

La gestió en les Entitats No Lucratives: Aspectes distintius

PILAR SOLDEVILA

IDEC (Universitat Pompeu Fabra) / Ajuntament de Barcelona

MAGDALENA CORDOBÈS

Universidad de Córdoba

Data de recepció: 8/11/11

Data d'acceptació: 10/01/12

RESUM

Les entitats sense ànim de lucre (ENL) han tingut un gran creixement en les últimes dècades a causa de l'aparició de noves necessitats socials i al creixement dels destinataris de la seva activitat. Les ENL estan sotmeses a una regulació mercantil, fiscal i econòmica específica que pretén que es respecti que els socis no es lucrin amb la seva activitat i que compleixin amb els objectius i finalitats socials descrites en els seus estatuts. Tradicionalment, aquestes organitzacions han estat mal gestionades però en els últims anys, hi ha hagut un corrent professionalitzador per potenciar l'ús de les eines de gestió que utilitzen les organitzacions lucratives i adaptar-les a les seves especificitats per millorar-ne l'eficàcia i l'eficiència i per complir amb els objectius de transparència que la societat sol·licita.

Amb aquest article es pretén realitzar una revisió del concepte d'entitat no lucrativa i les seves classificacions, quantificar la importància del sector en la seva aportació a l'economia, descriure els factors diferenciadors de la resta de les organitzacions lucratives en l'àmbit de la gestió i descriure l'aplicació dels instruments tradicionals que ofereix la comptabilitat de gestió. Ens referim a la comptabilitat

financera, l'analítica, el pressupost i el procés de planificació estratègica.

PARAULES CLAU

Sector no lucratiu, entitats no lucratives, regulació sector no lucratiu, aspectes diferenciadors en comptabilitat de gestió.

ABSTRACT

The non-profit organizations (ENL) have had a great growth in the last decades due to the appearance of new social needs and the growth of the addressees of his activity. The ENL are submitted to a mercantile, fiscal and economic specific regulation and it tries that the partners do not enrich themselves with the ENL activity and carry out the aims and social ends described in his bylaws.

Traditionally, these organizations have been wrongly managed but in the last years, it has been a professional trend to promote the use of management tools that the lucrative organizations use and to adapt them to their specificities to improve their efficacy and efficiency and to fulfil with the aims of transparency that the society requests.

This paper tries to realize a review of the concept of non-profit organization and its classifications, to quantify the importance in its contribution to the economy, to describe the factors differences between ENL and the lucrative organizations in the management field and to describe the application of the traditional instruments that the management accounting offers, we refer to the financial accounting, cost accounting, the budget and the strategic planning process.

KEYWORDS

Non-profit Sector, Non-profit organizations, Regulation of non-profit sector, Differences in management accounting.

1. Introducció

El sector no lucratiu engloba les organitzacions no lucratives, i, en general, se l'identifica com el sector que considera els objectius socials per sobre dels objectius econòmics. Aquest sector, conjuntament amb el sector lucratiu o privat i el sector públic, configuren els tres sectors de l'economia. L'activitat que desenvolupen els tres sectors no és en general exclusiva; en la majoria dels casos els serveis que ofereix el sector no lucratiu estan en competència amb serveis que poden oferir tant el sector privat com el sector públic i en altres ocasions treballen de forma conjunta, per la qual cosa els tres sectors poden estar relacionats: generalment, necessiten coordinar els seus esforços per oferir millors serveis socials.

No hi ha gaire consens entre els investigadors per determinar l'origen exacte de les entitats sense finalitats lucratives o no lucratives (ENL, d'ara endavant). Hi ha qui defensa que van nèixer a l'Índia Antiga amb l'emperador Asoka (274-232 a.C.), perquè s'oferien serveis mèdics als més pobres. Altres autors consideren que s'hauria de començar a parlar d'ENL quan aquestes reben subsidis de l'Estat. Les primeres que consten amb aquesta característica daten de principis del segle XIX, a Califòrnia.

On sí que hi ha consens és a considerar, d'una banda, els Estats Units i el Regne Unit com els països pioners en el sector no lucratiu, i, per una altra, a afirmar el gran desenvolupament que han sofert les ENL a tot el món en les últimes dècades, tant pel seu nombre creixent com per la seva aparició en la literatura econòmica específica sobre el sector.

Existeixen diferents teories que expliquen aquest desenvolupament de les ENL en la societat. D'una banda es demostra que el sector no lucratiu ha crescut globalment a causa, bàsicament, de la crisi del benestar social, de la crisi del petroli i de la recessió econòmica dels anys vuitanta, de la crisi del medi ambient i ecològica, de la crisi política dels països comunistes, de la dramàtica revolució de la comunicació i del creixement global de l'economia en els anys seixanta i setanta. Hi ha també diverses teories econòmiques que expliquen aquest creixement, com són: la teoria del fracàs del govern, la teoria del fracàs dels mercats, i la teoria del control del consumidor. De totes maneres, aquests arguments no es poden generalitzar a tots els països, ja que només són un marc global i cada país té uns factors específics que poden explicar el fenomen.

Les ENL ofereixen gran diversitat de serveis (com per exemple: salut, serveis socials, art i espectacles, serveis laborals, educació o serveis professionals). Han nascut amb objectius d'índole filantròpica i de caritat fent serveis socials i humans. Històricament, les ENL han estat impulsades i

gestionades per voluntaris. Aquests dos motius han influenciat que durant molts anys la seva informació econòmica no hagi estat demanada de forma obligatòria per l'Estat. A més, les ENL poden estar formalment constituïdes sota diferents formes jurídiques (associacions, fundacions, col·legis professionals, federacions, etc.). Tots aquests fets fan difícil unificar definicions, característiques, classificacions, problemàtica i sistemes de control; i, al mateix temps, perjudica la quantificació total del sector.

2. Objectius

Els objectius que es plantegen amb aquest article són descriure el concepte i la regulació específica de les ENL, diferenciar com podem classificar-les segons diversos autors en funció de les variables clau determinada, identificar els aspectes principals que diferencien les ENL de la resta d'organitzacions que realitzen activitats de naturalesa econòmica, quant a la seva organització, la direcció i el disseny i implantació de sistemes de comptabilitat de gestió, així com estudiar quina informació ofereix la literatura sobre els instruments d'informació per a la gestió que tradicionalment han utilitzat aquestes entitats.

3. Concepte i regulació de les Entitats no lucratives

Podríem definir les ENL com aquelles organitzacions que:

- Tenen com a principal objectiu oferir serveis socials als ciutadans o als seus associats.
- Aquests serveis són molt diversos i engloben serveis de salut, educació, cultura, esports i oci, religió, serveis socials locals, nacionals i internacionals, protecció de medi ambient, associacions laborals i professionals, entre d'altres.
- La majoria dels seus membres aporten el seu treball de forma voluntària.
- Poden adoptar qualsevol forma jurídica no mercantil, per exemple: fundacions, associacions, societats esportives, mútues, col·legis professionals, federacions, etc.
- Tenen caràcter no governamental.
- L'objectiu econòmic d'obtenir benefici no és per maximitzar-lo ni per repartir-lo entre els seus socis, sinó que en cas que s'obtingui benefici és per millorar els serveis que s'ofereixen i per reinvertir-lo en la pròpia organit-

zació; això implica que totes les decisions a prendre sobre els beneficis seran subsidiàries a les referents als objectius organitzatius.

- Poden utilitzar les mateixes formes de finançament que les empreses privades però, en general, estan finançades via donacions procedents de particulars, d'altres ENL, d'empreses privades o de l'Estat o amb subvencions de les administracions públiques o amb les aportacions dels seus associats.
- Tenen avantatges fiscals (varia en funció de quina ENL és i en quin país treballa).

Quant a l'aspecte legal i centrant-nos en el cas espanyol, les organitzacions no lucratives que ha desenvolupat el dret espanyol són les corporacions de dret públic, les fundacions, les associacions i altres institucions.

Les corporacions estan regulades pel dret públic i formen part, generalment, de l'Administració institucional.

Les fundacions estan regulades per la Llei 50/2002 de 26 de desembre,¹ de Fundacions, quant al seu àmbit d'aplicació general, ja que les Comunitats Autònomes, a la vegada, disposen de la facultat de regular alguns aspectes relacionats amb les Fundacions en el seu àmbit territorial. La Llei 50/2002, en el seu article dos indica que: «Són fundacions les organitzacions constituïdes sense fi de lucre que, per voluntat dels seus creadors, tenen afectat de manera duradora el seu patrimoni a la realització de finalitats d'interès general».

Aquestes finalitats queden expressades en l'article tres: «Les fundacions hauran de perseguir finalitats d'interès general, com poden ser, entre d'altres, els de defensa dels drets humans, de les víctimes del terrorisme i actes violents, assistència social i inclusió social, cívics, educatius, culturals, científics, esportius, sanitaris, laborals, d'enfortiment institucional, de cooperació per al desenvolupament, de promoció del voluntariat, de promoció de l'acció social, de defensa del medi ambient, i de foment de l'economia social, de promoció i atenció a les persones en risc d'exclusió per raons físiques, socials o culturals, de promoció dels valors constitucionals i defensa dels principis democràtics, de foment de la tolerància, de desenvolupament de la societat de la informació, o d'investigació científica i desenvolupament tecnològic. La finalitat fundacional ha de beneficiar col·lectivitats genèriques de persones. Tindran aquesta consideració els col·lectius de treballadors d'una o diverses empreses i els seus familiars. En cap cas podran constituir-se fundacions amb la finalitat principal de desti-

1. BOE núm. 310 de 27 de desembre de 2002.

nar les seves prestacions al fundador o als patrons, als seus cònjuges o persones lligades amb anàloga relació d'afectivitat, o als seus parents fins al quart grau inclusivament, així com a persones jurídiques singularitzades que no persegueixin finalitats d'interès general».

En relació amb les associacions, aquestes queden regulades en la Llei Orgànica 1/2002 de 22 de març² reguladora del dret d'Associació. Així, en el seu article primer indica que: «El dret d'associació es regirà amb caràcter general pel que es disposa en la present Llei Orgànica, dins del seu àmbit d'aplicació s'inclouen totes les associacions que no tinguin fi de lucre i que no estiguin sotmeses a un règim associatiu específic». A més especifica que algunes associacions tenen la seva regulació específica, tal com: «Es regiran per la seva legislació específica els partits polítics; els sindicats i les organitzacions empresarials; les esglésies, confessions i comunitats religioses; les federacions esportives; les associacions de consumidors i usuaris; així com qualssevol altres regulades per lleis especials. Queden excloses de l'àmbit d'aplicació de la present Llei les comunitats de béns i propietaris i les entitats que es regeixin per les disposicions relatives al contracte de societat, cooperatives i mutualitats, així com les unions temporals d'empreses i les agrupacions d'interès econòmic».

D'altra banda, la Llei 5/2011, de 29 de març³ d'Economia Social, estableix en el seu article primer, que és: «un marc jurídic comú per al conjunt d'entitats que integren l'economia social, amb ple respecte a la normativa específica aplicable a cadascuna d'elles, així com determinar les mesures de foment a favor seu en consideració a les finalitats i principis que els són propis».

