

La gestión en las Entidades No Lucrativas: Aspectos distintivos

PILAR SOLDEVILA
IDEC (Universitat Pompeu Fabra) / Ajuntament de Barcelona

MAGDALENA CORDOBÉS
Universidad de Córdoba

Fecha de recepción: 8/11/11
Fecha de aceptación: 10/01/12

RESUMEN

Las entidades sin ánimo de lucro (ENL) han tenido un gran crecimiento en las últimas décadas debido a la aparición de nuevas necesidades sociales y al crecimiento de los destinatarios de su actividad. Las ENL están sometidas a una regulación mercantil, fiscal y económica específica que pretende que se respete que los socios no se lucren con su actividad y que cumplan con los objetivos y fines sociales descritos en sus estatutos. Tradicionalmente, estas organizaciones han sido mal gestionadas pero en los últimos años, ha habido una corriente profesionalizadora para potenciar el uso de las herramientas de gestión que utilizan las organizaciones lucrativas y adaptarlas a sus especificidades para mejorar su eficacia y eficiencia y para cumplir con los objetivos de transparencia que la sociedad solicita.

Con este artículo se pretende realizar una revisión del concepto de entidad no lucrativa y sus clasificaciones, cuantificar la importancia del sector en su aportación a la economía, describir los factores diferenciadores del resto de las organizaciones lucrativas en el ámbito de la gestión y describir la aplicación de los instrumentos tradicionales que la contabilidad de gestión ofrece, nos referimos a la contabilidad

financiera, la analítica, el presupuesto y el proceso de planificación estratégica.

PALABRAS CLAVE

Sector no lucrativo, entidades no lucrativas, regulación sector no lucrativo, aspectos diferenciadores en contabilidad de gestión.

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. Introducción

El sector no lucrativo engloba las organizaciones no lucrativas, y, en general, se le identifica como el sector que considera los objetivos sociales por encima de los objetivos económicos. Este sector, conjuntamente con el sector lucrativo o privado y el sector público, configuran los tres sectores de la economía. La actividad que desarrollan los tres sectores no es en general exclusiva; en la mayoría de los casos los servicios que ofrece el sector no lucrativo están en competencia con servicios que pueden ofrecer tanto el sector privado como el sector público y, en otras ocasiones, trabajan de forma conjunta por lo que los tres sectores pueden estar relacionados: generalmente, necesitan coordinar sus esfuerzos para ofrecer mejores servicios sociales.

No hay demasiado consenso entre los investigadores para determinar el origen exacto de las entidades sin fines lucrativos o no lucrativas (ENL, en adelante). Hay quien defiende el nacimiento de las mismas en la India Antigua con el emperador Asoka (274-232 a.C.), porque se ofrecían servicios médicos a los más pobres, otros autores consideran que se debería empezar a hablar de ENL cuando éstas reciben subsidios del Estado, teniendo presente que los primeros que constan datan de principios del siglo XIX, en California.

Donde sí hay consenso, es en considerar, por una parte, a los Estados Unidos y el Reino Unido como los países pioneros en el sector no lucrativo, y, por otra, en afirmar el gran desarrollo que han sufrido las ENL en todo el mundo en las últimas décadas, tanto por su número creciente como por su aparición en la literatura económica específica sobre el sector.

Existen diferentes teorías que explican este desarrollo de las ENL en la sociedad. Por un lado se demuestra que el sector no lucrativo ha crecido globalmente debido, básicamente, a la crisis del bienestar social, a la crisis del petróleo y a la recesión económica de los años ochenta, a la crisis del medio ambiente y ecológica, a la crisis política de los países comunistas, a la dramática revolución de la comunicación y del crecimiento global de la economía en los años sesenta y setenta. Hay también varias teorías económicas que explican este crecimiento, como son: la teoría del fracaso del gobierno, la teoría del fracaso de los mercados, y la teoría del control del consumidor. De todas formas, estos argumentos no se pueden generalizar a todos los países, ya que sólo son un marco global y cada país tiene unos factores específicos que pueden explicar el fenómeno.

Las ENL ofrecen gran diversidad de servicios (como por ejemplo: salud, servicios sociales, arte y espectáculos, servicios laborales, educación

o servicios profesionales). Han nacido con objetivos de índole filantrópica y de caridad haciendo servicios sociales y humanos. Históricamente, las ENL han sido impulsadas y gestionadas por voluntarios. Estos dos motivos han influido en que durante muchos años su información económica no haya sido pedida de forma obligatoria por el Estado. Además, las ENL pueden estar formalmente constituidas bajo diferentes formas jurídicas (asociaciones, fundaciones, colegios profesionales, federaciones, etc.). Todos estos hechos hacen que sea difícil unificar definiciones, características, clasificaciones, problemática y sistemas de control; y, al mismo tiempo, perjudica la cuantificación total del sector.

2. Objetivos

Los objetivos que se plantean con este artículo son describir el concepto y la regulación específica de las ENL, diferenciar como podemos clasificarlas según diversos autores en función de las variables clave determinada, identificar los aspectos principales que diferencian a las ENL del resto de organizaciones que realizan actividades de naturaleza económica, en cuanto a su organización, la dirección y el diseño e implantación de sistemas de contabilidad de gestión, así como, estudiar qué información ofrece la literatura sobre los instrumentos de información para la gestión que tradicionalmente han utilizado estas entidades.

3. Concepto y regulación de las Entidades no lucrativas

Las ENL las podríamos definir como aquellas organizaciones que:

- Tienen como principal objetivo ofrecer servicios sociales a los ciudadanos o a sus asociados.
- Estos servicios son muy diversos y engloban servicios de salud, educación, cultura, deportes y ocio, religión, servicios sociales locales, nacionales e internacionales, protección de medioambiente, asociaciones laborales y profesionales, entre otros.
- La mayoría de sus miembros aportan su trabajo de forma voluntaria.
- Pueden adoptar cualquier forma jurídica no mercantil, por ejemplo: fundaciones, asociaciones, sociedades deportivas, mutuas, colegios profesionales, federaciones, etc.
- Tienen carácter no gubernamental.
- El objetivo económico de obtener beneficio no es para la maximización

del mismo ni para repartirlo entre sus socios, sino que en caso que se obtenga beneficio es para mejorar los servicios que se ofrecen y para reinvertirlo en la propia organización; esto implica que todas las decisiones a tomar sobre los beneficios serán subsidiarias a las referentes a los objetivos organizacionales.

- Pueden utilizar las mismas formas de financiación que las empresas privadas, pero en general, están financiadas vía donaciones procedentes de particulares, de otras ENL, de empresas privadas o del Estado o con subvenciones de las administraciones públicas o con las aportaciones de sus asociados.
- Tienen ventajas fiscales (varía en función de qué ENL es y en qué país trabaja).

En cuanto al aspecto legal y centrándonos en el caso español, las organizaciones no lucrativas que ha desarrollado el derecho español son las corporaciones de derecho público, las fundaciones, las asociaciones y otras instituciones.

Las corporaciones están reguladas por el derecho público y forman parte, generalmente, de la Administración institucional.

Las fundaciones están reguladas por la Ley 50/2002 de 26 de diciembre¹, de Fundaciones, en cuanto a su ámbito de aplicación general, ya que las Comunidades Autónomas, a su vez, disponen de la facultad de regular algunos aspectos relacionados con las Fundaciones en su ámbito territorial. La Ley 50/2002, en su artículo dos indica que: «Son fundaciones las organizaciones constituidas sin fin de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general.»

Estos fines quedan expresados en el artículo tres: «Las fundaciones deberán perseguir fines de interés general, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, y de fomento de la economía social, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, sociales o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de desarrollo de la sociedad de la infor-

1. BOE num 310 de 27 de diciembre de 2002.

mación, o de investigación científica y desarrollo tecnológico. La finalidad fundacional debe beneficiar a colectividades genéricas de personas. Tendrán esta consideración los colectivos de trabajadores de una o varias empresas y sus familiares. En ningún caso podrán constituirse fundaciones con la finalidad principal de destinar sus prestaciones al fundador o a los patronos, a sus cónyuges o personas ligadas con análoga relación de afectividad, o a sus parientes hasta el cuarto grado inclusive, así como a personas jurídicas singularizadas que no persigan fines de interés general».

En relación con las asociaciones, estas quedan reguladas en la Ley Orgánica 1/2002 de 22 de marzo² reguladora del derecho de Asociación. Así, en su artículo primero indica que: «El derecho de asociación se regirá con carácter general por lo dispuesto en la presente Ley Orgánica, dentro de cuyo ámbito de aplicación se incluyen todas las asociaciones que no tengan fin de lucro y que no estén sometidas a un régimen asociativo específico». Además especifica que algunas asociaciones tienen su regulación específica, tales como: «Se regirán por su legislación específica los partidos políticos; los sindicatos y las organizaciones empresariales; las iglesias, confesiones y comunidades religiosas; las federaciones deportivas; las asociaciones de consumidores y usuarios; así como cualesquiera otras reguladas por leyes especiales. Quedan excluidas del ámbito de aplicación de la presente Ley las comunidades de bienes y propietarios y las entidades que se rijan por las disposiciones relativas al contrato de sociedad, cooperativas y mutualidades, así como las uniones temporales de empresas y las agrupaciones de interés económico».

