

GESTIONAR CON CALIDAD LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO: HACIA UNA EFICACIA, EFICIENCIA Y ECONOMÍA EN LA RENDICIÓN DE CUENTAS

QUALITY MANAGEMENT OF NON PROFIT ORGANIZATIONS: TOWARDS EFFECTIVENESS, EFFICIENCY AND ECONOMY IN ACCOUNTABILITY

Maguregui Urionabarrenechea, Miren Lorea (Universidad del País Vasco) *

Corral Lage, Javier (Universidad del País Vasco) **

Elechiguerra Arrizabalaga, Crisanta (Universidad del País Vasco) ***

RESUMEN

La actual realidad económica de las Entidades sin Ánimo de Lucro, con su creciente importancia dentro de la sociedad, ha motivado la necesidad de una gestión de calidad más profesionalizada, que sea eficaz y eficiente, económica y transparente. No debemos confundir la inexistencia de ánimo de lucro con la inexistencia de gestión de la organización.

El trabajo tiene como objetivo profundizar sobre la relevancia del valor de la gestión con calidad, su medición y los objetivos estratégicos a cumplir. Existen muchas técnicas de gestión económica y financiera aplicables al sector no lucrativo. Sin embargo, las características específicas del mismo imponen cambios cualitativos esenciales en su uso. Así, se señala la diferencia entre los enfoques de gestión procedentes del entorno empresarial y la necesaria adaptación a estas entidades, los factores diferenciadores y los desafíos en su dirección en relación con la contabilidad de gestión.

Se profundiza también en la necesidad de vincular la calidad con la voluntad de mejora continua y transparencia en la gestión y concebirla como un factor clave en la determinación de los objetivos estratégicos de cualquier organización que desee permanecer en el entorno.

Se estudia la transparencia como un elemento generador de legitimidad y confianza necesaria para proyectar una imagen positiva de estas entidades y que será base de la necesaria rendición de cuentas.

Se aportan una serie de conclusiones interesantes que garantizan a estas entidades sin ánimo de lucro una continuidad en el futuro.

* Departamento de Evaluación de la Gestión e Innovación Empresarial, Escuela Universitaria de Estudios Empresariales, Elcano, 21, 48008, Bilbao. lorea.maguregui@ehu.es

** Departamento de Economía Financiera I, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Avda. Lehendakari Agirre, 83, 48015, Bilbao. javier.corral@ehu.es

*** Departamento de Economía Financiera I, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Avda. Lehendakari Agirre, 83, 48015, Bilbao. crisanta.elechiguerra@ehu.es

Recibido: Febrero de 2015. Aceptado: Junio de 2015.

Palabras claves: entidades sin ánimo de lucro, gestión, calidad, transparencia, rendición de cuentas. **JEL:** A13-Relación de la Economía con los valores sociales, D64-Altruismo y Filantropía, L31-Instituciones sin fines de lucro; Organismos No Gubernamentales (ONG); Emprendimiento Social, M41- Contabilidad.

ABSTRACT

The current economic reality of the Non-Profit Organizations is growing importance in our society. It has motivated the need for a more professional and qualified management, effective and efficient, economical and transparent. We ought not to mix up the absence of profit with the absence of management within the organization.

The work aims to deepen the relevance of quality management, its measuring and the strategic objectives to achieve. There are many different techniques of economic and financial management which can be applied in the nonprofit sector. However, its specific features impose essential qualitative changes when it comes to the use of these techniques. Thus, we can remark the difference between the corporate management approaches and the necessary adjustment to these entities, the differentiating factors and the challenges in relation to management accounting.

It also explores the need to link quality with the desire for continuous improvement and transparency in the management, and to conceive it as a key factor when determining the strategic objectives for any organization wishing to remain in the environment.

Transparency is studied as an element which generates the necessary legitimacy and confidence to project a positive image of these entities and which will be the basis of the necessary.

There have been a series of interesting conclusions that guarantee these non-profit organizations their continuity.

Key words: non-profit organizations, management, quality, transparency, accountability.

JEL: A13-Relation of Economics to Social Values, D64-Altruism and Philanthropy; L31-Nonprofit Institutions; NGOs; Social Entrepreneurship; M14-Accounting.

1. INTRODUCCIÓN

La actual realidad económica de las Entidades sin Ánimo de Lucro (ESAL), con su creciente importancia dentro de la sociedad, ha motivado la necesidad de una gestión de calidad más profesionalizada, que sea eficaz y eficiente, económica y transparente. No debemos confundir la inexistencia de ánimo de lucro con la inexistencia de gestión de la organización.

El trabajo tiene como objetivo principal profundizar sobre la relevancia del valor de la gestión con calidad en las ESAL, su medición y los objetivos estratégicos a cumplir. Como objetivo secundario, se presentan una serie de indicadores de eficacia, eficiencia y economía que ayudan a mejorar la imagen y la emisión de información transparente en las organizaciones que lo integran.

La metodología utilizada es descriptiva y analítica a la vez que científica y cualitativa, a fin de comprender cómo es la percepción que estas entidades tienen de gestionar con calidad y de presentar su información económico-financiera de forma transparente. Para ello, se ha realizado una revisión exhaustiva de la literatura existente y se han contrastado los indicadores propuestos.

Existen muchas técnicas de gestión económica y financiera aplicables al Sector No Lucrativo. Sin embargo, las características específicas del mismo imponen cambios cualitativos esenciales en su uso. Así, se señala la diferencia entre los enfoques de gestión procedentes del entorno empresarial y la necesaria adaptación de los mismos a las ESAL, los factores diferenciadores y los desafíos en su dirección en relación con la contabilidad de gestión. Se profundiza también en la necesidad de vincular la calidad con la voluntad de mejora continua y transparencia en la gestión y concebirla como un factor clave en la determinación de los objetivos estratégicos de cualquier organización que desee permanecer en el entorno. Además, se estudia la transparencia como un elemento generador de legitimidad y confianza necesaria para proyectar una imagen positiva de estas entidades y que será base de la necesaria rendición de cuentas.

Se aportan una serie de conclusiones relevantes que garantizan a estas entidades sin ánimo de lucro una continuidad en el futuro. La responsabilidad y la rendición de cuentas deben plantearse como enfoque en la formulación de los objetivos de las entidades del Sector No lucrativo. En estos tiempos de cambio continuo, no basta con que los responsables de estas organizaciones gestionen bien, sino que además, deben actualizarse e innovar constantemente, a través de la utilización de los indicadores que se presentan.

2. SÍNTOMAS DE PROBLEMAS EN LA GESTIÓN DE LAS ESAL

En las ESAL, dirigidas por valores y en las que existe un importante componente de voluntariado, Mataix (2001) señala que resulta crucial que se alcance un amplio acuerdo dentro de la organización y una visión compartida de lo que se quiere hacer y de los resultados que se espera alcanzar antes de entrar a aplicar técnicas y enfoques de dirección estratégica.

Este tipo de entidades, frecuentemente, suelen encontrarse con las siguientes disyuntivas estratégicas:

- Decidir entre destinar sus escasos recursos a mejorar sustancialmente las condiciones de vida de un colectivo muy reducido o utilizarlos para ofrecer una pequeña ayuda a un grupo más amplio.
- Decidir entre aliviar los efectos o incidir en las causas.
- Decidir entre especializarse en las necesidades específicas de sus beneficiarios o dar servicio a muchos destinatarios.
- Decidir entre el blindaje de la pureza ideológica, de los grandes principios y valores fundamentales o flexibilizar los anteriores y trabajar con entidades o financiadores.

Los síntomas de problemas en la gestión de las ESAL adquieren una especial relevancia debida, principalmente, al crecimiento y reconocimiento de las mismas. Entre ellos, podemos destacar los siguientes:

- La tendencia de estas organizaciones a centrarse y a favorecer a determinados subgrupos de la población objetivo.
- La denominada filantropía insuficiente, cuando los recursos que se generan no resultan suficientes para cubrir las necesidades económicas, ni se renuevan de la forma deseada. Algunas ESAL se encuentran con volúmenes difícilmente manejables de fondos en circunstancias extremas como catástrofes naturales, mientras que se ven incapaces de dar continuidad a determinados proyectos con horizonte temporal a medio-largo plazo.

- Las dificultades que muestran estas entidades para asociarse. Esto hace, por un lado, que surjan nuevas en lugar de reforzar las ya existentes, de forma que se evite competir en fondos, voluntarios, usuarios, etc., y por otro, que las alianzas estratégicas entre ellas o entre éstas y otro tipo de instituciones resulten poco frecuentes. La consecuencia es una pérdida de sinergias potenciales: mayor fuerza para obtener fondos y para ejercer incidencia política, compartir recursos y experiencias, etc.
- La proliferación de nuevas organizaciones. Lo que hace que el panorama de estas entidades pueda aparecer confuso ante la ciudadanía, las administraciones públicas competentes, el propio Sector, etc.

Para lograr una gestión de calidad, las organizaciones del Sector tendrán que superar estos problemas, si se les presentan o les afectan.

3. DIFERENCIAS EN LOS ENFOQUES DE GESTIÓN PROCEDENTES DEL ENTORNO EMPRESARIAL: APLICABILIDAD EN LAS ESAL

El crecimiento de las ESAL supone, como aseguran los expertos, además de nuevas posibilidades y recursos, nuevos retos, exigencias y necesidades a las que tienen que responder. La forma en que la sociedad las percibe, la necesidad de las mismas a la hora de afrontar el proceso de adecuación a la realidad social y económica a través de una mayor profesionalización, y el mayor nivel de conocimiento de aspectos clave de su organización que los años de experiencia han proporcionado, son factores que hacen que su gestión surja como una respuesta a las necesidades actuales y futuras.

Así, reforzar la identidad corporativa, potenciar redes y colaboraciones, potenciar la planificación estratégica y operativa, desarrollar modelos de gestión basados en procesos, crear equipos de gestión, capacitar y reforzar el liderazgo o utilizar métodos y herramientas para la gestión, son algunos de los retos internos que debe afrontar el Tercer Sector.

En este contexto, la creciente especialización del trabajo de las ESAL requiere la necesidad de un proceso de gestión en las mismas. La utilización de diferentes actuaciones, dependiendo de las características y necesidades de cada organización resulta imprescindible, y por ello, estas entidades se asocian y buscan servicios de análisis de necesidades internas, formación, capacitación y especialización en las siguientes áreas (ver cuadro 1).

Por lo tanto, dirigir una ESAL con estrategia exige conocer y saber aplicar adecuadamente determinadas técnicas; pero ante todo, según Mataix (2001), requiere una disposición mental y una actitud adecuadas que deben ser compartidas por quienes las integran.

Lo cierto es que existen muchas técnicas de gestión económica y financiera aplicables al Sector No Lucrativo. Sin embargo, las características específicas del mismo imponen cambios cualitativos esenciales en su uso. No debemos confundir la inexistencia de ánimo de lucro con la inexistencia de gestión de la organización.

Una característica que no podemos olvidar es que en el Sector No Lucrativo no existe un mecanismo autónomo de eliminación de las organizaciones no competitivas como es el mercado, que sanciona los comportamientos ineficientes de las empresas con exclusión a través de la quiebra, bancarrota, etc., excepto cuando los problemas de ineficiencia o corrupción en estas entidades trascienden a la sociedad y ésta castiga la organización retirando su apoyo en términos de tiempo o de donaciones.

