

LA EVALUACIÓN DE LA GESTIÓN DE LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS. UNA APLICACIÓN PARA LAS FUNDACIONES PÚBLICAS ESTATALES.

RESUMEN.

Las actividades que las entidades sin fines lucrativos llevan a cabo, han de estar regidas, al igual que en las empresas mercantiles, por los principios de eficacia, eficiencia y economía. Para la evaluación de su gestión es necesario que éstas proporcionen información basada en indicadores de gestión. La reciente aprobación de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos abre la puerta para que estas entidades ofrezcan obligatoriamente información en base a indicadores en la memoria de sus cuentas anuales. Nuestro trabajo, centrado en las fundaciones del sector público estatal, tiene como objetivo evidenciar la importancia de que se lleve a cabo la evaluación de la gestión de estas entidades en base a indicadores de eficacia, eficiencia y economía. Los resultados de nuestro análisis ponen de manifiesto que son escasas las fundaciones públicas estatales que incluyen en sus cuentas anuales información sobre su gestión que permita tal evaluación. La auditoría de cuentas anuales, como forma de evaluación, es ciertamente limitada desde el punto de vista de la eficacia, eficiencia y economía. El resultado económico del ejercicio sigue sin ser un indicador de la gestión eficaz, eficiente y económica de este tipo de entidades.

PALABRAS CLAVE: Entidades no lucrativas, indicadores de gestión, eficacia, eficiencia, economía, fundaciones de competencia estatal.

ÍNDICE

- 1. Introducción.**
- 2. La información financiera de las entidades no lucrativas.**
- 3. Limitaciones de la información financiera para la evaluación de la gestión.**
- 4. Los indicadores de gestión como herramienta para la evaluación de la gestión:**
 - 4.1. Indicadores de eficacia, eficiencia y economía en la gestión de las entidades sin fin de lucro.
 - 4.2. Avances de la nueva normativa.
- 5. Una aplicación empírica para las fundaciones estatales.**
 - 5.1. Las fundaciones estatales: la evaluación de su gestión.
 - 5.2. Objetivos e Hipótesis.
 - 5.3. Metodología.
 - 5.4. Análisis de resultados.
 - 5.4.1. La evaluación a través de la auditoría.
 - 5.4.2. Análisis de las fuentes de financiación.
 - 5.4.3. Análisis de la información de gestión.
 - 5.4.4. Análisis económico-financiero de las fundaciones estatales.
- 6. Conclusiones.**
- Bibliografía.**

1. INTRODUCCIÓN.

Las entidades sin fines lucrativos han ido adquiriendo un papel creciente en las sociedades de la mayor parte de los países desarrollados gracias, fundamentalmente, a la labor social que llevan a cabo, y que trata de cubrir aquellos ámbitos a los que el Estado social y del bienestar no alcanza o llega con dificultades. Este papel se prevé aún más importante en el actual contexto de crisis en el que nos encontramos y en los próximos años, según las predicciones que se hacen de nuestra economía futura.

Se trata de entidades cuya finalidad no es la obtención de beneficios. Pero el que una entidad, que presta un servicio a la comunidad o sociedad en general, no tenga una finalidad lucrativa, no es óbice para que en esa actividad que realiza no actúe conforme a criterios de eficacia, eficiencia y economía, y sean tales principios los que rijan su quehacer diario.

Sin embargo, tradicionalmente estas entidades han estado obligadas a rendir cuentas en los mismos términos que las entidades empresariales, a pesar de que la información necesaria para ello no permite concluir acerca de si su actividad ha estado guiada por los principios de buena administración financiera. La literatura contable ha recogido diversas referencias a la necesidad de emplear otros métodos que sí permitan evaluar la gestión de estas entidades comprobando su eficacia, eficiencia y economía, tratando de asegurar así la maximización del beneficio de su actividad (no sólo económico, obviamente).

Recientemente, se ha llevado a cabo la adaptación de las normas del Plan General Contable de la empresa española a las entidades sin fines lucrativos, a través de la aprobación del Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre. Con esta nueva norma, las fundaciones, si bien sólo están obligadas por la norma las que pertenecen al sector público estatal, han de incluir en su memoria información sobre indicadores.

El presente trabajo adopta una perspectiva empírica, centrada en las fundaciones del sector público estatal, para las cuales hemos planteado una serie de hipótesis, con el objetivo de evidenciar la importancia de que estas

entidades incluyan en sus cuentas anuales información que permita evaluar su gestión en base a los principios de eficacia, eficiencia y economía.

Para ello, analizaremos el papel de la auditoría en el control y evaluación de las fundaciones públicas estatales. Igualmente, analizaremos las principales fuentes de financiación de las fundaciones públicas estatales para determinar en qué medida su financiación procede de subvenciones, donaciones y legados afectos a su actividad o de ingresos de la actividad propia o mercantil, y si la percepción de subvenciones depende del porcentaje de la dotación fundacional estatal en la misma o del sector de actividad en la que la fundación lleva a cabo su labor. Por último, llevaremos a cabo un análisis de la información que estas entidades incluyen en sus cuentas anuales que nos permita constatar si las cuentas anuales recogen algún tipo de información, además de la que ya incluyen, que permita otra forma de evaluación de la gestión así como, al mismo tiempo, caracterizar a estas entidades en base a las principales magnitudes económicas y financieras de sus estados financieros.

2. LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS.

En torno a la información financiera que debieran ofrecer las entidades sin fines lucrativos ha existido desde muy temprano un debate acerca de si ésta debiera ser la misma, o no, respecto de la que debían ofrecer las entidades que sí tienen fines lucrativos. El razonamiento es lógico: si las entidades sin fines lucrativos tienen características comunes a las empresas pero una diferencia tan fundamental como la de no tener finalidad lucrativa, ¿se debería exigir, entonces, que suministraran la misma información o ésta debería contener rasgos distintos dada la naturaleza diferenciada de aquellas?.

Anthony (1989, pp. 25-28) señala las diferencias que existen entre las entidades no lucrativas y las empresas y que pueden llevar a condicionar su sistema contable. Del análisis de esas diferencias y su justificación llevan al autor a concluir que prácticamente no existen diferencias que sugieran que los

estados financieros de estas entidades deban estar regidos por principios contables diferentes.

No obstante, y a pesar de los diversos estudios llevados a cabo por este autor y cuyas conclusiones no fueron irrelevantes en este sentido, en la labor de definir qué información contable deberían elaborar las entidades no lucrativas hay que remontarse a los SFAS (*Statement of Financial Accounting Standard*) en 1993, en concreto al 117, que aplica la contabilidad empresarial a este tipo de entidades, añadiendo una serie de particularidades por las características propias de éstas, y que sería desarrollado con más detalle por el SFAS 116.

A estas normas siguieron otros pronunciamientos por parte de los organismos reguladores de otros países, en esta línea de adaptar aspectos de la contabilidad empresarial a las entidades sin fines lucrativos. En los países de tradición contable continental, caso de Francia y España por ejemplo, se optó también por esta tendencia internacional: se recogen los mismos principios contables y se abordan algunas cuestiones peculiares de este tipo de entidades.

En España, el punto de partida que supone la exigencia de obligaciones contables a las entidades sin fines lucrativos se encuentra en la Ley 30/94, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, cuyo artículo 23 establecía que “*con carácter anual el Patronato confeccionará el inventario, el balance y cuenta de resultados, en los que conste la situación económica, financiera y patrimonial de la Fundación y elaborará una memoria expresiva de las actividades fundacionales y de la gestión económica que incluirá el cuadro de financiación así como del exacto grado de cumplimiento de los fines fundacionales*”. Pero no es hasta 1998 cuando se aprueba la norma que adapta el Plan General de Contabilidad (PGC) de las empresas a estas entidades, haciendo extensión de las normas que contiene dicho plan a las entidades sin fines lucrativos.

La norma de adaptación del PGC a las entidades no lucrativas establece los principios y normas aplicables a este tipo de entidades basándose en las normas contables empresariales. Al mismo tiempo, también se aprobaron con

ella normas, sin precedentes, sobre la información presupuestaria que debían ofrecer estas entidades y que pretendían conseguir una adecuada normalización de la elaboración del presupuesto y del modelo en que debía recogerse.

En el año 2007 se modifica del PGC del año 1990, con el objetivo de adaptar las normas españolas a las internacionales, y las entidades sin fines de lucro debían entonces aplicar el nuevo PGC de 2007, quedando vigente la adaptación en aquellos aspectos que no se oponían al nuevo plan.

Este modelo en el que coexistían las normas de adaptación y el PGC de 2007 se ha mantenido vigente hasta el año 2011, hasta la aprobación del Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativas.

Esta nueva norma de adaptación tiene por objeto recoger, en el marco del nuevo PGC de 2007, el tratamiento de aspectos específicos propios de las entidades sin fines de lucro, contemplando las diferentes actividades que realizan este tipo de entidades y configurando el modelo contable aplicable tanto a las fundaciones de competencia estatal como a las asociaciones declaradas de utilidad pública.