Por otro lado, la Ley 5/2011, de 29 de marzo³ de Economía Social, establece en su artículo primero, que es: «un marco jurídico común para el conjunto de entidades que integran la economía social, con pleno respeto a la normativa específica aplicable a cada una de ellas, así como determinar las medidas de fomento a favor de las mismas en consideración a los fines y principios que les son propios».

En el artículo cinco de la Ley se especifican las entidades que forman parte, así: «Forman parte de la economía social las cooperativas, las mutualidades, las fundaciones y las asociaciones que lleven a cabo actividad económica, las sociedades laborales, las empresas de inserción, los centros especiales de empleo, las cofradías de pescadores, las sociedades agrarias de transformación y las entidades singulares creadas por normas específicas que se rijan por los principios establecidos en el artículo anterior.

2. BOE num 73 de 26 de marzo de 2002.

3. BOE num 76 de 30 de marzo de 2011.

Asimismo, podrán formar parte de la economía social aquellas entidades que realicen actividad económica y empresarial, cuyas reglas de funcionamiento respondan a los principios enumerados en el artículo anterior, y que sean incluidas en el catálogo de entidades establecido en el artículo 6 de esta Ley. En todo caso, las entidades de la economía social se regularán por sus normas sustantivas específicas».

Del mismo modo se especifican los principios orientadores de este tipo de entidades, en el artículo cuatro del siguiente modo: «Las entidades de la economía social actúan en base a los siguientes principios orientadores:

- a) Primacía de las personas y del fin social sobre el capital, que se concreta en gestión autónoma y transparente, democrática y participativa, que lleva a priorizar la toma de decisiones más en función de las personas y sus aportaciones de trabajo y servicios prestados a la entidad o en función del fin social, que en relación a sus aportaciones al capital social.
- b) Aplicación de los resultados obtenidos de la actividad económica principalmente en función del trabajo aportado y servicio o actividad realizada por las socias y socios o por sus miembros y, en su caso, al fin social objeto de la entidad.
- c) Promoción de la solidaridad interna y con la sociedad que favorezca el compromiso con el desarrollo local, la igualdad de oportunidades entre hombres y mujeres, la cohesión social, la inserción de personas en riesgo de exclusión social, la generación de empleo estable y de calidad, la conciliación de la vida personal, familiar y laboral y la sostenibilidad.
- d) Independencia respecto a los poderes públicos».

4. Clasificación de las Entidades no Lucrativas

Existen diversos criterios por los que se pueden clasificar las ENL. A continuación se van a recoger aquéllos más significativos, en nuestra opinión.

Una primera clasificación podría ser el hecho de tener en cuenta los servicios que ofrecen. El concepto servicios permite al mismo tiempo diferentes subclasificaciones, como pueden ser: a quién se están ofreciendo los servicios, a quién se orientan los servicios o qué tipo de servicios se prestan. Así, podríamos tener las siguientes clasificaciones:

4.1. En función de quién está ofreciendo los servicios no lucrativos⁴:

- a) Organizaciones públicas no lucrativas: creadas formalmente por comunidades para darles servicios. Financiadas con dinero público, vía tasas o impuestos, y pueden ser organizaciones estatales o municipales. En sociedades democráticas están dirigidas por representantes elegidos electoralmente y de los cuales se espera que actúen para conseguir los mejores intereses de la comunidad.
- b) Organizaciones no gubernamentales sin ánimo de lucro: están creadas por grupos de personas que comparten intereses comunes, como la educación o la salud. Generalmente no están financiadas por tasas ni impuestos, y dependen de la voluntad de sus miembros para obtener fondos de financiación.

4.2. En función de hacia quién se orientan sus servicios⁵:

- a) Organizaciones orientadas al cliente: ofrecen servicios a los clientes de forma individual por una cuota que paga el cliente o por otra organización a quien la cuota le es reembolsada por organizaciones públicas. Incluye hospitales, universidades, servicios de limpieza, correos, compañías de ballet local y servicios públicos de transporte, entre otros.
- b) Organizaciones orientadas al sector público: existen para ofrecer servicios para el público o a una parte de este público. La mayoría de servicios que ofrecen son intangibles y difíciles de medir su eficiencia y eficacia. Son los sistemas públicos de educación, medio ambientales, policía, bomberos, administración. Se suele confundir a las ENL orientadas al cliente y a las orientadas al sector público.
- c) Organizaciones orientadas a sus miembros: organizaciones que sólo ofrecen servicios a sus miembros. Incluyen iglesias, cooperativas, clubes sociales, asociaciones de profesionales.

4.3. En función de a quién van orientados los servicios y el tipo de servicios que se ofrecen⁶:

- a) Las que ofrecen servicios en primer lugar a sus miembros: incluyen las asociaciones profesionales y sociales y los clubes de ocio.

4. Henke, 1992: 6.

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

6. Salamon, 1990: 109.

- b) Las que realizan esencialmente funciones religiosas: incluyen iglesias, sinagogas, mezquitas y otras congregaciones religiosas.
- c) Las que sirven al público con objetivos de caridad pero que principalmente canalizan fondos o recursos para otras organizaciones no lucrativas.
- d) Las que sirven al público con objetivos de caridad dirigiendo sus esfuerzos a todos los ciudadanos en servicios como la salud, la educación, las artes y otros.

4.4. En función de los servicios que prestan unido al tipo de organización en que se formalizan:

| Servicios que prestan | Organización |
|--------------------------|---|
| Salud | Hospitales Casas de alimentación Clínicas |
| Educación | Universidades Escuelas Escuelas de comercio |
| Social | Bienestar Guarderías Servicios a familias |
| Arte y cultura | Orquestas Bibliotecas Museos |
| Cooperativas | Seguros Bancos Utilidades Marketing |
| Otros no gubernamentales | Religiosas Investigación científica Asociaciones Clubes Uniones |
| Otros gubernamentales | Uniformados: • Ejército • Policía • Bomberos |
| | Civiles: • Regulador • Fiscal • Justicia |

Tabla 1: Clasificación de ENL en función de los servicios que prestan y el tipo de organización en que se formalizan (Fuente: Newman y Wallender III (1978: 25)).

4.5. En función de la actividad realizada

- a) Cultura y ocio; educación e investigación; salud; servicios sociales; medioambiente; desarrollo y viviendas; leyes y política; promoción de voluntarios y servicios filantrópicos; actividades internacionales; religión; negocios, asociaciones profesionales; no clasificadas antes⁷.
- b) Asistenciales: son las ONG; Asociativas: clubes deportivos, sociales, culturales, comunidades de vecinos; Representativas: partidos políticos, sindicatos, asociaciones empresariales; Gestores: de patrimonios por el interés general⁸.

4.6. Teniendo en cuenta los objetivos que las ENL desarrollan⁹

- a) Para proporcionar servicios, por ejemplo: asociaciones de vecinos, escuelas, organizaciones de arte y muchas organizaciones voluntarias.
- b) Para proveer apoyo mutuo, por ejemplo: asociaciones de profesionales y asociaciones laborales.
- c) Para hacer campañas para cambiar situaciones, circunstancias o hechos sociales, por ejemplo: Greenpeace y Amnistía Internacional.

Dentro de las clasificaciones por objetivos, se pueden obtener unas categorías amplias de ENL¹⁰:

- De acción y servicio a la comunidad.
- De asistencia sanitaria.
- De asistencia educativa.
- De desarrollo y mejora personal.
- De difusión de la comunicación y de la información.
- De actividades científicas, técnicas, de ingeniería y de aprendizaje.
- De bienestar social, de ayuda a los demás.
- De grupos desfavorecidos y minoritarios de autoayuda.
- De acción política.
- De bienestar medioambiental y ecológico.
- De defensa del consumidor.
- De asuntos internacionales y transnacionales.

7. Hudson, 1995: 263.

8. Molina, 1998: 98.

9. Hudson, 1995: 265.

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

- De ocupación.
- De expresión y ocio.
- De actividades religiosas y afines.
- Para ayudar a marginados y delincuentes.
- De obtención de fondos y de asignación o distribución de fondos.
- De finalidad múltiple, generales y otras.

5. Importancia del sector no lucrativo

Entre los años 80 y 90 del siglo xx, se produjo un fuerte crecimiento del sector no lucrativo en todo el mundo. Así, por ejemplo, en Francia, en 1960, se registraron 12.630 nuevas asociaciones, mientras que en 1982 lo hicieron 39.437, y en 1987, más de 54.000. En Italia, una encuesta realizada a la mitad de los años ochenta a un grupo importante de estas asociaciones del ámbito nacional revelaba que un 40% habían sido fundadas después de 1977. En el Reino Unido, una cuarta parte de las entidades no lucrativas se crearon entre 1980 y 1992. En los Estados Unidos, en los años setenta, la expansión de programas sociales provocó que este sector adquiriese unas dimensiones muy importantes. «En España en el año 1996, la Coordinadora Española de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo tenía más de noventa organizaciones afiliadas. Esta cifra sobrepasaba seguramente las 300 organizaciones, si sumamos las no afiliadas. (...) En el Tercer mundo hay entre 35.000 y 50.000 organizaciones no gubernamentales locales. (...) En los Países del Este, en Polonia concretamente, en 1993, donde el sector prácticamente no existía durante el régimen comunista, había registradas más de 15.000 organizaciones de voluntariado»¹¹. Para Hudson¹² «las ENL prosperan industrializando economías y son una parte central del tejido social en economías en vías de desarrollo. Las ENL crecen en sociedades democráticas libres y juegan un papel importante en regímenes menos democráticos; florecen en áreas urbanas y son igualmente importantes en áreas rurales; están por todas partes debido a la calidad humana de las personas que trabajan en ellas y por los servicios que prestan en contra de las desigualdades y de las injusticias sociales. Las personas quieren salud, bienestar, educación, servicios humanitarios, medioambientales y culturales para mejorar el mundo en el que viven. Los ciudadanos esperan que estas organizaciones no trabajen para obtener beneficios y que no trabajen en el sector público».