CUADRO 1: ÁREAS DE LAS ESAL

| |
|--|
| 1. GESTIÓN Y ORGANIZACIÓN |
| <ul style="list-style-type: none"> • Planificación estratégica: procesos y documentos de estrategia. • Estructura interna y crecimiento: adecuación y racionalización. • Gestión financiera y contable. • Liderazgo y dirección. • Diseño y gestión de sistemas de información. |
| 2. RECURSOS HUMANOS |
| <ul style="list-style-type: none"> • Recursos humanos: selección, formación y optimización. • Voluntariado: organización e incentivación. |
| 3. COMUNICACIÓN, MARKETING Y PUBLICIDAD |
| <ul style="list-style-type: none"> • La identidad corporativa. • Las relaciones con los medios de comunicación. • Organización y gestión del gabinete de prensa. • Internet: curso y aplicaciones para las ESAL. • Creación y utilidades de espacios Web. • Organización y gestión de servicios de documentación y bancos de imágenes. |
| 4. CAPTACIÓN DE FONDOS |
| <ul style="list-style-type: none"> • Creación y desarrollo de un programa de captación de fondos. • Diseño y puesta en marcha de campañas. • Técnicas de marketing social. • Elaboración de propuestas persuasivas de financiación. • Actividades de captación de fondos a través del voluntariado. • Organización de actividades y eventos. • Aprovechamiento de Internet para la captación de fondos. • Comercio justo y <i>merchandising</i>. |

Fuente: Maguregui Urionabarrenechea (2014)

Ante el interrogante de si las diferencias entre éstas y las empresas justificarían el empleo de diferentes sistemas de dirección en ellas, existen diferentes opiniones (Rojas, 2000). Mientras que algunos autores opinan que sólo hay que hacer pequeñas adaptaciones a los sistemas de control que utilizan las organizaciones lucrativas, otros defienden el análisis específico en materia de control de gestión para las ESAL por ser organizaciones con objetivos muy diferentes, que ofrecen servicios intangibles, con grupos de interés diferentes, con fiscalidad propia, con marcada influencia política, con fuentes de financiación irregulares, etc.

Tampoco podemos olvidar que la inexistencia de beneficio impide que la extrapolación de las distintas técnicas y métodos de gestión de empresas a las ESAL sea perfecta. La falta de una aceptada medida de sus prestaciones, comparable al criterio del beneficio de las empresas del mercado, es un problema que dificulta el desarrollo de eficaces sistemas de control de la gestión de las entidades del Sector No Lucrativo.

Así, estas organizaciones, de igual forma que ocurre con las entidades pertenecientes al mercado, deben orientar su dirección teniendo en cuenta el entorno competitivo, aunque sus fuentes de financiación no dependan totalmente del mercado. En éste, sabemos que la eficiencia se mide por los parámetros tradicionales basados en los beneficios. Sin embargo, en

las ESAL la “gratuidad” de los servicios junto a la buena voluntad atribuible a dichas organizaciones, favorece que muchas se hayan creído eximidas, en cierta medida, de la justificación de una gestión eficiente de sus actividades.

El hecho, en muchos casos, de que los usuarios no tengan posibilidad de elegir otra organización, puede favorecer situaciones de monopolio susceptibles de generar una menor preocupación por la calidad del servicio prestado. Mientras que la exigencia de la calidad en las ESAL procede principalmente de financiadores y donantes, en la empresa son los clientes quienes exigen, y a su vez, impulsan dicha calidad.

Desde el punto de vista del control de gestión, la actividad desarrollada, la dirección, la legalidad, la financiación, el factor humano y las dificultades para el diseño e implantación de sistemas de costes y de gestión del coste son los factores que Soldevilla y Cordobés (2012) identifican como diferenciadores entre las ESAL y el resto de organizaciones (ver cuadro 2).

CUADRO 2: FACTORES DIFERENCIADORES DE LAS ESAL EN RELACIÓN CON LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

| FACTOR | PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS |
|---------------------------------|---|
| Actividad desarrollada | <ul style="list-style-type: none"> - Intangible. - Dificultad de medir el output. - Paternalismo filantrópico. |
| Dirección | <ul style="list-style-type: none"> - Diversidad de agentes a los que rendir cuentas. - Objetivos poco definidos. - Dificultad en la medición del éxito o fracaso de la gestión. - Influencia del tamaño de la entidad en el estilo de dirección. - Imprecisión en la responsabilidad de los miembros de la organización. |
| Legalidad | <ul style="list-style-type: none"> - Legalidad fiscal específica tanto en resultados como para los aportantes de fondos. - Limitaciones legales a sus posibles fuentes de ingresos. - Regulación del destino de los ingresos obtenidos. - Legislación mercantil específica. |
| Financiación | <ul style="list-style-type: none"> - Dificultades de acceso al crédito. - Incertidumbre en la regularidad de los ingresos. - No remuneración de las aportaciones que se realicen. - Fuerte competencia en obtención de fondos públicos con otras entidades y empresas. |
| Factor humano | <ul style="list-style-type: none"> - Deficiente formación en gestión. - Excesiva centralización en los aspectos sociales para la gestión. - Interferencia entre objetivos personales y sociales a los directivos. - Necesidades permanentes de formación para el voluntariado con alta rotación. |
| Diseño de un sistema de gestión | <ul style="list-style-type: none"> - Contradicciones entre los objetivos del control de gestión y los archivos sociales. - La definición imprecisa de la misión dificulta definir objetivos de gestión. - Excesiva confianza en los sistemas informales de información en detrimento de los formalizados. - Escaso conocimiento y utilización de los potenciales de las herramientas de la contabilidad de gestión. |

Fuente: Soldevilla y Cordobés (2012)

También tenemos que destacar que los indicadores suponen una serie de ventajas muy importantes para valorar la gestión de las ESAL:

- Contribuyen a aclarar los objetivos de gestión de estas entidades.
- Proporcionan la definición de dichos objetivos.

- Facilitan la obtención de información sobre las actividades realizadas.
- Ayudan a estudiar los resultados de la entidad y admitir la aportación de cada centro de responsabilidad a dicho resultado.
- Facilitan y enriquecen la rendición de cuentas.
- Incentivan la reducción de costes.
- Estimulan a los responsables, puesto que sus actuaciones van a ser valoradas mediante el análisis de los resultados obtenidos por todos y cada uno de los indicadores que les afectan.

Sólo a través del desarrollo de un conjunto de indicadores, concretos y ajustados a cada tipo de entidad, pueden solventarse los desafíos a los que se enfrenta la dirección de estas ESAL. En este caso, varios han sido los estudios que en una mayor o menor medida han tratado el tema de la necesidad por parte de las ESAL de implementar indicadores para su correcta gestión (Herman y Rend, 2008; Moxham, 2009; Zimmermann y Stevens, 2006). Entre ellos podemos destacar, a nivel internacional, los del *Global Reporting Initiative* (GRI, 2010) y los desarrollados en el documento nº 3 *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas* (AECA) sobre indicadores para entidades sin fines lucrativos (AECA, 2012), a nivel nacional.

Así, nos parece interesante recordar que una de las principales aportaciones de la investigación que realizaron McCauley y Hughes (citado en Herrera Gómez y Castón Boyer, 2003) hace ya una veintena de años, en la que se analizaron 300 organizaciones del Sector No Lucrativo que actuaban en el campo de los servicios sociales y sanitarios de algunos estados del este de Estados Unidos, fue la individualización de los distintos retos que los directivos de estas organizaciones tenían que afrontar, aspecto que en la actualidad sigue despertando gran interés.

En el siguiente cuadro se recogen, de manera sintetizada, los principales desafíos. El primer grupo, recoge los retos que son comunes a las organizaciones que actúan en otros sectores. El segundo, sin embargo, es propio de la tipología organizativa de las ESAL (ver cuadro 3).

Así, en las ESAL podemos distinguir dos tipos de actividades completamente distintas: una actividad inmaterial (comunicadora de valores, reivindicativa, defensora de derechos, etc.) y una actividad material (prestación de un servicio). Si en las ESAL impera esta última, la gestión suele ser más profesional, mientras que si predomina una actividad inmaterial, la gestión será más de compromiso o no profesional.

La definición y jerarquización de los objetivos en estas organizaciones resulta muy compleja debido a diversas razones, de las cuales destacamos las siguientes:

- El carácter intangible de los objetivos propios de algunas entidades.
- La coexistencia de más de un objetivo estratégico.
- La dificultad en la evaluación de resultados cuando el objetivo no es específicamente económico.

Si a los motivos anteriores les sumamos, por un lado, que la gestión de voluntarios se está convirtiendo en uno de los recursos fundamentales de este Sector y plantea problemas en el proceso de reclutamiento, integración y formación; y por otro, que la gestión económica no tiene que tener un planteamiento centrado en la obtención del máximo rendimiento, sino en la obtención del máximo volumen posible de recursos económicos, la definición y jerarquización de los objetivos de éstas resulta sumamente complicada.

CUADRO 3: DESAFÍOS EN LA DIRECCIÓN DE ORGANIZACIONES DE LAS ESAL

| DESAFÍOS COMUNES | DESAFÍOS ESPECÍFICOS |
|--|--|
| 1. Utilización de recursos y predisposición de apoyos para el cambio. | 7. Conflictos con el Consejo de Administración |
| 2. Dirigir y motivar al personal. | 8. Problemas con los clientes/usuario y con los grupos externos. |
| 3. Construcción de un apoyo externo y difusión del conocimiento de la propia organización. | 9. Integración de peticiones divergentes. |
| 4. Mejoras de las prestaciones de la propia organización. | 10. Recursos limitados e inciertos. |
| 5. Presión temporal. | 11. Presencia de voluntarios. |
| 6. Falta de ambientes de trabajo estimulante y apoyo. | 12. Falta de conocimiento directivo y experiencia. |

Fuente: Maguregui Urionabarrenechea (2014), basado en Herrera Gómez y Castón Boyer (2003)

Así, sobre la fijación de objetivos de las organizaciones del Tercer Sector, hay que señalar que el fin principal de éstas es prestar un servicio a la sociedad y, por lo general, los gestores de las mismas persiguen un alto grado de cumplimiento en su realización. El menor nivel de importancia para estas entidades reside en la preocupación por sus resultados económicos. Por otra parte, adoptan estructuras menos formales y cuentan con sistemas y procedimientos más flexibles y abiertos al cambio, por tratarse de organizaciones con una vocación más innovadora, dirigidas a la búsqueda y exploración de nuevos campos en los que emplear sus capacidades.

Habiéndose dejado atrás los años en que la buena gestión y las ESAL eran cuestiones prácticamente incompatibles, los valores organizativos y la misión de éstas ocupan hoy un espacio central y preliminar en el esquema de gestión de las organizaciones del sector. No obstante, para lograr el fortalecimiento institucional y su legitimación social, cada una tiene que superar los retos de la confianza y colaboración de la sociedad (Vernis, Iglesias, Sanz y Saz, 2004).

En línea con lo anterior, concordamos con García Delgado *et al.* (2004) cuando considera que la buena gestión en estas organizaciones se erige como la solución desde la perspectiva de la eficacia, la estabilidad y la legitimación social. Se trata de gestionar eficazmente (con responsabilidad compartida) y responsablemente eficaz (con eficacia comprobable y medible).

Al respecto, por su parte, Herranz Bascones (2005) propone que el sistema de información para la evaluación y gestión de las organizaciones del Sector No Lucrativo se base en los siguientes objetivos: ética y responsabilidad social, estabilidad, profesionalidad, fortaleza y calidad.