En l'article cinc de la Llei s'especifiquen les entitats que en formen part, així: «Formen part de l'economia social les cooperatives, les mutualitats, les fundacions i les associacions que duguin a terme activitat econòmica, les societats laborals, les empreses d'inserció, els centres especials d'ocupació, les confraries de pescadors, les societats agràries de transformació i les entitats singulars creades per normes específiques que es regeixin pels principis establerts en l'article anterior. Així mateix, podran formar part de l'economia social aquelles entitats que realitzin activitat econòmica i empresarial, les regles de funcionament de la qual responguin als principis enumerats en l'article anterior, i que siguin incloses al catàleg d'entitats establert en l'article 6 d'aquesta Llei. En tot cas, les entitats de l'economia social es regularan per les seves normes substantives específiques».

2. BOE núm. 73 de 26 de març de 2002.

3. BOE núm. 76 de 30 de març de 2011.

De la mateixa manera s'especifiquen els principis orientadors d'aquest tipus d'entitats, en l'article quatre de la següent manera: «Les entitats de l'economia social actuen sobre la base dels següents principis orientadors:

- a) Primacia de les persones i del fi social sobre el capital, que es concreta en gestió autònoma i transparent, democràtica i participativa, que porta a prioritzar la presa de decisions més en funció de les persones i les seves aportacions de treball i serveis prestats a l'entitat o en funció del fi social, que en relació a les seves aportacions al capital social.
- b) Aplicació dels resultats obtinguts de l'activitat econòmica principalment en funció del treball aportat i servei o activitat realitzada per les sòcies i socis o pels seus membres i, si escau, pel fi social objecte de l'entitat.
- c) Promoció de la solidaritat interna i amb la societat que afavoreixi el compromís amb el desenvolupament local, la igualtat d'oportunitats entre homes i dones, la cohesió social, la inserció de persones en risc d'exclusió social, la generació d'ocupació estable i de qualitat, la conciliació de la vida personal, familiar i laboral i la sostenibilitat.
- d) Independència respecte als poders públics».

4. Classificació de les Entitats no Lucratives

Existeixen diversos criteris pels quals es poden classificar les ENL. A continuació es recullen els més significatius, en la nostra opinió.

Una primera classificació podria ser el fet de tenir en compte els serveis que ofereixen. El concepte serveis permet al mateix temps diferents subclassificacions, com poden ser: a qui s'estan oferint els serveis, a qui s'orienten els serveis o quin tipus de serveis es presten. Així, podríem tenir les següents classificacions:

4.1. En funció de qui està oferint els serveis no lucratiu⁴

- a) Organitzacions públiques no lucratives: creades formalment per comunitats per donar-los serveis. Finançades amb diners públics, via taxes o impostos, i poden ser organitzacions estatals o municipals. En societats democràtiques estan dirigides per representants

4. Henke, 1992: 6.

triat electoralment i dels quals s'espera que actuïn per aconseguir els millors interessos de la comunitat.

- b) Organitzacions no governamentals sense ànim de lucre: estan creades per grups de persones que comparteixen interessos comuns, com l'educació o la salut. Generalment no estan finançades per taxes ni impostos, i depenen de la voluntat dels seus membres per obtenir fons de finançament.

4.2. En funció de cap a qui s'orienten els seus serveis⁵

- a) Organitzacions orientades al client: ofereixen serveis als clients de forma individual per una quota que paga el client o per una altra organització a qui la quota li és reemborsada per organitzacions públiques. Inclou hospitals, universitats, serveis de neteja, correus, companyies de ballet local i serveis públics de transport, entre d'altres.
- b) Organitzacions orientades al sector públic: existeixen per oferir serveis per al públic o a una part d'aquest públic. La majoria de serveis que ofereixen són intangibles i difícils de mesurar-ne l'eficiència i l'eficàcia. Són els sistemes públics d'educació, mediambientals, policia, bombers, administració. Se solen confondre les ENL orientades al client i les orientades al sector públic.
- c) Organitzacions orientades als seus membres: organitzacions que només ofereixen serveis als seus membres. Inclouen esglésies, cooperatives, clubs socials, associacions de professionals.

4.3. En funció de a qui van orientats els serveis i el tipus de serveis que s'ofereixen⁶

- a) Les que ofereixen serveis en primer lloc als seus membres: inclouen les associacions professionals i socials i els clubs d'oci.
- b) Les que realitzen essencialment funcions religioses: inclouen esglésies, sinagogues, mesquites i altres congregacions religioses.
- c) Les que serveixen al públic amb objectius de caritat però que principalment canalitzen fons o recursos per a altres organitzacions no lucratives.
- d) Les que serveixen al públic amb objectius de caritat dirigint els

5. Anthony i Herzlinger, 1975: 9-11.

6. Salamon, 1990: 109.

seus esforços a tots els ciutadans en serveis com la salut, l'educació, les arts i altres.

4.4. En funció dels serveis que presten lligat al tipus d'organització en què es formalitzen

Serveis que presten	Organització
Salut	Hospitals Cases d'alimentació Clíniques
Educació	Universitats Escoles Escoles de comerç
Social	Benestar Llars d'infants Serveis a famílies
Art i cultura	Orquestes Biblioteques Museus
Cooperatives	Assegurances Bancs Utilitats Marketing
Altres no governamentals	Religioses Investigació científica Associacions Clubs Sindicats
Altres governamentals	Uniformats: • Exèrcit • Policia • Bombers
	Civils: • Regulador • Fiscal • Justícia

Taula 1: Classificació d'ENL en funció dels serveis que presten i el tipus d'organització en que es formalitzen (Font: Newman i Wallender III (1978: 25)).

4.5. En funció de l'activitat realitzada

- a) Cultura i oci; educació i investigació; salut; serveis socials; medi ambient; desenvolupament i habitatges; lleis i política; promoció de voluntaris i serveis filantròpics; activitats internacionals; religió; negocis, associacions professionals; no classificades anteriorment⁷.
- b) Assistencials: són les ONG; Associatives: clubs esportius, socials, culturals, comunitats de veïns; Representatives: partits polítics, sindicats, associacions empresarials; gestors de patrimonis per l'interès general⁸.

4.6. Tenint en compte els objectius que desenvolupen les ENL⁹

- a) Per proporcionar serveis, per exemple: associacions de veïns, escoles, organitzacions d'art i moltes organitzacions voluntàries.
- b) Per proveir suport mutu, per exemple: associacions de professionals i associacions laborals.
- c) Per fer campanyes per canviar situacions, circumstàncies o fets socials, per exemple: Greenpeace i Amnistia Internacional.

Dins de les classificacions per objectius, es poden obtenir unes categories àmplies d'ENL¹⁰:

- D'acció i servei a la comunitat.
- D'assistència sanitària.
- D'assistència educativa.
- De desenvolupament i millora personal.
- De difusió de la comunicació i de la informació.
- D'activitats científiques, tècniques, d'enginyeria i d'aprenentatge.
- De benestar social, d'ajut als altres.
- De grups desfavorits i minoritaris d'auto ajut.
- D'acció política.
- De benestar mediambiental i ecològic.
- De defensa del consumidor.

7. Hudson, 1995: 263.

8. Molina, 1998: 98.

9. Hudson, 1995: 265.

10. Smith, Baldwin i White, 1998: 8-20.

- D'afers internacionals i transnacionals.
- D'ocupació.
- D'expressió i oci.
- D'activitats religioses i afins.
- Per ajudar a marginats i delinqüents.
- D'obtenció de fons i d'assignació o distribució de fons.
- De finalitat múltiple, generals i altres.

5. Importància del sector no lucratiu

Entre els anys 80 i 90 del segle xx, es va produir un fort creixement del sector no lucratiu a tot el món. Així, per exemple, a França, en 1960, es van registrar 12.630 noves associacions, mentre que al 1982 ho van fer 39.437, i en 1987, més de 54.000. A Itàlia, una enquesta realitzada a meitat dels anys vuitanta a un grup important d'aquestes associacions de l'àmbit nacional revelava que un 40% havien estat fundades després de 1977. Al Regne Unit, una quarta part de les entitats no lucratives es van crear entre 1980 i 1992. Als Estats Units, en els anys setanta, l'expansió de programes socials va provocar que aquest sector adquirís unes dimensions molt importants. «A Espanya l'any 1996, la Coordinadora Espanyola d'Organitzacions No Governamentals per al Desenvolupament tenia més de noranta organitzacions afiliades. Aquesta xifra sobrepassava segurament les 300 organitzacions, si sumem les no afiliades. (...) Al Tercer món hi ha entre 35.000 i 50.000 organitzacions no governamentals locals. (...) Als Països de l'Est, a Polònia concretament, en 1993, on el sector pràcticament no existia durant el règim comunista, havia registrades més de 15.000 organitzacions de voluntariat¹¹». Per Hudson¹² «les ENL prosperen industrialitzant economies i són una part central del teixit social en economies en vies de desenvolupament. Les ENL creixen en societats democràtiques lliures i juguen un paper important en règims menys democràtics; floreixen en àrees urbanes i són igualment importants en àrees rurals; estan per tot arreu a causa de la qualitat humana de les persones que treballen en elles i pels serveis que presten en contra de les desigualtats i de les injustícies socials. Les persones volen salut, benestar, educació, serveis humanitaris, mediambientals i culturals per millorar el món en el qual viuen. Els ciutadans esperen que aquestes organitzacions no treballin per obtenir beneficis i que no treballin en el sector públic».

11. Vernis et al., 1997: 22-23.

12. Hudson 1995: 11.

Existeixen diferents teories sobre el perquè d'aquest increment en popularitat, grandària i quantitat de les ENL en la societat moderna. El fet que les ENL apareguin amb més força es deu a quatre crisis i a dos canvis revolucionaris, que són¹³:

- Crisi de l'estat del benestar (*modern welfare state*). En un moment en què l'Estat ha de donar resposta a problemes socials i ha de proveir de serveis els ciutadans; i, davant la inoperància del sector públic, neix i prolifera la iniciativa privada amb les associacions tant de grups, com de voluntaris, o com d'entitats de tot tipus, disposats a substituir l'acció pública.
- Crisi del desenvolupament provocada per la crisi del petroli i per la recessió econòmica de principis dels anys 80, en la qual la renda per capita va baixar considerablement en molts països del sud, i va fer que una de cada cinc persones visqués en la més absoluta pobresa. Representava, doncs, el fracàs de les polítiques de desenvolupament. Va agafar relleu el desenvolupament participatiu d'organitzacions locals i de comunitats dels països del sud per activar els projectes.
- Crisi del medi ambient o ecològica, que ha estimulat la iniciativa privada per evitar la degradació de l'entorn.
- Crisi política amb el fracàs del comunisme als països de l'Est i que ha portat al fet que la societat civil presti serveis que l'Estat, absolutament desacreditat, no pot, o no sap, realitzar.
- Dramàtica revolució de la comunicació entre els anys setanta i vuitanta, amb els ordinadors, la fibra òptica, el fax, la televisió i els satèl·lits.
- Considerable creixement econòmic global en els anys seixanta i setanta, amb la revolució burgesa i amb un creixement de l'economia mundial d'un 5% anual.