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

12. Hudson 1995: 11.

Existen diferentes teorías sobre el porqué de este incremento en popularidad, tamaño y cantidad de las ENL en la sociedad moderna. El hecho de que las ENL aparezcan con más fuerza se debe a cuatro crisis y a dos cambios revolucionarios, que son¹³:

- Crisis del estado del bienestar (*modern welfare state*). En un momento en el que el Estado tiene que dar respuesta a problemas sociales y tiene que proveer de servicios a los ciudadanos; y, ante la inoperancia del sector público, nace y prolifera la iniciativa privada con las asociaciones tanto de grupos, como de voluntarios, o como de entidades de todo tipo, dispuestos a sustituir la acción pública.
- Crisis del desarrollo provocada por la crisis del petróleo y por la recesión económica de los principios de los años 80, en la que la renta por cápita bajó considerablemente en muchos países del sur, e hizo que una de cada cinco personas viviese en la más absoluta pobreza. Representaba, pues, el fracaso de las políticas de desarrollo. Cogió relieve el desarrollo participativo de organizaciones locales y de comunidades de los países del sur para activar los proyectos.
- Crisis del medioambiente o ecológica, que ha estimulado la iniciativa privada para evitar la degradación del entorno.
- Crisis política con el fracaso del comunismo en los países del Este y que ha llevado a que la sociedad civil preste servicios que el Estado, absolutamente desacreditado, no puede, o no sabe, realizar.
- Dramática revolución de la comunicación entre los años setenta y ochenta, con los ordenadores, la fibra óptica, el fax, la televisión y los satélites.
- Considerable crecimiento económico global en los años sesenta y setenta, con la revolución burguesa y en el que la economía mundial crece un 5% anual.

En el caso de España¹⁴, la crisis del bienestar contribuyó a que el Estado promoviese iniciativas para que algunas asociaciones realizasen determinados servicios. En la crisis del medio ambiente o del medio ecológico y la del desarrollo, las organizaciones ecologistas y de cooperación internacional han sido las más activas del sector no lucrativo. En los últimos años del franquismo, nació un movimiento social de lucha política contra el régimen existente (la crisis política) que llevó al nacimiento de muchas

13. Salamon 1994: 115-118.

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

asociaciones de índole heterogénea en todo el Estado español (legalización de los partidos y de los sindicatos, asociaciones de vecinos, consejos de juventud, etc.).

Pese al crecimiento de las ENL, éste no ha sido siempre positivo. Así se demuestra¹⁵ que cuando las ENL funcionan bien, realmente funcionan con éxito, pero que cuando funcionan mal, consiguen grandes fracasos, y lo demuestra con casos reales atribuyendo estos fracasos a cuatro razones fundamentales: (1) tendencia a ser organizaciones inefectivas porque no saben cómo cumplir con su misión, (2) son ineficientes porque no saben cómo gastan sus recursos, (3) sus gestores tienden a aprovecharse privadamente de las ventajas fiscales que tienen y, (4) corren un riesgo económico excesivo, utilizando los recursos económicos por encima de sus posibilidades.

Actualmente, la crisis económica que desde 2007 está azotando a la economía de todos los países, no ha pasado desapercibida para las ENL.

De acuerdo con el informe de Cepes de 2010 sobre el impacto socioeconómico de las entidades de la economía social, sigue siendo difícil avanzar en los análisis del impacto socioeconómico de la economía social, debido a dos razones, fundamentalmente:

1. «La contabilidad nacional es un marco limitado en la valoración del impacto de esta realidad económica ya que una parte significativa de sus efectos (la mayoría de los denominados indirectos) no se contabilizan ni en el PIB, ni en otras macromagnitudes, sino que se enmarcan en el concepto de utilidad social, un marco teórico que permite considerar tanto efectos de carácter económico como de carácter social, pero mucho menos desarrollado».
2. «La falta de información estadística adecuada es el otro elemento que ha frenado los análisis de impacto en este campo, ya que la cuantificación requiere información específica y actualizada, que incluya a las distintas entidades de la economía social y que permita trabajar con muestras amplias».

Como indicadores de la importancia del sector no lucrativo en los últimos tres años, se van a tomar: número de empleos, número de empresas, la facturación y el número de personas asociadas, en los tres últimos años, que se resumen en la tabla 2:

15. Herzlinger (1996:98).

| Indicador | 2008 | 2009 | 2010 |
|------------------------|------------|------------|------------|
| N.º personas empleadas | 2.354.296 | 2.379.994 | 2.377.912 |
| Miles € de facturación | 115.069 | 92.157,16 | 86.663,48 |
| N.º entidades | 47.993 | 45.093 | 44.693 |
| N.º personas asociadas | 10.746.963 | 12.150.549 | 12.218.185 |

Tabla 2: Indicadores de la importancia del sector no lucrativo

Como se puede observar, el sector sigue teniendo una gran importancia, si bien, los efectos de la crisis económica global le está afectado, ya que, salvo en el número de personas asociadas, las demás ofrecen una tendencia a la baja, invirtiendo esa evolución que previamente se observaba de un aumento continuado de las cifras.

Sin embargo, cabe destacar, el aumento en el número de personas asociadas, pudiéndose interpretar como que, en los momentos de crisis, la solidaridad de las personas sigue manteniéndose creciente.

6. Factores diferenciadores entre las Entidades no Lucrativas y el resto de organizaciones, desde el punto de vista del Control de Gestión

Las organizaciones, en general, son cada vez más sensibles a las necesidades de información de su gestión porque tienen que convivir con un entorno en continuo estado de cambio físico, social, tecnológico y financiero. Estos cambios afectan también a las ENL. Por otra parte, las administraciones públicas disponen cada día de menos recursos para financiar las ENL y éstas tienen que buscar nuevas formas de financiación, la mayoría de las cuales son las mismas que cualquier organización lucrativa. Ciertas ENL rivalizan con organizaciones lucrativas por el mismo mercado, en precios y en calidad de los productos y servicios. Si las ENL quieren sobrevivir en este mercado actual, hay que presuponer que deben ser competitivas y gestionadas eficientemente y que muchas de las características que afectan a toda organización del sector lucrativo o público, les afectan también a ellas¹⁶. Todos estos factores han hecho que la investigación en control de gestión, especializada en ENL, se haya incrementado considerablemente en las últimas décadas, impulsando la necesidad de utilizar sistemas de información para la gestión que las ENL llevan a cabo.

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

Los factores diferenciadores que identificamos son: la actividad desarrollada, la dirección, el equipo humano, la financiación, las dificultades para el diseño e implantación de sistemas de costes y de gestión del coste.

Montserrat (1998:14) considera que, además, estas organizaciones tienen una serie de características internas que las hacen menos ventajosas que las empresas, y que son: «(...) poca inversión con fondos propios (utilización de espacios cedidos, inversión financiada con subvenciones); dirección técnica fuerte, pero la dirección económica suele ser débil (gestores con poca o nula formación económica); pocas campañas de publicidad (la gente no conoce su existencia); pocos instrumentos de gestión (no se hacen presupuestos por programas, no hay contabilidad de costes, no hay dirección por objetivos, etc.); poca capacidad de agruparse con otras organizaciones afines, (no se hacen fusiones, ni agrupaciones de entidades); poca capacidad financiera (los bancos ponen muchas dificultades para conceder créditos); demasiada dependencia de los ingresos públicos (la mayor parte de los ingresos son de subvenciones); etc.

La misma investigadora, también concluye:... «Pero también son organizaciones con ventajas competitivas con respecto del sector privado, destacando las siguientes: «no tener finalidad lucrativa (esto permite pensar sólo en términos de mejora de los servicios); la posibilidad de utilizar voluntariado (mejora de la calidad de atención al usuario); menos gastos de representatividad de la entidad (los cargos de los patrones y de la junta directiva son gratuitos); mayor estabilidad en la ocupación; mayor agilidad para constituirse y para dar respuesta a nuevas necesidades; etc.».

6.1. La actividad desarrollada

Los servicios que ofrecen las ENL son, en general, intangibles y por lo tanto, menos definibles y menos medibles que el beneficio obtenido por las organizaciones lucrativas¹⁷.

La dificultad para medir el output hace que no sea frecuente el análisis de la relación coste-beneficio¹⁸, ni tampoco se tienen en cuenta las ganancias financieras de los servicios sociales que se realizan¹⁹. Tampoco facilita medir esta relación coste beneficio el hecho de que los servicios que presta no son, en general pagados por el receptor del servicio, no existe un

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

18. Anthony y Young, 1988: 50.

19. Henke, 1996: 2.

precio de venta ya que no existe la figura del cliente en el sentido de las empresas. Esto desincentiva el interés en evaluar el coste del servicio prestado, unida a la dificultad mayor por tratarse de intangibles, como se ha antedicho.