Consideramos, planteado en términos de logro, que los siguientes objetivos estratégicos representan los parámetros del código de conducta que los interesados esperan que cumplan

las ESAL y las magnitudes fundamentales para conducir su gestión: estabilidad, profesionalidad, fortaleza: colaboración y confianza, e innovación.

La calidad es la culminación de los objetivos propuestos. Por lo tanto, la entidad que haya llevado a cabo sus actuaciones con principios éticos, siendo gestionada con criterios de profesionalidad, y sea una organización con fortaleza, será una entidad con calidad. Y su excelencia estará determinada por el grado en el que logre dichos objetivos.

Así, un sistema de gestión excelente en las ESAL implica a toda la organización e incluye unos valores y un procedimiento de gestión coherente con los mismos, permitiendo responder a las necesidades de sus destinatarios finales y desarrollar su misión.

3.1. Estabilidad

Entendemos la estabilidad como sinónimo de equilibrio y de permanencia de la organización, y como un paso más al de la supervivencia y continuidad. Para consolidar la estructura financiera de la entidad y garantizar su viabilidad, el objetivo de estabilidad debe ser un requisito prioritario.

Así, Prieto y Santidrián (2013) enfatizan la necesidad de que en las organizaciones exista y se desarrolle una capacidad para crear respuestas oportunas que les garantice su supervivencia y la obtención de rendimientos sostenidos en el tiempo.

Según la Encuesta a Directivos de Entidades, FONCE-2005, García Delgado *et al.* (2009) señala en ella unos datos y llega a unas conclusiones muy relevantes en relación con este objetivo de estabilidad. En esa fecha había 287.762 asociaciones y fundaciones registradas en España, de las cuales sólo 141.241 (el 49 por 100) se encontraban activas. El autor apunta abiertamente que es el importante trasvase de voluntarios desde las entidades que no emplean trabajo remunerado a las entidades que sí lo emplean, lo que genera el fuerte crecimiento de las entidades inactivas. Asimismo, señala que este ajuste del Sector No Lucrativo está perjudicando primeramente a las organizaciones sin empleo remunerado.

Sin embargo, la implantación de estructuras temporales para la solución de problemas concretos, como bien señala Herranz Bascones (2005), no debería ser una opción valorable ante la ineficiencia que supone desaprovechar todas las capacidades técnicas, económicas y humanas que han de ponerse en marcha para la creación e introducción de una nueva organización.

La crisis actual ha puesto de manifiesto la necesidad por parte de las entidades de contar con un modelo de actuación y una estructura más flexible, que haga posible reaccionar de manera ágil a los cambios en las necesidades sociales y a las demandas de los financiadores. Funcionar a través de un modelo basado en proyectos permite ser más ágiles a la hora de ofrecer respuestas, pero para ello se necesita una estructura mucho más ligera que la que poseen las actuales ESAL (Fundación PwC, 2013). Todo ello, por supuesto, sin renunciar a la misión y visión de cada entidad.

En consecuencia, la mejor manera de acreditar capacidad de gestión es estando ante una organización estable. Para demostrar la experiencia hacen falta los años, y para cumplir años hace falta que la organización tenga capacidad de gestión y una estructura que garantice su continuidad.

3.2. Profesionalidad

Las organizaciones actuales se mueven en entornos cada vez más competitivos. Esto les obliga a idear nuevas fórmulas de captación de recursos, a reorientar sus estrategias organizativas y a la utilización de criterios de gestión empresarial. Aunque la ilusión es uno de los valores fundamentales para que los proyectos salgan adelante, ya sabemos que la buena voluntad de las personas no es suficiente para hacer frente a las cada vez mayores necesidades sociales, las cuales hay que cubrir con recursos cada vez más escasos. Hay que realizar el trabajo lo mejor posible. Y si éste requiere preparación o formación específica, será necesario realizar esta formación, anterior a cualquier trabajo voluntario (Vernis, Iglesias, Sanz, Solernos, Urgell y Vidal, 2004).

En este contexto, no resulta difícil comprender que la buena voluntad no es suficiente. La capacidad de crear valor del Sector No Lucrativo está basada en su credibilidad y legitimidad, por lo que es un bien que se debe gestionar, exigir, demostrar y comunicar con vigor ya que la credibilidad no se alcanza en virtud de lo no lucrativo. Lo que realmente importa es que las cosas se hagan, y con la máxima calidad.

Consideramos, por lo tanto, que la profesionalización de las estructuras y de la gestión de las ESAL resulta necesaria y debe ser planteada como un objetivo a conseguir, en términos de eficacia, eficiencia y economía en la planificación y en la búsqueda y aplicación de recursos humanos, económicos y técnicos. Hay que señalar que una actuación será eficaz, como bien indica Herranz Bascones (2005), cuando obtenga los recursos que había previsto y realice las actividades propuestas; mientras que una actuación será eficiente cuando rentabilice la imagen de la entidad, logre una estructura de recursos humanos productiva y alcance economías tanto en la obtención de sus recursos financieros, como en los costes de su estructura organizativa.

No olvidemos que la ética forma parte de la propia visión y misión de las ESAL. De esta manera, si éstas expresan transparentemente sus comportamientos y actuaciones, nadie podrá cuestionar sus resultados desde el punto de vista moral.

3.3. Fortaleza: colaboración y confianza

El fortalecimiento institucional constituye en la actualidad uno de los temas recurrentes en la agenda de las ESAL. Sin olvidar la necesaria rendición de cuentas y transparencia, la colaboración, la confianza y la innovación resultan imprescindibles a la hora de crear capacidades para dicho fortalecimiento.

Para avanzar en la colaboración hace falta trabajar en crear confianza, y ésta se basa en las relaciones personales. Si las ESAL aprenden a explicar de forma clara sus actuaciones, lograrán que las personas comprendan cuál es su espacio propio. Éstas han de demostrar a sus grupos de interés que no son instituciones caritativas y, trabajando desde sus valores específicos, que además de hacer el bien lo hacen bien. Hay que dejar constancia de que esta colaboración puede ser entre las propias entidades y con la propia sociedad.

La relación entre las ESAL es, sin duda, como señala la Fundación PwC (2013) uno de los retos para el futuro del Sector. La necesidad de mayor influencia, eficiencia e impacto del Sector, junto con la importancia de disponer de capacidad de negociación frente a proveedores y la necesidad de un mayor impacto en los resultados, hace que estas organizaciones desarrollen acciones que les ayuden a lograr una mayor visibilidad y capacidad de influencia.

Asimismo, la presión existente sobre los costes de gestión, la necesidad de acceder a la información o la necesidad de una racionalización eficiente del Sector obligan a buscar nuevas formas de utilización de recursos entre entidades. No podemos olvidar que invertir en innovación requiere de capacidad inversora y masa crítica de recursos a gestionar. Aspectos ambos de los que las entidades pequeñas, normalmente, carecen.

Cuando se quiere proponer un nuevo proyecto en una organización, lo primero que se debe saber es si existe otra que ofrezca la misma actividad o servicio y si podría desarrollarse una colaboración con ella u otras asociaciones para llevar a cabo su actividad con más eficacia, eficiencia y economía. Se trata de saber, según Vernis, Iglesias, Sanz y Saz (2004), “si cada organización es más eficaz y eficiente en el contexto en que trabaja actuando sola o en colaboración con otra organización”.

Además de la relación entre entidades y la mutualización de los recursos de las mismas, la colaboración precisa, como señala la Fundación PwC (2013), del incremento de la participación de la sociedad civil y la maximización de su aportación como vía para hacer frente al nuevo contexto de crisis actual. Las entidades del Sector se encuentran abocadas a buscar distintas formas de incentivar la participación ciudadana, y de sensibilizar al donante y a la ciudadanía para fomentar, también, las redes informales de apoyo.

También la confianza puede ser considerada desde distintos puntos de vista, empezando por comprobar que la que generan las personas que ocupan los Patronatos, Juntas Directivas y Consejos de Administración no lo hagan únicamente por prestigio, sino que actúen como garantes de la confianza que la sociedad ha depositado en estas entidades y que realmente velen por el cumplimiento de la misión de las mismas.

Rollin A. Van Broekhoven (2012), presidente saliente del *International Committee on Fundraising Organizations* (ICFO), plataforma que agrupa a 16 evaluadores de ONG de 15 países y de la que la Fundación Lealtad es su socio español, destacó que la confianza no se puede generar sin rendición de cuentas ni transparencia. Se trata de virtudes reflejadas en la integridad con la que opera una organización donde ésta es un valor relativo, puesto que lo que hace es ayudar a obtener aquello que queremos.

Así, la confianza es básica en todas las relaciones sociales, pero como señalan Vernis, Iglesias, Sanz y Saz (2004), aún lo es más en el ámbito no lucrativo, puesto que es el camino para conseguir el reconocimiento social y el apoyo de sus beneficiarios. La pérdida de la confianza del público puede implicar un aislamiento progresivo de la organización que puede obligarla, incluso, a desaparecer.

Situaciones de corruptelas y mala gestión influyen en el deterioro de la imagen, así como en la confianza, la transparencia, la reputación y la credibilidad de todo el Sector. En un conjunto de entidades en las que, como ya indicaba Drucker (1994), esa confianza general es incluso más importante que en el Sector empresarial.

Son muy interesantes las conclusiones del *Edelman Trust Barometer 2014*, Barómetro de Confianza realizado por el grupo Edelman (2014), que aún sitúa a las ESAL entre los grupos mejor valorados por la sociedad, por lo que podemos afirmar que es el Sector que mayor credibilidad social ofrece. En el caso de España, han obtenido el 59 por 100, frente al 40 por 100 obtenido por los medios de comunicación, el 38 por 100 de las empresas y el 18 por 100 del gobierno.

La aceptación social y la calidad son, a nuestro modo de ver, las vías para alcanzar la legitimidad de las ESAL. Ésta ha de conquistarse día a día y supone una oportunidad para el fortalecimiento del Sector. Sólo les será otorgada a las organizaciones que rindan cuentas y actúen de manera transparente, generando la necesaria confianza.

3.4. Innovación

Las ESAL han de innovar y experimentar continuamente para tratar de solucionar los nuevos problemas de las sociedades democráticas. Para que las organizaciones sean capaces de innovar se precisan profesionales capacitados. En este sentido, la formación continua de las personas que trabajan en ellas constituye un reto importante.

No podemos olvidar las diferentes preocupaciones que tienen los diversos grupos de interés sobre la gestión y la rendición de las cuentas de las entidades del Sector No Lucrativo: garantía de que sus contribuciones se destinan a la finalidad propuesta, la consecución de los objetivos sociales, etc. Así, hemos visto que los gestores de las ESAL emplean dinero de personas y Administraciones que esperan sea aplicado en la misión de la entidad generando un impacto en la sociedad, con la máxima eficacia y eficiencia posibles. Esto les obliga a buscar, constantemente, la innovación.

ICFO ha celebrado su Asamblea General 2013 en Taipei (Taiwán). En su marco, Taiwan *NPO Self-Regulation Alliance* organizó la conferencia internacional “TIC y captación de fondos: Una nueva era para la rendición de cuentas”. En ella se estudiaron diversos aspectos relevantes en la actualidad, y que suponen la búsqueda de la innovación, como nos indica el título de la conferencia, en la captación de fondos.

Así, el desarrollo de las nuevas tecnologías, junto con el entorno global en el que actúan las ESAL, ha posibilitado el fomento de nuevos canales de captación de fondos a través de las mismas. Las entidades que evalúan a las ESAL a nivel nacional se enfrentan, junto a ICFO, a nuevos retos que fueron analizados durante este encuentro.

