

NOTA

Una propuesta de herramientas para la gestión de la transparencia en las entidades no lucrativas

Ricardo Muñoz Pasadas, Pilar Tirado Valencia, Mercedes Ruiz Lozano¹

Palabras clave: *Transparencia, rendición de cuentas, entidades no lucrativas.*

Key words: *Transparency, accountability, Non-Profit.*

Mots Clés: *Transparence, rendre des comptes, entités non-lucratives.*

El objetivo del presente trabajo de investigación se resume en la necesidad de presentar propuestas y herramientas que faciliten la transparencia en las actuaciones de las ENL y la legitimidad de estas entidades, base de su crecimiento. Se trata de describir algunos instrumentos utilizados por estas organizaciones para afrontar el proceso de rendición de cuentas, para posteriormente analizar una herramienta concreta para la gestión estratégica que está siendo utilizada con éxito por las empresas del sector lucrativo para comunicar sus logros en el cumplimiento de su misión: el cuadro de mando integral. La descripción se acompaña de una reflexión crítica sobre las aportaciones de cada uno de estos instrumentos así como de las carencias o debilidades percibidas.

El trabajo se estructura en cuatro apartados. En el primero se hace una introducción a la transparencia y rendición de cuentas, señalando su importancia actual. El segundo apartado recoge una visión de la transparencia externa a la entidad, donde

¹ Facultad de CC. EE. y Empresariales – ETEA, Universidad de Córdoba

se hace mención a las cuentas anuales, al plan de actuación como transparencia “obligada” para las entidades y a la Fundación Lealtad como garante de confianza en el sector no lucrativo. Una perspectiva interna se atiende en el tercer apartado, centrándonos en el cuadro de mando integral como documento de gestión global para la entidad. El trabajo termina con una reflexión crítica.

I. Justificación y conceptos

Lo que algunos denominan el “contrato social” entre entidades sin fines lucrativos y la sociedad en su conjunto, esto es, la legitimidad que le presupone el conjunto de la sociedad a este sector por el servicio generoso que estas entidades prestan a la sociedad, ha de reforzarse mediante una rendición de cuentas legal y moral. Estas organizaciones existen gracias a la confianza que infunden a la sociedad. Para mantener dicha confianza es imprescindible una gestión transparente que infunda una mayor credibilidad. Para ello, la transparencia ha de ir asociada a unos mayores esfuerzos en la comunicación de sus actuaciones y de sus resultados, en términos tangibles e intangibles.

En los últimos años ha habido una disminución de la confianza, motivada en general por la crisis global, la corrupción, las malas prácticas en algunas empresas con desviaciones de donativos, elevados salarios, excesivos gastos de estructura, etc., lo que VIDAL Y GRABULOSA (2007a, p. 8) califican como “la pérdida de la inocencia”.

Es conocido que las ENL viven un momento de expansión en los países desarrollados, alcanzando una alta rentabilidad social. Tienen más flexibilidad y creatividad que el sector público, llegan a donde éste no llega y controlan lo que el sector público no puede, no alcanza, o lo hace de manera menos eficaz. Cada vez más, este tipo de entidades está eliminando el monopolio del estado en temas sociales. El Estado del Bienestar está delegando muchas de sus responsabilidades en estas instituciones y las está financiando. Sin duda, los poderes públicos son conscientes de que estas entidades son un activo importante en la lucha contra la exclusión social y a favor de una sociedad más justa.

Todo ello ha despertado la atención de numerosos grupos de interés hacia este tipo de entidades, por lo que cada vez son mayores las necesidades de transparencia, eficiencia y eficacia, pues así lo demanda este grupo amplio de agentes internos y externos a la organización que mantienen niveles crecientes de exigencia y expectativas. Esta mayor demanda de información y crecimiento del sector

ha dado lugar a la promulgación reciente de nuevas leyes que regulan tanto su función sustantiva y procedimental como en materia fiscal y contable. Hoy en día, las entidades no lucrativas ya no pueden estar exclusivamente centradas en sus actividades, sino que tienen que demostrar que lo que hacen lo hacen bien. Tienen que ser capaces de transmitir a la sociedad el valor añadido que aportan y es en este punto donde la transparencia y la rendición de cuentas se convierten en elementos clave para poder ejercer sus funciones y ser reconocidas como agentes socialmente relevantes.