Unido a estas circunstancias se observa lo que algunos autores han llamado, «el paternalismo filantrópico», es decir, las entidades no lucrativas generan sentimientos y relaciones de dependencia en sus colectivos beneficiarios, dado que sus intervenciones surgen por recursos voluntarios (como puede ser la caridad) y no se generan como un derecho subjetivo. Es más propio de las entidades ligadas a organizaciones de base ideológica y/o religiosa concreta y no de las asociaciones y cooperativas no lucrativas de profesionales.

6.2. La Dirección

El equipo directivo tiene que responder de sus actuaciones ante un número de agentes muy diverso y con unas expectativas diferentes, incluso contradictorias: socios, personal, entidades financiadoras, voluntarios o usuarios. Esto hace que la estructura de la organización se complique, formando comités, organizaciones de financiadores, etc que hacen que la dirección necesite consultar cada acción a una serie de grupos que ralentiza y condiciona la libertad de actuación y de gestión. Si a esto le unimos que en ocasiones los grupos de voluntarios tienen representación en los órganos de gobierno, y que su formación gestora se presenta más que dudosa, añade una dificultad a la Dirección para ejercer sus funciones.

Sus objetivos se refieren a la consecución de fines sociales y muchas veces, además, poco definidos. Según el art. 3 de la ley 50/2002, las fundaciones deberán perseguir fines de interés general, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, y de fomento de la economía social, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, sociales o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico.

Las decisiones tomadas por la dirección en una organización no lucrativa no van dirigidas a obtener el máximo beneficio, sino que están dirigi-

das a proporcionar el mejor servicio con los recursos disponibles; el éxito de las decisiones se mide por variables tales como: la cantidad de servicios que se prestan, la percepción de calidad que los beneficiarios (o sus miembros) tienen del servicio, o por cómo contribuyen al bienestar público. La dificultad para medir el output hace que no sea frecuente el análisis de la relación coste-beneficio.

Asimismo se observan diferencias en cómo se lleva a cabo la dirección en función del tamaño de la organización. Las organizaciones no lucrativas tienen unos órganos gestores, un consejo ejecutivo y, muchas veces, la responsabilidad recae en el presidente y en el secretario. Para Gross, Warshauer y Larkin (1991: 1) cuando las organizaciones son pequeñas, suelen estar gestionadas por ciudadanos de forma voluntaria. A medida que las organizaciones crecen requieren dedicación parcial o total por parte de sus directivos que tienen diferentes nombres: secretario ejecutivo, administrador, secretario técnico, presidente, etc.

En la ENL las influencias políticas tienen una especial importancia. Las organizaciones no lucrativas son políticas porque están dirigidas por personas elegidas de forma democrática delante de quienes tienen que responsabilizarse por su gestión y tienen el riesgo de no volver a ser elegidas en caso de disconformidad con sus electores. También tienen imagen pública, muchas presiones y, restricciones de actuación por los estatutos de la organización²⁰.

También hay que añadir que existe imprecisión con la regulación legal de la responsabilidad social de los miembros de los órganos de gobierno. Así, el art. 15.4 de la Ley 50/2002, indica que «Los patronos ejercerán su cargo gratuitamente sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el cargo les ocasione en el ejercicio de su función. No obstante lo establecido en el párrafo anterior, y salvo que el fundador hubiese dispuesto lo contrario, el Patronato podrá fijar una retribución adecuada a aquellos patronos que presten a la fundación servicios distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato, previa autorización del Protectorado».

6.3. Legal

A las ENL se les aplica una normativa fiscal específica (Ley 49/2002 de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo), donde se indica: qué entidades

20. Anthony y Young, 1988: 70.

son objeto de la Ley, qué rentas están exentas así como las explotaciones económicas y tributos locales están exentos y las rentas que no estarían exentas. Además, regula los incentivos fiscales al mecenazgo, es decir, los beneficios fiscales que se aplican y las deducciones fiscales de las donaciones y aportaciones a las entidades sin fines lucrativas.

Todos estos beneficios fiscales permiten a las entidades el poder aplicar a las actividades desarrolladas una mayor parte de recursos y favorece la captación de socios bajo la posibilidad de deducir en su declaración de la renta una parte de las donaciones y aportaciones.

En relación con aspectos de índole económica, la Ley 50/2002 de Fundaciones indica en el art. 26 que «Las fundaciones podrán obtener ingresos por sus actividades siempre que ello no implique una limitación injustificada del ámbito de sus posibles beneficiarios».

En relación con el destino de los resultados la citada Ley, especifica que: «A la realización de los fines fundacionales deberá ser destinado, al menos, el 70 % de los resultados de las explotaciones económicas que se desarrollen y de los ingresos que se obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados, para la obtención de tales resultados o ingresos, debiendo destinar el resto a incrementar bien la dotación o bien las reservas según acuerdo del Patronato. Los gastos realizados para la obtención de tales ingresos podrán estar integrados, en su caso, por la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, de los gastos de personal, de otros gastos de gestión, de los gastos financieros y de los tributos, en cuanto que contribuyan a la obtención de los ingresos, excluyendo de este cálculo los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios. El plazo para el cumplimiento de esta obligación será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido los respectivos resultados e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio».

Siguiendo ese artículo, se concretan qué conceptos no deben considerarse ingresos: «En el cálculo de los ingresos no se incluirán las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial en el momento de la constitución o en un momento posterior, ni los ingresos obtenidos en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes inmuebles en los que concurra dicha circunstancia».

En el ámbito mercantil, estas entidades están obligadas a la elaboración de las cuentas anuales, similares al resto de empresas, si bien se les aplica una adaptación específica, derivados de la aplicación del Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de

adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos (BOE de 24 de noviembre de 2011). En el artículo 3 del Real Decreto se establece su aplicación obligatoria a las fundaciones de competencia estatal de acuerdo con lo establecido en el artículo 25 de la Ley 50/2002, y a las asociaciones declaradas de utilidad pública al establecerse la obligación en el artículo 5 del Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública, sin perjuicio de que otras disposiciones puedan establecer su aplicación obligatoria a distintas entidades sin fines lucrativos.

En esta adaptación a las ENL se pueden identificar dos aspectos diferenciadores del resto de empresas que son:

- Sustituir la cuenta de resultados por «un estado que mostrase los aumentos y disminuciones del 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. Completan el resultado total los ajustes que sea preciso contabilizar en las reservas fruto de los errores y cambios de criterio», tal como se indica en el preámbulo del Real Decreto.
- Añadir un modelo general del Plan de Actuación a diferencia de la anterior adaptación a estas entidades que exigía la elaboración de un presupuesto. Así, en el preámbulo del Real Decreto se especifica que: «Frente al presupuesto exigido por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, la regulación actual se decanta por el plan de actuación, del que los distintos Protectorados han ido aprobando sus propios modelos. De esta forma, y 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».

6.4. Financiación

Sus principales fuentes de financiación provienen de otras vías distintas al precio cobrado al cliente: no existe la figura económica de «cliente». Los servicios prestados, por tanto, dependen no de conseguir beneficiarios, sino de conseguir recursos de personas y entidades que no van a ser beneficiarias de la actividad de la empresa, ni tampoco se van a ver retribuidas económicamente por su aportaciones. Esto dificulta el acceso a las fuentes de financiación.

En las ENL no hay accionistas, los recursos financieros que es capaz de movilizar este sector son fundamentalmente en forma de donaciones y de cuotas pagadas por sus miembros y son marcadamente insuficientes para hacer frente a sus necesidades. Por otro lado, se observa una incertidumbre e irregularidad en la recepción de los recursos financieros; problema que deriva de la incierta predisposición individual respecto de las donaciones privadas influido por una extensa heterogeneidad de variables sociales, económicas y culturales; o bien, porque se trata de donaciones públicas o subvenciones que siempre están sometidas a la irregularidad de la liquidación de estas instituciones. Esta incertidumbre provoca que la posibilidad de continuar con las actividades programadas esté siempre siendo evaluada, dificultando la gestión de la entidad.

Frente al accionista, que aporta el capital, están el fondo fundacional aportado, que no otorga derecho a participar en los resultados de la actividad de la ENL, se realizan a título altruista. Otras fuentes de financiación no remuneradas son los convenios de colaboración con empresas, contratos de patrocinio, campañas específicas y subvenciones.

A estas se pueden añadir el recurrir al endeudamiento, la obtención de créditos de entidades financieras, en las mismas condiciones que el resto de empresas, salvo que formen parte de convenios específicos subvencionados. Hoy día el acceso al crédito se ha dificultado bastante incluso para las empresas que pueden disponer de unos flujos de fondos que permitan estimar la devolución de la deuda y sus intereses. Para las ENL, cuyos flujos de fondos tienen unas dosis de riesgo mayor, se les presenta aún más complicado el acceso a este tipo de financiación, o a un coste mucho más elevado.

6.5. El equipo humano

Otra de las características que no ayudan a que la gestión de la ENL sea la adecuada es la deficiente profesionalización en el campo económico-

financiero. El personal suele ser experto en el campo social al que se dedican, no así en el ámbito de la gestión económica.

En relación con el personal, está la figura del voluntariado. Los escasos recursos para las innumerables necesidades, hacen que necesiten atraer a voluntarios, no remunerados, que deben ser capacitados y organizados para que cumplan sus funciones. Estos voluntarios tienen una alta rotación, por lo que el esfuerzo que deben realizar en la formación es elevado y tiene un coste que no se suele evaluar.