La adaptación tiene la misma estructura que el PGC, si bien recoge únicamente las normas específicas de estas entidades, es decir, las que están más estrechamente relacionadas con las actividades realizadas en el cumplimiento de sus fines. Por tanto, las normas hacen referencia simplemente a aquellos aspectos particulares para estas entidades, no obstante lo cual y como señala la propia norma, en todo lo no modificado específicamente por ella misma será de aplicación el PGC así como las adaptaciones sectoriales y las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

La norma de adaptación, en consonancia con las respectivas leyes reguladoras de las fundaciones y asociaciones de utilidad pública, establece que los documentos que integran las cuentas anuales obligatorias de estas entidades son el balance, la cuenta de resultados y la memoria. No se

contemplan, pues, ni el estado de flujos de efectivo ni el de cambios en el patrimonio neto como estados principales, aunque sí se recoge dentro de la memoria información de flujos de efectivo, por entender que se trata de información relevante para estas entidades y la cuenta de resultados contiene información sobre cambios en el patrimonio neto.

Por otra parte, cabe señalar que el Real Decreto no contiene referencia alguna al presupuesto, a diferencia del aprobado en el año 1998, que recogía como información obligatoria el presupuesto y su liquidación, incluidos dentro de la memoria.

Con la Ley de Fundaciones del año 2002, se da preferencia al denominado plan de actuación, del que los distintos Protectorados han ido aprobando sus propios modelos. Ahora, con la norma de adaptación, la memoria debe informar sobre el grado de cumplimiento del mismo, indicando los recursos empleados, su procedencia y el número de beneficiarios en cada una de las distintas actuaciones realizadas, para lo cual se ha considerado oportuno elaborar un modelo general de plan de actuación, al objeto de conseguir mayor homogeneidad de la información suministrada por estas entidades.

3. LIMITACIONES DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA PARA LA EVALUACIÓN DE LA GESTIÓN.

Desde su misma aprobación, las normas de adaptación del PGC de las empresas a las entidades sin fin de lucro fueron objeto de críticas de profesionales y académicos que ponían en tela de juicio, no el modelo en sí mismo, sino algunos aspectos parciales cuestionando la adecuación de su aplicación a estas entidades.

Por ejemplo, Rúa y Vara (2001) consideran que la información presupuestaria debería haberse destinado exclusivamente a los usuarios internos y no ser considerada como información externa.

Arnau (2002) critica la ausencia de un estado de flujos de tesorería, o que el modelo de presupuesto no especifique las actividades desarrolladas y la cuantía de los gastos empleados en ella.

Rúa (2007) denuncia la ausencia de cierta información específica que podría resultar de interés como, por ejemplo, el destino obligatorio de rentas e ingresos o la información sobre el efectivo cumplimiento de objetivos. Y es que, según Parsons (2003), la premisa básica en las entidades no lucrativas debería ser informar sobre la asignación eficiente de los recursos a los objetivos perseguidos.

González Quinta (2006) cuestiona la utilidad de la tradicional cuenta de resultados para medir el éxito de la gestión en estas entidades.

En estas críticas podemos prever ya que la información financiera ofrecida por las entidades no lucrativas no es suficiente por cuanto no permite determinar si ha existido una asignación eficiente de los recursos en función de los objetivos perseguidos y que, por tanto, no sirve para medir la gestión de estas entidades desde esta perspectiva ya que, según la regulación actual, la cuenta de resultados informa sobre un beneficio que no es, o no debe ser en principio, el objetivo de estas entidades.

Según Martínez (2005, p.94), las entidades sin fin de lucro llevan a cabo una actividad de prestación de servicios, una actividad que, en sintonía con la nueva visión que de ella tienen tanto legisladores como la sociedad en su conjunto, es una actividad económica, transformadora de recursos, obtenidos vía dotaciones-rentas-subvenciones, en servicios sociales. Y el desarrollo de esta actividad se realiza sin perseguir, como objetivo prioritario, el beneficio económico.

Autores como Anthony (1989) entre otros, insisten en que la ausencia de finalidad lucrativa no debe suponer que éstas entidades no sean gestionadas de la forma más eficaz y eficiente posible. Según González y Rúa (2007, p.121) la asignación eficiente de los recursos permitirá generar el mayor rendimiento posible del patrimonio puesto por el fundador al servicio del interés general.

Brusca y Martí (2002, p.28) entienden que las entidades no lucrativas persiguen, pues, otros objetivos primordiales y el beneficio económico no puede ser considerado como un indicador del grado en que se han llevado a cabo los objetivos de la organización.

En este mismo sentido, González y Rúa (2007, p.117) señalan que la gestión de las entidades sin ánimo de lucro no puede evaluarse a través de la rentabilidad obtenida. Su éxito, según González y Cañadas (2008, p.230) tampoco puede medirse por lo cerca que mantienen los gastos de las cantidades presupuestadas o, incluso, si reducen los mismos, dado que esto no indica si el ente actuó de una manera eficaz y eficiente.

La cuenta de resultados de una entidad no lucrativa ofrece información sobre los gastos e ingresos, sobre la naturaleza de los gastos incurridos o la financiación corriente obtenida y el saldo deudor o acreedor de la misma sólo informa del desahorro o ahorro. Las pérdidas elevadas manifiestan una disminución del patrimonio mientras que unos beneficios elevados indican que no se está prestando todos los servicios que se podría.



Fuente: González, M.J. y Cañadas, E. (2008). *Los indicadores de gestión y el cuadro de mando en las entidades no lucrativas*.

Rodríguez (2005, pp.96-97) entiende que, a diferencia de lo que suceden con el Balance de Situación que, como reflejo de la situación patrimonial de la entidad en un momento dado, es perfectamente aplicable a una entidad lucrativa, el excedente económico de la cuenta de pérdidas y

ganancias “*no mide en absoluto la eficacia y eficiencia de la gestión llevada a cabo en un período determinado (más bien al contrario, suele ser un indicador de que no se han conseguido desarrollar unos programas de actuación para los que existía financiación suficiente)*”.

Como señalan Brusca y Martí (2002, p.28) para valorar el cumplimiento de los objetivos de las entidades no lucrativas, es necesario otro tipo de información distinta a la información que ofrecen los tradicionales estados financieros.

4. LOS INDICADORES DE GESTIÓN COMO HERRAMIENTA PARA LA EVALUACIÓN DE LA GESTIÓN.

4.1. Indicadores de eficacia, eficiencia y economía en la gestión de las entidades sin fin de lucro.

Entre las distintas opciones existentes a disposición de las entidades sin fines lucrativos, los indicadores de gestión que tratan de medir la eficacia, eficiencia y economía se han perfilado como una de las herramientas útiles para la evaluación de su gestión.

La información financiera que rinden las entidades sin fin de lucro debe orientarse en otro sentido, dado que, como se ha indicado anteriormente, la contabilidad tradicional es insuficiente e inadecuada, y debe ofrecerse también información sobre los aspectos de eficiencia, eficacia y economía en la gestión.

Según Rodríguez (2005, p.99), a los estados financieros portadores de la información contable de las entidades sin fin de lucro “*no pueden aplicarse sin más los instrumentos tradicionales del análisis económico-financiero-patrimonial utilizados para el sector lucrativo; deberán seleccionarse con rigor los ratios que realmente aporten información y ayuden a un diagnóstico de la*

situación de la entidad, y deberán plantearse otros instrumentos o indicadores de gestión que completen dicho diagnóstico”.

Larriba (2005, p.13) señala que “*las entidades no lucrativas, junto con la información tradicional contenida en el balance y en la memoria, deberían 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*”. Se trata, entienden González y Cañadas (2008, p.230), de “información social” que necesariamente ha de incluir las cuentas anuales de las entidades no lucrativas, ofrecida a través de “indicadores relacionados principalmente con la eficiencia y eficacia”.

Existen multitud de conceptuaciones de lo que es eficacia, eficiencia y economía, pero todas ellas, con distintas expresiones, vienen a decir lo mismo. González y Rúa (2007, p.120), por ejemplo, señalan que eficacia es la capacidad para conseguir los objetivos previstos. Eficiencia significa dar un paso más, es la eficacia pero teniendo en cuenta los recursos utilizados. En el mismo sentido, Rodríguez (2005, p.100) entiende que la eficacia mide el grado de consecución de los objetivos programados, pero sin considerar los medios para alcanzarlos. Tener en cuenta los medios para alcanzar los objetivos supone entrar en el campo de la eficiencia y, al mismo tiempo, de la economía. Montesinos (1992, p.30) señala que el análisis económico trata de verificar que los recursos han sido obtenidos con el mínimo coste posible, preservando, eso sí, la adecuada calidad y cantidad de los mismos, lo que González y Cañadas (2008, p. 241) entienden como “*adquisición de recursos en calidad y cantidad apropiada y al menor coste posible... término expresivo del grado de acierto – en cuanto a precios de adquisición, cantidades físicas, cantidades técnicas y momentos de tiempo- con el que las adquisiciones de recursos fueron practicadas*”. En definitiva y según estas últimas, la eficacia (el grado en que una entidad ha alcanzado sus objetivos previamente establecidos) ha de ser analizada teniendo en cuenta la eficiencia y la economía. Así pues, objetivos, recursos y costes van a ser los aspectos claves a la hora de diseñar indicadores de eficacia, eficiencia y economía para este tipo de entidades.