En su discurso de apertura, Martina Ziegerer, presidenta de ICFO, destacó el papel que Asia tendrá en el futuro como canalizador de fondos para proyectos solidarios. Hacia el año 2030, según datos de la OCDE, el crecimiento de la clase media y de las fortunas individuales será impulsado por Asia (Ziegerer, 2013). Éste es uno de los motivos por los que ICFO, tras celebrar su Asamblea General Anual durante los últimos 55 años en países europeos o norteamericanos, decidió celebrar este evento por primera vez en el continente asiático.

4. TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS

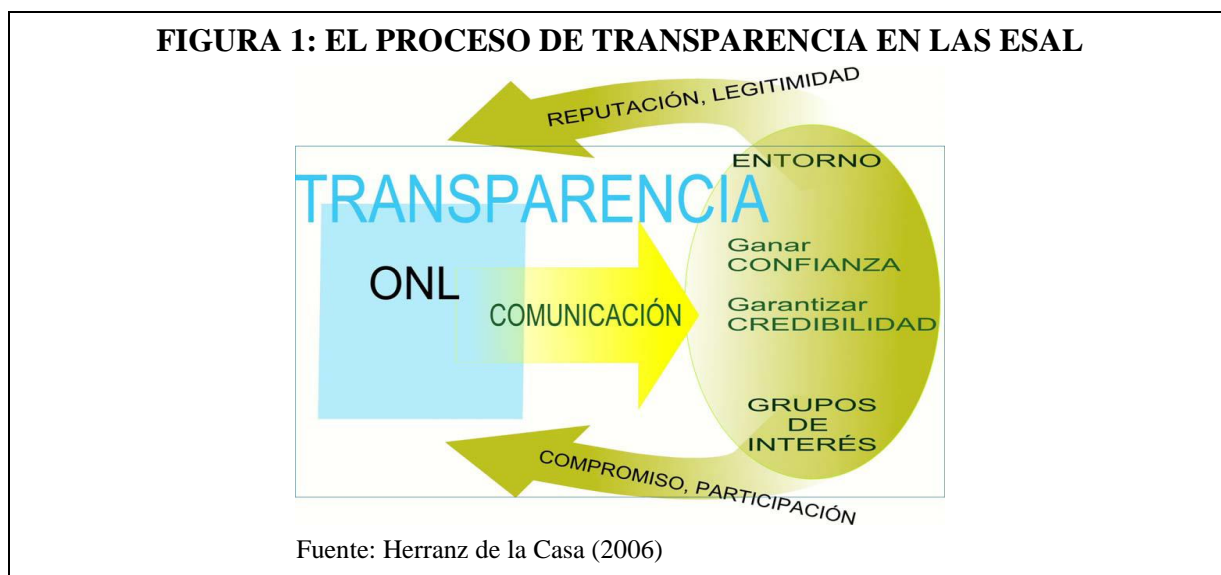
La confianza es un atributo esencial y a la vez muy frágil en las ESAL. Cualquier acto de fraude, corrupción, mala praxis, etc., pueden afectar y afecta de manera directa a este tipo de entidades (Corral-Lage y Elechiguerra, 2014). Hoy en día sus diferentes grupos de interés han acrecentado su demanda de información exigiendo una notificación aún más amplia de sus actuaciones en relación a aspectos no sólo morales sino también sociales (Moneva y Bellostas, 2007; Marcuello, Bellostas, Marcuello y Moneva, 2007).

Esta situación supone el punto de partida donde la generación de un clima de confianza y credibilidad entre las ESAL y sus grupos de interés ayudará a legitimar las actuaciones de éstas, siendo la transparencia, entendida como aquella cualidad que permite a todos los *stakeholders* conocer y descubrir el funcionamiento y la identidad de una organización (Herranz de la Casa, 2006), un elemento crucial para ello (Balas-Lara, 2011).

De esta manera apreciamos como la existencia de confianza entre las organizaciones del Sector No Lucrativo y la sociedad no se puede generar sin la existencia de la transparencia en la emisión de toda información que se revele al exterior. Y no sólo eso, es clave para su consecución un proceso claro de rendición de cuentas. Debemos tener en consideración que una entidad puede ser transparente a pesar de no rendir cuentas. Sin embargo, es condición

necesaria que para rendir cuentas sea transparente. Es decir, la rendición de cuentas debe ser, esencialmente, transparente.

En la actualidad, las ESAL se encuentran ante el compromiso de ser transparentes y rendir cuentas de todo lo que hacen (*accountability*). La gestión de éstas se desarrolla desde unos valores propios entre los que se encuentran el interés general, el servicio, la integridad, la apertura y la rendición de cuentas, que, por tanto, constituye un valor intrínseco de las mismas (ver figura 1).



4.1. Transparencia

4.1.1. Necesidades de mejora

De igual forma que ocurre en el mundo empresarial, en el Sector No Lucrativo, la necesidad de mejorar la transparencia para afianzar la reputación y la confianza de los distintos grupos de interés es cada vez mayor (Herman y Renz, 1999; Brinkerhoff, 2002; Smylie, y Corcoran, 2009; Herranz de la Casa, 2014). Según Novell (2002) las empresas están avanzando en las mejoras del buen gobierno pero también en las Administraciones Públicas y en las ESAL se avanza en la introducción de mecanismos que aumentan su transparencia y su responsabilidad ante la sociedad.

Este progreso se entiende teniendo en cuenta las razones por las que una ESAL debe ser transparente. Un estudio de Corral-Lage y Elechiguerra (2014) da a conocer que las principales causas por las que éstas deben aportar información tanto económica como social a sus grupos de interés son el valor intrínseco que supone en su manera de actuar, seguido de que puede favorecer la captación y fidelización de fondos. Ambas argumentaciones son razones endógenas ya que a las propias organizaciones les interesa incrementar la transparencia para alcanzar de una manera óptima sus propios objetivos. De este estudio se percibe que la necesidad de ofrecer a los *stakeholders* una información más transparente no se realiza exclusivamente para la mejora de la propia entidad en cuanto a valor añadido o mayor captación de fondos económicos y humanos, etc., sino para crear también una imagen positiva de la sociedad respecto a este tipo de entidades mejorando así la confianza para con la sociedad (Kearns, 1996; Bekkers, 2003; Enjolras, 2008; Edelman, 2014), puesto que de

acuerdo con un estudio de la Coordinadora de las Organizaciones No Gubernamentales al Desarrollo de España (CONGDE, 2005) se manifiesta que a pesar de la existencia de una percepción positiva del uso de los fondos, la información relativa a la transparencia, a día de hoy, es baja, poniendo por lo tanto de relieve la falta de comunicación entre las organizaciones y los ciudadanos, lo que implica la necesidad de darle una mayor importancia a ésta.

Las ESAL tienen que mejorar mucho la comunicación con sus grupos de interés y hacer un esfuerzo para ser más transparentes, tanto en lo que a sus estados financieros se refiere como a quienes conforman sus órganos de gobierno y sus comités de dirección (Martín, 2011). Este autor opina que es necesaria la adopción de estándares de publicación de información relevante (*reporting*), como los que desde hace una década existen en el Sector empresarial.

Así, el grado de información y la actitud con que se afronta el proceso de emisión de información son los dos componentes básicos de la transparencia. Ambos están intrínsecamente relacionados con la participación y comunicación de la organización con los grupos de interés, siendo esto uno de los ejes principales de la transparencia. Cuando desde la organización se divulga información que refleja una imagen precisa de la misma (Huxham, 1993; Frumkin y Andre-Clark, 2000), se genera una credibilidad que sirve para afianzar la relación con sus partes interesadas, de manera que los colectivos tanto internos como externos estarán más predispuestos a colaborar con ella.

Del uso de la transparencia como un valor en su comportamiento diario dependerá la garantía y calidad de supervivencia de muchas organizaciones del Sector (Behn, DeVries, y Lin, 2010). También dependerá, como señala Herranz de la Casa (2007) de cómo fomenten y comuniquen ese valor a todos los grupos de interés. De ahí la importancia de controlar los intercambios de información e impulsar la comunicación directa para que la imagen de estas organizaciones sea percibida como más honrada y veraz.

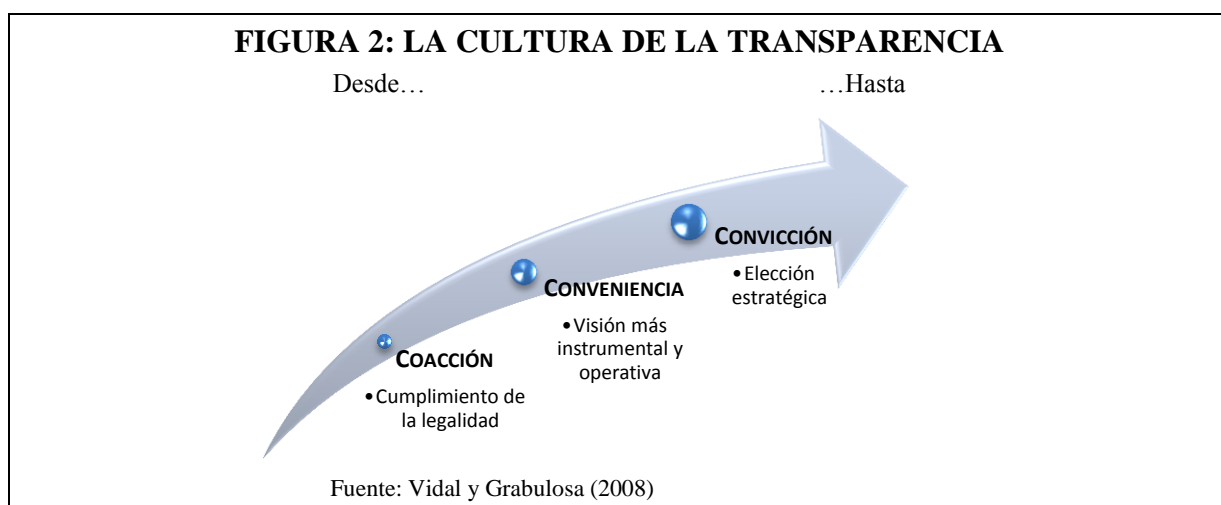
Este incremento exponencial del peso que en los últimos años se le está dando a la transparencia, queda aún más patente ante la aprobación a nivel nacional de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno. Ciertamente, que dicha ley sólo afecta a un número determinado de ESAL, para ser más concretos, a las entidades que perciban durante el período de un año ayudas o subvenciones públicas en una cuantía superior a 100.000 euros o cuando al menos el 40 por 100 del total de sus ingresos anuales tengan carácter de ayuda o subvención pública, siempre que alcancen como mínimo la cantidad de 5.000 euros. Sin embargo, esta acotación no es óbice para verla como un modelo a tener en cuenta y un paso importante para avanzar en la transparencia.

4.1.2. La Cultura de la Transparencia

De acuerdo con los estudios realizados por El Observatorio del Tercer Sector (2007), Vidal y Grabulosa (2008), Behn, DeVries y Lin (2010), Anheier (2014) y con los diferentes tipos de transparencia desarrollados por Kearns (2001), ésta puede desarrollarse desde diversas perspectivas y enfoques temporales. Un enfoque básico puede centrarse en el estricto cumplimiento de la legalidad. En este caso las ESAL implementan el concepto de transparencia en sus actividades simplemente por cumplir con las normas reglamentadas y la burocracia, desarrollando así una actividad eminentemente reactiva, siendo la coacción el eje vertebral de este escenario.