¿Qué entendemos por rendición de cuentas²?, podríamos pensar a priori que nos estamos refiriendo sólo a la obligación legal de presentar las cuentas económico-financieras anualmente. En realidad, el concepto rendición de cuentas en el contexto de las ENL ofrece una visión global sobre la organización y sus actividades. Esto es, se refiere a la explicación de aspectos organizativos tales como

la razón de ser, los valores, las actividades y su impacto, la financiación, las políticas de gestión y desarrollo de personas, la visión que tiene de la sociedad o las políticas de comunicación,

tal como lo describe VIDAL Y GRABULOSA (2007c, p. 1), y continúan detallando,

una entidad rinde cuentas en la medida que informa a la sociedad del resultado de sus actuaciones, cómo contribuye a la mejora de la calidad de vida de las personas o cuál es el compromiso con su misión y valores, es decir, porqué hace unas actividades y no otras.

Hay que ser capaces, señalan, de responder a preguntas tanto de tipo económico, como otras del tipo *¿quién forma el órgano de gobierno de la entidad?, ¿cómo trabaja?, ¿cuáles son sus objetivos?, ¿quiénes son los destinatarios de las intervenciones?, etc.*; e incluso hasta otras cuestiones más complejas de difícil respuesta motivadas, en parte por la falta de herramientas para la gestión adaptadas a sus particularidades, como por ejemplo, si se está siendo eficiente en la misión social escogida, o si se podría hacer más con los mismos recursos.

Es complicado rendir cuentas de una manera óptima, no sólo por el grado de acierto en los conceptos, indicadores y magnitudes escogidas para plasmar la in-

² Existe un término anglosajón asociado a la rendición de cuentas, el "accountability", que se utiliza como sinónimo de responsabilidad, de dar cuenta, responder por, dar cumplimiento, básicamente a nivel de gestión pública, y que se ha trasladado al sector no lucrativo. No existe un consenso sobre qué es la rendición de cuentas o "accountability", siendo aún un concepto en construcción. Proviene del latín *accountare*, que significa "a cuenta" y de *computare* que es "calcular", que a su vez deriva de *putare*, que significa "contar".

formación, sino, como señala VIDAL (2006, p. 8), también son *muchos involucrados y en diferente grado de proximidad con cada uno de ellos* los destinatarios finales de toda la información.

Una vez delimitado el concepto de rendición de cuentas, se define la transparencia como la cantidad de comunicación que se le proporciona a los grupos de interés de las buenas prácticas en la gestión; se trata de una actitud con la que se afronta el proceso de rendición de cuentas. En este grado de transparencia influyen variables como los valores organizativos, la actividad realizada, los destinatarios de las actuaciones, la cultura participativa de la organización o el entorno social, entre otras, enumera VIDAL Y GRABULOSA (2007c). Es conveniente estudiar el grado de transparencia que debería aplicar una entidad según su tamaño y características. Desde esta perspectiva, podemos hablar de *transparencia relativa*, o transferencia según distintos niveles de las entidades, nunca en términos absolutos. Visto de esta manera, la transparencia se hace rígida con las entidades, en el sentido de que se le está vinculando con los mismos valores de la entidad, "obligándola" a rendir cuentas, debido a que una mayor implicación social, o niveles de compromiso mayores con la sociedad supondrán de forma directa una mayor transparencia. Esta visión implica una creciente exigencia para la entidad y para el propio sector, actuando la transparencia como motor de su evolución.

Aún así, la rendición de cuentas no es la garantía absoluta de la honorabilidad de la entidad, pues se puede facilitar información sobre todos los aspectos relativos a la gestión y someter las cuentas a una auditoría sin que se detecten problemas, aunque a su vez se pueden estar desviando fondos de algunos donativos, se puede ejercer influencia de poder, se pueden utilizar los recursos de la organización para uso personal, etc. El ejercicio de la transparencia es necesario para restringir, controlar y eliminar los malos hábitos, y así hacerlo saber a todas las partes interesadas.