González y Rúa (2007, p.121) señalan que, en la complicada tarea de medir la eficiencia de cualquier entidad, “*se deben comparar los outputs o producción real con los inputs reales o costes sacrificados para su obtención, es decir, los resultados obtenidos con los medios utilizados*”, es decir, a través de un índice genérico que tendría la siguiente expresión:

$$\text{Eficiencia} = \text{Producción} / \text{Costes}$$

Sin embargo, como entienden los propios autores, esta manera “tradicional” de medir la eficiencia sería muy complicada ya que “*aunque los inputs del proceso, es decir, los costes pudieran obtenerse de la cuenta de resultados, los outputs no pueden medirse a través de los ingresos recogidos en la misma, sino que sería necesario introducir aspectos sociales, el valor social generado por estas entidades, etc... que en la mayoría de los casos no es cuantificable*”.

González y Cañadas (2008, p.237) entienden que para medir la eficacia de una entidad no lucrativa habrían de ponerse en relación los outputs reales con los objetivos establecidos (outputs previstos) o con un óptimo posible. La eficiencia compara los servicios prestados (outputs) con los recursos empleados para ello (inputs), tratando de hacer máximo el output obtenido según el nivel de recursos empleado o bien minimizar los recursos empleados para la obtención de un output determinado. La economía se obtiene, por su parte, comparando inputs reales con inputs previstos, costes previstos con costes reales.

Aún con las consideraciones, entre otras, de que el diseño de indicadores de gestión para las entidades no lucrativas debe llevarse a cabo de un modo particular para cada tipo de entidad, o que dichos indicadores no deben permanecer inalterados en los distintos ejercicios económicos de la entidad si cambian las actividades de la entidad, González y Cañadas (2008) proponen una relación de indicadores de eficacia, eficiencia y economía con carácter general y de apoyo para una posterior adaptación a cada caso particular.

Por ejemplo, y sin ánimo de ser exhaustivos, señalaremos algunos indicadores genéricos de eficacia que se proponen:

- Indicador de “actividad realizada” que, con el objetivo de cumplir con los objetivos fijados de usuarios o servicios prestado, se calcula a partir del porcentaje que supone el número de usuarios del ejercicio en la actividad o servicio respecto del previsto o del porcentaje de servicios o actividades prestadas durante el ejercicio respecto de las previstas.
- Indicador de “crecimiento de la actividad” que, con el objetivo de aumentar el número de usuario, se obtiene a partir del porcentaje que representan el número de nuevos usuarios del ejercicio respecto del número de usuarios del ejercicio anterior.
- Indicador de “grado de ocupación”, que tiene como objetivo maximizar el número de servicios o usuarios y se obtiene a partir del porcentaje que supone el número de usuarios respecto del número de estancias o usuarios máximos.
- Indicador de “promedio de tiempo en lista de espera”, que pretende la reducción de la lista de espera y se calcula a partir del número de días de los solicitantes de lista de espera respecto del número total de solicitantes del período.
- Indicador de “cuota de mercado”, que tiene como objetivo maximizar el número de usuarios cubiertos por el servicio en función de la población existente y se calcula a partir del porcentaje del número de usuarios o beneficiarios en el servicio respecto del número de usuarios potenciales de la zona para el servicio.
- Indicador de “grado de cobertura de demanda”, que pretende incrementar la satisfacción de la demanda, calculado a partir del número de solicitudes aceptadas en el período respecto del número total de solicitudes del período.

Otros indicadores de eficacia que proponen son los de: “grado de consecución de los objetivos con los usuarios o beneficiarios”; “satisfacción de los usuarios sobre una determinada actividad o servicios” que persigue el doble objetivo de minimizar las quejas o maximizar el número de usuarios satisfechos, así como conocer la percepción de la calidad del servicio por los usuarios o familiares; “crecimientos de los ingresos”; “reducción de los gastos”; etc...

También proponen González y Martí (2008, p. 241) dos indicadores genéricos de eficiencia, denominados como de eficiencia global y de eficiencia del factor trabajo, con distintas formas de cálculo para su determinación. Así, la eficiencia global podría determinarse a partir del número de usuarios o beneficiarios de la actividad en el ejercicio respecto del coste total de la actividad, o bien a partir del valor de la producción en la actividad respecto del coste total de la actividad, etc... El indicador de eficiencia del factor trabajo se calcularía a partir del número de usuarios de la actividad o servicio respecto de las horas-hombre aplicadas a la actividad o servicios, o bien a partir del número de usuarios de la actividad respecto del coste de personal de la actividad, etc...

Por último, proponen una serie de indicadores genéricos de economía, tales como el indicador “global de economía”, indicador de “economía del precio de adquisición”, indicador de “economía de cantidad física”, etc... con distintas fórmulas de cálculo para algunos de ellos pero todos teniendo como input los recursos humanos.

Desde otro ámbito, la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) en su documento número 3 publicado en julio de 2012 dentro de la serie dedicada a las entidades sin fines lucrativos, aborda la cuestión de los indicadores para estas entidades, con la finalidad de proponer una serie de indicadores que complementen la información facilitada por los estados contables y que conduzcan a una mejora en la evaluación de las actividades del sector de las entidades sin fin de lucro (en la línea que ya se indicaba en el apartado 4.2 del documento de 2008, también de AECA, *Marco Conceptual de la Información Financiera para Entidades Sin Fines Lucrativos*, cuando señalaba que la adecuada interpretación de los estados financieros de

estas entidades exigía “*replantear la utilidad de ciertas magnitudes tradicionales, así como la introducción de otro tipo de información complementaria que pueda ser útil a la hora de analizar adecuadamente las actividades que realizan*”).

Dentro del amplio espectro de indicadores que podrían idearse, el documento se centra en aquellos aspectos de las entidades sin fines lucrativos relacionados con su condición, continuidad, base social, posición financiera, proyectos, transparencia, estructura, responsabilidad social y gestión. Para esta última categoría, señala una serie de indicadores de eficacia, eficiencia y economía.

Según el documento de AECA, los indicadores de eficacia indican la capacidad de la entidad de conseguir los objetivos previstos, relacionando los logros alcanzados respecto de los pretendidos, midiendo la correspondencia entre outputs reales y previstos al comparar lo conseguido con lo esperado, verificando así la medida en que dichos objetivos se han alcanzado.

Los indicadores de eficiencia miden el coste incurrido respecto del resultado alcanzado, relacionando los resultados obtenidos con los recursos consumidos o utilizados para lograrlos, buscando la combinación óptima en la que los inputs maximicen los outputs.

En tercer lugar, los indicadores de economía comparan el coste incurrido respecto del coste previsto para un mismo volumen de actividad real, cuantificando los recursos consumidos y la actividad realizada.

Así pues, como indicadores de eficacia propone el indicador de actividades realizadas o de cobertura de la demanda. El primero de ellos con tres formulaciones distintas según se adopte el índice de usuarios que relaciona el número de usuarios atendidos con el de usuarios previstos, el índice de servicios, relacionando el número de servicios prestados con el de los previstos y el índice de gastos, que relaciona el importe de los gastos e inversiones reales con el de los gastos e inversiones previstos. El indicador de cobertura se formula relacionando el número de solicitudes atendidas respecto del número total de solicitudes.

Como indicadores de eficiencia, se proponen en el documento de AECA los indicadores de eficiencia técnica, que relaciona los costes administrativos con los gastos totales de la entidad o un proyecto, de eficiencia asignativa, que relaciona los costes de las actividades propias con los ingresos totales, y el de eficiencia global, que relaciona el valor de la producción de bienes y servicios con el coste total de la entidad.

Finalmente, como indicadores de economía se proponen los de economía general, que relaciona el coste real para la producción alcanzada con el coste presupuestado para el mismo nivel de producción, y el de economía de un elemento o factor, que relaciona el coste real del elemento o factor empleado para la producción alcanzada con el coste presupuestado del elemento o factor para el mismo nivel de producción.