Un paso más allá es llegar a identificar una cierta conveniencia operativa, llevando a cabo acciones en este campo porque implican ventajas para la organización como el acceso a nuevas fuentes de financiación. En este contexto la visión desarrollada por la organización adquiere un cariz más instrumental y operativo.

Finalmente, se encontraría la visión que supone incorporar una cultura de transparencia de la entidad. Se trata de hacerlo por una elección estratégica organizacional y no como algo instrumental y actuar de manera transparente, desarrollando una actividad proactiva amplia y continuada. Esta opción ayuda al compromiso y a la sostenibilidad de la organización (ver figura 2).



En general, la evolución hacia una cultura de la transparencia supone en la actualidad un reto sectorial a nivel global que debe desempeñar el Sector No Lucrativo de manera transversal a todas las organizaciones independientemente de su tamaño o ámbito de acción (Observatorio del Tercer Sector, 2007).

Para extender esta cultura de la transparencia se hace necesario tener en cuenta varios elementos a desarrollar. En cada uno de ellos, existen iniciativas que ayudan en la mejora y desarrollo de dicha cultura. Para difundir este proceso resulta imperioso llevar a cabo los siguientes fundamentos (Vidal y Valls, 2006):

- Buen funcionamiento interno: en este primer paso encontramos retos como la sistematización, la creación de procesos y equipos, etc. Para garantizar el buen funcionamiento de esta iniciativa se demandan sistemas de control como auditorías, certificaciones de calidad, etc.
- Medición de los resultados: nos adentramos en una tarea laboriosa, por el mero hecho de no existir indicadores aceptados de manera generalizada que midan la eficacia, la eficiencia o el valor social de la o las actividades ejecutadas por la organización. Existen, si bien es cierto, algunos indicadores que pueden aliviar la demanda de medición de los resultados, como son el *Global Reporting Initiative*, las evaluaciones cruzadas entre entidades o el balance social entre otras.
- Una misión y una visión claras y compartidas: las organizaciones necesitan una reflexión estratégica participativa y cometida a partir de unos valores compartidos para posibilitar un liderazgo más potente.

- Plan de comunicación: comunicar no es sólo informar sobre la captación de fondos. Las organizaciones del Sector No Lucrativo deben poder explicar a los colectivos involucrados lo que hacen, cómo lo hacen, qué impacto tiene en la sociedad y demás. Obviamente, a través de una información que exprese la imagen fiel de la entidad de una manera clara y transparente.

Por todo ello, apreciamos cómo la transparencia comienza a convertirse, según Bothwell (2001), Ruiz Olabuenaga y EDEX Kolektiboa (2004), en un requisito indispensable para que las ESAL disfruten del nivel de legitimidad social que hasta ahora no habían tenido, y todo ello debe ir acompañado de un exigente programa de profesionalización para no caer en una dinámica de eficiencia comercial o estatal extraña al concepto de misión y de ciudadanía de la solidaridad características del Sector No Lucrativo.

La consecución del reto expuesto implica desarrollar por su parte mecanismos de rendición de cuentas que favorezcan dicha transparencia, tomando como referencia los elaborados hasta ahora por Fundación Lealtad, la Coordinadora de ONGD de España, AECA, Fundación Compromiso, entre otras, dentro de un entorno que sea consciente del valor de la ésta. Se trata de un tema complejo, dinámico y en constante evolución que no tiene una respuesta única, sino que está vinculado directamente a los valores de las organizaciones. Es algo que se encuentra presente en la identidad y en la razón de ser de las ESAL.

4.2. Rendición de cuentas

4.2.1. El contenido de la rendición de cuentas

El proceso de rendir cuentas a la sociedad mediante una información transparente no debe suponer una actividad adicional, sino que la clave se encuentra en incorporar dicho proceso en la cultura, en los valores y en la manera habitual de funcionar de la entidad desde una perspectiva proactiva. En definitiva, se trata de una evolución, sin retorno, donde conviven diferentes ritmos y formas de afrontarla en función de la propia madurez organizativa y sectorial (Vidal y Grabulosa, 2008).

Al respecto, Mercedes Ruiz-Giménez (2013), presidenta de la CONGDE, señala lo siguiente:

Una de las características propias de la democracia es la transparencia; sin ésta, aquélla se ensombrece y se debilita. La claridad en las cuentas públicas, la buena gestión de los fondos y la rendición de cuentas han de ser garantizados de manera firme en cualquier democracia. [...] Los debates que se están produciendo en el ámbito de la opinión pública sobre estos asuntos demuestran que se trata de un tema que va mucho más allá que una buena intención. Se trata de un derecho de los y las ciudadanas. [...] En este sentido, las ONGD, como organizaciones que recibimos recursos públicos y privados, estamos obligados a garantizar la transparencia –y asumimos ese deber con una enorme responsabilidad. Además, por coherencia con nuestros valores, el buen gobierno tiene que tener un peso fundamental en nuestras actuaciones.

Además, la falta de instancias supervisoras, según García Delgado *et al.* (2004), puede generar abusos por parte de algunos individuos, por lo que recomienda plantear sistemas de certificación que mejoren la información sobre la cantidad y la calidad de los servicios que se prestan desde las organizaciones del Sector, para así evitar que desmerezca su imagen, a pesar

de existir cierto rechazo por parte de muchas organizaciones a la hora de dar a conocer la cifra global de su presupuesto, lo cual pone de manifiesto la escasa cultura de transparencia (Spaceexchange IRCO-IESE, 2008: citado en Balas, 2010). No obstante, es de recibo comentar que casi un 40 por 100 de las entidades declaran que han sido auditadas, evidenciando una leve mejoría en este ámbito.

Así, un problema común a las organizaciones de este Sector es la carencia o la insuficiencia de la rendición de cuentas (Rovira, Jerez y Johanisova, 2012). Los diversos *stakeholders* tienen diferentes preocupaciones sobre la gestión y la rendición de cuentas de las ESAL.

En esta línea, tras investigar el empleo y desarrollo de mecanismos de rendición de cuentas que mejoran la eficacia de la información contable para la toma de decisiones de las entidades del Sector No Lucrativo, Unerman y O'Dwyer (2010) señalan que éstas juegan un papel vital en la sociedad, tanto en el alivio del sufrimiento de los más desfavorecidos como en el futuro de las personas más pobres del planeta.

El diseño de nuevos modelos de rendición de cuentas para las ESAL debe comenzar con el cambio de los métodos de información pasivos por otros más activos. Al respecto, Rovira *et al.* (2012) argumentan que se deberían elaborar unos principios para desarrollar un sistema de rendición de cuentas cuyo principal objetivo fuese velar por la veracidad de la información contable.

Como prueba de la importancia de esta problemática es importante destacar que la organización internacional de referencia para memorias voluntarias de sostenibilidad, el *Global Reporting Initiative* (GRI), publicó en mayo de 2010 un suplemento sectorial para las ESAL cuyo objetivo es mejorar la transparencia y la rendición de cuentas en este tipo de organizaciones (GRI, 2010).

La transparencia y, por ende, la rendición de cuentas, deben ser entendidas como información fiable, lo que puede significar, en algunos momentos, más control sobre las actividades de las entidades. Si éste es exigido por los aportantes de fondos no tiene por qué menoscabar la independencia de la organización, mientras que si es la Administración la que exige dicho control, ésta puede ponerse en tela de juicio. Así, deben ser las propias ESAL las que fomenten desde dentro, y de una manera innovadora, sus propios elementos de rendición de cuentas.

Por su parte, Brody (2001) señala que el cumplimiento de la misión, el buen gobierno y una honestidad fiscal, así como la demostración de la eficacia de las actividades y la prevención del fraude, son los temas que destacan en la rendición de cuentas de las ESAL.

4.2.2. Mecanismos para ejercer la rendición de cuentas

Consciente de la relevancia de la deficiencia de transparencia y rendición de cuentas del Sector No Lucrativo, el GRI publicó en 2010 el ya citado suplemento sectorial para las memorias de sostenibilidad de las ESAL con el objetivo de mejorar la transparencia y la rendición de cuentas en este tipo de organizaciones. Este estándar internacional supone, sin duda alguna, una buena opción para impulsar los procesos en favor de la transparencia y la rendición de cuentas en el Sector.

Bien sabido es que las ESAL pueden rendir cuentas a muchos destinatarios, por lo que los niveles de *accountability* de una organización pueden darse, siguiendo a Montserrat Codorniu y Cristóbal Rincón (2009), en las siguientes direcciones:

- Hacia abajo: orientada a los usuarios, beneficiarios, socios partícipes, y en general, a

todo aquel que se beneficia de las actuaciones de la organización. Su objetivo principal es justificar las actuaciones realizadas por la entidad.

- Hacia arriba: orientada a donantes, empresas patrocinadoras, Administración, y en general, a las personas interesadas en la organización, pero que no son los beneficiarios de las actuaciones de ésta.
- Horizontal: se ofrece información a organizaciones homónimas y a los que forman parte de la propia entidad. Su objetivo es motivar y cohesionar a todos los profesionales y voluntarios que forman parte de la organización.

Dentro de la variedad de mecanismos de rendición de cuentas que se utilizan actualmente, la holística integra la rendición de cuentas hacia arriba y hacia abajo, ampliándola con la dimensión multidireccional. El mencionado suplemento sectorial para ESAL del GRI sigue el enfoque de la teoría de los grupos de interés y está en consonancia con este planteamiento en el que estas entidades deben rendir cuentas a todos aquellos sobre los cuales las actividades de la organización tengan incidencia. Añade un bloque específico de indicadores cualitativos sobre la eficacia de los programas, en el que, mayoritariamente, se solicita información sobre la participación de los *stakeholders* en las distintas fases de dichos programas.

4.2.3. La información económico financiera de las ESAL

Por su parte, la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos se limita a regular los aspectos que, de manera específica, tratan los hechos económicos que requerían un criterio particular basado en la especial naturaleza de sus activos no generadores de flujos de efectivo, o de la conveniencia de aclarar el tratamiento contable de las situaciones que se presentan con mayor frecuencia en estas entidades. Para todo lo demás, será aplicable el contenido del PGC de 2007. También incluye las condiciones para que las entidades no lucrativas puedan acogerse al Plan Contable para la Pequeña y Mediana Empresa o las Microentidades.

Mediante resolución de 26 de marzo de 2013 del ICAC se aprobaron dos textos referentes a la contabilidad de las ESAL:

- El Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos.
- El Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos.

A partir de esa fecha, por lo tanto, las ESAL disponen de dos Planes de Contabilidad y optarán por aplicar uno u otro en función de su tamaño y características. Así, se facilita de forma considerable y ordenada el registro contable de las operaciones y la formulación de las cuentas anuales (ver cuadro 4).

De esta adaptación a las ESAL destacamos, brevemente, los siguientes aspectos diferenciadores y novedosos con respecto a las empresas y relacionados con la información utilizada para la gestión específica de las ESAL:

1. Las cuentas anuales de las entidades sin fines lucrativos siguen siendo tres: el balance, la cuenta de resultados y la memoria.
2. La redefinición de activo y sus consecuencias.