En el cas d'Espanya¹⁴, la crisi del benestar va contribuir al fet que l'Estat promogués iniciatives perquè algunes associacions realitzessin determinats serveis. En la crisi del medi ambient o del mitjà ecològic i la del desenvolupament, les organitzacions ecologistes i de cooperació internacional han estat les més actives del sector no lucratiu. En els últims anys del franquisme, va néixer un moviment social de lluita política contra el règim existent (la crisi política) que va portar al naixement de moltes associa-

13. Salamon 1994: 115-118.

14. Vernis et al. (1997: 25-27).

cions d'índole heterogènia en tot l'Estat espanyol (legalització dels partits i dels sindicats, associacions de veïns, consells de joventut, etc.).

Malgrat el creixement de les ENL, aquest no ha estat sempre positiu. Així es demostra¹⁵ que quan les ENL funcionen bé, realment funcionen amb èxit, però que quan funcionen malament, aconsegueixen grans fracassos, i ho demostra amb casos reals atribuint aquests fracassos a quatre raons fonamentals: (1) tendència a ser organitzacions inefectives perquè no saben com complir amb la seva missió, (2) són ineficients perquè no saben com gasten els seus recursos, (3) els seus gestors tendeixen a aprofitar-se privadament dels avantatges fiscals que tenen i, (4) corren un risc econòmic excessiu, utilitzant els recursos econòmics per sobre de les seves possibilitats.

Actualment, la crisi econòmica que des de 2007 està assolant l'economia de tots els països, no ha passat desapercebuda per les ENL.

D'acord amb l'informe de Cepes de 2010 sobre l'impacte socioeconòmic de les entitats de l'economia social, continua sent difícil avançar en les anàlisis de l'impacte socioeconòmic de l'economia social, a causa de dues raons, fonamentalment:

1. «La comptabilitat nacional és un marc limitat en la valoració de l'impacte d'aquesta realitat econòmica ja que una part significativa dels seus efectes (la majoria dels denominats indirectes) no es comptabilitzen ni en el PIB, ni en altres macromagnituds, sinó que s'emmarquen en el concepte d'utilitat social, un marc teòric que permet considerar tant efectes de caràcter econòmic com de caràcter social, però molt menys desenvolupat».
2. «La falta d'informació estadística adequada és l'altre element que ha frenat les anàlisis d'impacte en aquest camp, ja que la quantificació requereix informació específica i actualitzada, que inclogui les diferents entitats de l'economia social i que permeti treballar amb mostres àmplies».

Com a indicadors de la importància del sector no lucratiu en els últims tres anys, es prendran: nombre de persones empleades, nombre d'empreses, la facturació i el nombre de persones associades, en els tres últims anys, que es resumeixen a la taula 2:

15. Herzlinger (1996:98).

Indicador	2008	2009	2010
Núm. persones empleades	2.354.296	2.379.994	2.377.912
Milers € de facturació	115.069	92.157,16	86.663,48
Núm. entitats	47.993	45.093	44.693
Núm. persones associades	10.746.963	12.150.549	12.218.185

Taula 2: Indicadors de la importància del sector no lucratiu.

Com es pot observar, el sector continua tenint una gran importància, tot i que els efectes de la crisi econòmica global li està afectant, ja que, excepte en el nombre de persones associades, les altres ofereixen una tendència a la baixa, invertint aquesta evolució que prèviament s'observava d'un augment continuat de les xifres.

No obstant això, cal destacar l'augment en el nombre de persones associades, que es pot interpretar com que, en els moments de crisis, la solidaritat de les persones continua mantenint-se creixent.

6. Factors diferenciadors entre les Entitats no Lucratives i la resta d'organitzacions, des del punt de vista del Control de Gestió

Les organitzacions, en general, són cada vegada més sensibles a les necessitats d'informació de la seva gestió perquè han de conviure amb un entorn en continu estat de canvi físic, social, tecnològic i financer. Aquests canvis afecten també les ENL. D'altra banda, les administracions públiques disposen cada dia de menys recursos per finançar les ENL i aquestes han de buscar noves formes de finançament, la majoria de les quals són les mateixes que qualsevol organització lucrativa. Certes ENL rivalitzen amb organitzacions lucratives pel mateix mercat, en preus i en qualitat dels productes i serveis. Si les ENL volen sobreviure en aquest mercat actual, cal pressuposar que han de ser competitives i gestionades eficientment i que moltes de les característiques que afecten a tota organització del sector lucratiu o públic, els afecten també a elles¹⁶. Tots aquests factors han fet que la investigació en control de gestió, especialitzada en ENL, s'hagi incrementat considerablement en les últimes dècades, impulsant la necessitat d'utilitzar sistemes d'informació per a la gestió que les ENL duen a terme.

Els factors diferenciadors que identifiquem són: l'activitat desenvolupada

16. Waldhorn, Gollub i Klein, 1989: 287; Wiesendager, 1994: 331.

pada, la direcció, l'equip humà, el finançament, les dificultats per al disseny i implantació de sistemes de costos i de gestió del cost.

Montserrat (1998:14) considera que, a més, aquestes organitzacions tenen una sèrie de característiques internes que les fan menys avantatjoses que les empreses, i que són: «(...) poca inversió amb fons propis (utilització d'espais cedits, inversió finançada amb subvencions); direcció tècnica forta, però la direcció econòmica sol ser feble (gestors amb poca o nul·la formació econòmica); poques campanyes de publicitat (la gent no sap que existeixin); pocs instruments de gestió (no es fan pressupostos per programes, no hi ha comptabilitat de costos, no hi ha direcció per objectius, etc.); poca capacitat d'agrupar-se amb altres organitzacions afins, (no es fan fusions, ni agrupacions d'entitats); poca capacitat financera (els bancs posen moltes dificultats per concedir crèdits); massa dependència dels ingressos públics (la major part dels ingressos són de subvencions); etc.».

La mateixa investigadora, també conclou: «...Però també són organitzacions amb avantatges competitius respecte al sector privat, destacant les següents: no tenir finalitat lucrativa (això permet pensar només en termes de millora dels serveis); la possibilitat d'utilitzar voluntariat (millora de la qualitat d'atenció a l'usuari); menys despeses de representativitat de l'entitat (els càrrecs dels patrons i de la junta directiva són gratuïts); major estabilitat en l'ocupació; major agilitat per constituir-se i per donar resposta a noves necessitats; etc.».

6.1. L'activitat desenvolupada

Els serveis que ofereixen les ENL són, en general, intangibles i per tant, menys definibles i menys mesurables que el benefici obtingut per les organitzacions lucratives¹⁷.

La dificultat per mesurar l'output fa que no sigui freqüent l'anàlisi de la relació cost-benefici¹⁸, ni tampoc es tenen en compte els guanys financers dels serveis socials que es realitzen¹⁹. Tampoc no facilita mesurar aquesta relació cost benefici el fet que els serveis que presta no són, en general pagats pel receptor del servei: no existeix un preu de venda, ja que no existeix la figura del client en el sentit de les empreses. Això desincentiva l'interès a avaluar el cost del servei prestat, unida a la dificultat major per tractar-se d'intangibles, com s'ha dit abans.

17. Newman i Wallender III, 1978: 26; Anthony i Young, 1988: 61; Hudson, 1995: 35; Henke, 1996: 2.

18. Anthony i Young, 1988: 50.

19. Henke, 1996: 2.

Lligat a aquestes circumstàncies s'observa el que alguns autors han anomenat, «el paternalisme filantròpic», és a dir, les entitats no lucratives generen sentiments i relacions de dependència en els seus col·lectius beneficiaris, atès que les seves intervencions sorgeixen per recursos voluntaris (com pot ser la caritat) i no es generen com un dret subjectiu. És més propi de les entitats lligades a organitzacions de base ideològica i/o religiosa concreta i no de les associacions i cooperatives no lucratives de professionals.

6.2. La Direcció

L'equip directiu ha de respondre de les seves actuacions davant un nombre d'agents molt divers i amb unes expectatives diferents, fins i tot contradictòries: socis, personal, entitats finançadores, voluntaris o usuaris. Això fa que l'estructura de l'organització es compliqui, formant comitès, organitzacions de finançadors, etc que fan que la direcció necessiti consultar cada acció a una sèrie de grups que alenteix i condiciona la llibertat d'actuació i de gestió. Si a això li afegim que en ocasions els grups de voluntaris tenen representació en els òrgans de govern, i que la seva formació gestora es presenta més que dubtosa, afegeix una dificultat a la Direcció per exercir les seves funcions.

Els seus objectius es refereixen a la consecució de fins socials i moltes vegades, a més, poc definits. Segons l'art. 3 de la llei 50/2002, les fundacions hauran de perseguir finalitats d'interès general, com poden ser, entre d'altres, els de defensa dels drets humans, de les víctimes del terrorisme i actes violents, assistència social i inclusió social, cívics, educatius, culturals, científics, esportius, sanitaris, laborals, d'enfortiment institucional, de cooperació per al desenvolupament, de promoció del voluntariat, de promoció de l'acció social, de defensa del medi ambient, i de foment de l'economia social, de promoció i atenció a les persones en risc d'exclusió per raons físiques, socials o culturals, de promoció dels valors constitucionals i defensa dels principis democràtics, de foment de la tolerància, de desenvolupament de la societat de la informació, o d'investigació científica i desenvolupament tecnològic.

Les decisions preses per la direcció en una organització no lucrativa no van dirigides a obtenir el màxim benefici, sinó que estan dirigides a proporcionar el millor servei amb els recursos disponibles; l'èxit de les decisions es mesura per variables tals com: la quantitat de serveis que es presten, la percepció de qualitat que els beneficiaris (o els seus membres) tenen del servei, o per com contribueixen al benestar públic. La dificultat per mesurar l'output fa que no sigui freqüent l'anàlisi de la relació cost-benefici.

Així mateix s'observen diferències en la manera amb què es duu a terme la direcció en funció de la grandària de l'organització. Les organitzacions no lucratives tenen uns òrgans gestors, un consell executiu i, moltes vegades, la responsabilitat recau en el president i en el secretari. Per Gross, Warshauer i Larkin (1991: 1) quan les organitzacions són petites, solen estar gestionades per ciutadans de forma voluntària. A mesura que les organitzacions creixen requereixen dedicació parcial o total per part dels seus directius que tenen diferents noms: secretari executiu, administrador, secretari tècnic, president, etc.

En l'ENL les influències polítiques tenen una especial importància. Les organitzacions no lucratives són polítiques perquè estan dirigides per persones triades de forma democràtica davant dels qui han de responsabilitzar-se per la seva gestió i tenen el risc de no tornar a ser triades en cas de disconformitat amb els seus electors. També tenen imatge pública, moltes pressions i, restriccions d'actuació pels estatuts de l'organització²⁰.