4.2. Avances de la nueva normativa.

Como ya se ha indicado, tal y como ocurriera en el año 1998, unos años después de la aprobación de un nuevo plan general contable (en aquella ocasión el de 1990 y ahora el de 2007), el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, lleva a cabo la adaptación de las normas del Plan General de Contabilidad de las empresas a las entidades sin fines lucrativos, con el objetivo de adaptar las anteriores normas contables que regían para estas entidades al nuevo marco de información financiera.

La cuestión que ahora nos interesa es el desarrollo que esta nueva norma hace de los estados contables que las entidades sin fin de lucro han de elaborar y, en concreto, de la memoria, porque es en ella donde se recogen los aspectos de la información financiera que más relación guardan con los indicadores de gestión para este tipo de entidades.

La memoria, al igual que ocurre en el PGC, adquiere en esta adaptación mayor relevancia que en su antecedente inmediato. En ella se va incluir ahora la información exigida por la norma sustantiva de éstas entidades, es decir, la ley de fundaciones y asociaciones, “*sobre el grado de cumplimiento de las actividades previstas por la entidad al inicio del ejercicio, diferenciando los*

recursos obtenidos y aplicados en cada una de ellas, e identificando el número de beneficiarios o usuarios y los recursos humanos empleados para alcanzar dicho fines.”.

Junto a la memoria, otro documento que puede resultar importante por cuanto ofrece información sobre las actividades de las entidades sin fin de lucro, es el denominado plan de actuación, que ahora se dota de un formato estandarizado. En particular, para las fundaciones de competencia estatal, el artículo 26 del reglamento de estas fundaciones (Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal), dispone que el plan de actuación contendrá información identificativa de cada una de las actividades propias y de las actividades mercantiles, de los gastos estimados para cada una de ellas y de los ingresos y otros recursos previstos, así como cualquier otro indicador que permita comprobar en la memoria el grado de realización de cada actividad o el grado de cumplimiento de los objetivos.

El modelo de plan de actuación prácticamente recoge los mismos aspectos de la memoria (en su apartado 13º, si bien algo más reducido) en cuanto a la información que debe contener, con el carácter de previsión, obviamente, pero con la importancia de ser el referente para identificar la información que sobre su grado de cumplimiento debe incluirse en ella. No obstante, ha de tenerse en cuenta que el plan de actuación no forma parte de las cuentas anuales y que va a ser la memoria la que recoja la información relevante para verificar el grado de realización de cada actividad o el grado de cumplimiento de los objetivos.

Las normas de adaptación incluyen tres modelos de memoria: el normal, el abreviado y el simplificado. El contenido del modelo normal de la memoria se distribuye en una serie de apartados, el más importante de ellos a nuestro entender, por su contenido y en cuanto a los efectos que nos ocupan, es el 13º: *“Actividad de la entidad. Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios. Gastos de administración”.*

Este apartado 13º subdivide, a su vez, en tres, en cada uno de los subapartados enunciados en su título.

En el primero de ellos, “*Actividad de la entidad*”, lo primero que hace es diferenciar entre fundaciones de competencia estatal y el resto de entidades. Para las primeras, entre otros aspectos señala que deberá ofrecerse información sobre la identificación de la actividad (actividades en su caso) mediante la expresión de la denominación de la actividad, el tipo, el sector y el lugar de desarrollo de la misma. También pide que se indiquen los recursos humanos empleados en la misma, con expresión del número de personal empleado y el número de horas trabajadas por año previsto y realizado, diferenciando según tipo de personal (asalariado, con contrato de servicios o voluntario), así como los recursos económicos también empleados en la actividad, diferenciado entre previsto y realizado, etc...

Pero el aspecto más relevante de este apartado 13.1 es el que se incluye bajo el subapartado E) del mismo, que lleva por rúbrica “*Objetivos e indicadores de la actividad*” y que obliga a ofrecer información sobre los objetivos de la actividad, indicadores sobre el cumplimiento de los mismos y cuantificación del resultado del indicador, diferenciando entre previsto y realizado

A nuestro parecer, el contenido de esta letra E), sin ninguna otra explicación que lo comente o amplíe, otorga la mayor de las libertades para que las fundaciones de competencia estatal incluyan en la memoria todos aquellos indicadores de gestión que satisfagan los requisitos de información que demandan para estas entidades los autores de la literatura contable.

Ha de entenderse, pues, que ante el silencio de la misma norma de adaptación, quizá consciente de la dificultad de hallar indicadores de gestión genéricos para las entidades sin fin de lucro y que éstos deban de ser específicos para cada una de ellas, se quiere dejar amplio margen de discrecionalidad para que sean las propias fundaciones las que determinen cuales indicadores son los más adecuados, por cuanto útiles, para si mismas según su tipo o categoría.

Como la propia norma declara, en la adaptación las normas se han acogido los pronunciamientos internacionales, al exigir incluir en la memoria “*información sobre el grado de cumplimiento de las actividades previstas por la*

entidad al inicio del ejercicio, diferenciando los recursos obtenidos y aplicados en cada una de ellas, e identificando el número de beneficiarios o usuarios y los recursos humanos empleados para alcanzar dicho fines". Está haciendo referencia a otros aspectos del contenido del apartado 13º de la memoria. Sin embargo, esta afirmación ha de tomarse con cautela dado el parco tratamiento que la norma hace de los indicadores de gestión en base a la eficacia, eficiencia y economía, según hemos indicado ya. Pero recordemos que el *Financial Accounting Standards Board* (FASB), en el *Statement of Financial Accounting Concepts* nº4 establece como objetivo prioritario de la información financiera de las entidades sin fin de lucro proporcionar información sobre el nivel de servicios prestados por la organización y los logros alcanzados con los mismos, en términos de economía, eficiencia y eficacia.

Sin embargo, sí hay que objetar a la norma que sólo establece esta obligatoriedad para las fundaciones de competencia estatal y asociaciones declaradas de utilidad pública, dejando fuera de la aplicación de este apartado de la memoria al resto de entidades sin fin de lucro (para las que sólo exige que se ofrezca información sobre los medios que financian la actividad, los recursos económicos y humanos empleados y los beneficiarios o usuarios de la actividad, y sin diferenciar entre previsiones y resultados).

Y es que, como señala la propia norma de adaptación, "*las normas... que ahora se aprueban... son aplicables, con carácter general, a las entidades sin fines lucrativos, si bien la obligatoriedad de las mismas vendrá impuesta por las disposiciones específicas que se dicten al efecto*". En cualquier caso, repetimos, son de aplicación obligatoria a las fundaciones de competencia estatal, tal y como establece el artículo 3 del Real Decreto de adaptación.

5. UNA APLICACIÓN EMPÍRICA PARA LAS FUNDACIONES ESTATALES.

5.1. Las fundaciones estatales: la evaluación de su gestión.

En los últimos años, también el sector público español ha incrementado la utilización de la entidad con forma jurídica de fundación para llevar a cabo la prestación de servicios públicos.

Hay quien entiende que esta mayor utilización de este tipo de entidades se fundamenta en la mayor flexibilidad de la gestión, que permite responder rápidamente a las necesidades de inversión y gasto y proporcionar a los clientes y usuarios mayor nivel de satisfacción, así como en la presunción de una mayor eficacia en la gestión como consecuencia de la autonomía y flexibilidad de sus órganos de gobierno y dirección. Pero, por el contrario, hay quien ve en ese alejamiento de la rigidez del ordenamiento jurídico público un peligro por el abandono, al mismo tiempo, de los procedimientos y controles públicos al haber pasado la gestión al ámbito del marco regulador privado.

En cualquier caso, la sociedad exige a las administraciones públicas una gestión eficaz de los recursos públicos puestos a su disposición y, las fundaciones públicas estatales, como parte integrante del sector público, deben, igualmente, realizar el seguimiento de su propia gestión y evaluarse.

El control de las fundaciones de competencia estatal es llevado a cabo por distintos órganos: el Ministerio de adscripción, el Protectorado, la Intervención General de la Administración del Estado y el Tribunal de Cuentas.

Una de las formas de responder de la gestión realizada, en este caso pública, es a través de la auditoría de cuentas, en concreto, de la que podría denominarse auditoría integrada o integral, como forma de control más conveniente ya que no sólo permitiría verificar el cumplimiento de la legalidad, la adecuación de los estados contables a la normativa contable y presupuestaria, etc... sino también examinar el grado de eficacia, eficiencia y economía en la gestión.

La Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, recoge explícitamente en su artículo 46 que será la IGAE quien llevará a cabo la auditoría externa de las fundaciones públicas estatales cuando, a fecha de cierre de ejercicio, concurran al menos dos de las tres circunstancias siguientes:

- Que el total de las partidas del activo supere 2.400.000 euros.
- Que el importe neto de su volumen anual de ingresos por la actividad propia más, en su caso, el de la cifra de negocios de su actividad mercantil sea superior a 2.400.000 euros.
- Que el número de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 50.