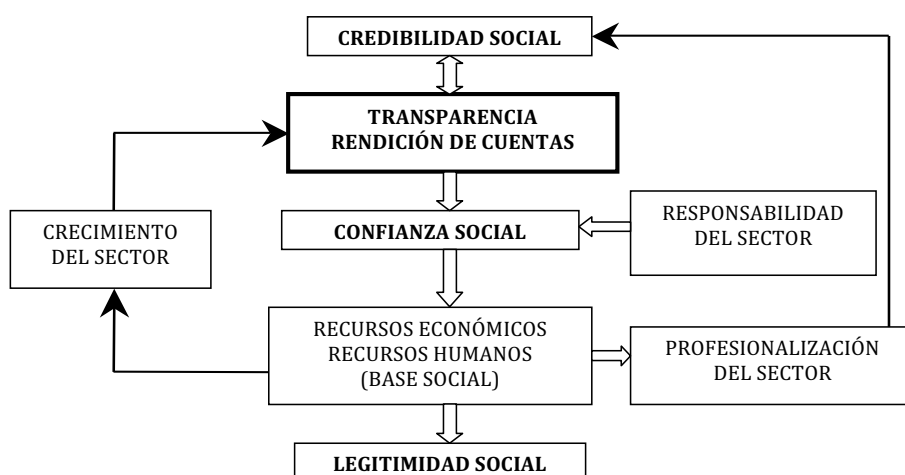
La credibilidad de las entidades no lucrativas depende, en gran medida, de la confianza social que éstas sean capaces de generar (*figura 1*). Esta confianza social es el motor de las entidades puesto que es la que permite tener una base social comprometida, recursos humanos y económicos y, en definitiva, legitimidad³ para poder actuar. Una mayor base social repercutirá, por un lado, en un mayor crecimiento del sector y, por lo tanto, en una mayor nivel de transparencia exigida

³ Entendida en el contexto de una ENL como aquel estado en el que a una organización se le otorga poder, y percibe que está autorizada para actuar con el consentimiento de los individuos, gobiernos y socios en general.

a un sector más amplio, nivel de transparencia que asegure la confianza suficiente para generar recursos que permitan alcanzar los objetivos sociales marcados por las entidades. Por otro lado, la mayor base social y la creciente complejidad del sector exigen mayores niveles de profesionalización que gestionen los recursos y el desarrollo de los procesos. Un mayor número de profesionales en las entidades ayudará a conseguir un mayor nivel de credibilidad, pues se les supone una mayor cualificación. Así, las entidades tendrán más capacidad de actuación y de impacto social en la medida que consigan mantener e incrementar la confianza que la sociedad tiene en ellas.

Se sabe que la confianza social es muy difícil de construir y, por el contrario, muy fácil de perder. En este sentido, hace falta que organizaciones de segundo nivel y desde el propio sector se actúe con una responsabilidad colectiva para generar vínculos sólidos con la sociedad, fortaleciendo así esta confianza social. Al igual que la legitimidad y la credibilidad, la confianza social se puede trabajar y gestionar. No es algo que surja de forma espontánea sino que es el resultado del trabajo bien hecho, de la necesidad de conseguir mayores impactos y resultados, de una trayectoria y funcionamiento organizacional, de una determinada manera de trabajar, y de unos valores que están presentes en la actividad cotidiana de la entidad. Así, la confianza social depende de varios factores entre los que destacan la rendición de cuentas y la transparencia.

FIGURA I. Transparencia y confianza social en las ENL



Se pueden establecer tres niveles de transparencia en las ENL en función del grado de compromiso adoptado por éstas:

1. *Básica*, cuando la entidad se limita al estricto cumplimiento de la legalidad, lo cual es sumamente pobre para entidades de interés social que generan un alto nivel de expectativas.
2. *Operativa*, la entidad lleva a cabo acciones de rendición de cuentas porque le proporcionan ciertas ventajas, normalmente de tipo económico, como es la búsqueda de subvenciones.
3. *Comprometida*, supone la incorporación de una cultura de transparencia global en la entidad. Es una elección estratégica la que les lleva a actuar de forma transparente, haciendo una rendición de cuentas amplia y continuada. Esta opción ayuda al compromiso y a la sostenibilidad de la organización, de la misma manera que contribuye al aumento de confianza de la sociedad en el sector.

