entidades no lucrativas y de carácter social y humanitario*. Madrid: Editorial La Ley. Colección Solidaridad, 1991.
- MUÑOZ MACHADO, A. *La Gestión de la Calidad Total en la Administración Pública*. Madrid: Ediciones Díaz de Santos S.A., 1999.
- NAVARRO GALERA, A. *El control económico de la gestión municipal: un modelo basado en indicadores*. Valencia: Sindicatura de Comptes, 1998.
- ORTIGUEIRA BOUZADA, M. *Administraciones Públicas: Teoría Básica de las Auditorías de Gestión*. Granada: Publicaciones del CUR, 1987.
- PIÑAR MAÑAS, J. L. *Comentarios al artículo 2*. En: *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*. Madrid: Escuela Libre Editorial. Colección Solidaridad, 1995.
- POU DÍEZ, J. Configuración del sector público a partir de la LOFAGE y la Ley de Acompañamiento a los Presupuestos de 1999. *Boletín n.º 48 de AECA*, 1999.
- SERRA MARTÍN, A. (1990) La gestión en el sector no lucrativo. *Revista de Economía*. Consejo General de Colegios de Economistas de España, Primer trimestre de 1990.
- SIERRA MOLINA, G. J.; ESCOBAR PÉREZ, B.; ORTA PÉREZ, M. *Fundamentos de Contabilidad Financiera para economistas*. Madrid: Pearson Educación S.A., 2001.
- VELA BARGUÉS, J. M. La Contabilidad Pública frente a la Contabilidad Empresarial: algunas reflexiones en torno a la interpretación de sus diferencias. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 1991, 20(68), p. 581-620.

NORMATIVA INTERNA ONCE:

- Estatutos de la Organización Nacional de Ciegos Españoles, publicados en Orden del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, de 23 de marzo de 2000.
- Oficio-Circular n.º 30/2001, de 16 de julio, de la Dirección Económico-Financiera, que contiene las normas de elaboración de los Anteproyectos de Presupuestos para el ejercicio económico del año 2002.
- Circular n.º 4/2002, de 8 de febrero, de la Dirección General Adjunta de Recursos Económicos, Humanos y Tecnológicos, por la que se aprueba la Normativa de Funcionamiento Económico-Financiero de la Institución.
- Circular n.º 8/2002, de 22 de marzo, de la Dirección General Adjunta de Recursos Económicos, Humanos y Tecnológicos, reguladora del ciclo presupuestario.
- Oficio-Circular n.º 20/2002, de 3 de julio, de la Dirección General Adjunta de Recursos Económicos, Humanos y Tecnológicos, que contiene las normas

de elaboración de los Anteproyectos de Presupuestos para el ejercicio económico del año 2003.

Oficio-Circular n.º 40/2003, de 15 de julio, de la Dirección General Adjunta de Economía, Juego y Recursos Humanos, que contiene las normas de elaboración de los Anteproyectos de Presupuestos para el ejercicio económico del año 2004.

Oficio-Circular n.º 42/2004, de 19 de julio, de la Dirección General Adjunta de Economía y Juego, que contiene las normas de elaboración de los Anteproyectos de Presupuestos para el ejercicio económico del año 2005.