Además, las fundaciones que cumplen dos de estos tres parámetros se consideran fundaciones de tamaño grande (teniendo la calificación de pequeñas aquellas cuyo activo no supera 150.000 euros, la cifra de negocios sea inferior a 150.000 euros y el número trabajadores no sea superior a 5).

También podrán ser auditadas por la IGAE cuando, aún no cumpliendo dos de los tres requisitos vistos, la propia IGAE haya decidido incluirlas en su Plan Anual de Auditorías. En cualquier caso, nada impide que la propia fundación voluntariamente contrate los servicios de un auditor externo.

Por otra parte, la Ley de Fundaciones establece que la regulación de las fundaciones en materia de presupuestos, contabilidad y auditoría de cuentas se realice a través de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP), sustituta del anterior y derogado Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria.

Así pues, la auditoría de cuentas anuales sobre las fundaciones del sector público estatal tendrá por objeto, de conformidad con el artículo 167 de la LGP:

1. Comprobar si las cuentas anuales reflejan en todos los aspectos significativos la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de la entidad y de la ejecución del presupuesto

conforme a los principios y normas contables y presupuestarios que les resultan de aplicación, e incluyen toda la información necesaria que garantice su correcta interpretación y comprensión.

2. Revisar si la información contable incluida en el informe relativo al cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que asumen estas entidades como consecuencia de su pertenencia al sector público, prevista en el apartado 3 del artículo 129 de la LGP, concuerda con la contenida en las cuentas anuales.
3. Verificar el cumplimiento de los fines fundacionales y de los principios a los que deben ajustar su actividad en materia de selección de personal, contratación y disposición dineraria de fondos a favor de los beneficiarios cuando estos recursos procedan del sector público estatal.

Dada esta finalidad, no puede hablarse de una auditoría integral que incluya la verificación de aspectos relativos a la eficacia, eficiencia y economía en la gestión de las fundaciones del sector público estatal.

No obstante, siempre queda abierta la posibilidad de realizar auditorías de eficacia, eficiencia y economía sobre estas fundaciones si así lo indicara la IGAE en su Plan Anual de Auditorías.

5.2. Objetivos e Hipótesis.

En este trabajo pretendemos llevar a cabo un análisis de las fundaciones del sector público estatal, al objeto de evidenciar tanto la importancia de que se lleve a cabo una evaluación de la gestión como la situación existente en este momento en este ámbito. Para ello, acudiremos a las fundaciones que aparecen recogidas en el denominado “Inventario de Entes del Sector Público Estatal” (INVESPE), elaborado por la IGAE. Dicho inventario recoge, para la categoría de entidades tipo fundación y para el año 2010, un total de 59 fundaciones públicas estatales.

Mediante este análisis pretendemos desarrollar los siguientes objetivos específicos:

a) Analizar el papel de la auditoría en la evaluación de las entidades no lucrativas, al objeto de mostrar cuántas entidades han sido auditadas por la IGAE, así como los resultados de la auditoría llevada a cabo.

b) Analizar las principales fuentes de financiación de las fundaciones estatales, y en especial mostrar en qué medida su financiación se lleva a cabo a través de subvenciones, donaciones y legados a la explotación o procede de ingresos de la actividad propia y mercantil. Para ello delimitamos las siguientes hipótesis a contrastar:

H_1 : El porcentaje de participación del Estado en la dotación fundacional afecta a la financiación mediante subvenciones recibida por la entidad.

H_2 : El sector en el que desarrolla su actividad la fundación influye en el porcentaje de subvenciones recibido.

c) Evidenciar la información sobre la gestión proporcionada por estas entidades en sus cuentas anuales y que, como hemos señalado, están publicadas en el BOE. En concreto, pretendemos ver en qué medida se publican la memoria de actividades, información sobre costes de las actividades, presupuesto por programas, estado de liquidación del presupuesto e indicadores de gestión.

Además, tratamos de establecer relación entre esta información y las características de las fundaciones en cuanto a tamaño y sector.

Para ello delimitamos las siguientes hipótesis a contrastar:

H_3 : Las fundaciones estatales que han sido auditadas por la IGAE hacen mayor hincapié/prestan mayor atención en la información sobre la evaluación de la gestión en sus cuentas anuales.

H_4 : El tamaño de la fundación influye en el nivel de información sobre la gestión divulgado en sus cuentas anuales.

H₅: La financiación mediante subvenciones recibida influye de forma positiva en la información sobre la gestión recogida en las cuentas anuales.

d) Realizar el análisis económico y financiero de las fundaciones estatales para mostrar tanto su situación económica como la gestión llevada a cabo en términos económicos y financieros.

En este apartado, habríamos sido gustosos de contar con la información suministrada en las propias cuentas anuales de las fundaciones públicas estatales en el caso de que éstas contuvieran información en base a indicadores de gestión. Dado que esto no es así, para realizar este análisis partiremos de los principales indicadores financieros de estas entidades tales como el beneficio, la solvencia, la rentabilidad económica y rentabilidad financiera, conscientes, claro está, de la distinta interpretación que debería darse a estos indicadores si fueran analizados para la empresa mercantil.

En este apartado tratamos de contrastar las siguientes hipótesis:

H₆: El resultado obtenido por las fundaciones estatales muestra una relación positiva con el porcentaje de subvenciones recibido.

H₇: El desarrollo de actividades mercantiles influye de forma positiva en el nivel de resultados obtenido.

H₈: El porcentaje de participación del Estado en la dotación fundacional influye en el nivel de resultados obtenido.

H₉: El género de los trabajadores incide en el nivel de resultados obtenido.

5.3. Metodología.

A partir de los datos obtenidos del referido INVESPE, publicados por la IGAE en su web, así como de las propias cuentas anuales publicadas por las distintas fundaciones en el Boletín Oficial del Estado, se ha elaborado una base de datos referida al ejercicio económico de 2010, en la que se reflejan, para cada una de las fundaciones, los siguientes aspectos:

- Ministerio de adscripción de la fundación.
- Actividad a la que se dedica según las categorías de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE).
- El porcentaje de la dotación fundacional estatal.
- El número fundadores.
- El activo total de la fundación, su patrimonio neto así como el importe neto de la cifra de negocios.
- El número total de empleados, diferenciando entre hombres y mujeres.
- El porcentaje que representan los ingresos de la actividad propia y mercantil, de las subvenciones, donaciones y legados de explotación afectos a la actividad propia y mercantil, así como el de otros ingresos de explotación e ingresos financieros respecto del total de ingresos.
- Si las fundaciones han sido sometidas a auditoría de cuentas anuales, si tal auditoría de cuentas anuales ha sido realizada por la propia IGAE o una auditora privada y el tipo de opinión de auditoría emitida en el informe (favorable, favorables con salvedades, etc...).
- Las principales magnitudes económicas y financieras obtenidas de los estados financieros (pasivo exigible, resultado del ejercicio, solvencia, rentabilidad económica y financiera, etc...).

No obstante, se ha de indicar que de las 59 fundaciones públicas estatales que aparecen recogidas en el INVESPE para el año 2010, sólo se ha contado con datos para 50 de ellas, y que aquellos datos que han tenido que ser obtenidos directamente de las cuentas anuales de éstas entidades sólo se ha contado con información para 32 de éstas.

En el análisis de la base de datos hemos utilizado el paquete estadístico SPSS y se han utilizado técnicas de análisis descriptivo, análisis de correlación entre variables mediante el coeficiente de correlación de Pearson y análisis de regresión lineal, al objeto de estudiar en qué medida las variables explicativas muestran correlación con la variable a explicar en cada uno de los casos, en función de la hipótesis a contrastar.

5.4. Análisis de resultados.

5.4.1. La evaluación a través de la auditoría.

Para el análisis del papel de la auditoría en la evaluación de las fundaciones del sector público estatal se han estudiado las variables que se reflejan a continuación:

Tabla 1. Variables estudiadas.

Sometida a Auditoría	Indica si la fundación de competencia estatal ha sido sometida a auditoría de cuentas anuales o no.
Auditada por	Refleja si, en caso de haber sido auditada, la auditoría fue llevada a cabo por la IGAE o una auditora privada.
Opinión	Recoge el resultado del informe de auditoría de cuentas anuales (favorable, favorable con salvedades, desfavorable u opinión denegada).

Para el estudio descriptivo de estas variables agrupamos los datos en dos valores: “1” para indicar que la fundación había sido sometida a auditoría de cuentas, “2” en caso contrario; “1” para las auditorías llevadas a cabo por una entidad privada, “2” para las realizadas por la IGAE; “1” para informes con opinión favorable, “2” para informes con opinión favorable con salvedades.

Los resultados del análisis descriptivo se muestran en los siguientes cuadros:

Tabla 2. Entidades auditadas.

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos	Sí auditadas (1)	43	89,6	89,6	89,6
	No auditadas (2)	5	10,4	10,4	100,0
	Total	48	100,0	100,0	

Tabla 3. Entidades auditadas por IGAE o auditora privada.