CUADRO 4: NORMATIVA CONTABLE BÁSICA APLICABLE A LAS ESAL SEGÚN TAMAÑO

| Micro-entidad Activo ≤ 150.000€ Ingresos ≤ 150.000€ Nº de trabajadores ≤ 5 | Pequeña y Mediana-entidad Activo ≤ 2.850.000€ Ingresos ≤ 5.700.000€ Nº de trabajadores ≤ 50 | Macro-entidad |
|--|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • RD 1515/2007, por el que se aprueba el PGC de PYMES. • RD 1491/2011, por el que se aprueban las normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos (artículo 8). | <ul style="list-style-type: none"> • RD 1515/2007, por el que se aprueba el PGC de PYMES. • RD 1491/2011, por el que se aprueban las normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos. | <ul style="list-style-type: none"> • RD 1514/2007, por el que se aprueba el PGC. • RD 1491/2011, por el que se aprueban las normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos. |

Fuente: Maguregui Urionabarrenechea (2014)

Cambia la finalidad de los activos y se indica que de ellos se espera que la entidad obtenga rendimientos *“aprovechables en su actividad futura”*. Añade la definición del Marco Conceptual: *“aquellos que incorporan un potencial de servicio para los usuarios o beneficiarios de la entidad”*. Esto atañe al cálculo de los deterioros de los activos, de forma que el valor en uso expresamente se refiere a los activos que no generen flujos de efectivo, diciendo que será *“el valor actual del activo o unidad considerando su potencial de servicio futuro en el momento del análisis. Este importe se determina por referencia a su coste de reposición”*. Este último se ha definido, para estas entidades, como *“el importe actual que debería pagarse si se adquiriese un activo con la misma capacidad o potencial de servicio, menos, en su caso, la amortización acumulada calculada sobre la base de tal coste”*, de manera que *“refleje el funcionamiento, uso y disfrute ya efectuado del activo, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica que pudiera afectarle”*.

3. La información de la cuenta de resultados y la del estado de cambios del patrimonio neto se unen en un solo estado financiero.

Un estado que presentase *“los aumentos y disminuciones de patrimonio neto originados en el ejercicio, como expresión del resultado total de la entidad, por diferencia entre las aportaciones y disminuciones de la dotación fundacional o fondo social, y de los ingresos y gastos”, tanto de los contabilizados formando parte del excedente del ejercicio como de los incluidos directamente en el patrimonio neto a la espera de su posterior reclasificación al excedente”*. En el preámbulo del RD se indica que los ajustes que sea preciso contabilizar en las reservas fruto de los errores y cambios de criterio completan el resultado total.

4. La normalización del plan de actuación.

A diferencia de la anterior adaptación a las ESAL que exigía la elaboración de un presupuesto, se añade un modelo general del plan de actuación. En el preámbulo del RD se especifica que *“al ser el grado de cumplimiento del mismo una información que habrá de ser incluida en la memoria de las cuentas anuales, indicando los recursos empleados, su procedencia y el número de beneficiarios en cada una de las distintas actuaciones realizadas (artículo 25 de la Ley 50/2002), se ha considerado oportuno elaborar un modelo general de plan de actuación, en aras de dotar de mayor homogeneidad a la información suministrada por estas entidades”*.

En el Anexo II se presenta el modelo que deben utilizar las fundaciones de competencia estatal para “*informar 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*”.

5. Indicaciones para la presentación de la información sobre el destino de rentas obligatorio (art. 27 de la Ley 50/2002).

Información necesaria para que las ESAL generen transparencia y confianza, como hemos venido señalando. Asimismo, en el capítulo 2 se ha concretado su importancia.

Las nuevas exigencias de los financiadores y la necesidad de fortalecer la imagen del Sector implicarán, según la Fundación PwC (2013 y 2014) un cambio en la rendición de cuentas de las entidades, que deberá basarse en la medición de impacto/resultados. Por una parte, los financiadores públicos disponen de menos cantidad de recursos, y por otra, los financiadores privados, con perfil más sofisticado y exigente, no quieren financiar estructuras ineficientes y prefieren las donaciones finalistas. Estos aspectos hacen que sea necesario realizar una asignación más eficiente de los recursos con orientación hacia los resultados, y que se dé visibilidad al Sector No Lucrativo. El director de una entidad del mismo asegura a la fundación PwC (2013) que “En un futuro sólo sobrevivirán las entidades eficientes, aquellas que dedican menos del 10 por 100 de las aportaciones a financiar su estructura”. Por su parte, la organización Sida Studi, en un intento de acercamiento a las personas, ha abierto canales de comunicación en redes sociales donde publica sus resultados e invita a la sociedad a participar.

Para responder a la creciente exigencia de la sociedad hacia estas entidades, es necesario que las mismas avancen en la adopción de técnicas y mecanismos de gestión, de buen gobierno, de transparencia y de rendición de cuentas similares a los del Sector empresarial. Sin embargo, somos conscientes de que la escasa cultura de transparencia, el reducido tamaño de muchas entidades y el coste económico de la elaboración y difusión de la información son limitaciones asociadas a esa transparencia y rendición de cuentas que afectan negativamente al Sector.

5. EFICACIA, EFICIENCIA Y ECONOMÍA EN LAS ESAL

Las ESAL de igual manera que las organizaciones pertenecientes al mercado, deben orientar su dirección teniendo en cuenta el entorno competitivo en el que actúan, a pesar de que sus fuentes de financiación no dependan totalmente del mercado. La inexistencia del beneficio económico como objetivo integrador en su entorno exige plantearse los tres conceptos de eficacia, eficiencia y economía al unísono, como guía o parte central para el control de la gestión de estas entidades (ver cuadro 5).

| CUADRO 5: LAS TRES ES | |
|-----------------------|--|
| | CONCEPTO |
| Eficacia | Grado de cumplimiento de los objetivos fijados. No tiene en cuenta el volumen de recursos consumidos para el logro de dichos fines. |
| Eficiencia | Ratio formado por los outputs y los inputs. Sí toma en cuenta el volumen de recursos consumidos. |
| Economía | Grado de acierto de las adquisiciones de recursos. Relacionada con el proceso presupuestario y las condiciones de la adquisición de recursos. |

Fuente: Maguregui Urionabarrenechea (2014)

5.1. Eficacia

Considerando la eficacia en su acepción general, ésta mide el grado en el que una organización alcanza sus objetivos. Es decir, comparando los resultados realmente obtenidos con los previstos, independientemente de los medios empleados. Implica, por lo tanto, la idea de ser capaz de alcanzar los objetivos que la organización se propone.

Según AECA (2000) la eficacia se define como la medidora del grado de cumplimiento de los objetivos fijados en los programas de actuación de una organización, o de los tácitamente incluidos en su misión. Por ello, constituye la principal finalidad del control de la gestión de las ESAL. Su limitación más importante como guía es que no tiene en cuenta el volumen de recursos consumidos para el logro de dichos fines.

En las organizaciones del Sector No Lucrativo se deberían proporcionar, como establece AECA (2003), información suficiente sobre el grado de realización de las actividades y deberán ser juzgadas según las actividades que hayan realizado durante el ejercicio. De este modo, la eficacia relacionará los outputs reales con los outputs previstos o con un óptimo posible, tratando de asegurar el logro de los fines de la organización.

De tal manera que una ESAL será eficaz si sus outputs se ajustan a lo programado, si los objetivos sociales establecidos por la organización para cada uno de los servicios o programas se alcanzan con éxito. No obstante, también podemos entender la eficacia como el grado de satisfacción alcanzado por los usuarios de los servicios o bienes suministrados por la entidad, por lo que ésta debe analizarse conjuntamente con la calidad de dichos bienes o servicios.

Puesto que la eficacia de las ESAL no se encuentra en el beneficio económico, sino en mejorar el éxito de sus actividades y en alcanzar los objetivos sociales marcados, la inexistencia de estos o la falta de claridad de los mismos, puede ser indicativo de situaciones ineficaces en éstas. Por lo tanto, deben tener unos objetivos operativos preestablecidos por cada programa, actividad o servicio que se lleve a cabo y estos deben estar bien definidos y adecuadamente cuantificados dentro del presupuesto.

Los Órganos de Gestión de estas entidades deben habituarse, como señalan en esta misma línea Aragón Correa *et al.* (2004), al establecimiento de un programa periódico de objetivos y al análisis y presentación pública de los logrados en el periodo anterior. Asimismo, consideran que los fines presentados deben estar vinculados en mayor medida con la contribución al logro de la misión última de la organización, considerando el elemento económico-financiero para ello. Proponen la conveniencia de que los gestores desarrollen programas voluntarios de auditorías externas en relación al cumplimiento de los objetivos de las entidades, además de que las autoridades públicas españolas exijan una auditoría independiente de cumplimiento de objetivos a aquellas que estén recibiendo unos niveles de ayuda que superen un determinado límite. Ante la posibilidad de que surjan más escándalos en el mundo no lucrativo, es fundamental que el Sector se anticipe y proceda a su autorregulación.

A lo largo de unos estudios previos que realizamos (Corral-Lage, 2014 y Maguregui, 2014), se comprobó, previo a un análisis de fortalezas y debilidades de los indicadores elaborados por las instituciones más prestigiosas como son: GRI, AECA, CONGDE y Fundación Lealtad, la necesidad de ofrecer un conjunto de indicadores claros, sencillos y comparables relacionados con la gestión de las ESAL. Así, se plantearon unos determinados indicadores de eficacia, eficiencia y economía, los cuales fueron contrastados, a través de una

metodología cualitativa basada en el paradigma crítico, mediante entrevistas estructuradas en profundidad a diferentes personalidades relacionadas con la gestión de las ESAL y a personas relevantes en el área de la transparencia y el desarrollo de indicadores.

Tras dicho contraste, podemos afirmar que los indicadores recomendados permiten a las ESAL llevar un control meticuloso de los objetivos obtenidos en función de los previstos, para poder tomar decisiones a lo largo del ejercicio que les ayuden a lograr los objetivos planteados inicialmente. Dichos indicadores aunque se plantean como unos indicadores anuales, es recomendable ejecutarlos en periodos más cortos de tiempo para permitir dicho control.

Se calcula, por un lado, la cobertura de la demanda, ya que es objetivo de cualquier organización intentar satisfacer al mayor número de beneficiarios, y por otro lado, la brecha existente entre el número de beneficiarios o usuarios atendidos en función de los objetivos marcados previamente (ver cuadros 6 y 7).