Los profesionales contratados, por otro lado, suelen estar motivados de forma inconsistente con el uso correcto de los recursos y su motivación recae en cómo ven sus compañeros sus actuaciones. Generalmente son más importantes los objetivos particulares que los de la organización. Muchos profesionales prefieren trabajar individualmente²¹.

La tradición es contratar directivos de la profesión en la que la organización actúa (médicos, educadores, técnicos agrícolas, etc.) y no profesionales de la gestión, lo que lleva a que los directivos subestimen la gestión y, por tanto, las organizaciones no lucrativas suelen tener problemas con los recursos contables²² o se muestran escasamente interesados con la medida del excedente²³ o, simplemente, no tienen la disciplina del «resultado»²⁴ y prefieren no sentirse condicionadas en la toma de decisiones por ningún tipo de información y de control de naturaleza financiera²⁵.

6.6. El diseño e implantación de un sistema de contabilidad de gestión en una ENL

En demasiadas ocasiones, los objetivos sugeridos por los procedimientos de control de gestión no coinciden con los de los burócratas ni con los de los que aportan los recursos, puesto que los objetivos que buscan los promotores del control de gestión hacen referencia a la consecución de un alto grado de eficacia (orientados hacia las relaciones de los servicios sociales con el entorno) y de eficiencia (relativos al buen uso de los recursos por parte de los servicios). Como resultado, los objetivos no son asumidos por los miembros de la organización.

El desarrollo de indicadores o medidas de la consecución de los objetivos, exige que la misión y los objetivos estén definidos con precisión. Habi-

21. Anthony y Young, 1988: 66.

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

23. Anthony y Young, 1988: 54.

24. Drucker, 1990: 20.

25. Fernández y Pablos, 1996: 56.

tualmente, esta precisión existe en las áreas financieras y operativas, pero hay otras áreas que, ni tienen claro cuáles son realmente las variables que medir, ni, cómo medirlas. Esto supone que medir el impacto de las actuaciones se hace más difícil en las ENL.

Con una frecuencia desafortunada, se deposita una confianza injustificada en los sistemas informales de comunicación, que si bien suministran una visión general de la situación de la empresa, no permiten la realización de un análisis en profundidad. A veces sucede que problemas aparentes acaban absorbiendo muchos recursos, mientras que problemas más importantes han quedado desatendidos. Los sistemas de información informal, no son infalibles.

Tradicionalmente, sus gestores han tendido a olvidarse de las funciones contables, por lo que durante muchos años, estas entidades no han utilizado ni explotado las posibilidades que los diferentes instrumentos financieros pueden ofrecer para obtener información sobre la situación de la organización y la mejora de su gestión. A modo de resumen, la tabla ofrece una visión global de los aspectos diferenciadores.

| Factor | Principales características |
|------------------------|---|
| Actividad desarrollada | <ul style="list-style-type: none"> • Intangible. • Dificultad en 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 en 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 la 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 en 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 objetivos 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. |
|---------------------------------|--|

Tabla 3: Factores diferenciadores de las ENL en relación con la contabilidad de gestión (Fuente: Elaboración propia)

7. Los instrumentos tradicionales de información para la gestión de las Entidades No Lucrativas

7.1. Evolución de los sistemas de control de las ENL

Los trabajos en teoría económica del sector no lucrativo aparecen a principios de 1970, debido al gran crecimiento de las ENL que se produce en esta década. Hasta 1950, el sector no lucrativo en los Estados Unidos está compuesto por organizaciones tradicionales de caridad que reciben la mayor parte de sus ingresos por contribuciones de matiz filantrópica. Esto hace que los estudios económicos que hay de la época se centren en el análisis del comportamiento filantrópico y del voluntariado²⁶. La experiencia en el sector lucrativo en los años cincuenta estuvo marcada por la integración de las Ciencias Sociales en la práctica de la gestión, lo que representó un desarrollo muy importante para el sector público que reconoce el poder de las influencias en las estructuras informales de las ENL, o la faceta social de estas organizaciones. Las ENL aparecen creadas por razones humanitarias y por las reacciones de los individuos, reacciones que pueden explicar el clima que se vivió en el momento de la creación de las exenciones de impuestos para estas organizaciones, algo que sucedió en los Estados Unidos en 1954 y representó en aquellos momentos la frontera entre los tres sectores (lucrativo, público y no lucrativo).

En los años sesenta, las características del sector no lucrativo cambian notablemente su estructura y su actuación: asumen objetivos políticos y empiezan a crearse muchos hospitales no lucrativos. Es precisamente el sector de la salud el primero a desarrollarse como organización y, por tanto, el que más atención ha recibido en la literatura de organización por los problemas que enseguida padeció en el ámbito de la gestión y de la falta de recursos

26. Dickinson, 1962

económicos. Le sigue el sector de la educación y, sobre todo, el de las Universidades, que experimentan una gran expansión entre los años cincuenta y los sesenta, además de grandes dificultades económicas en los años setenta.

A finales de los años setenta, y hasta hoy día, se ha identificado una creciente literatura profesional de gestión no lucrativa siguiendo el crecimiento en el número de nuevas organizaciones no lucrativas.

Las contribuciones en una primera época son de teorías económicas sobre el sector no lucrativo. Se centran, en primer lugar, en el comportamiento filantrópico y en el voluntariado social²⁷. Las teorías económicas del sector no lucrativo se dividen en dos líneas:

- Teorías sobre el papel de las ENL. Se dirigen a responder cuestiones como: ¿por qué existen las ENL en nuestra economía?, ¿qué funciones económicas desempeñan?, ¿por qué aparecen en algunos sectores y en otros no?, ¿por qué existen en algún sector que ya tiene empresas públicas que hacen prácticamente lo mismo? Incluyen las teorías del fracaso del gobierno, del fracaso del mercado y del consumidor control, referidas anteriormente.
- Estudios sobre el comportamiento de las ENL. Se dirigen a responder cuestiones como: ¿qué objetivos persiguen?, ¿qué motivación tienen sus gestores?, ¿qué diferencias hay entre el sector no lucrativo y el sector público?, más que teorías son modelos de comportamiento. Incluyen los modelos que optimizan su comportamiento. Se analiza aspectos tales como la maximización de la calidad o cantidad de los servicios que producen los hospitales²⁸, o las Universidades²⁹, para las ENL en general³⁰ y para las que ofrecen servicios relacionados con el arte³¹, el efecto de la ineficacia de la productividad de los servicios³², la rapidez de la respuesta de las ENL a las demandas del mercado³³ o la influencia de sus directivos sobre el comportamiento de la entidad³⁴, entre otras.

Con el trabajo de Anthony y Herzlinger (1975), empieza a aparecer literatura en materia de control de las ENL. La literatura se centra propiamente en el diseño de los sistemas de control y ha demostrado el reconocimiento del

27. Hansmann, 1987: 27.

28. Modelos de Newhouse (1970) y Feldstein (1971).

29. James y Neuberger (1981).

30. James (1983).

31. Hansmann (1981).

32. Clarkson 1972; Hansmann 1980.

33. Steinwald y Neuhauser, 1970.

34. Hansmann, 1986.

uso de herramientas de gestión del sector lucrativo modificándolas para obtener los objetivos propios del sector no lucrativo. En una primera etapa se definen los sistemas tradicionales de control con el sistema financiero, los sistemas de cálculo de costes y la elaboración de presupuestos³⁵ y, en una segunda etapa, se incorpora al sistema de control: la dirección por objetivos y la planificación estratégica en la que se potencia la realización de planes estratégicos para las ENL que incorporen los objetivos, la misión y la política para llevarlos a cabo y para hacer el posterior control de los resultados³⁶.

Referente a las corrientes en materia de control de gestión, podríamos afirmar que en la literatura propia de las ENL están menos desarrolladas. Una vez se inicia la investigación específica en sistemas de control de gestión, los investigadores se han orientado directamente a buscar qué instrumentos de información, como sistemas de control de gestión, son los más adecuados, aceptando las variables culturales y psicosociales como buenas para diseñar el sistema de control y valorando tanto los sistemas cuantitativos como los sistemas cualitativos de información.

A modo de conclusión, la tabla 4 nos ofrece una visión de la evolución histórica de las ENL y la correspondiente progresión en la literatura en control de gestión.

| Época | Situación sector no lucrativo | Literatura |
|-----------------------------------|---|---|
| Hasta 1950. | Sector no lucrativo de índole filantrópica | Estudios sobre el comportamiento del voluntariado social. |
| Años sesenta. | Sector no lucrativo se expansiona en los servicios sociales de salud y educación. | Se desarrolla especialmente literatura de organización en el mundo de la salud buscando cubrir las necesidades de gestión y de recursos económicos de los hospitales. |
| Años setenta hasta la actualidad. | Expansión del sector no lucrativo a todos los servicios. | Teorías Económicas: 1) Teorías sobre el papel de las ENL y 2) Teorías sobre el comportamiento de las ENL. Literatura de organización: Debate sobre si las ENL requieren sistemas propios de gestión y se especifica qué técnicas de control de gestión pueden utilizar las ENL en general, para todos los servicios que hagan. |

Tabla 4: Evolución de la literatura específica de las ENL, en los Estados Unidos, en materia de control de gestión (Fuente: Elaboración propia)

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

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

7.2. Los instrumentos de información utilizados por las ENL

Las ENL tienen que suministrar información relevante a todos aquellos que aportan recursos y a los beneficiarios de los servicios realizados por la entidad. Dentro de los que aportan recursos, hay que diferenciar los acreedores, de todos aquellos que aportan recursos sin finalidad lucrativa. Los primeros mantienen relaciones bilaterales con la ENL en unas condiciones semejantes a las de las organizaciones de otros sectores, forman parte del pasivo de las entidades. Los segundos aportan fondos sin esperar una contraprestación y, a veces ni tan sólo la propia devolución, constituyen los ingresos periódicos fundamentales para la mayoría de las entidades.