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos	Auditora privada (1)	16	33,3	37,2	37,2
	IGAE (2)	27	56,3	62,8	100,0
	Total	43	89,6	100,0	
Perdidos	Sistema	5	10,4		
	Total	48	100,0		

Tabla 4. Opinión de auditoría.

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos	Favorable (1)	39	81,3	90,7	90,7
	Favorable con salvedades (2)	4	8,3	9,3	100,0
	Total	43	89,6	100,0	
Perdidos	Sistema	5	10,4		
	Total	48	100,0		

De las cuarenta y ocho fundaciones de competencia estatal de las que se cuenta con información, cuarenta y tres han sido sometidas a auditoría de cuentas anuales (que representan el 89,6% del total). Las cinco restantes (un 10,4%) no fueron sometidas a auditoría o no presentaron informe de auditoría. De estas cuarenta y tres, veintisiete (un 56,3%), han sido auditadas por la IGAE, las dieciséis restantes lo fueron por entidades privadas (el 33,3% del total auditadas).

De las cuarenta y ocho, treinta y nueve (un 81,3%) han obtenido una opinión favorable. Sólo en cuatro casos (el 8,3%) se ha incluido alguna

salvedad en el informe de auditoría (el 90,7% y el 9,3% del total de las cuarenta y tres auditadas).

5.4.2. Análisis de las fuentes de financiación.

Para el análisis de las fuentes de financiación se han estudiado las siguientes variables de nuestra base de datos:

Tabla 5. Variables estudiadas.

%SUBVENCIONES	Categoría de las entidades en función del porcentaje de subvenciones recibidas respecto de sus ingresos totales.
%INGRESOS	Categoría de las entidades en función del porcentaje de ingresos recibidos respecto de sus ingresos totales.
ACTIVIDAD	Sector de actividad, según la CNAE en el que la fundación desarrolla sus actividades.
%DFE	Porcentaje de dotación fundacional estatal.
SUBVENCIONES	Porcentaje de subvenciones recibidas respecto del total de ingresos de la fundación.

Para el análisis descriptivo de las fuentes de financiación agrupamos las variables relativas al porcentaje de subvenciones, donaciones y legados de explotación afectos a la actividad propia y mercantil recibidos y los ingresos de la actividad propia y mercantil respecto del total de ingresos de la entidad, en 4 categorías: subvenciones e ingresos que representan menos del 30% del total de ingresos, subvenciones e ingresos que representan entre un 30% y 50%, los que representan entre un 50% y 80% y los que representan más de un 80% del total de ingresos de la fundación.

Los resultados del análisis descriptivo de las subvenciones como fuente de financiación se reflejan en el siguiente cuadro:

Tabla 6. Porcentaje de subvenciones respecto del total de ingresos.

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos	<30%	16	32,0	32,0	32,0
	30%-50%	1	2,0	2,0	34,0
	50%-80%	10	20,0	20,0	54,0
	>80%	23	46,0	46,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Del total de fundaciones, dieciséis (el 32%) reciben subvenciones en cuantía inferior al 30% del total de sus ingresos, sólo una (el 2%) en cuantía entre un 30 y 50% de sus ingresos totales, diez (el 20%) en cuantía entre un 50 y 80% del total de sus ingresos y, finalmente, veintitrés fundaciones (el 46%) reciben subvenciones en un porcentaje superior al 80% de sus ingresos totales.

Los resultados del análisis de los ingresos de la actividad propia y mercantil como fuente de financiación se reflejan en el siguiente cuadro:

Tabla 7. Porcentaje de ingresos respecto del total de ingresos.

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos	<30%	31	62,0	62,0	62,0
	30%-50%	8	16,0	16,0	78,0
	50%-80%	4	8,0	8,0	86,0
	>80%	7	14,0	14,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Del total de fundaciones, treinta y una fundaciones (el 62%) tiene unos ingresos de este tipo por debajo del 30%, ocho fundaciones (el 16%) tiene unos ingresos de la actividad propia y mercantil de entre el 30% y 50% del total de ingresos, cuatro fundaciones (el 8%) unos ingresos de esta categoría de entre el 50% y 80% del total de ingresos y, finalmente, siete fundaciones (el 14%) tiene unos ingresos procedentes de su actividad propia y mercantil por encima del 80% del total de ingresos.

Por otra parte, recordemos las hipótesis que planteamos en este apartado:

H_1 : El porcentaje de participación del Estado en la dotación fundacional afecta a la financiación mediante subvenciones recibida por la entidad.

H_2 : El sector en el que desarrolla su actividad la fundación influye en el porcentaje de subvenciones recibido.

Los resultados del análisis de correlaciones para dar respuesta a las hipótesis planteadas se reflejan en el siguiente cuadro:

Tabla 8. Correlaciones

		ACTIVIDAD	%DFE	SUBVENCIONES
ACTIVIDAD	Correlación de Pearson	1	,121	-,057
	Sig. (bilateral)		,403	,694
	N	50	50	50
%DFE	Correlación de Pearson	,121	1	,155
	Sig. (bilateral)	,403		,284
	N	50	50	50
SUBVENCIONES	Correlación de Pearson	-,057	,155	1
	Sig. (bilateral)	,694	,284	
	N	50	50	50

El análisis del coeficiente de correlación de Pearson muestra resultados no significativos y, por tanto, no se puede afirmar que el porcentaje de participación del Estado en la dotación fundacional afecte a la financiación mediante subvenciones recibidas por la entidad.

Igualmente, a la vista de los resultados, tampoco se puede afirmar que el sector de actividad al que pertenece la fundación sea determinante del porcentaje de subvenciones recibidas por ésta, dado que la correlación bilateral de las variables analizadas según el modelo de Pearson ha dado como resultado que no es significativo.

5.4.3. Análisis de la información de gestión.

Para el análisis de la información sobre la gestión incluida por las fundaciones públicas estatales en sus cuentas anuales, sólo se ha contado con las cuentas anuales de treinta y dos fundaciones. De éstas, tan sólo seis incluyen en sus cuentas anuales información sobre ingresos y gastos de su actividad teniendo en cuenta los distintos programas o actividades, pero ninguna hace referencia a indicadores de gestión o coste de actividades. Mayoritariamente, sí incluyen información sobre destino de rentas e ingresos y liquidación del presupuesto.

Para este hemos dividimos las fundaciones en dos categorías: las que sí incluyen algún tipo de información de gestión relativa a costes/gastos e ingresos por proyectos o actividades y las que no, dando como resultado una nueva variable introducida en el análisis.

A continuación, se reflejan en la siguiente tabla las variables estudiadas:

Tabla 9. Variables estudiadas.

Auditoría por	Entidades que han sido auditadas por la IGAE o por una auditora privada.
Infogestión	Entidades que incluyen información sobre su gestión en sus cuentas anuales.
Tamaño	Entidades que cumplen dos de los tres requisitos para ser auditadas por la IGAE.
%SUBVENCIONES	Categoría de las entidades en función del porcentaje de subvenciones recibidas respecto de sus ingresos totales.

Para el estudio de las hipótesis planteadas en este apartado se han practicado dos tipos de análisis: de correlación bivariada y de regresión lineal. Para éste último, se ha tomado como variable dependiente la variable que mide la información de gestión que las fundaciones incluyen en sus cuentas anuales y, como independiente, el resto de variables.

Los resultados del análisis se reflejan en los siguientes cuadros:

Tabla 10. Correlaciones.

		auditó	infogestión	tamaño	%SUBVENCIO NES
auditó	Correlación de Pearson	1	-,055	,684 ^{**}	-,093
	Sig. (bilateral)		,781	,000	,638
	N	28	28	28	28
infogestión	Correlación de Pearson	-,055	1	,026	-,265
	Sig. (bilateral)	,781		,896	,173
	N	28	28	28	28
tamaño	Correlación de Pearson	,684 ^{**}	,026	1	,044
	Sig. (bilateral)	,000	,896		,825
	N	28	28	28	28
%SUBVENCIONES	Correlación de Pearson	-,093	-,265	,044	1
	Sig. (bilateral)	,638	,173	,825	
	N	28	28	28	28

**. La correlación es significativa al nivel 0,01 (bilateral).

Regresión

Tabla 11. Variables introducidas/eliminadas^b.

Modelo	Variables introducidas	Variables eliminadas	Método
1	%SUBVENCIO NES, tamaño, auditó	.	Introducir

a. Todas las variables solicitadas introducidas.

b. Variable dependiente: infogestión

Tabla 12. Resumen del modelo.

Modelo	R	R cuadrado	R cuadrado corregida	Error típ. de la estimación
1	,305 ^a	,093	-,020	,422

a. Variables predictoras: (Constante), %SUBVENCIONES, tamaño, auditó

Tabla 13. ANOVA^b.