També cal afegir que existeix imprecisió amb la regulació legal de la responsabilitat social dels membres dels òrgans de govern. Així, l'art. 15.4 de la Llei 50/2002, indica que «Els patrons exerciran el seu càrrec gratuïtament sense perjudici del dret a ser reemborsats de les despeses degudament justificades que el càrrec els ocasioni en l'exercici de la seva funció.

No obstant l'establert en el paràgraf anterior, i tret que el fundador hagués disposat el contrari, el Patronat podrà fixar una retribució adequada a aquells patrons que prestin a la fundació serveis diferents dels que implica l'acompliment de les funcions que els corresponen com a membres del Patronat, prèvia autorització del Protectorat».

6.3. Legal

A les ENL se'ls aplica una normativa fiscal específica (Llei 49/2002 de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge), on s'indica: quines entitats són objecte de la Llei, quines rendes estan exemptes així com les explotacions econòmiques i tributs locals estan exemptes i les rendes que no estarien exemptes. A més, regula els incentius fiscals al mecenatge, és a dir, els beneficis fiscals que s'apliquen i les deduccions fiscals de les donacions i aportacions a les entitats sense finalitats lucratives.

Tots aquests beneficis fiscals permeten a les entitats el poder aplicar a les activitats desenvolupades una major part de recursos i afavoreix la cap-

20. Anthony i Young, 1988: 70.

tació de socis sota la possibilitat de deduir a la seva declaració de la renda una part de les donacions i aportacions.

En relació amb aspectes d'índole econòmica, la Llei 50/2002 de Fundacions indica en l'art. 26 que «Les fundacions podran obtenir ingressos per les seves activitats sempre que això no impliqui una limitació injustificada de l'àmbit dels seus possibles beneficiaris».

En relació amb la destinació dels resultats la citada Llei, especifica que: «A la realització de les finalitats fundacionals haurà de ser destinat, almenys, el 70% dels resultats de les explotacions econòmiques que es desenvolupin i dels ingressos que s'obtinguin per qualsevol altre concepte, deduïts les despeses realitzades, per a l'obtenció de tals resultats o ingressos, i la resta s'ha de destinar a incrementar bé la dotació o bé les reserves segons acord del Patronat. Les despeses realitzades per a l'obtenció de tals ingressos podran estar integrats, si escau, per la part proporcional de les despeses per serveis exteriors, de les despeses de personal, d'altres despeses de gestió, de les despeses financeres i dels tributs, en tant que contribueixin a l'obtenció dels ingressos, excloent d'aquest càlcul les despeses realitzades per al compliment de les finalitats estatutàries. El termini per al compliment d'aquesta obligació serà el comprès entre l'inici de l'exercici en què s'hagin obtingut els respectius resultats i ingressos i els quatre anys següents al tancament d'aquest exercici».

Seguint aquest article, es concreten quins conceptes no han de considerar-se ingressos: «En el càlcul dels ingressos no s'inclouran les aportacions o donacions rebudes en concepte de dotació patrimonial en el moment de la constitució o en un moment posterior, ni els ingressos obtinguts en la transmissió onerosa de béns immobles en els quals l'entitat desenvolupi l'activitat pròpia del seu objecte o finalitat específica, sempre que l'import de la citada transmissió es reinverteixi en béns immobles en els quals concorri aquesta circumstància».

En l'àmbit mercantil, aquestes entitats estan obligades a l'elaboració dels comptes anuals, similars a la resta d'empreses, si bé se'ls aplica una adaptació específica, derivats de l'aplicació del Reial Decret 1491/2011, de 24 d'octubre, pel qual s'aproven les normes d'adaptació del Pla General de Comptabilitat a les entitats sense finalitats lucratives i el model de pla d'actuació de les entitats sense finalitats lucratives (BOE de 24 de novembre de 2011). En l'article 3 del Reial Decret s'estableix que s'aplicarà obligatòriament a les fundacions de competència estatal d'acord amb el que s'estableix a l'article 25 de la Llei 50/2002, i a les associacions declarades d'utilitat pública en establir-se l'obligació en l'article 5 del Reial Decret 1740/2003, de 19 de desembre, sobre procediments relatius a associacions d'utilitat pú-

blica, sense perjudici que altres disposicions puguin establir-ne l'aplicació obligatòria a diferents entitats sense finalitats lucratives.

En aquesta adaptació a les ENL es poden identificar dos aspectes diferenciadors de la resta d'empreses que són:

- Substituir el compte de resultats per «un estat que mostri els augments i disminucions del patrimoni net originats en l'exercici, com a expressió del resultat total de l'entitat, per diferència entre les aportacions i disminucions de la dotació fundacional o fons social, i dels ingressos i despeses, tant dels comptabilitzats formant part de l'excedent de l'exercici com dels inclosos directament en el patrimoni net a l'espera de la seva posterior reclassificació a l'excedent. Completen el resultat total els ajustos que calgui comptabilitzar en les reserves fruit dels errors i canvis de criteri», tal com s'indica en el preàmbul del Reial Decret.
- Afegir un model general del Pla d'Actuació a diferència de l'anterior adaptació a aquestes entitats que exigia l'elaboració d'un pressupost. Així, en el preàmbul del Reial Decret s'especifica que: «Enfront del pressupost exigít per la Llei 30/1994, de 24 de novembre, la regulació actual es decanta pel pla d'actuació, del que els diferents Protectorats han anat aprovant els seus propis models. D'aquesta forma, i en ser el grau de compliment del pla d'actuació una informació que haurà de ser inclosa en la memòria dels comptes anuals, indicant els recursos emprats, la procedència i el nombre de beneficiaris en cadascuna de les diferents actuacions realitzades (article 25 de la Llei 50/2002), s'ha considerat oportú elaborar un model general de pla d'actuació, per tal de dotar de major homogeneïtat la informació subministrada per aquestes entitats».

6.4. Finançament

Les principals fonts de finançament provenen d'altres vies diferents del preu cobrat al client: no existeix la figura econòmica de «client». Els serveis prestats, per tant, depenen no d'aconseguir beneficiaris, sinó d'aconseguir recursos de persones i entitats que no seran beneficiàries de l'activitat de l'empresa, ni tampoc es veuran retribuïdes econòmicament per les seves aportacions. Això dificulta l'accés a les fonts de finançament.

En les ENL no hi ha accionistes, els recursos financers que és capaç de mobilitzar aquest sector són fonamentalment en forma de donacions i

de quotes pagades pels seus membres i són marcadament insuficients per fer front a les seves necessitats. D'altra banda, s'observa una incertesa i irregularitat en la recepció dels recursos financers; problema que deriva de la incerta predisposició individual respecte de les donacions privades influenciat per una extensa heterogeneïtat de variables socials, econòmiques i culturals; o bé, perquè es tracta de donacions públiques o subvencions que sempre estan sotmeses a la irregularitat de la liquidació d'aquestes institucions.

Aquesta incertesa provoca que la possibilitat de continuar amb les activitats programades estigui sempre sent avaluada, dificultant la gestió de l'entitat.

Enfront de l'accionista, que aporta el capital, hi ha el fons fundacional aportat, que no atorga dret a participar en els resultats de l'activitat de l'ENL: es realitza a títol altruista. Altres fonts de finançament no remunerades són els convenis de col·laboració amb empreses, contractes de patrocini, campanyes específiques i subvencions.

A aquestes es poden afegir el recórrer al endeutament, l'obtenció de crèdits d'entitats financeres, en les mateixes condicions que la resta d'empreses, tret que formin part de convenis específics subvencionats. Avui dia l'accés al crèdit s'ha dificultat bastant fins i tot per a les empreses que poden disposar d'uns fluxos de fons que permetin estimar la devolució del deute i els seus interessos. Per les ENL, els fluxos de fons de les quals tenen unes dosis de risc major, se'ls presenta encara més complicat l'accés a aquest tipus de finançament, o a un cost molt més elevat.

6.5. *L'equip humà*

Una altra de les característiques que no ajuden a que la gestió de l'ENL sigui l'adequada és la deficient professionalització en el camp economico-financer. El personal sol ser expert en el camp social a què es dediquen, però no en l'àmbit de la gestió econòmica.

En relació amb el personal, hi ha la figura del voluntariat. Els escassos recursos per a les innombrables necessitats, fan que necessitin atreure a voluntaris no remunerats, que han de ser capacitats i organitzats perquè compleixin les seves funcions. Aquests voluntaris tenen una alta rotació, per la qual cosa l'esforç que han de realitzar en la formació és elevat i té un cost que no se sol avaluar.

Els professionals contractats, d'altra banda, solen estar motivats de forma inconsistent amb l'ús correcte dels recursos i la seva motivació recau en com veuen els seus companys les seves actuacions. Generalment són

més importants els objectius particulars que els de l'organització. Molts professionals prefereixen treballar individualment²¹.

La tradició és contractar directius de la professió en la qual l'organització actua (metges, educadors, tècnics agrícoles, etc.) i no professionals de la gestió, la qual cosa porta a què els directius subestimïn la gestió i, per tant, les organitzacions no lucratives solen tenir problemes amb els recursos comptables²² o es mostren escassament interessats amb la mesura de l'excedent²³ o, simplement, no tenen la disciplina del «resultat»²⁴ i prefereixen no sentir-se condicionades en la presa de decisions per cap tipus d'informació i de control de naturalesa financera²⁵.

6.6. El disseny i implantació d'un sistema de comptabilitat de gestió en una ENL

En massa ocasions, els objectius suggerits pels procediments de control de gestió no coincideixen amb els dels buròcrates ni amb els dels que aporten els recursos, ja que els objectius que busquen els promotors del control de gestió fan referència a la consecució d'un alt grau d'eficàcia (orientats cap a les relacions dels serveis socials amb l'entorn) i d'eficiència (relatius al bon ús dels recursos per part dels serveis). Com a resultat, els objectius no són assumits pels membres de l'organització.

El desenvolupament d'indicadors o mesures de la consecució dels objectius, exigeix que la missió i els objectius estiguin definits amb precisió. Habitualment, aquesta precisió existeix a les àrees financeres i operatives, però hi ha altres àrees que, ni tenen clar quins són realment les variables que mesurar, ni com mesurar-les. Això suposa que mesurar l'impacte de les actuacions es fa més difícil en les ENL.

Amb una freqüència desafortunada, es diposita una confiança injustificada en els sistemes informals de comunicació, que si bé subministren una visió general de la situació de l'empresa, no permeten la realització d'una anàlisi en profunditat. De vegades succeeix que problemes aparents acaben absorbint molts recursos, mentre que problemes més importants han quedat desatesos. Els sistemes d'informació informal, no són infalibles.