Sin embargo, hoy en día la rendición de cuentas y la transparencia son un reto para las entidades del tercer sector en general y para las entidades no lucrativas en particular. Se trata de un tema complejo que no tiene una respuesta única y que está vinculado directamente a los valores de las organizaciones. La rendición de cuentas y la transparencia no deben ser actividades adicionales en la organización, sino que deben formar parte de la cultura, de los valores, de las políticas y estrategias, y de la forma habitual de actuar de la organización. La evolución hacia la cultura de la transparencia es un reto global que afecta a todas las entidades, independientemente de su tamaño o ámbito de actuación. Así deben verlo las distintas entidades, pues es algo que está presente en la identidad y la razón de ser de las organizaciones no lucrativas, la clave está en conseguir materializarlo. La realidad es que la transparencia marcha con diferente velocidad y motor en las distintas entidades, en función de su madurez, mentalidad y capacidad. La reflexión sobre la importancia de la transparencia no es reciente y, en este sentido, el debate mediático se ha convertido en una oportunidad para continuar trabajando y así crecer como sector en la cultura de la transparencia (VIDAL, 2006).

Por otro lado, en la Coordinadora de ONG para el desarrollo-España (CONGDE) (2007) se llegan a una serie de conclusiones sobre la rendición de cuentas y la transparencia. Se afirma que la transparencia es un elemento generador de confianza, que tiene que ir por delante de las exigencias de la sociedad, por otro lado, no existe una única vía de rendición de cuentas, se hace referencia al coste económico

que tiene, se hace hincapié en tener claro a quién a hay que rendir cuentas, esto es, cuáles son los grupos de interés y, por último, se señala la importancia de la capacidad que debe tener la entidad para informar de manera regular.

2. La dimensión externa de la transparencia

La dimensión externa de la transparencia hace referencia a la necesidad de demostrar a los agentes del entorno la legitimidad de las actuaciones de la ENL. Entre estos agentes destacan los socios, los financiadores, los donantes, los beneficiarios de la prestación del servicio, la comunidad local, los medios de comunicación y/o las administraciones públicas. Todos ellos están interesados en la información sobre la marcha de la organización debido al alto grado de expectativas que mantienen en relación con sus actuaciones.

Entre las posibles iniciativas en esta dimensión destacan la presentación de las cuentas anuales, la elaboración de presupuestos, entendidos como la expresión cuantitativa de los programas de la entidad y plasmados en el "plan de actuación" y la Fundación Lealtad como certificadora voluntaria a través del cumplimiento de sus nueve principios de transparencia y buenas prácticas plasmados a través de indicadores.

Se han elegido las dos primeras herramientas: las cuentas anuales y el plan de actuación, dado su obligado cumplimiento a la luz de la legislación vigente en materia de rendición de cuentas para las entidades no lucrativas. Por su parte, la propuesta de los principios para la transparencia de la Fundación Lealtad destaca por su amplia difusión dentro de un conjunto de iniciativas privadas que pretenden garantizar aspectos como el cumplimiento del fin social, la diversidad de fuentes en la financiación o la participación de los trabajadores en el gobierno de la organización. Su representatividad dentro del conjunto de propuestas, entre las que también se podrían destacar otras como, por ejemplo, la iniciativa ONG con calidad, justifica esta elección.

2.1. Las cuentas anuales en las ENL

En particular, en el ámbito contable, la transparencia está relacionada con el proceso de elaboración de los estados financieros, aunque ser transparente implica mucho más que la mera presentación de las cuentas anuales. La información contable permite visibilizar la estructura financiera de la entidad, los medios económicos

disponibles, el nivel de servicio prestado y los resultados obtenidos. Toda esta información será de utilidad para los usuarios internos y externos ya que permitirá conocer la situación patrimonial de la organización, sus niveles de endeudamiento, su autonomía o dependencia financiera, el destino de sus recursos, su capacidad para continuar con sus actividades y con la prestación de servicios, así como evaluar sus posibilidades de supervivencia a largo plazo.