Modelo	Suma de cuadrados	gl	Media cuadrática	F	Sig.
1 Regresión	,439	3	,146	,821	,495 ^a
Residual	4,275	24	,178		
Total	4,714	27			

a. Variables predictoras: (Constante), %SUBVENCIONES, tamaño, auditó

b. Variable dependiente: infogestión

Tabla 14. Coeficientes^a.

Modelo	Coeficientes no estandarizados		Coeficientes tipificados	t	Sig.
	B	Error típ.			
1 (Constante)	,673	,402		1,676	,107
auditó	-,185	,245	-,204	-,754	,458
tamaño	,152	,231	,178	,661	,515
%SUBVENCIONES	-,089	,061	-,292	-1,477	,153

a. Variable dependiente: infogestión

A partir del análisis realizado, se puede concluir que la relación entre la variable que mide que la fundación haya sido auditada por la IGAE y la que mide la información de gestión proporcionada por la entidad en sus cuentas anuales no es significativa, por lo que se ha de rechazar la hipótesis planteada de que las fundaciones estatales que han sido auditadas por la IGAE prestan mayor atención en la información sobre la evaluación de la gestión en sus cuentas anuales.

Asimismo, el análisis muestra que tampoco las variables que miden el tamaño de la fundación o el porcentaje de financiación de la misma mediante subvenciones guardan una relación significativa con respecto a la información de gestión proporcionada por las fundaciones estatales en sus cuentas anuales, por lo que, igualmente han de rechazarse las otras dos hipótesis planteadas en este apartado (H_4 : El tamaño de la fundación influye en el nivel de información sobre la gestión divulgado en sus cuentas anuales e H_5 : La

financiación mediante subvenciones recibida influye de forma positiva en la información sobre la gestión recogida en las cuentas anuales).

5.4.4. Análisis económico-financiero de las fundaciones estatales.

Las cincuenta fundaciones del sector público estatal de nuestra base de datos representan una activo total de más de 1.500 millones de euros y un patrimonio neto de más de 857 millones de euros. Su deuda (pasivo exigible) alcanza unos 597 millones de euros.

Durante 2010, el conjunto de las treinta y dos de estas fundaciones de las que se conoce el resultado del ejercicio, obtuvieron en total un resultado negativo de algo más de 15 millones de euros, una media de algo menos de 500.000 euros de pérdidas cada una.

Para el análisis descriptivo de las características de las fundaciones en cuanto a beneficio, solvencia, rentabilidad financiera, rentabilidad económica, etc... se han agrupado las variables que miden estos aspectos en distintas categorías. La variable que mide el beneficio se ha agrupado en tres categorías: fundaciones que tienen pérdidas, las que consiguen beneficios y aquellas cuyo resultado es cero. La solvencia ha sido agrupada en cuatro categorías igualmente: fundaciones cuya solvencia es inferior a un valor de diez, de un valor entre diez y treinta, entre treinta y sesenta y superior a sesenta. La variable que mide esta rentabilidad se ha agrupado en tres categorías para reflejar aquellas fundaciones cuyo ratio es negativo, igual a cero o positivo. A diferencia del anterior, el ratio de rentabilidad financiera ofrece en considerables ocasiones valores muy elevados, motivo por el cual la variable que lo mide ha sido agrupada en tres categorías para reflejar aquellas entidades cuyo ratio es menor o igual a 0, menor que 50, menor que 150 o superior a 150.

Los resultados del análisis se reflejan en los siguientes cuadros:

Tabla 15. Resultado ejercicio.

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos	<0	15	46,9	46,9	46,9
	=0	3	9,4	9,4	56,3
	>0	14	43,8	43,8	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

Tabla 16. Solvencia.

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos	<10	38	74,5	74,5	74,5
	10-30	9	17,6	17,6	92,2
	>60	4	7,8	7,8	100,0
	Total	51	100,0	100,0	

Tabla 17. Rentabilidad económica.

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos	<0	15	46,9	46,9	46,9
	=0	3	9,4	9,4	56,3
	>0	14	43,8	43,8	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

Tabla 18. Rentabilidad financiera.

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos	<0	18	56,3	56,3	56,3
	0-50	7	21,9	21,9	78,1
	50-150	3	9,4	9,4	87,5
	>150	4	12,5	12,5	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

El análisis descriptivo del resultado del ejercicio de las fundaciones estatales nos indica que, de las treinta y dos fundaciones analizadas, quince tuvieron un resultado negativo (pérdidas, el 46,9%), tres tuvieron un resultado de cero (el 9,4%) y sólo catorce (43,8%) tuvieron beneficios. En este punto hemos de recordar que, si bien el beneficio no es un indicador de la gestión, sí es una magnitud que refleja el aumento (o disminución en el caso de un resultado negativo) del patrimonio neto.

Por otra parte, en general, las fundaciones públicas estatales reflejan un bajo grado de endeudamiento y altos niveles de solvencia.

El análisis de la rentabilidad económica, al haberse categorizado la variable entre fundaciones cuya rentabilidad económica era negativa, cero o positiva, ofrece el mismo resultado que el análisis del beneficio en cuanto a número de fundaciones y, por tanto, en cuanto al porcentaje que representan respecto del total de las analizadas.

El análisis de la rentabilidad financiera ofrece también un alto número de fundaciones cuya rentabilidad es negativa, en concreto dieciocho (56,3%), siete fundaciones cuya rentabilidad se sitúa entre cero y cincuenta (el 21,9%) y pocas fundaciones con mayores rentabilidades financieras, en concreto tres y cuatro con rentabilidades entre 50 y 150 y superiores respectivamente (que representan el 9,4% unas y el 12,5% las otras).

Por otra parte, recordemos que en este apartado tratábamos de contrastar las siguientes hipótesis:

H_6 : El resultado obtenido por las fundaciones estatales muestra una relación positiva con el porcentaje de subvenciones recibido.

H_7 : El desarrollo de actividades mercantiles influye de forma positiva en el nivel de resultados obtenido.

H_8 : El porcentaje de participación del Estado en la dotación fundacional influye en el nivel de resultados obtenido.

H_9 : El género de los trabajadores incide en el nivel de resultados obtenidos.

A tal fin, se han estudiado las variables que se indican en la siguiente tabla:

Tabla 19. Variables estudiadas.

INGRESOS	Porcentaje de ingresos procedentes de la actividad propia y mercantil respecto del total de ingresos de la fundación.
SUBVENCIONES	Porcentaje de subvenciones recibidas respecto del total de ingresos de la fundación.
EXCEDENTE	Resultado del ejercicio.
%DFE	Porcentaje de dotación fundacional estatal.
Mujeres	Porcentaje de trabajadoras mujeres respecto del total de empleados.

Para el estudio de las hipótesis planteadas en este apartado se han practicado dos tipos de análisis: de correlación bivariada y de regresión lineal. Para éste último, se ha tomado como variable dependiente la variable que mide el resultado del ejercicio de las fundaciones, es decir, el excedente, y, como independiente, el resto de variables. Los resultados del análisis se reflejan en los siguientes cuadros:

Tabla 20. Correlaciones.

		INGRESOS	SUBVENCIO NES	EXCEDENTE	%DFE	Mujeres
INGRESOS	Correlación de Pearson	1	-,846 ^{**}	,039	-,424 [*]	,188
	Sig. (bilateral)		,000	,836	,017	,312
	N	31	31	31	31	31
SUBVENCIONES	Correlación de Pearson	-,846 ^{**}	1	,027	,339	-,312
	Sig. (bilateral)	,000		,887	,062	,087
	N	31	31	31	31	31
EXCEDENTE	Correlación de Pearson	,039	,027	1	-,039	,343
	Sig. (bilateral)	,836	,887		,835	,059
	N	31	31	31	31	31
%DFE	Correlación de Pearson	-,424 [*]	,339	-,039	1	-,056
	Sig. (bilateral)	,017	,062	,835		,766
	N	31	31	31	31	31
Mujeres	Correlación de Pearson	,188	-,312	,343	-,056	1
	Sig. (bilateral)	,312	,087	,059	,766	
	N	31	31	31	31	31

**. La correlación es significativa al nivel 0,01 (bilateral).

*. La correlación es significante al nivel 0,05 (bilateral).

Regresión

Tabla 21. Variables introducidas/eliminadas^b.

Modelo	Variables introducidas	Variables eliminadas	Método
1	Mujeres, %DFE, SUBVENCION ES, INGRESOS	.	Introducir

a. Todas las variables solicitadas introducidas.

b. Variable dependiente: EXCEDENTE

Tabla 22. Resumen del modelo.

Modelo	R	R cuadrado	R cuadrado corregida	Error típ. de la estimación
1	,410 ^a	,168	,040	2610432,926

a. Variables predictoras: (Constante), Mujeres, %DFE, SUBVENCIONES, INGRESOS

Tabla 23. ANOVA^b.