El interés fundamental de los acreedores es evaluar si la entidad puede generar flujos de tesorería suficientes para atender los compromisos adquiridos referentes a la devolución del principal y a los rendimientos asociados. Con el balance, la cuenta de resultados y la memoria, se obtendrá esta información. En cambio, los que contribuyan aportando recursos sin ánimo de lucro, requieren información sobre la eficacia con la que se han gestionado los recursos que han aportado. El presupuesto y su liquidación son los instrumentos que la dirección puede utilizar para ofrecer esta información.

Hay un tercer grupo de usuarios como son los beneficiarios de los servicios de las ENL, que pueden ser financiadores o no de recursos, en función del tipo de ENL de que se trate. En este caso, las cuentas anuales y la memoria pueden informar de la capacidad de la entidad de seguir realizando los servicios.

Por otro lado, otros instrumentos son los derivados de la contabilidad de gestión. El sistema de información de contabilidad de gestión puede definirse como «una forma de guiar las decisiones que, a través de cuatro subsistemas: planificación, control, evaluación y sistema de incentivos, determina las precondiciones para el comportamiento de los miembros de la organización, y ofrece un mecanismo de coordinación, aumenta la probabilidad de alcanzar los objetivos y la misión de la organización»³⁷. Para conseguirlo, y más concretamente para las ENL, tiene que incluir los instrumentos siguientes³⁸:

- Instrumentos que informen sobre la contabilidad financiera, los criterios contables que utiliza y los estados financieros contables, adaptados a los objetivos propios de cada organización.

37. Blanco Dopico, (1996: 13).

38. Anthony y Young, 1988.

- Instrumentos que desarrollen el cálculo de costes. Consideran que es importante la medida del coste en las organizaciones no lucrativas porque juega un papel importante en la toma de decisiones, en el precio de los servicios, y en la formulación y control del presupuesto.
- Políticas de fijación de precios. Parte muy importante en el proceso de control porque marca el resultado de la actuación de los gestores de las organizaciones no lucrativas, hay que encontrar el precio correcto de los servicios que se ofrecen teniendo en cuenta los ingresos que se reciben y la política de beneficio que tienen.
- Medidores de la influencia del entorno externo, valorando la normativa legal, las restricciones en la obtención de ingresos, la competencia, y las presiones que puedan hacer en ocasiones determinadas los gobiernos para que las ENL cumplan los fines establecidos en las subvenciones recibidas.
- Medidores de la influencia del entorno interno, en función de la estructura, de los programas, de la contabilidad, de los factores administrativos, del comportamiento y de los factores culturales de la organización, y de sus miembros.
- Instrumentos de programación, entendiendo como tales: el plan de actuación para los miembros de la organización para que éstos puedan alcanzar los objetivos fijados. En muchas organizaciones, según los autores, el proceso de programación se mezcla con el proceso presupuestario.

Para poder realizar el cálculo y la evaluación de los instrumentos anteriores, es necesario que los responsables de la organización obtengan información. Esta información no puede proceder solamente de los estados financieros. Así, se definen los siguientes tipos de información³⁹:

- Contable y no contable. La información no contable incluye la información relacionada con el personal, el mercado, la competitividad y el entorno.
- Financiera y no financiera. La no financiera utiliza indicadores no financieros, y hace referencia a aquellos datos que no se pueden medir en unidades monetarias, como puede ser el número de veces que ha sucedido un hecho, o a los volúmenes.
- Cuantitativa y cualitativa. Las fuentes cualitativas recogen información basada en los rumores o en la comunicación social.

39. Smith (1997: 39).

- Interna y externa. En función de si se trata de información procedente de dentro o de fuera de la organización.

Smith sigue considerando que la información no financiera es la que ha adquirido mucha importancia recientemente en contabilidad de gestión, pero todavía hoy, la mayor parte de la información que las organizaciones utilizan es la externa, la cuantitativa y la financiera.

Este planteamiento recoge las diferentes propuestas de los autores especializados en la gestión de las ENL, sobre los instrumentos de contabilidad de gestión que los directivos deberían utilizar para la gestión.

En una primera fase, se propone el uso de sistemas contables externos e internos y se le añade el proceso de planificación con el presupuesto. En una segunda fase, predomina el interés y la importancia en los objetivos de las organizaciones y se defiende la implantación de la planificación estratégica y del cuadro de mando integral como instrumentos de información que permitirán medir mejor la eficacia y la eficiencia de las ENL. En esta segunda fase, no se desestiman los instrumentos de la fase anterior, sino que se les da una menor importancia porque se considera que las organizaciones ya los tienen implantados y se les integra dentro del nuevo sistema de información y, en general, se integran con el uso de los indicadores financieros y no con los no financieros.

No hay que olvidar, dentro de este marco, unos instrumentos de control que los directivos de las ENL deberían utilizar para controlar y para ordenar las actividades y los procedimientos de la organización, y que no son instrumentos de contabilidad de gestión. Nos referimos a los estatutos y a la memoria de constitución, documentos obligatorios para toda ENL. «Los estatutos son el conjunto de normas internas o leyes por las cuales la dirección gestiona la organización. La memoria de constitución es el documento que las ENL presentan ante las autoridades públicas solicitando la inscripción y la constitución de la sociedad. Ambos documentos comparten el problema de que la mayoría de miembros ignoran tanto sus contenidos como sus funciones y a menudo se aburren con la dura fraseología jurídica. Sin embargo, una dirección eficaz de la organización tiene que tener, como piedra angular, la elaboración de un buen conjunto de estatutos y la memoria de constitución, los cuales deberán ser revisados regularmente con el fin de asegurar que reflejen la buena práctica de la dirección, así como también la voluntad de los asociados»⁴⁰.

40. Connors y Hart, 1998: 306.

7.2.1. CONTABILIDAD FINANCIERA

«La contabilidad es el lenguaje utilizado para describir los resultados de las actividades económicas. Estas actividades incluyen la conversión de recursos en productos consumibles y en servicios. La contabilidad tiene que medir el resultado de esta conversión» y tiene que permitir evaluar las organizaciones no lucrativas con dos propósitos diferenciales: 1) para evaluar si la actuación de los directivos se realiza con eficacia y con eficiencia; y, 2) para tomar decisiones operativas y financieras⁴¹.

Henke desarrolla el concepto de contabilidad de caja (*dollar accountability*) para definir los datos que hay que incluir en los informes financieros de algunas de las ENL. Hay otros autores que prefieren ampliarla no sólo al concepto de caja, sino también al resto de fondos financieros; es la llamada contabilidad de fondos (*fund accounting*)⁴² que consiste básicamente en el tratamiento contable diferenciado de cada una de las aportaciones recibidas por la ENL con fines concretos y determinados. Estas aportaciones económicas constituirán los fondos de la actividad y serán controlados de forma independiente. Operativamente, la contabilidad de fondos determinará tantas esferas jurídicas de control como fondos con aplicaciones específicas existan, estableciendo en última instancia un balance para cada uno de los fondos de actividades, así como un balance consolidado. Además, tiene que permitir el control de las posibles transferencias o préstamos entre fondos, cuestión que escaparía de una contabilidad llevada con sistemas convencionales.

Para Locklear (1997: 35), el uso de la contabilidad de fondos es fundamental para las ENL porque «dado que las ENL tienen responsabilidades sociales y legales que van más allá de gastar sabiamente el presupuesto, la contabilidad de fondos permite reunir estas responsabilidades en una vía que las organizaciones no lucrativas no pueden, y es:

- Guardando un presupuesto formal como una parte de los libros contables (puede ser un documento legal).
- Informando de la contabilidad de forma separada de los fondos de financiación, de las concesiones, secciones, programas y funciones (pudiendo asignar gastos para cada concepto).
- Informando de periodos de tiempo diferentes (normalmente no tiene porqué ser en base anual).

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

42. Oster, 1995: 124.

- Informando de los recursos de financiación de forma separada según las restricciones del donante.
- Midiendo el éxito de los eventos de las recaptaciones de fondos, programas o secciones.
- Produciendo informes especializados, incluso el SFAS 117, para los públicos internos y externos».

Se puede afirmar que la contabilidad de fondos, muy utilizada en el área anglosajona y sobre todo en los USA, se utiliza poco a nivel formal en España. Este hecho supone un cambio importante en relación con los sistemas convencionales de contabilidad.

En cuanto a la normativa contable, en el caso español, se ha publicado el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre⁴³, 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, que se aplicará a partir del 1 de enero de 2012.

Esta adaptación no desarrolla completamente el texto del Plan Contable, sino que se limita a regular los aspectos que de manera específica se tratan de manera expresa «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 las entidades sin fines lucrativos». Para todo lo demás, será aplicable los contenidos del Plan General de Contabilidad. También se indican las condiciones para que las ENL puedan acogerse al Plan Contable para la Pequeña y Mediana Empresa o la Microentidades.

Esta nueva normativa entrará en vigor para las cuentas anuales de los ejercicios que comiencen el 1 de enero de 2012, y se establece una disposición transitoria donde se ofrecen indicaciones para el primer año de aplicación de la nueva normativa.