CUADRO 6: INDICADOR DE EFICACIA: COBERTURA DE LA DEMANDA

| | | | |
|---------------------------------|---|-----------------------------|--------------------------------|
| CÓDIGO DE IDENTIFICACIÓN | GE1 | NOMBRE DEL INDICADOR | COBERTURA DE LA DEMANDA |
| ÁREA | GESTIÓN | TIPO DE INDICADOR | EFICACIA DE LOS PROYECTOS |
| DEFINICIÓN | VERIFICAR LA COBERTURA DE LA DEMANDA . DESGLOSANDO DICHA COBERTURA EN FUNCIÓN DE LOS PROYECTOS O PROGRAMAS | | |
| TIPO DE INFORMACIÓN | CUANTITATIVA | UNIDAD DE MEDIDA | PORCENTUAL |
| FORMULACIÓN | $\frac{\text{Nº de solicitudes ATENDIDAS}}{\text{Nº Total de solicitudes}}$ | | |
| FUENTES DE INFORMACIÓN | REGISTROS ESPECÍFICOS | BASE DE REFERENCIA | VALOR ÓPTIMO ≥ 0.8 |
| PERIODICIDAD | ANUAL | VERIFICACIÓN | SÍ |

Fuente: Corral-Lage (2014)

CUADRO 7: INDICADOR DE EFICACIA: CUMPLIMIENTO DE LOS OBJETIVOS

| | | | |
|---------------------------------|---|-----------------------------|--------------------------------------|
| CÓDIGO DE IDENTIFICACIÓN | GE2 | NOMBRE DEL INDICADOR | CUMPLIMIENTO DE LOS OBJETIVOS |
| ÁREA | GESTIÓN | TIPO DE INDICADOR | EFICACIA DE LOS PROYECTOS |
| DEFINICIÓN | MEDIR EL INCREMENTO O DISMINUCIÓN EN EL NÚMERO DE USUARIOS ATENDIDOS EN LOS DIFERENTES PROGRAMAS DE UN AÑO CON RESPECTO AL ANTERIOR. Y LOS LOGROS Y MEJORAS DE LA CALIDAD DE VIDA DE LOS USUARIOS. | | |
| TIPO DE INFORMACIÓN | CUANTITATIVA | UNIDAD DE MEDIDA | PORCENTUAL |
| FORMULACIÓN | Se puede desglosar por actividades o programas $\frac{\text{Nº de usuarios REALIZADOS}}{\text{Nº de usuarios PREVISTOS}}$ | | |
| FUENTES DE INFORMACIÓN | REGISTROS ESPECÍFICOS NOTA: En el caso de que la cuantificación de los usuarios sea difícil, se puede sustituir la unidad por la de SERVICIOS PRESTADOS | BASE DE REFERENCIA | VALOR ÓPTIMO ≥ 0.8 |
| PERIODICIDAD | ANUAL | VERIFICACIÓN | SÍ |

Fuente: Corral-Lage (2014)

5.2. Eficiencia

La eficiencia, en términos generales, se entiende como el cociente entre los objetivos alcanzados y los recursos empleados para ello. Comparando los servicios prestados u outputs con los recursos o inputs consumidos, tratando de maximizar el output obtenido con unos inputs determinados o, alternativamente, de minimizar los inputs utilizados para un nivel de output dado. Tomándose en cuenta el volumen de recursos consumidos.

Por lo tanto, una actuación eficiente será aquella que produce el mejor resultado posible para una determinada cantidad de recursos, y una entidad es eficiente si racionaliza el uso de esos recursos de la mejor manera posible para la obtención de unos determinados resultados y en el menor tiempo posible.

Una de las dificultades marcadas en esta acepción es que mientras que en el entorno empresarial la eficiencia se puede medir por los parámetros tradicionales basados en los beneficios/cuenta de resultados, la gratuidad de los servicios y la buena voluntad atribuible a las ESAL favorece que la medida de la eficiencia se exprese en términos de relación entre beneficios sociales y distintos indicadores del uso de recursos.

Resulta imprescindible para estas entidades poder calcular los costes de los servicios que prestan por dos razones fundamentales:

1. Para planificar la capacidad de actuación que permita beneficiarse de las economías de escala.
2. Para determinar el volumen de servicios sobre los cuales la entidad asume el compromiso de prestar, asegurando que los ingresos presupuestados cubrirán el coste de los mismos.

Otro indicador que permite calcular de una manera sencilla dicha efectividad es aquel donde no es suficiente con satisfacer la demanda, sino que hay que hacerlo al menor coste y en el menor tiempo posible (ver cuadro 8).

CUADRO 8: INDICADOR DE EFICIENCIA

| | | | |
|---------------------------------|--|-----------------------------|-----------------------------|
| CÓDIGO DE IDENTIFICACIÓN | GF1 | NOMBRE DEL INDICADOR | EFICIENCIA |
| ÁREA | GESTIÓN | TIPO DE INDICADOR | EFICIENCIA DE LOS PROYECTOS |
| DEFINICIÓN | VERIFICAR EL GRADO DE EFICIENCIA DE LA ACTIVIDAD TOTAL DE LA ENTIDAD. LOGRO DE UN OBJETIVO AL MENOR COSTE POSIBLE EN EL MENOR TIEMPO POSIBLE. | | |
| TIPO DE INFORMACIÓN | CUANTITATIVA | UNIDAD DE MEDIDA | VALOR ABSOLUTO |
| FORMULACIÓN | $\frac{\text{N}^{\circ} \text{ de usuarios REALIZADOS}}{\text{Coste REALIZADO}} \times \text{Tiempo REALIZADO}$ $\frac{\text{N}^{\circ} \text{ de usuarios PREVISTOS}}{\text{Coste PREVISTO}} \times \text{Tiempo PREVISTO}$ | | |
| FUENTES DE INFORMACIÓN | REGISTROS ESPECÍFICOS EL COSTE = RECURSOS ECONÓMICOS EMPLEADOS EN LA ACTIVIDAD "X" (Plan de Actuación) NOTA: LA variable Tiempo si no está definida suponemos: TR=TP=1 | BASE DE REFERENCIA | VALOR ÓPTIMO ≥1 |

| | | | |
|--------------|-------|--------------|----|
| PERIODICIDAD | ANUAL | VERIFICACIÓN | Sí |
|--------------|-------|--------------|----|

Fuente: Corral-Lage (2014)

5.3. Economía

En las ESAL, la eficacia y la eficiencia son atributos que deben ser analizados conjuntamente con la economía. Esta última se obtiene comparando los inputs reales con los inputs previstos. A este respecto, Montesinos Julve (1992) señala que “el análisis de la economía se ocupa de verificar si los recursos han sido obtenidos con el mínimo coste posible, preservando la adecuada calidad y cantidad de los mismos”. Por tanto, es un término expresivo del grado de acierto con el que las adquisiciones de recursos fueron practicadas, en cuanto que hace referencia a su calidad y cantidad apropiada y al menor coste posible.

Como sabemos, en el proceso presupuestario de cualquier organización se lleva a cabo una previsión de costes que debe ser comparada con los costes reales en los que finalmente incurra la entidad. El concepto de economía, además de estar relacionado con dicho proceso presupuestario, considera necesario conocer si los bienes o inputs han sido adquiridos en condiciones óptimas de adquisición, es decir, a un precio adecuado, en una cuantía precisa, con la calidad técnica deseada, y en el momento adecuado.

Una aproximación a este término lo podemos encontrar en el siguiente indicador donde se plantea que las ESAL deben conseguir los objetivos previstos al menor coste, en el menor tiempo posible, sin ningún desperdicio de dinero y buscando hacer lo correcto en todas las decisiones tomadas en la consecución de los programas (ver cuadro 9).

La valoración de la eficacia, la eficiencia y la economía de una organización, conocidas como las “tres Es” o “*Value for Money*”, requiere la identificación de cuáles son sus objetivos. Ésta no resulta sencilla en el caso de las ESAL. El problema radica en la falta de consenso sobre qué criterios o métodos de evaluación de resultados deberían aplicarse a las actividades que realizan estas entidades. En cualquier caso, los tres atributos, eficacia-eficiencia-economía, están relacionados y deben permanecer equilibrados.

CUADRO 9: INDICADOR DE ECONOMÍA

| | | | |
|--------------------------|--|----------------------|---------------------------|
| CÓDIGO DE IDENTIFICACIÓN | GF2 | NOMBRE DEL INDICADOR | ECONOMÍA |
| ÁREA | GESTIÓN | TIPO DE INDICADOR | ECONOMÍA DE LOS PROYECTOS |
| DEFINICIÓN | VERIFICAR EL GRADO DE ECONOMÍA DE LAS ACTIVIDADES PROPIAS DE LA ENTIDAD. LOGRO DE LOS OBJETIVOS EN EL TIEMPO Y CON LOS COSTES MÁS RAZONABLES POSIBLES. ES UN CONCEPTO QUE INVOLUCRA A LA EFICIENCIA Y A LA EFICACIA. SUPONE HACER LO CORRECTO CON GRAN EXACTITUD Y SIN NINGÚN DESPERDICIO DE TIEMPO Y/O DINERO. | | |
| TIPO DE INFORMACIÓN | CUANTITATIVA | UNIDAD DE MEDIDA | VALOR ABSOLUTO |
| FORMULACIÓN | $\frac{\text{Grado de Cumplimiento} + \text{Cobertura de la Demanda} + (\text{Eficiencia} \times 2)}{4}$ | | |
| FUENTES DE INFORMACIÓN | REGISTROS ESPECÍFICOS | BASE DE REFERENCIA | VALOR ÓPTIMO ≥ 0.9 |
| PERIODICIDAD | ANUAL | VERIFICACIÓN | Sí |

Fuente: Corral-Lage (2014)

6. CONCLUSIONES

Las ESAL estarán sujetas a las crisis que cualquier negocio tiene a lo largo de su vida, y mientras muchas desaparecen otras irán surgiendo. La profesionalización de las estructuras y de la gestión de estas entidades resulta necesaria y debe ser planteada como un objetivo a conseguir en términos de eficacia, eficiencia y economía en la planificación y en la búsqueda y aplicación de recursos humanos, económicos y técnicos.

La gestión con calidad y la gestión ética se autoexigen en las organizaciones del Sector. La creación y defensa de valores solidarios y éticos pueden y deben ir acompañados de una gestión de calidad y ésta a su vez de la necesidad de conocer y aplicar instrumentos y soportes adecuados.

Es necesario vincular la calidad con el desempeño y voluntad de mejora continua y transparencia en la gestión de la entidad y concebirla como un factor clave en la determinación de los objetivos estratégicos de cualquier organización que desee permanecer en el entorno, porque calidad no es hacerlo todo bien.

La transparencia supone un elemento generador de credibilidad, legitimidad y confianza, necesario para proyectar una imagen positiva de las mismas y para lograr visibilizar al Sector No Lucrativo frente a la sociedad y al resto de sectores de la economía. Aporta un valor intrínseco en la manera de actuar de las organizaciones y desde la perspectiva de la sociedad, neutraliza los escándalos, corrupciones y demás actos negligentes acaecidos en los últimos años.

La extrapolación de técnicas y métodos de gestión empresarial no resulta perfecta en el Sector No Lucrativo, por lo que deben ser precedidas de adaptaciones que tengan en cuenta las diferencias existentes entre ambos entornos.

Resulta necesaria la búsqueda de métodos de evaluación que incluyan indicadores operativos financieros y no financieros, como los propuestos, que representen la gestión de la entidad, ayudando a medir y comprobar que la entidad responde a las necesidades de sus destinatarios finales de manera equilibrada, permanente, profesional, colaborativa, confiable e innovadora.

La responsabilidad y la rendición de cuentas, relacionadas ambas directamente con el desempeño de las responsabilidades de los gestores, deben plantearse como enfoque en la formulación de los objetivos de las entidades del Sector. En estos tiempos de cambios continuos, no basta con que los responsables de estas organizaciones gestionen bien, sino que además, deben actualizarse e innovar constantemente.

7. BIBLIOGRAFÍA

- AECA (2000): *La teoría de las limitaciones en la contabilidad de gestión*, Documento sobre Principios de Contabilidad de Gestión nº 21, Madrid.
- AECA (2003): *Contabilidad de las entidades sin fines de lucro*, Documento Serie Principios Contables nº 23, Madrid.
- AECA (2012): *Indicadores para entidades sin fines lucrativos*, Documento sobre Entidades Sin Fines Lucrativos, nº3, Madrid.
- Anheier, H. K. (2014): *Nonprofit organizations: Theory, management, policy*, Routledge.