Modelo	Suma de cuadrados	gl	Media cuadrática	F	Sig.
1 Regresión	3,575E13	4	8,938E12	1,312	,292 ^a
Residual	1,772E14	26	6,814E12		
Total	2,129E14	30			

a. Variables predictoras: (Constante), Mujeres, %DFE, SUBVENCIONES, INGRESOS

b. Variable dependiente: EXCEDENTE

Tabla 24. Coeficientes^a.

Modelo	Coeficientes no estandarizados		Coeficientes tipificados	t	Sig.
	B	Error típ.			
1 (Constante)	-4913568,201	6841578,958		-,718	,479
INGRESOS	22970,313	25768,293	,315	,891	,381
SUBVENCIONES	29868,777	24254,575	,433	1,231	,229
%DFE	-9049,291	61391,198	-,029	-,147	,884
Mujeres	49968,728	22811,889	,417	2,190	,038

a. Variable dependiente: EXCEDENTE

El análisis de correlaciones practicado sobre las variables de ingresos, subvenciones, excedente, importe neto de la cifra de negocios, porcentaje de dotación fundacional estatal y composición media de la plantilla de trabajadores en cuanto a hombres y mujeres, no refleja que exista correlación entre estas y, por tanto, no se puede decir que el resultado obtenido por las fundaciones estatales esté relacionado con el porcentaje de subvenciones recibidas por la entidad respecto del total de ingresos de la misma, ni siquiera que esté influido positivamente por el desarrollo de actividades mercantiles, por el porcentaje de dotación fundacional estatal o la composición media de la plantilla de trabajadores por personas de un género u otro.

Los mismos resultados se obtienen del análisis practicado a través de la regresión lineal. El excedente de las fundaciones públicas estatales no resulta explicado por el resto de variables estudiadas.

6. CONCLUSIONES.

Frente a la tradicional “rendición de cuentas” que las entidades sin fines lucrativos han venido realizando desde las primeras regulaciones legales de su marco contable, los autores de la literatura contable llevan demandando desde muy temprano que éstas aportasen información complementaria que permitiera la evaluación de su gestión en base a indicadores de eficacia, eficiencia y economía.

La nueva regulación del marco contable de estas entidades parece haber abierto la puerta para que esto sea efectivamente así, si bien el Real Decreto que aprueba las normas de adaptación del PGC de la empresa privada a las entidades sin fines lucrativos sólo obliga a ofrecer información sobre indicadores en la memoria de sus cuentas anuales a las fundaciones de competencia estatal (y a asociaciones de utilidad pública).

Los resultados del cumplimiento de esta obligación para este tipo concreto de entidades sin fines lucrativos no han podido ser analizados, dado que las primeras cuentas anuales de estas entidades que habrán de presentarse bajo este nuevo marco regulador serán las que se elaboren en el ejercicio económico de 2012.

Por ello, la adopción de una perspectiva empírica, a día de hoy, respecto de las fundaciones públicas estatales no nos ha permitido obtener más que conclusiones, en el sentido ya apuntado por los autores de la literatura contable, de la necesidad de que en el futuro, las cuentas anuales de las entidades sin fines lucrativos, no sólo de las fundaciones públicas estatales (y asociaciones de utilidad pública) incluyan información que permita la evaluación de la eficacia, eficiencia y economía de la gestión. Y ello, en base a las observaciones siguientes extraídas del estudio realizado.

El control que se ejerce sobre las fundaciones de competencia estatal, si bien no alcanza al cien por cien de las fundaciones públicas estatales como sería deseable, si es muy elevado en términos cuantitativos (recordemos que, según hemos visto, se auditán casi el 90% de este tipo de fundaciones y que, de estas, algo más del 80% obtuvieron una opinión favorable en su informe).

No obstante, en términos cualitativos, este tipo de control se limita a la denominada auditoría de cuentas anuales, sin llevar a cabo, aún cuando la posibilidad existe, una auditoría integral que informe cómo se ha gestionado el considerable volumen de recursos públicos con los que cuentan estas fundaciones (bien sea vía dotación fundacional, subvenciones públicas, etc...).

Y recordemos, igualmente, que la calidad del control en cuanto que éste incida en los aspectos de la gestión es aún más importante, toda vez que, analizadas las fuentes de financiación de éstas hemos observado cómo en más del 50% de las fundaciones públicas estatales sus ingresos por subvenciones representan más del 50% de sus ingresos totales y que, casi para este mismo porcentaje de fundaciones, los ingresos por actividades propias y mercantiles sólo representa un porcentaje por debajo del 30% de sus ingresos totales.

Por otra parte, y como resultado de las hipótesis contrastadas en nuestro análisis, hemos de concluir que el porcentaje de participación estatal en la dotación fundacional o el sector de actividad en la que la fundación desarrolla su actividad no son determinantes del nivel de subvenciones recibidas por las fundaciones públicas estatales.

Hemos constatado igualmente el escaso número de fundaciones estatales que incluyen en sus cuentas anuales información sobre su gestión que permita su evaluación a través de los principios de eficacia, eficiencia y economía, y el hecho de que éstas pocas incluyeran esa información no está determinado por el hecho de que hubieran sido auditadas por la IGAE o por entidades privadas, porque se tratara de fundaciones de gran tamaño o porque éstas estuvieran financiadas en su mayor parte por subvenciones, donaciones o legados a la explotación.

El resultado negativo que para el ejercicio económico estudiado obtuvieron el conjunto de las treinta y dos fundaciones analizadas tanto en global como de media cada una refleja la obviedad de que el beneficio no es el objetivo prioritario de este tipo de entes. Sin embargo, esto mismo avala, por comparación con la empresa privada, el que la evaluación de su gestión haya de orientarse en una dirección distinta a la tradicional (en base a ratios como la

solvencia, rentabilidad financiera, económica, etc...) y adoptar la perspectiva de la evaluación a través de los indicadores de eficacia, eficiencia y economía.

Además, según las hipótesis contrastadas en nuestro estudio, el resultado obtenido por las fundaciones no depende del porcentaje de subvenciones que financian su actividad o de los ingresos propios o mercantiles respecto del total de ingresos o del desarrollo de actividades mercantiles.

En el futuro, esperamos poder llevar a cabo el estudio empírico utilizando la información sobre la gestión en lugar de la tradicional información financiera.

BIBLIOGRAFÍA.

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (2008). *Marco Conceptual de la Información Financiera para Entidades Sin Fines Lucrativos*. Documento número 1.

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (2012). *Entidades sin Fines Lucrativos. Indicadores para Entidades Sin Fines Lucrativos*. Documento número 3.

Anthony, R. N. (1989). *Should Business and nonbusiness accounting be different?*. Harvard Business School Press.

Arnau Paradis, A. (2002). *La Contabilidad de las Entidades sin Finalidad Lucrativa: Especial Referencia a las Fundaciones*. Tesis Doctoral. Universidad de Castellón.

Brusca, I. y Martí, C. (2002). *La Información Financiera de las Entidades No Lucrativas: Una Perspectiva Internacional*. Documento de trabajo 04. Universidad de Zaragoza.

Financial Accounting Standard Board (1980). *Statement of Financial Accounting Concepts, 4, Objectives of Financial Reporting by nonbusiness organizations*. FASB, Stamford.

González, M.J. (2006). LA cuenta de resultados de las entidades no lucrativas: propuesta de mejora. Partida Doble, nº176, abril, pp. 54-69.

González, M. y Rúa, E. (2007). *Análisis de la Eficiencia en la Gestión de las Fundaciones: Una Propuesta Metodológica*. CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, nº57, pp. 117-149.

González, M.J. y Cañadas, E. (2008). *Los indicadores de gestión y el cuadro de mando en las entidades no lucrativas*. CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, nº63, pp. 227-252.

Larriba, A. (2005). *Necesidad social de información contable de las entidades no lucrativas*. I Jornada de Contabilidad de Entidades No Lucrativas, ASEPU, pp. 1-13.

Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

Montesinos, V. (1992). *Análisis Contable de la Información Contable Pública.* III Seminario de análisis de estados económico-Financieros, Alicante.

Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal.

Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos.

Rodríguez, A. (2005). *El análisis económico-financiero de las entidades no lucrativas. Indicadores de Gestión.* Acciones e Investigaciones sociales, nº20, pp. 91-112.

Parsons, L. (2003). *Is accounting information from non-profit organizations useful to donors? A review of charitable giving and value-relevance.* Journal of Accounting Literature, vol. 22, pp. 104-129.

Rúa Alonso, E. (2007): *La información contable en las fundaciones. Situación actual y perspectivas de futuro.* Partida doble, nº 186, pp. 70-83.

Rúa Alonso, E. y Vara, M. (2001): *La rendición de cuentas en las entidades sin fines lucrativos.* Partida doble, nº 124, pp. 92-113.