Tradicionalment, els seus gestors han tingut tendència a oblidar-se de

21. Anthony i Young, 1988: 66.

22. Newman i Wallender III, 1978: 30; Anthony i Young, 1988: 66; Hudson, 1995: 36.

23. Anthony i Young, 1988: 54.

24. Drucker, 1990: 20.

25. Fernández i Pablos, 1996: 56.

les funcions comptables, per la qual cosa durant molts anys, aquestes entitats no han utilitzat ni explotat les possibilitats que els diferents instruments financers poden oferir per obtenir informació sobre la situació de l'organització i la millora de la seva gestió. A manera de resum, la taula ofereix una visió global dels aspectes diferenciadors.

Factor	Principals característiques
Activitat desenvolupada	<ul style="list-style-type: none"> • Intangible. • Dificultat en mesurar l'output. • Paternalisme filantròpic.
Direcció	<ul style="list-style-type: none"> • Diversitat d'agents a qui rendir comptes. • Objectius poc definits. • Dificultat en la mesura de l'èxit o fracàs de la gestió. • Influència de la grandària de l'entitat en l'estil de direcció • Imprecisió en la responsabilitat dels membres de l'organització.
Legalitat	<ul style="list-style-type: none"> • Legalitat fiscal específica tant en resultats com per als aportants de fons. • Limitacions legals en les seves possibles fonts d'ingressos. • Regulació de la destinació dels ingressos obtinguts. • Legislació mercantil específica.
Finançament	<ul style="list-style-type: none"> • Dificultats d'accés al crèdit. • Incertesa en la regularitat dels ingressos. • No remuneració de les aportacions que es realitzen. • Forta competència en la obtenció de fons públics amb altres entitats i empreses.
Factor humà	<ul style="list-style-type: none"> • Deficient formació en gestió. • Excessiva centralització en els aspectes socials per a la gestió. • Interferència entre objectius personals i socials en els directius. • Necessitats permanents de formació per al voluntariat amb alta rotació.
Disseny d'un sistema de gestió	<ul style="list-style-type: none"> • Contradiccions entre els objectius del control de gestió i els objectius socials. • La definició imprecisa de la missió dificulta definir objectius de gestió. • Excessiva confiança en els sistemes informals d'informació en detriment dels formalitzats. • Escàs coneixement i utilització dels potencials de les eines de la comptabilitat de gestió.

Taula 3: Factors diferenciadors de les ENL en relació amb la comptabilitat de gestió (Font: Elaboració pròpia).

7. Els instruments tradicionals d'informació per a la gestió de les Entitats No Lucratives

7.1. Evolució dels sistemes de control de les ENL

Els treballs en teoria econòmica del sector no lucratiu apareixen a principis de 1970, a causa del gran creixement de les ENL que es produeix en aquesta dècada. Fins a 1950, el sector no lucratiu als Estats Units està compost per organitzacions tradicionals de caritat que reben la major part dels seus ingressos per contribucions de caire filantròpic. Això fa que els estudis econòmics que hi ha de l'època se centrin en l'anàlisi del comportament filantròpic i del voluntariat²⁶.

L'experiència en el sector lucratiu en els anys cinquanta va estar marcada per la integració de les Ciències Socials en la pràctica de la gestió, la qual cosa va representar un desenvolupament molt important per al sector públic que reconeix el poder de les influències en les estructures informals de les ENL, o la faceta social d'aquestes organitzacions. Les ENL apareixen creades per raons humanitàries i per les reaccions dels individus, reaccions que poden explicar el clima que es va viure en el moment de la creació de les exempcions d'impostos per a aquestes organitzacions, cosa que va succeir als Estats Units el 1954 i va representar en aquells moments la frontera entre els tres sectors (lucratiu, públic i no lucratiu).

En els anys seixanta, les característiques del sector no lucratiu canvien notablement d'estructura i d'actuació: assumeixen objectius polítics i comencen a crear-se molts hospitals no lucratius. És precisament el sector de la salut el primer a desenvolupar-se com a organització i, per tant, el que més atenció ha rebut en la literatura d'organització pels problemes que de seguida va patir en l'àmbit de la gestió i de la falta de recursos econòmics. Li segueix el sector de l'educació i, sobretot, el de les Universitats, que experimenten una gran expansió entre els anys cinquanta i els seixanta, a més de grans dificultats econòmiques en els anys setanta.

A la fi dels anys setanta, i fins avui dia, s'ha identificat una creixent literatura professional de gestió no lucratiu seguint el creixement en el nombre de noves organitzacions no lucratives.

Les contribucions en una primera època són de teories econòmiques sobre el sector no lucratiu. Se centren, en primer lloc, en el comportament filantròpic i en el voluntariat social²⁷. Les teories econòmiques del sector no lucratiu es divideixen en dues línies:

26. Dickinson, 1962.

27. Hansmann, 1987: 27.

- Teories sobre el paper de les ENL. Es dirigeixen a respondre qüestions com: per què existeixen les ENL en la nostra economia, quines funcions econòmiques exerceixen, per què apareixen en alguns sectors i en altres no, per què existeixen en algun sector que ja té empreses públiques que fan pràcticament el mateix. Inclouen les teories del fracàs del govern, del fracàs del mercat i del control del consumidor, referides anteriorment.
- Estudis sobre el comportament de les ENL. Es dirigeixen a respondre qüestions com: quins objectius persegueixen, quina motivació tenen els seus gestors, quines diferències hi ha entre el sector no lucratiu i el sector públic. Més que teories són models de comportament. Inclouen els models que n'optimitzen el comportament. S'analitzen aspectes tals com la maximització de la qualitat o quantitat dels serveis que produeixen els hospitals²⁸, o les Universitats²⁹, per les ENL en general³⁰ i per les quals ofereixen serveis relacionats amb l'art³¹, l'efecte de la ineficàcia de la productivitat dels serveis³², la rapidesa de la resposta de les ENL a les demandes del mercat³³ o la influència dels seus directius sobre el comportament de l'entitat³⁴, entre d'altres.

Amb el treball d'Anthony i Herzlinger (1975), comença a aparèixer literatura en matèria de control de les ENL. La literatura se centra pròpiament en el disseny dels sistemes de control i ha demostrat el reconeixement de l'ús d'eines de gestió del sector lucratiu modificant-les per obtenir els objectius propis del sector no lucratiu. En una primera etapa es defineixen els sistemes tradicionals de control amb el sistema financer, els sistemes de càlcul de costos i l'elaboració de pressupostos³⁵ i, en una segona etapa, s'incorpora al sistema de control: la direcció per objectius i la planificació estratègica en la qual es potencia la realització de plans estratègics per les ENL que incorporin els objectius, la missió i la política per dur-los a terme i per fer el posterior control dels resultats³⁶.

28. Models de Newhouse (1970) i Feldstein (1971).

29. James i Neuberger (1981).

30. James (1983).

31. Hansmann (1981).

32. Clarkson 1972; Hansmann 1980.

33. Steinwald i Neuhauser, 1970.

34. Hansmann, 1986.

35. Anthony i Herzlinger, 1975; Anthony i Young, 1988; Gross, Warshauer i Larkin, 1991; Henke, 1992.

36. Patton, 1979; Drucker, 1990; Moldof, 1993; Harrison, 1995; Hudson, 1995; Chlala, Fortin i Lafond-Lavallée, 1995; Vernis et al., 1997; McConkey, 1998; Anthony, W.P., 1998.

Referent als corrents en matèria de control de gestió, podríem afirmar que en la literatura pròpia de les ENL estan menys desenvolupats. Una vegada s'inicia la investigació específica en sistemes de control de gestió, els investigadors s'han orientat directament a buscar quins instruments d'informació, com a sistemes de control de gestió, són els més adequats, acceptant les variables culturals i psicosocials com a bones per dissenyar el sistema de control i valorant tant els sistemes quantitius com els sistemes qualitius d'informació.

A manera de conclusió, la taula 4 ens ofereix una visió de l'evolució històrica de les ENL i la corresponent progressió en la literatura en control de gestió.

Època	Situació sector no lucratiu	Literatura
Fins al 1950.	Sector no lucratiu d'índole filantròpica.	Estudis sobre el comportament del voluntariat social.
Anys seixanta.	Sector no lucratiu s'expansiona en els serveis socials de salut i educació.	Se desenvolupa especialment literatura d'organització en el món de la salut buscant cobrir les necessitats de gestió i de recursos econòmics dels hospitals.
Anys setanta fins a l'actualitat.	Expansió del sector no lucratiu a tots els serveis.	Teories Econòmiques: 1) Teories sobre el paper de les ENL i 2) Teories sobre el comportament de les ENL. Literatura d'organització: Debat sobre si les ENL requereixen sistemes propis de gestió i s'especifica quines tècniques de control de gestió poden fer servir les ENL en general, per a tots els serveis que facin.

Taula 4: Evolució de la literatura específica de les ENL, en els Estats Units, en matèria de control de gestió (Font: Elaboració pròpia).

7.2. Els instruments d'informació utilitzats per les ENL

Les ENL han de subministrar informació rellevant a tots aquells que aporten recursos i als beneficiaris dels serveis realitzats per l'entitat. Dins dels que aporten recursos, cal diferenciar els creditors, de tots aquells que aporten recursos sense finalitat lucrativa. Els primers mantenen relacions bilaterals amb l'ENL en unes condicions semblants a les de les organitzacions d'altres sectors, formen part del passiu de les entitats. Els segons aporten fons sense esperar una contraprestació i, de vegades ni tan sols la pròpia devolució, constitueixen els ingressos periòdics fonamentals per a la majoria de les entitats.

L'interès fonamental dels creditors és avaluar si l'entitat pot generar fluxos de tresoreria suficients per atendre els compromisos adquirits referents a la devolució del principal i als rendiments associats. Amb el balanç, el compte de resultats i la memòria, s'obté aquesta informació. En canvi, els que contribueixen aportant recursos sense ànim de lucre, requereixen informació sobre l'eficàcia amb què s'han gestionat els recursos que han aportat. El pressupost i la seva liquidació són els instruments que la direcció pot utilitzar per oferir aquesta informació.

Hi ha un tercer grup d'usuaris com són els beneficiaris dels serveis de les ENL, que poden ser finançadors o no de recursos, en funció del tipus d'ENL de què es tracti. En aquest cas, els comptes anuals i la memòria poden informar de la capacitat de l'entitat de continuar realitzant els serveis.

D'altra banda, altres instruments són els derivats de la comptabilitat de gestió. El sistema d'informació de comptabilitat de gestió pot definir-se com «una forma de guiar les decisions que, a través de quatre subsistemes: planificació, control, avaluació i sistema d'incentius, determina les condicions prèvies per al comportament dels membres de l'organització, i ofereix un mecanisme de coordinació, augmenta la probabilitat d'aconseguir els objectius i la missió de l'organització»³⁷. Per aconseguir-ho, i més concretament per les ENL, ha d'incloure els instruments següents³⁸:

- Instruments que informin sobre la comptabilitat financera, els criteris comptables que utilitza i els estats financers comptables, adaptats als objectius propis de cada organització.
- Instruments que desenvolupin el càlcul de costos. Consideren que és important la mesura del cost en les organitzacions no lucratives perquè juga un paper important en la presa de decisions, en el preu dels serveis, i en la formulació i control del pressupost.
- Polítiques de fixació de preus. Part molt important en el procés de control perquè marca el resultat de l'actuació dels gestors de les organitzacions no lucratives, cal trobar el preu correcte dels serveis que s'ofereixen tenint en compte els ingressos que es reben i la política de benefici que tenen.
- Mesuradors de la influència de l'entorn extern, valorant la normativa legal, les restriccions en l'obtenció d'ingressos, la competència, i les pressions que puguin fer en ocasions determinades els governs per-

37. Blanco Dopico, (1996: 13).

38. Anthony i Young, 1988.

què les ENL compleixin les finalitats establertes en les subvencions rebudes.