- Balas Lara, M. (2010): *La gestión de la comunicación en el Tercer Sector*, Tesis Doctoral, Universidad Jaume I de Castellón.
- Balas-Lara, M. (2011): *La gestión de la comunicación en el Tercer Sector: Análisis de la imagen percibida de las organizaciones del tercer sector*, (Doctoral dissertation), Universitat Jaume I, Departamento de Ciencias de la Comunicación, Castellón.
- Behn, B. K., DeVries, D. D., y Lin, J. (2010): “The determinants of transparency in nonprofit organizations: An exploratory study”, *Advances in Accounting*, 26(1), pp. 6-12.
- Bekkers, R. (2003): “Trust, accreditation, and philanthropy in the Netherlands”, *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 32(4), pp. 596-615.
- Bothwell, R. O. (2001): “Trends in self-regulation and transparency of nonprofits in the US”, *International Journal of Not-for-Profit Law*, 2(3), pp. 604-622.
- Brinkerhoff, J. M. (2002): “Government–nonprofit partnership: a defining framework”, *Public administration and development*, 22(1), pp. 19-30.
- Brody, E. (2001): *Accountability and public trust in the State of America’s Nonprofit Sector*, Aspen: Lester Salomon.
- CONGDE (2005): *Informe de la Coordinadora de ONG para el Desarrollo de España sobre la percepción social de las ONGD: así nos ven*, CONGDE, Madrid.
- Corral-Lage, J. (2014): *La Transparencia en la emisión de información de las entidades sin fines de lucro: hacia un modelo de indicadores*, (Doctoral dissertation), Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea, Departamento de Economía Financiera I, Bilbao. ISBN: 978-84-9082-129-9
- Corral-Lage, J., y Elechiguerra, C. (2014): “Razones por las que se demanda una necesidad de transparencia en las entidades no lucrativas: estudio empírico”, *Harvard Deusto Business Research*, 3(1), pp. 47-61.º
- Drucker, P. (1994): *Dirección de instituciones sin fines de lucro*, El Ateneo, Buenos Aires.
- Edelman, R. (2013): *Edelman Trust Barometer 2013. Annual Global Study. Resultados para España*. Disponible en <http://www.slideshare.net/EdelmanSpain/edelman-trust-barometer-2013-resultados-espaa>
- Edelman, R. (2014): *Edelman Trust Barometer 2014*, Global Results, Edelman. USA.
- Enjolras, B. (2008): “A governance-structure approach to voluntary organizations”, *Nonprofit and voluntary sector quarterly*.
- Frumkin, P., y Andre-Clark, A. (2000): “When missions, markets, and politics collide: Values and strategy in the nonprofit human services”, *Nonprofit and voluntary sector quarterly*, 29(suppl 1), pp. 141-163.
- Fundación PricewaterhouseCoopers (PwC) (2013): *Estudio sobre el presente y futuro del Tercer Sector Social en un entorno de crisis*, Fundación La Caixa, Instituto de Innovación Social de ESADE, Fundación de PwC.
- Fundación PricewaterhouseCoopers (PwC) (2014): *La reacción del Tercer Sector Social al entorno de crisis*, Fundación La Caixa, Instituto de Innovación Social de ESADE, Fundación de PwC.
- García Delgado, J. L. (dir.), Jiménez, J. C., Sáez Fernández, J. y Viaña, E. (2004): *Las cuentas de la economía social. El tercer sector en España*. Madrid: Thomson-Civitas y Fundación ONCE.

- García Delgado, J. L. (dir.), Jiménez, J. C., Sáez Fernández, J. y Viaña, E. (2009): *Las cuentas de la economía social. Magnitudes y financiación del tercer sector en España*, 2005, Thomson-Civitas, Fundación ONCE y Confederación Empresarial Española de la Economía Social (CEPES), Madrid.
- Global Reporting Initiative (GRI) (2010): *Sustainability Reporting Guideliness & NGO Sector Supplement*. Disponible en www.globalreporting.org/resourceslibrary/NGOSS-complete.pdf
- Herman, R.D. y Renz, D.O. (2008): “Advancing nonprofit organizational effectiveness research and theory: nine theses”, *Nonprofit Management and Leadership*, 18(4), pp. 399-415.
- Herman, R. D., y Renz, D. O. (1999): “Theses on nonprofit organizational effectiveness”. *Nonprofit and voluntary sector quarterly*, 28(2), pp. 107-126.
- Herranz Bascones, R. (2005): *Las organizaciones no gubernamentales. Un modelo integral de gestión y control*, AECA, Madrid.
- Herranz de la Casa, J. M. (2006): *La comunicación y la transparencia en las organizaciones no lucrativas*, Tesis Doctoral, Universidad Complutense de Madrid.
- Herranz de la Casa, J. M. (2007): “La gestión de la comunicación como elemento generador de transparencia en las organizaciones no lucrativas”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 55, pp. 5-31.
- Herranz de la Casa, J.M. (2014): “Different Ways to Reach Transparency and Trust through Communication Management in Spanish Nonprofit Organizations”, *ICT Management in Non-Profit Organizations*, pp. 36.
- Herrera Gómez, M. y Castón Boyer, P. (2003): *Las políticas sociales en las sociedades complejas*, Ariel, Barcelona.
- Huxham, C. (1993): “Pursuing collaborative advantage”, *Journal of the Operational Research Society*, pp. 599-611.
- ICFO (2013): *Global perspective on NGO accountability and ICT use in fundraising-A new era for accountability*, ICFO Annual General Meeting 2013, Taipei, Taiwan, 3 May 2013.
- International Committee on Fundraising Organizations (ICFO) (2012): *Impulsar la confianza de los donantes en un contexto global: Retos de la evaluación independiente de las ONG*, Conferencia Internacional del Encuentro Anual ICFO 2012, Fundación Lealtad, Madrid.
- Jefatura del Estado (2002): Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, BOE 310, de 27 de diciembre.
- Kearns, K. P. (1996): *Managing for accountability: Preserving the public trust in public and nonprofit organizations*, Jossey-Bass.
- Kearns, K. P. (2001): “Transparencia en las ONG: Un enfoque proactivo”, *La transparencia de la solidaridad*, 1(1), pp. 51-66.
- Maguregui Urionabarrenechea, M. L. (2014): *El reto de la gestión de la calidad y sus costes. Modelo y aplicación al País Vasco*, Tesis Doctoral UPV/EHU, ISBN: 978-84-9082-128-2.
- Marcuello, C., Bellostas, A. J., Marcuello, C., y Moneva, J. M. (2007): “Transparencia y rendición de cuentas en las empresas de inserción”, *CIRIEC – España, Revista De Economía Pública, Social y Cooperativa*, (59), pp. 91-122.

- Martín, J. (2011): *Construir confianza 2011. Impulsando la transparencia en la web de las fundaciones*, Fundación Compromiso Empresarial, Madrid.
- Mataix Aldeanueva, C. (2001): *Dirección estratégica para las ONG*, UNED, Madrid.
- Ministerio de Economía y Competitividad (2013a): Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos, BOE 85, de 9 de abril.
- Ministerio de Economía y Competitividad (2013b): Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos, BOE 86, de 10 de abril.
- Ministerio de Economía y Hacienda (2007a): RD 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. BOE 278, de 20 de noviembre.
- Ministerio de Economía y Hacienda (2007b): RD 1515/2007, del 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas. BOE 279, de 21 de noviembre.
- Ministerio de Economía y Hacienda (2011): RD 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. BOE 283, de 24 de noviembre.
- Moneva, J., y Bellostas, A. (2007): *Accountability en las entidades sin fines lucrativos*, Centros de Investigación de Economía y Sociedad, Barcelona.
- Montesinos Julve, V. (1992): *Análisis Contable de la información contable pública*, III Seminario de Análisis de Estados Económico-Financieros, Alicante.
- Montserrat Codorniu, J. (coord.) y Cristóbal Rincón, F. (2009): La transparencia y la rendición de cuentas en el tercer sector, *V Foro Tercer Sector*, Fundación Luis Vives, Madrid.
- Moxham, C. (2009): "Performance measurement: Examining the applicability of the existing body of knowledge to nonprofit organizations", *International Journal of Operations and Production Management*, 29(7), pp. 740-763.
- Observatorio del Tercer Sector (2007): *El debate sobre la transparencia en el Tercer Sector*, Fundación La Caixa, Barcelona.
- Observatorio del Tercer Sector. (2007): *Transparencia y rendición de cuentas en las organizaciones no lucrativas*, Consultado el 23 de Abril de 2012, desde <http://www.tercer-sector.org/>
- Prieto Moreno, M. B. y Santidrián Arroyo, A. (2013): "Indicadores de rendimiento, conocimiento y creación de valor. Evidencia en tiempos de crisis", *Revista AECA*, 103, pp. 66-69.
- Rojas, R. (2000): "A review of Models for Measuring Organizational Effectiveness among For-Profit and Nonprofit Organizations", *Nonprofit Management and Leadership*, 11(1), pp. 97-104.
- Rovira, M. R., Jerez, F. y Johannisova, N. (2012): "Transparencia y rendición de cuentas en las entidades no lucrativas. El caso de las fundaciones", en *Nuevas tendencias en la gestión de las entidades no lucrativas. Revista de Contabilidad y Dirección*, 14, pp. 159-181. ACCID.

- Ruiz Olabuenaga J. I. y EDEX Kolektiboa (2004): *El sector no lucrativo de acción social: datos generales y situación en la Comunidad Autónoma del País Vasco*, Vitoria-Gasteiz: Servicio Central de Publicaciones del Gobierno Vasco.
- Ruiz-Giménez, M. (2013, diciembre). ONGD: comprometidas con la transparencia y el buen gobierno, *Revista Cuadernos de la Asociación Española de Fundaciones*.
- Smylie, M. A., & Corcoran, T. B. (2009): "Nonprofit organizations and the promotion of evidence-based practice in education", *The role of research in educational improvement*, pp. 111-136.
- Soldevilla, P. y Cordobés, M. (2012): "La gestión en las entidades no lucrativas: Aspectos distintivos en Nuevas tendencias en la gestión de las entidades no lucrativas", *Revista de Contabilidad y Dirección*, 14, pp. 11-50.
- Spacexchange IRCO-IESE (2007): *Estrategia de captación de recursos en el tercer sector social español*. Madrid.
- Unerman, J. & O'Dwyer, B. (2010): NGO accountability and sustainability issues in the changing global environment, *Public Management Review*, 12(4), pp. 475-486.
- Van Broekhoven, R. A. (2012): *Impulsar la confianza de los donantes en un contexto global: Retos de la evaluación independiente de las ONG*, Conferencia Internacional del Encuentro Anual ICFO 2012. Madrid, 18 de mayo de 2012, Fundación Lealtad, Madrid.
- Vernis, A., Iglesias M., Sanz B. y Saz, A. (2004): *Los retos en la gestión de las organizaciones no lucrativas, claves para el fortalecimiento institucional del tercer sector*, Granica, Barcelona.
- Vernis, A., Iglesias, M., Sanz, B., Solernos, M., Urgell, J. y Vidal, P. (2004): *La gestión de las organizaciones no lucrativas*, Deusto, Bilbao.
- Vidal, P. y Grabulosa, L. (2008): *La investigación del Tercer Sector Social en España: análisis y propuestas*, Seminario de Expertos, Diagnóstico e identificación de los principales retos, Fundación Esplai y Observatorio del Tercer Sector, Madrid.
- Vidal, P. y Valls, N. (dirs.) (2006): *Las entidades del tercer sector y la construcción de la confianza: La importancia de la transparencia*, Observatorio del Tercer Sector, Barcelona.
- Ziegerer, M. (2013): *Global perspective on NGO accountability and ICT use in fundraising- A new era for accountability*, ICFO Annual General Meeting 2013, Taipei, Taiwan.
- Zimmermann, J. y Stevens, B. W. (2006): "The use of performance measurement in South Carolina nonprofits", *Nonprofit Management and Leadership*, 16(3), pp. 315-327.