Los aspectos novedosos que se relacionan con información utilizada para la gestión específica de estas entidades son:

1. La redefinición de «activo» y sus consecuencias. Cambia la finalidad, indicando que de ellos se espera que la entidad obtenga rendimientos «aprovechables en su actividad futura». Concordante con la característica básica y diferenciadora de estas entidades, es decir, «sin fin de lucro». Añade la definición del Marco Conceptual que

43. BOE num 283 de 24 de noviembre de 2011.

«En particular, cumplirán esta definición aquellos que incorporan un potencial de servicio para los usuarios o beneficiarios de la entidad.

Como consecuencia, la determinación de los deterioros de los activos se ve afectada, 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».

El coste de reposición, se ha definido para estas entidades, estableciendo que: «es 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 forma que refleje el funcionamiento, uso y disfrute ya efectuado del activo, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica que pudiera afectarle».

2. Unir en un solo estado financiero la información de la cuenta de resultados y la del estado de cambios del patrimonio neto. De esta forma, el modelo de la cuenta de resultados se divide en los siguientes apartados: A), Excedente de la actividad, B) Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto, C) Reclasificaciones al excedente del ejercicio, D) Variaciones del patrimonio neto por ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto, E) Ajustes por cambios de criterio, F) Ajustes por errores, G) Variaciones en la dotación fundacional o fondo social, H) Otras variaciones y I) Resultado total, variaciones en el patrimonio neto en el ejercicio.
3. La normalización del plan de actuación, que se exigía por la Ley de Fundaciones anteriormente y que había dado lugar a la dispersión en los modelos utilizados por distintas ENL. En el Anexo II, se ofrece el modelo a utilizar por las fundaciones de competencia estatal, en el que se debe 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».
4. Indicaciones para la presentación de la información sobre el destino de rentas obligatorio (art. 27 de la Ley 50/2002). En el apartado 2 de la Memoria, Excedente del ejercicio, se indica la necesidad de informar sobre el destino del excedente, en el número 2.2.

Finalmente indicar que esta adaptación no procede de una fuente de normas internacional, ya que en el ámbito europeo no se ha propuesto alguna Norma Internacional de Información Financiera que regule el tratamiento de estas entidades, lo que sí está contenido en el *Financial Accounting Standard Board (FASB)* americano (Declaración de conceptos n.º 4). No obstante si se ha considerado lo establecido por las Normas Internacionales para el Sector Público, debido a sus similitudes en algunos aspectos.

7.2.2. CONTABILIDAD ANALÍTICA O DE COSTES

«Como la contabilidad financiera responde más a una necesidad de registro y de control según una normativa contable aprobada y, dado que, en general, no se indica claramente a qué actividad o a qué producto o servicio están destinados los recursos, es necesario que las ENL implanten una gestión específica de recogida y de tratamiento de los datos con el fin de poder estimar el coste económico por actividad, producto o programa, y calcular su distribución entre quienes intervienen en su financiación (consumidor, poder de tutela, poder organizador y colectividad)»⁴⁴, o también, sería bueno que las ENL calculasen el coste por unidad de servicio, ya fuese por unidad de población, o por proyecto. Así pues, la contabilidad de costes deberá permitir la medida, captación, valoración, control, representación y coordinación de todas las magnitudes de acumulación interna de las ENL⁴⁵. Además, se debe organizar para que muestre las relaciones de responsabilidad dentro de la estructura de las unidades de negocio de la organización⁴⁶.

Para Kaplan y Cooper⁴⁷, las organizaciones necesitan sistemas de costes para realizar tres funciones primarias:

1. «Valoración de inventarios y cuantificación del coste de las mercancías vendidas para la elaboración de las cuentas anuales. Esta necesidad está generada por los requisitos de los grupos externos a la organización. Los procedimientos para generar información financiera externa están regulados por los principios y normas contables.
2. Cálculo de los costes de las actividades, productos y clientes.
3. Proporcionar *feedback* a los directivos y trabajadores sobre la eficiencia de los procesos».

44. Meunier, 1993: 157.

45. García Valderrama, 1996: 57.

46. Henke, 1992: 581.

47. Kaplan y Cooper, 1999: 14.

Siguiendo a estos autores, «la segunda y tercera función surgen de la necesidad que tienen los directivos de las organizaciones de comprender y de economizar sus operaciones. Los directivos necesitan información sobre costes, que sea precisa y oportuna para tomar decisiones estratégicas y para realizar mejoras operativas» (pág. 14).

Los sistemas de cálculo de costes que los diferentes autores presentan para las ENL están en función de la estructura establecida de la organización y de los objetivos que se quieran obtener con el cálculo del coste, algo que no les diferencia de los modelos de costes de las organizaciones lucrativas. Por un lado, se desarrollan los sistemas de costes parciales; y, por otro, los sistemas de costes completos, generalmente por secciones o por unidades de actividad.

En el caso que las ENL trabajen por programas o proyectos, se propone utilizar el sistema de costes por programas, que podría ser también un sistema de costes parcial o completo con la diferencia que el objetivo de coste no sería el centro de responsabilidad sino que lo sería el programa. Para realizarlo puede incluir la participación de diferentes centros de responsabilidad o también de las diferentes unidades de actividad⁴⁸.

No obstante, para Kaplan y Cooper⁴⁹, las organizaciones, cuando implantan el sistema de costes, tienen que pasar por cuatro fases diferentes. Lo plantean como una evolución en la que se parte de una situación en que prácticamente la organización no tiene información contable, o si dispone de ella, tiene muchos errores y desviaciones. En la fase segunda, la organización cuenta con un modelo simple y básico de costes ligado a la información contable obtenida bajo principios contables que da información suficiente para los terceros de la organización, pero que en cambio, no es suficientemente útil para la toma de decisiones. La organización calcula los costes por centros de responsabilidad, pero no por actividades ni por procesos; esto hace que la información del coste del producto esté muy sesgada, no genere costes por clientes y el *feedback* que proporcionan a los directivos sea demasiado financiero y se genere demasiado tarde, sin tiempo para actuar. Se pasa a una tercera fase en la que la organización especializa los sistemas de información, y utiliza unas bases de datos compartidas; pero, en cambio, utiliza unos sistemas independientes para obtener la información contable interna y externa. La organización utiliza diferentes sistemas de costes basados en las actividades que utiliza los datos de la contabilidad externa y la adaptan para obtener datos de los costes de las

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

49. Kaplan y Cooper, 1999: 23.

actividades, de los clientes, de los productos, de los servicios y de las unidades de las organizaciones. Estos sistemas de información, no obstante, trabajan de forma autónoma por cada departamento, lo que provoca que la dirección disponga de información independiente para tomar las decisiones. Finalmente, se llega a la cuarta fase, en la que la organización integra toda la información que tiene. El cálculo de costes lo utiliza por actividades, y lo envía periódicamente a los contables que diseñan la contabilidad financiera. El sistema de costes es la base de la información para la gestión que el directivo requiere. Aunque específicamente no hablen de las ENL, sus conclusiones son aplicables a cualquier tipo de organización.

En cuanto a la normativa contable de costes, en el caso español, no existe normativa específica, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), recomienda a las ENL la aplicación de cualquier sistema de contabilidad de costes con el fin de enriquecer la información de la contabilidad financiera que estas entidades puedan ofrecer; y, al mismo tiempo puedan obtener información de sus costes, así como, en su caso, aplicar a cada momento la política más adecuada de precios y cuotas en las transacciones económicas que las ENL realicen⁵⁰.

8. La planificación y el presupuesto

Una de las funciones principales de los gestores de cualquier organización es asegurar la viabilidad de la empresa en el futuro. Para ello, el proceso de planificación, la elaboración del presupuesto y la liquidación del presupuesto, son los instrumentos que se utilizan. Sobre estos instrumentos solo se realizará un acercamiento somero, ya que otros artículos se van a ocupar con detalle de su tratamiento.

Dentro del proceso de planificación, es preciso que los gestores de las ENL identifiquen claramente su misión y cómo van a llevarla a cabo, para que puedan atender la necesidad social a la que se dirigen, considerando sus potenciales, así como las amenazas y competencia con otras entidades, tanto si son del sector público como privado. Las ventajas que de ellos se derivan se resumen en las siguientes⁵¹:

- Unanimidad en el propósito.
- Coherencia en la utilización de recursos.

50. BOICAC núm. 34, pág. 58, Anexo I, punto II.15.

51. Coates, 1997: 9-10.

- Clima de la organización.
- Visión a largo plazo.
- Orientación a las necesidades de los usuarios-clientes.
- Motivación del personal.

Para que sea exitosa, la misión se tiene que anunciar de forma operativa, ya que si no será una simple declaración de intenciones. El anuncio se tiene que centrar en todo lo que la organización realmente quiere hacer y lo debe ejecutar de manera que todos sus miembros tengan clara cuál es su aportación en los objetivos conseguidos. Es importante que se convierta en una serie de puntos específicos de actuaciones y que sea simple y clara, que refleje las oportunidades que la ENL tiene en el entorno en el que vive, que se centre en las actividades en las que es competente y, que realmente, tenga el compromiso de todos los colaboradores para realizarla.