- Mesuradors de la influència de l'entorn intern, en funció de l'estructura, dels programes, de la comptabilitat, dels factors administratius, del comportament i dels factors culturals de l'organització, i dels seus membres.
- Instruments de programació, entenent com a tals: el pla d'actuació per als membres de l'organització perquè aquests puguin aconseguir els objectius fixats. En moltes organitzacions, segons els autors, el procés de programació es barreja amb el procés pressupostari.

Per poder realitzar el càlcul i l'avaluació dels instruments anteriors, és necessari que els responsables de l'organització obtinguin informació. Aquesta informació no pot procedir solament dels estats financers. Així, es defineixen els següents tipus d'informació³⁹:

- Comptable i no comptable. La informació no comptable inclou la informació relacionada amb el personal, el mercat, la competitivitat i l'entorn.
- Financera i no financera. La no financera utilitza indicadors no financers, i fa referència a aquelles dades que no es poden mesurar en unitats monetàries, com pot ser el nombre de vegades que ha succeït un fet, o als volums.
- Quantitativa i qualitativa. Les fonts qualitatives recullen informació basada en els rumors o en la comunicació social.
- Interna i externa. En funció de si es tracta d'informació procedent de dins o de fora de l'organització.

Smith continua considerant que la informació no financera és la que ha adquirit molta importància recentment en comptabilitat de gestió, però encara avui, la major part de la informació que les organitzacions utilitzen és l'externa, la quantitativa i la financera.

Aquest plantejament recull les diferents propostes dels autors especialitzats en la gestió de les ENL, sobre els instruments de comptabilitat de gestió que els directius haurien d'utilitzar per a la gestió.

En una primera fase, es proposa l'ús de sistemes comptables externs i interns i se li afegeix el procés de planificació amb el pressupost. En una segona fase, predomina l'interès i la importància en els objectius de les

39. Smith (1997: 39).

organitzacions i es defensa la implantació de la planificació estratègica i del quadre de comandament integral com a instruments d'informació que permetran mesurar millor l'eficàcia i l'eficiència de les ENL. En aquesta segona fase, no es desestimen els instruments de la fase anterior, sinó que se'ls dóna una menor importància perquè es considera que les organitzacions ja els tenen implantats i se'ls integra dins del nou sistema d'informació i, en general, s'integren amb l'ús dels indicadors financers i no amb els no financers.

No s'ha d'oblidar, dins d'aquest marc, uns instruments de control que els directius de les ENL haurien d'utilitzar per controlar i per ordenar les activitats i els procediments de l'organització, i que no són instruments de comptabilitat de gestió. Ens referim als estatuts i a la memòria de constitució, documents obligatoris per tota ENL. «Els estatuts són el conjunt de normes internes o lleis per les quals la direcció gestiona l'organització. La memòria de constitució és el document que les ENL presenten davant les autoritats públiques sol·licitant la inscripció i la constitució de la societat. Tots dos documents comparteixen el problema que la majoria de membres ignoren tant els seus continguts com les seves funcions i sovint s'avorreixen amb la dura fraseologia jurídica. No obstant això, una direcció eficaç de l'organització ha de tenir, com a pedra angular, l'elaboració d'un bon conjunt d'estatuts i la memòria de constitució, els quals hauran de ser revists regularment amb la finalitat d'assegurar que reflecteixin la bona pràctica de la direcció, així com també la voluntat dels associats»⁴⁰.

7.2.1. COMPTABILITAT FINANCERA

«La comptabilitat és el llenguatge utilitzat per a descriure els resultats de les activitats econòmiques. Aquestes activitats inclouen la conversió de recursos en productes consumibles i en serveis. La comptabilitat ha de mesurar el resultat d'aquesta conversió» i ha de permetre avaluar les organitzacions no lucratives amb dues propòsits diferencials: 1) per a avaluar si l'actuació dels directius es realitza amb eficàcia i amb eficiència; i, 2) per a prendre decisions operatives i financeres⁴¹.

Henke desenvolupa el concepte de comptabilitat de caixa (*dollar accountability*) per a definir les dades que cal incloure en els informes financers d'algunes de les ENL. Hi ha altres autors que prefereixen ampliar-la no solament al concepte de caixa, sinó també a la resta de fons financers;

40. Connors i Hart, 1998: 306.

41. (Henke, 1992: 3 i 7).

és l'anomenada comptabilitat de fons (*fund accounting*)⁴² que consisteix bàsicament en el tractament comptable diferenciat de cadascuna de les aportacions rebudes per l'ENL amb finalitats concretes i determinades. Aquestes aportacions econòmiques constituïran els fons de l'activitat i seran controlades de forma independent. Operativament, la comptabilitat de fons determinarà tantes esferes jurídiques de control com a fons amb aplicacions específiques existeixin, establint en última instància un balanç per a cadascun dels fons d'activitats, així com un balanç consolidat. A més, ha de permetre el control de les possibles transferències o préstecs entre fons, qüestió que escaparia d'una comptabilitat portada amb sistemes convencionals.

Per a Locklear (1997: 35), l'ús de la comptabilitat de fons és fonamental per a les ENL perquè «atès que les ENL tenen responsabilitats socials i legals que van més enllà de gastar sàviament el pressupost, la comptabilitat de fons permet reunir aquestes responsabilitats en una via que les organitzacions no lucratives no poden, i és:

- Guardant un pressupost formal com una part dels llibres comptables (pot ser un document legal).
- Informant de la comptabilitat de forma separada dels fons de finançament, de les concessions, seccions, programes i funcions (podent assignar despeses per a cada concepte).
- Informant de períodes de temps diferents (normalment no té per què ser en base anual).
- Informant dels recursos de finançament de forma separada segons les restriccions del donant.
- Mesurant l'èxit dels esdeveniments de les recaptacions de fons, programes o seccions.
- Produint informes especialitzats, fins i tot el SFAS 117, per als públics interns i externs».

Es pot afirmar que la comptabilitat de fons, molt utilitzada en l'àrea anglosaxona i sobretot en els USA, s'utilitza poc a nivell formal a Espanya. Aquest fet suposa un canvi important en relació amb els sistemes convencionals de comptabilitat.

Quant a la normativa comptable, en el cas espanyol, s'ha publicat el Reial Decret 1491/2011, de 24 d'octubre⁴³, pel qual s'aproven les normes

42. Oster, 1995: 124.

43. BOE núm. 283 de 24 de novembre de 2011.

d'adaptació del Pla General de Comptabilitat a les entitats sense finalitats lucratives i el model de pla d'actuació de les entitats sense finalitats lucratives, que s'aplicarà a partir de l'1 de gener de 2012.

Aquesta adaptació no desenvolupa completament el text del Pla Comptable, sinó que es limita a regular els aspectes que de manera específica es tracten de manera expressa «els fets econòmics que requerien un criteri particular basat en l'especial naturalesa dels seus actius no generadors de fluxos d'efectiu, o de la conveniència d'aclarir el tractament comptable de les situacions que es presenten més freqüentment a les entitats sense finalitats lucratives». Per tota la resta, seran aplicables els continguts del Pla General de Comptabilitat. També s'indiquen les condicions perquè les ENL puguin acollir-se al Pla Comptable per a la Petita i Mitjana Empresa o per a Microentitats.

Aquesta nova normativa entrarà en vigor per als comptes anuals dels exercicis que comencen l'1 de gener de 2012, i s'estableix una disposició transitòria on s'ofereixen indicacions per al primer any d'aplicació de la nova normativa.

Els aspectes nous que es relacionen amb informació utilitzada per a la gestió específica d'aquestes entitats són:

1. La redefinició d'«actiu» i les seves conseqüències. Canvia la finalitat, indicant que d'ells s'espera que l'entitat obtingui rendiments «aprofitables en la seva activitat futura». Concordant amb la característica bàsica i diferenciadora d'aquestes entitats, és a dir, «sense fi de lucre». Afegeix la definició del Marc Conceptual que «En particular, compliran aquesta definició aquells que incorporen un potencial de servei per als usuaris o beneficiaris de l'entitat.

Com a conseqüència, la determinació dels deterioraments dels actius es veu afectada, de manera que el valor en ús expressament es refereix als actius que no generen fluxos d'efectiu, dient que serà «el valor actual de l'actiu o unitat considerant el seu potencial de servei futur en el moment de l'anàlisi. Aquest import es determina per referència al seu cost de reposició».

El cost de reposició s'ha definit per a aquestes entitats establint que: «és l'import actual que hauria de pagar-se si s'adquirís un actiu amb la mateixa capacitat o potencial de servei, menys, si escau, l'amortització acumulada calculada sobre la base de tal cost, de manera que reflecteixi el funcionament, ús i gaudi ja efectuat de l'actiu, sense perjudici de considerar també l'obsolescència tècnica que pugui afectar-li».

2. Unir en un sol estat financer la informació del compte de resultats i la de l'estat de canvis del patrimoni net. D'aquesta forma, el model del compte de resultats es divideix en els següents apartats: A) Excedent de l'activitat, B) Ingressos i despeses imputades directament al patrimoni net, C) Reclassificacions a l'excedent de l'exercici, D) Variacions del patrimoni net per ingressos i despeses imputades directament al patrimoni net, E) Ajustos per canvis de criteri, F) Ajustos per errors, G) Variacions en la dotació fundacional o fons social, H) Altres variacions i I) Resultat total, variacions en el patrimoni net en l'exercici.
3. La normalització del pla d'actuació, que s'exigia per la Llei de Fundacions anteriorment i que havia donat lloc a la dispersió en els models utilitzats per diferents ENL. En l'Annex II, s'ofereix el model a utilitzar per les fundacions de competència estatal, en el qual s'ha d'informar: «de cadascuna de les activitats pròpies i de les activitats mercantils, de les despeses estimades per a cadascuna d'elles i dels ingressos i altres recursos previstos, així com qualsevol altre indicador que permeti comprovar en la memòria el grau de realització de cada activitat o el grau de compliment dels objectius».
4. Indicacions per a la presentació de la informació sobre la destinació de rendes obligatòria (art. 27 de la Llei 50/2002). En l'apartat 2 de la Memòria, Excedent de l'exercici, s'indica la necessitat d'informar sobre la destinació de l'excedent, en el número 2.2.

Finalment indicar que aquesta adaptació no procedeix d'una font de normes internacional, ja que en l'àmbit europeu no s'ha proposat cap Norma Internacional de Informació Financera que reguli el tractament d'aquestes entitats que, en canvi sí que està contingut en el *Financial Accounting Standard Board* (FASB) americà (Declaració de conceptes nº 4). No obstant, sí que s'ha considerat el que s'estableix a les Normes Internacionals per al Sector Públic, a causa de les seves similituds en alguns aspectes.

7.2.2. COMPTABILITAT ANALÍTICA O DE COSTOS

«Com que la comptabilitat financera respon més a una necessitat de registre i de control segons una normativa comptable aprovada, i atès que, en general, no s'indica clarament a quina activitat o a quin producte o servei estan destinats els recursos, cal que les ENL implantin una gestió específica de recollida i de tractament de les dades amb la finalitat de poder

estimar el cost econòmic per activitat, producte o programa, i calcular la seva distribució entre els qui intervenen en el seu finançament (consumidor, poder de tutela, poder organitzador i col·lectivitat)»⁴⁴, o també seria bo que les ENL calculessin el cost per unitat de servei, ja sigui per unitat de població, o per projecte. Així doncs, la comptabilitat de costos haurà de permetre la mesura, captació, valoració, control, representació i coordinació de totes les magnituds d'acumulació interna de les ENL⁴⁵. A més, s'ha d'organitzar perquè mostri les relacions de responsabilitat dins de l'estructura de les unitats de negoci de l'organització⁴⁶.

Per a Kaplan i Cooper⁴⁷, les organitzacions necessiten sistemes de costos per a realitzar tres funcions primàries:

1. «Valoració d'inventaris i quantificació del cost de les mercaderies venudes per a l'elaboració dels comptes anuals. Aquesta necessitat està generada pels requisits dels grups externs a l'organització. Els procediments per a generar informació financera externa estan regulats pels principis i normes comptables.
2. Càlcul dels costos de les activitats, productes i clients.
3. Proporcionar *feedback* als directius i treballadors sobre l'eficiència dels processos».

Seguint aquests autors, «la segona i tercera funció sorgeixen de la necessitat que tenen els directius de les organitzacions de comprendre i d'economitzar les seves operacions. Els directius necessiten informació sobre costos, que sigui precisa i oportuna per a prendre decisions estratègiques i per a realitzar millores operatives» (pàg. 14).

Els sistemes de càlcul de costos que els diferents autors presenten per a les ENL estan en funció de l'estructura establerta de l'organització i dels objectius que es vulguin obtenir amb el càlcul del cost, cosa que no els diferencia dels models de costos de les organitzacions lucratives. D'una banda, es desenvolupen els sistemes de costos parcials; i, per una altra, els sistemes de costos complets, generalment per seccions o per unitats d'activitat.

En el cas que les ENL treballin per programes o projectes, es proposa utilitzar el sistema de costos per programes, que podria ser també un siste-

44. Meunier, 1993: 157.

45. García Valderrama, 1996: 57.

46. Henke, 1992: 581.

47. Kaplan i Cooper, 1999: 14.

ma de costos parcial o complet amb la diferència que l'objectiu de cost no seria el centre de responsabilitat sinó que ho seria el programa. Per a realitzar-ho pot incloure la participació de diferents centres de responsabilitat o també de les diferents unitats d'activitat⁴⁸.

No obstant, per a Kaplan i Cooper⁴⁹, les organitzacions, quan implanten el sistema de costos, han de passar per quatre fases diferents. Ho planegen com una evolució en la qual es parteix d'una situació en què pràcticament l'organització no té informació comptable o, si en té, és amb molts errors i desviacions. En la fase segona, l'organització compta amb un model simple i bàsic de costos lligat a la informació comptable obtinguda sota principis comptables que dona informació suficient per als tercers de l'organització però que, en canvi, no és prou útil per a la presa de decisions. L'organització calcula els costos per centres de responsabilitat, però no per activitats ni per processos; això fa que la informació del cost del producte estigui molt esbiaixada, no generi costos per clients i el *feedback* que proporcionen als directius sigui massa financer i es generi massa tard, sense temps per a actuar. Es passa a una tercera fase en la qual l'organització especialitza els sistemes d'informació, i utilitza unes bases de dades compartides; però, en canvi, utilitza uns sistemes independents per a obtenir la informació comptable interna i externa. L'organització utilitza diferents sistemes de costos basats en les activitats que utilitza les dades de la comptabilitat externa i l'adapten per a obtenir dades dels costos de les activitats, dels clients, dels productes, dels serveis i de les unitats de les organitzacions. Aquests sistemes d'informació, no obstant, treballen de forma autònoma per cada departament, la qual cosa provoca que la direcció disposi d'informació independent per a prendre les decisions. Finalment, s'arriba a la quarta fase, en la qual l'organització integra tota la informació que té. El càlcul de costos l'utilitza per activitats i l'envia periòdicament als comptables que dissenyen la comptabilitat financera. El sistema de costos és la base de la informació per a la gestió que requereix el directiu. Encara que específicament no parlen de les ENL, les seves conclusions són aplicables a qualsevol tipus d'organització.

Quant a la normativa comptable de costos, en el cas espanyol, no hi ha una normativa específica. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes (ICAC), recomana a les ENL l'aplicació de qualsevol sistema de comptabilitat de costos amb la finalitat d'enriquir la informació de la comptabilitat financera que aquestes entitats puguin oferir; i, al mateix temps puguin

48. McLaughlin, 1986: 322; Meunier, 1993: 175.

49. Kaplan i Cooper, 1999: 23.

obtenir informació dels seus costos, així com, si escau, aplicar a cada moment la política més adequada de preus i quotes en les transaccions econòmiques que realitzin les ENL⁵⁰.

8. La planificació i el pressupost

Una de les funcions principals dels gestors de qualsevol organització és assegurar la viabilitat de l'empresa en el futur. Per a això, el procés de planificació, l'elaboració del pressupost i la liquidació del pressupost, són els instruments que s'utilitzen. Sobre aquests instruments només es realitzarà un apropament succint, ja que altres articles se n'ocuparan amb detall del tractament.

Dins del procés de planificació, cal que els gestors de les ENL identifiquin clarament la seva missió i com la duran a terme, perquè puguin atendre la necessitat social a la qual es dirigeixen, considerant els seus potencials, així com les amenaces i competència amb altres entitats, tant si són del sector públic com privat. Els avantatges que d'ells es deriven es resumeixen en les següents⁵¹:

- Unanimitat en el propòsit.
- Coherència en la utilització de recursos.
- Clima de l'organització.
- Visió a llarg termini.
- Orientació a les necessitats dels usuaris - clients.
- Motivació del personal.

Perquè sigui reeixida, la missió s'ha d'anunciar de forma operativa, ja que si no serà una simple declaració d'intencions. L'anunci s'ha de centrar en tot el que l'organització realment vol fer i ho ha d'executar de manera que tots els seus membres tinguin clara quin és la seva aportació en els objectius aconseguits. És important que es converteixi en una sèrie de punts específics d'actuacions i que sigui simple i clara, que reflecteixi les oportunitats que l'ENL té en l'entorn en què viu, que se centri en les activitats en les quals és competent i, que realment, tingui el compromís de tots els col·laboradors per a realitzar-la.

Patton (1979) defineix el procés per a implantar un pla estratègic, te-

50. BOICAC núm. 34, pàg. 58, Annex I, punt II.15.

51. Coates, 1997: 9-10.

nint en compte la previsió dels canvis de l'entorn, les guies d'actuació a assumir, l'anàlisi dels punts forts i febles de l'organització, tant a nivell intern com extern, i sobretot l'anàlisi de la competència. A partir d'aquesta anàlisi, l'autor proposa desenvolupar la missió de l'organització i traslladar-la a objectius a partir de les estratègies i polítiques d'acció. S'haurà d'enquadrar en funció de la disponibilitat de recursos financers i quantificar amb el pressupost, el qual es dissenya també dins d'un procés de seguiment i control de les actuacions realitzades, amb la finalitat de prendre les mesures correctores enfront de les estratègies i les polítiques marcades en una fase inicial.

En relació amb el pressupost, per a Anthony⁵², el pressupost és especialment important en les ENL perquè «l'objectiu financer de les ENL és aconseguir el punt d'equilibri entre ingressos i despeses, o superar-ho una mica. Si l'organització genera uns beneficis notables, voldrà dir que no està realitzant tants serveis com hauria d'oferir amb els seus recursos disponibles. En canvi, si tanca constantment amb pèrdues els seus exercicis econòmics, acabarà en fallida com qualsevol altra organització»; per tant, és imprescindible el compliment estricte del pressupost.

Tradicionalment, la falta d'habilitats tècniques al costat d'una aversió als nombres, ha fet que els gerents de les ENL hagin considerat l'elaboració del pressupost com un «mal menor», perquè per a l'obtenció de subvencions se'ls obliga a presentar-ho, i no com un veritable instrument de gestió, on, partint dels ingressos estimats que es poden aconseguir de les diferents fonts amb les quals compta l'entitat (socis, mecenes, empreses, estat), en un exercici econòmic, s'adeqüen les despeses dels serveis que es pretenen oferir.

9. Conclusions

El sector no lucratiu és un dels tres sectors de l'economia, juntament amb el sector lucratiu i el sector públic. Les organitzacions que el configuren són les organitzacions sense ànim de lucre, que tenen com a principal objectiu oferir serveis socials molt diversos que satisfacin als ciutadans o als seus associats. No tenen com a finalitat principal maximitzar un benefici i una rendibilitat econòmica a repartir entre els seus associats, i en el cas que obtinguin benefici no el poden repartir sinó que l'han de reinvertir en la pròpia organització, o bé han de millorar els serveis socials que ofe-

52. Anthony 1990: 230.

reixin. Això implica que totes les decisions a prendre sobre els beneficis seran subsidiàries a les referents als objectius organitzacionals.

En general, tenen caràcter no governamental, i les que ofereixen específicament béns socials tenen avantatges fiscals, que són més o menys accentuats en funció del país en què actui l'ENL. Part dels seus membres són voluntaris. En general, estan finançades via donacions públiques o privades, subvencions o aportacions dels seus associats. No obstant això, també poden estar finançades per les vies que utilitzen les organitzacions lucratives, com pot ser amb la venda de productes i serveis o el finançament aliè.

Hi ha diferents teories que volen justificar l'aparició i desenvolupament de les organitzacions no lucratives. D'una banda, es considera que és a causa de quatre grans crisis i a dues dramàtiques revolucions socials, que són: la crisi de l'estat del benestar, la crisi del desenvolupament provocada per la crisi del petroli i per la recessió econòmica, la crisi del medi ambient, la crisi política amb el fracàs del comunisme als països de l'Est, la dramàtica revolució de la comunicació i el considerable creixement econòmic global. No obstant això, aquestes teories no es poden extrapolar per igual a tots els països i s'haurien d'analitzar fenòmens específics per a cada país. Per al cas d'Espanya es demostra que les quatre crisis han estat factors clau per a la potenciació de les ENL en tot el país. D'altra banda, hi ha tres arguments clàssics que demostren el creixement de les organitzacions no lucratives. Són la teoria del fracàs del govern, per la qual les ENL creixen a mesura que els ciutadans estan descontents amb la política estatal de serveis socials; la teoria del fracàs del mercat, per la qual el mercat és incapaç de disminuir els costos de transaccions entre productors i consumidors, però, en canvi les ENL poden reduir aquests costos; i, finalment, la teoria del control del consumidor, per la qual les ENL són creades pels propis consumidors que exerceixen el control directament i que actuen en funció de les seves preferències, i al mateix temps obtenen la seva col·laboració ja que el consumidor està més motivat en el seu treball.