Patton (1979) define el proceso para implantar un plan estratégico, teniendo en cuenta la previsión de los cambios del entorno, las guías de actuación a asumir, el análisis de los puntos fuertes y débiles de la organización, tanto a nivel interno como externo, y sobre todo el análisis de la competencia. A partir de este análisis, el autor propone desarrollar la misión de la organización y trasladarla a objetivos a partir de las estrategias y políticas de acción. Se tendrá que encuadrar en función de la disponibilidad de recursos financieros y cuantificar con el presupuesto, el cual se diseña también dentro de un proceso de seguimiento y control de las actuaciones realizadas, con el fin de tomar las medidas correctoras frente a las estrategias y las políticas marcadas en una fase inicial.

En relación con el presupuesto, para Anthony⁵², el presupuesto es especialmente importante en las ENL porque «el objetivo financiero de las ENL es alcanzar el punto de equilibrio entre ingresos y gastos, o superarlo un poco. Si la organización genera unos beneficios notables, querrá decir que no está realizando tantos servicios como debería ofrecer con sus recursos disponibles. Aún así, si cierra constantemente con pérdidas sus ejercicios económicos, acabará en quiebra como cualquier otra organización»; por tanto, es imprescindible el cumplimiento estricto del presupuesto.

Tradicionalmente, la falta de habilidades técnicas junto a una aversión a los números, ha hecho que los gerentes de las ENL hayan considerado la elaboración del presupuesto como un «mal menor», porque para la obtención de subvenciones se les obliga a presentarlo, y no como un verdadero instrumento de gestión, donde, partiendo de los ingresos estimados que se

52. Anthony 1990: 230.

pueden conseguir de las distintas fuentes con las que cuenta la entidad (socios, mecenas, empresas, estado), en un ejercicio económico, se adecúan los gastos de los servicios que se pretenden ofrecer.

9. Conclusiones

El sector no lucrativo es uno de los tres sectores de la economía, junto con el sector lucrativo y el sector público. Las organizaciones que lo configuran son las organizaciones sin ánimo de lucro, que tienen como principal objetivo ofrecer servicios sociales muy diversos que satisfagan a los ciudadanos o a sus asociados. No tienen como finalidad principal maximizar un beneficio y una rentabilidad económica a repartir entre sus asociados, y en el caso que obtengan beneficio no lo pueden repartir sino que lo tienen que reinvertir en la propia organización, o bien deben mejorar los servicios sociales que ofrezcan. Esto implica que todas las decisiones a tomar sobre los beneficios serán subsidiarias a las referentes a los objetivos organizacionales.

En general, tienen carácter no gubernamental, y, las que ofrecen específicamente bienes sociales tienen ventajas fiscales, que son más o menos acentuadas en función del país en el que actúe la ENL. Parte de sus miembros son voluntarios. En general, están financiadas vía donaciones públicas o privadas, subvenciones o aportaciones de sus asociados. No obstante, también pueden estar financiadas por las vías que utilizan las organizaciones lucrativas, como puede ser con la venta de productos y servicios o financiación ajena.

Hay diferentes teorías que quieren justificar la aparición y desarrollo de las organizaciones no lucrativas. Por una parte, se considera que es debido a cuatro grandes crisis y a dos dramáticas revoluciones sociales, que son: la crisis del estado del bienestar, la crisis del desarrollo provocada por la crisis del petróleo y por la recesión económica, la crisis del medio ambiente, la crisis política con el fracaso del comunismo en los países del Este, la dramática revolución de la comunicación y el considerable crecimiento económico global. No obstante, estas teorías no se pueden extrapolar por igual a todos los países y se deberían analizar fenómenos específicos para cada país. Para el caso de España se demuestra que las cuatro crisis han sido factores clave para la potenciación de las ENL en todo el país. Por otra parte, hay tres argumentos clásicos que demuestran el crecimiento de las organizaciones no lucrativas. Son la teoría del fracaso del gobierno, por la cual las ENL crecen a medida que los ciudadanos están descontentos con la política estatal de servicios sociales; la teoría del fracaso del mercado, por la cual el mercado es incapaz de disminuir los costes de transacciones entre productores y consu-

midores, pero, en cambio las ENL pueden reducir estos costes; y, por último, la teoría del control del consumidor, por la cual las ENL son creadas por los propios consumidores que ejercen el control directamente y que actúan en función de sus preferencias, y al mismo tiempo obtienen su colaboración ya que el consumidor está más motivado en su trabajo.

El sector no lucrativo se caracteriza también por la falta de datos globales, siendo España uno de los países europeos que más atrasado va en este sentido. Posiblemente, uno de los motivos es que se ha empezado a desarrollar con fuerza en los últimos veinte años; en cambio, países como los Estados Unidos o el Reino Unido, demuestran su experiencia ya desde finales de los siglos XIX y principios del siglo XX.

Debido a que detrás de la denominación de organizaciones no lucrativas existe mucha diversidad de actividades, finalidades, aspectos socioculturales y aspectos políticos, no es demasiado fácil encontrar una clasificación única.

En cambio, hay quien potencia el análisis específico en materia de control de gestión para las ONL por ser unas organizaciones con objetivos muy diferentes, que condicionan cualquier toma de decisiones y de estructura interna, que ofrecen servicios intangibles con grupos de interés diferentes, con dependencia inferior de los clientes, con fiscalidad propia, con sistema de financiación que puede ser diferente en el que dominan profesionales en su gestión, a veces poco orientados a la gestión, con diferencias en la manera de gobernarla, a menudo con mucha influencia política porque sus gestores son elegidos democráticamente y están condicionados por la voluntad de sus electores. Todos estos hechos hacen que las ENL se tengan que gestionar y controlar con sistemas propios. Otros autores creen que sólo hay que hacer pequeñas adaptaciones a los sistemas de control que utilizan el resto de organizaciones.

Nosotros compartimos las opiniones de la necesidad de controlar las ENL como cualquier otra organización y, también consideramos que las técnicas de gestión de las organizaciones lucrativas y públicas sirven para las no lucrativas que ofrecen servicios en competencia con organizaciones de otros sectores. Una primera hipótesis que querríamos plantear es que en el caso de ENL de economía social, deben utilizar sistemas de control específicos teniendo en cuenta la gran dificultad que tienen para medir la consecución de sus objetivos, objetivos que la mayoría de veces ni las propias organizaciones tienen cuantificados y ni tan sólo formalizados.

Así, hemos identificado y resumido los diferentes instrumentos de contabilidad de gestión como sistemas de control de la gestión que las ENL pueden implantar. En primer lugar, se ha hecho referencia a los instrumentos tradicionales de contabilidad de gestión, referente a la contabilidad fi-

nanciera, la contabilidad analítica y el presupuesto dentro de la planificación estratégica. La contabilidad financiera para ENL se ha redefinido incluyendo en los requisitos de la información contable la especial naturaleza de la actividad que desarrollan. Por esta razón la figura del resultado como medido de la eficiencia y como garantía de la viabilidad de la actividad desaparece frente a la vinculación con los fines sociales y la necesidad de seguir prestando esos servicios consiguiendo un equilibrio con los fondos que la entidad es capaz de captar, distintos del recurso al endeudamiento. La contabilidad de costes debe permitir la medida, captación, valoración, control, representación y coordinación de toda la cadena de valor interna de la ENL. El presupuesto es la herramienta de gestión de planificación que las ENL deben utilizar para prever su futuro, teniendo en cuenta los objetivos de la organización, la misión y los recursos que se disponen. El presupuesto se incluye dentro del proceso de planificación estratégica.

Dado que las ENL tienen objetivos económicos pero, también, y sobre todo, sociales, se aconseja el uso del cuadro de mando integral, que aporta una visión global de la organización y que facilita la gestión de la misma.

Referencias bibliográficas

- ANTHONY, R.N. (1990) *El control de gestión. Marco, entorno y proceso*, Ediciones Deusto, Bilbao.
- ANTHONY, R.N. Y HERZLINGER, R.E. (1975) *Management control in nonprofit organizations*, Irwin, Illinois.
- ANTHONY, R.N. Y 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. Y 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., Y 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. Y 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, Valencia.
- GROSS, M.J. JR., WARSHAUER, W. Jr. Y 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*, marzo-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. Y NEUBERGER, E. (1981) «The University department as a Non-Profit labor cooperative», *Public Choice*, 35, pp. 585-612.
- KAPLAN, R.S. Y COOPER, R. (1999) *Coste y efecto*, Ediciones Gestión 2000, Barcelona.
- LEY ORGÁNICA 1/2002 de 22 de marzo del Derecho de Asociación. BOE num 73 de 23 de marzo de 2002.

LEY 50/2002 de 26 de diciembre, de Fundaciones. BOE num 310 de 27 de diciembre de 2002.

LEY 5/2011 de 29 de marzo de Economía Social. BOE num 79 de 30 de marzo 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 Willey & Sons, Nova Yirk.

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., Y Wallender III, H.W. (1978) «Managing not-for-profit enterprises», *Academy of Management Review*, enero, pp. 24-31.

OSTER, S.M. (1995) *Strategic Management for Nonprofit Organizations. Theory and cases*, Oxford University Press, Nueva York.

REAL DECRETO 1491/2011 de 24 de octubre por el que se aprueban las normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos. BOE num 283 de 24 de noviembre de 2011.

SALAMON, L.M.:

- (1990) «Nonprofit organizations. The lost opportunity», en Gies, Steven y 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., Y 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. Y 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. Y VIDAL, P. (1997) *La gestión de las organizaciones no lucrativas*, Columna, Barcelona.

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