El sector no lucratiu es caracteritza també per la falta de dades globals, sent Espanya un dels països europeus que més endarrerit va en aquest sentit. Possiblement, un dels motius és que s'ha començat a desenvolupar amb força en els últims vint anys; en canvi, països com els Estats Units o el Regne Unit, demostren la seva experiència ja des de finals dels segles XIX i principis del segle XX.

A causa que darrere de la denominació d'organitzacions no lucratives existeix molta diversitat d'activitats, finalitats, aspectes socioculturals i aspectes polítics, no és massa fàcil trobar una classificació única.

En canvi, hi ha qui potencia l'anàlisi específica en matèria de control de

gestió per les ONL perquè són unes organitzacions amb objectius molt diferents, que condicionen qualsevol presa de decisions i d'estructura interna, que ofereixen serveis intangibles amb grups d'interès diferents, amb dependència inferior dels clients, amb fiscalitat pròpia, amb sistema de finançament que pot ser diferent, en la gestió de les quals hi predominen professionals, de vegades poc orientats a la gestió. Amb diferències en la manera de governar-la, sovint amb molta influència política perquè els seus gestors són triats democràticament i estan condicionats per la voluntat dels seus electors. Tots aquests fets fan que les ENL s'hagin de gestionar i controlar amb sistemes propis. Altres autors creuen que només cal fer petites adaptacions als sistemes de control que utilitzen la resta d'organitzacions.

Nosaltres compartim les opinions de la necessitat de controlar les ENL com qualsevol altra organització i, també considerem que les tècniques de gestió de les organitzacions lucratives i públiques serveixen per les no lucratives que ofereixen serveis en competència amb organitzacions d'altres sectors. Una primera hipòtesi que voldríem plantejar és que en el cas d'ENL d'economia social, han d'utilitzar sistemes de control específics tenint en compte la gran dificultat que tenen per mesurar la consecució dels seus objectius, objectius que la majoria de vegades ni les pròpies organitzacions tenen quantificats i ni tan sols formalitzats.

Així, hem identificat i resumit els diferents instruments de comptabilitat de gestió com a sistemes de control de la gestió que les ENL poden implantar. En primer lloc, s'ha fet referència als instruments tradicionals de comptabilitat de gestió, referent a la comptabilitat financera, la comptabilitat analítica i el pressupost dins de la planificació estratègica. La comptabilitat financera per ENL s'ha redefinit incloent en els requisits de la informació comptable l'especial naturalesa de l'activitat que desenvolupen. Per aquesta raó la figura del resultat com a mesura de l'eficiència i com a garantia de la viabilitat de l'activitat desapareix enfront de la vinculació amb les finalitats socials i la necessitat de continuar prestant aquests serveis aconseguint un equilibri amb els fons que l'entitat és capaç de captar, diferents del recurs a l'endeutament. La comptabilitat de costos ha de permetre la mesura, captació, valoració, control, representació i coordinació de tota la cadena de valor interna de l'ENL. El pressupost és l'eina de gestió de planificació que les ENL han d'utilitzar per preveure el seu futur, tenint en compte els objectius de l'organització, la missió i els recursos de què es disposa. El pressupost s'inclou dins del procés de planificació estratègica.

Atès que les ENL tenen objectius econòmics però, també, i sobretot, socials, s'aconsella l'ús del quadre de comandament integral, que aporta una visió global de l'organització i que en facilita la gestió.

Referències bibliogràfiques

- ANTHONY, R.N. (1990) *El control de gestión. Marco, entorno y proceso*, Ediciones Deusto, Bilbao.
- ANTHONY, R.N. i HERZLINGER, R.E. (1975) *Management control in nonprofit organizations*, Irwin, Illinois.
- ANTHONY, R.N. i YOUNG, D.W. (1988) *Management Control in Non-profit Organizations*, Irwin, Illinois.
- ANTHONY, W.P. (1998) «La planificación estratégica» en Connors (ed.): *Manual de las organizaciones no lucrativas*, pp. 136-137.
- BLANCO DOPICO, I. (1996) «Algunas consideraciones sobre el diseño de sistemas de información para la gestión», *Actualidad Financiera*, primer trimestre, pp. 7-17.
- CHLALA, N., FORTIN, A. i LAFOND-LAVALLÉE, C. (1995) «To the rescue of non-profit organizations», *CMA Magazine*, 69(4), pp. 10-13.
- CLARKSON, K. (1972) «Some implications of property rights in Hospital management», *Journal of law and economics*, 15, pp. 363-384.
- COATES, J. (1997) *Performance management*, CIMA, Londres.
- CONNORS, T.D. i HART, R.R. JR. (1998) «El Consejo de Administración» en Connors, T.D. (ed.): *Manual de las organizaciones no lucrativas*, pp. 189-228.
- DICKINSON, F. (1962) *Philanthropy and public policy*, National Bureau of Economic Research, Nueva York.
- DRUCKER, P.F. (1990) «Qué se puede aprender de las organizaciones altruistas», *Harvard-Deusto Business Review*, primer trimestre, pp. 19-26.
- FELDSTEIN, M. (1971) «Hospital Price Inflation: A study of nonprofit price dynamics», *American Economic Review*, 61, pp. 853-872.
- FERNÁNDEZ, J.M. i PABLOS, J.L. (1996) «El proceso de gestión de las entidades no lucrativas y las normas de información presupuestaria elaboradas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)», *Actualidad Financiera*, primer trimestre, pp. 51-65.
- GARCÍA VALDERRAMA, T. (1996) *La medida y el control de la eficiencia en las instituciones universitarias*, Sindicatura de comptes de València, València.
- GROSS, M.J. JR., WARSHAUER, W. JR. i LARKIN, R.F. (1991) *Financial and accounting guide for not-for-profit organizations*, John Wiley & Sons, Nueva York.
- HANSMAN, H.B.:
- (1980) «The role of nonprofit enterprises», *The Yale Law Journal*, 89(5), pp. 835-901.

- (1981) «Nonprofit enterprise in the performing arts», *Bell Journal of Economics*, 12, pp. 341-361.
 - (1986) «Status organizations», *Journal of Law, Economics, and Organization*, 2, pp. 125-153.
- ARRISON, B.J. (1995) «Should your organization invest in strategic planning?», *Fund Raising Management*, 26(6), pp. 14-17.
- HENKE, E.O. (1992) *Introduction to nonprofit organization accounting*, South-Western Publishing Co., Boston.
- HERZLINGER, R. (1996) «Can Public Trust in Nonprofits and Governments Be Restored?», *Harvard Business Review*, març-abril, pp. 97-107.
- HUDSON, M. (1995) *Managing without profit. The art of managing third-sector organizations*, Penguin Books, Londres.
- JAMES, E. (1983) «How Nonprofits grow: A model», *Journal of Policy Analysis and Management*, 2(3), pp. 350-366.
- JAMES, E. i NEUBERGER, E. (1981) «The University department as a Non-Profit labor cooperative», *Public Choice*, 35, pp. 585-612.
- KAPLAN, R.S. i COOPER, R. (1999) *Coste y efecto*, Ediciones Gestión 2000, Barcelona.
- LLEI ORGÀNICA 1/2002 de 22 de març del Dret d'Associació. BOE núm. 73 de 23 de març de 2002.
- LLEI 50/2002 de 26 de desembre, de Fundacions. BOE núm. 310 de 27 de desembre de 2002.
- LLEI 5/2011 de 29 de març d'Economia Social. BOE núm. 79 de 30 de març de 2011.
- McCONKEY, D.D. (1998) «Dirección por objetivos» en Connors, T.D. (ed.): *Manual de las organizaciones no lucrativas*, pp. 123-135.
- McLAUGHLIN, C.P. (1986) *The management of nonprofit organizations*, John Willew & Sons, Nova York.
- MEUNIER, B. (1993) *La gerencia de las organizaciones no comerciales*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid.
- MOLINA, H. (1998) «La información económica suministrada por las entidades sin ánimo de lucro», *Técnica Contable*, 590, pp. 95-114.
- MOLDOF, E.P. (1993) «Strategic planning for non-profits», *Fund Raising Management*, 24(10), pp. 29-32.
- NEWHOUSE, J. (1970) «Toward a theory of Non-Profit Institutions: an economic model of a Hospital», *American Economic Review*, 60, pp. 64-74.
- NEWMAN, W.H. i Wallender III, H.W. (1978) «Managing not-for-profit enterprises», *Academy of Management Review*, gener, pp. 24-31.
- OSTER, S.M. (1995) *Strategic Management for Nonprofit Organizations. Theory and cases*, Oxford University Press, Nueva York.

REAL DECRET 1491/2011 de 24 d'octubre pel qual s'aproven les normes d'Adaptació del Pla General de Comptabilitat a les entitats sense finalitats lucratives. BOE núm. 283 de 24 de novembre de 2011.

SALAMON, L.M.:

- (1990) «Nonprofit organizations. The lost opportunity», en Gies, Steven i Shafritz, (eds.): *The nonprofit organizations. Essential readings*, pp. 108-126.
- (1994) «The rise of the nonprofit sector», *Foreign Affairs*, 73(4), pp. 109-122.

SMITH, D.H., BALDWIN, B.R., i WHITE, E.D. (1998) «El sector no lucrativo» en Connors, T.D. (ed.): *Manual de las organizaciones no lucrativas*, pp. 3-20.

SMITH, M. (1997) *Strategic management accounting*, Butterworth, Oxford.

STEINWALD, B. i NEUHAUSER, D. (1970) «The role of the proprietary Hospital», *Law and Contemporary Problems*, 35, pp. 817-838.

VERNIS, A., IGLESIAS, M., SANZ, B., SOLERNOU, M., URGELL, J. i VIDAL, P. (1997) *La gestión de las organizaciones no lucrativas*, Columna, Barcelona.

WALDHORN, S.A., GOLLUB, J.O. i KLEIN, J.A. (1989) *The future of the nonprofit sector*, Butterworth, Oxford, pp. 285-298.

ACCID

Associació
Catalana de
Comptabilitat i
Direcció

Associació Catalana de Comptabilitat i Direcció

Edif. Col·legi d'Economistes de Catalunya
Pl.- Gal·la Plàcida 32, 4ª planta - 08006 Barcelona
Tel. 93 416 16 04 extensió 2019
info@accid.org - www.accid.org- @Associacio ACCID