Si una ENL produce más ingresos de los necesarios para cubrir los costes, señala SÁNCHEZ (1990), entonces puede pensarse, o que el precio que se cobra por la prestación del servicio es excesivo, o que la entidad no proporciona los servicios necesarios a la comunidad a la que van dirigidos los servicios. En el caso de que la entidad no cobre por el servicio, por financiarse por otras fuentes distintas a la contraprestación del servicio, no se puede calcular el beneficio y, por tanto, éste no puede ser un elemento objetivo para determinar si la entidad está cumpliendo los compromisos a los que está obligada.

Para FUENTES (2007), la información de los estados contables de las ENL debe elaborarse atendiendo a un doble propósito: la utilidad para la toma de decisiones y la rendición de cuentas. Por ello, los estados contables deben facilitar información sobre:

1. La actividad desarrollada por la organización y los servicios que presta.
2. Los medios y recursos de los que dispone para el desarrollo de su actividad.
3. La viabilidad de la entidad y la capacidad de continuar prestando el servicio en el futuro.
4. Su situación económico-financiera.
5. La asignación de recursos a los diferentes programas y proyectos.
6. El grado de cumplimiento de los presupuestos.
7. Resultados obtenidos de las actividades (en términos de economía, eficacia, eficiencia e impacto social).

Con la entrada en vigor de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable y los Reales Decretos 1.514/2007 y 1.515/2007, que desarrollan el nuevo Plan General Contable (PGC) y el Plan General Contable de Pymes, el sistema contable español se ha adaptado para

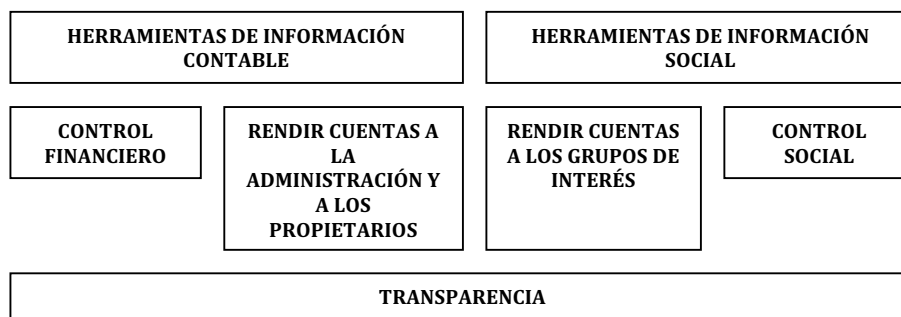
converger hacia las normas internacionalmente aceptadas asumidas por la Unión Europea. Junto a los citados Reales Decretos no ha sido aprobada una adaptación de éstos a las Entidades No Lucrativas, mencionándose expresamente en ellos que seguirá siendo aplicable la adaptación anterior (R.D. 776/1998) en todo aquello en que no contradiga las partes obligatorias de la nueva legislación. Actualmente se cuenta con una adaptación para ENL (R.D. 776/1998) que se derivaba del PGC de 1990, que contenía referencias de éste, y con el que coincidía en gran parte, por lo que las entidades se encuentran con dos planes contables, teniendo que aplicar uno u otro en función del tamaño, de los ingresos y/o del número de trabajadores, y teniendo que incorporar algunos conceptos nuevos como el del valor razonable o algunos estados contables como el del flujo de efectivo.

La disposición adicional octava de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, estableció que el Gobierno aprobaría la adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos. Para dar cumplimiento a la norma citada se publica en el BOE de 14-5-98, con corrección de errores en BOE de 3-7-98, el Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades.

Las normas de adaptación elaboradas se estructuran, al igual que el Plan General de Contabilidad, en cinco partes que van precedidas por una introducción en la que se explican las principales características de la actividad de las entidades sin fines lucrativos, las modificaciones introducidas para realizar la adaptación y su justificación. Aún no viéndose afectados los principios contables, sí se habilitan cuentas específicas y se añaden conceptos específicos, modificándose las cuentas anuales y las normas de valoración para este tipo de entidades.

Posiblemente el contenido de las cuentas anuales pueda resultar útil a aquellos usuarios interesados en conocer su situación económico-financiera, preocupados por un control de los fondos y de la liquidez y solvencia de este tipo de entidades. Sin embargo, es necesario reconocer que a la hora de tratar de entender la contribución que una ENL hace en términos sociales, los estados contables tienen un alcance muy limitado. Resulta complicado evaluar el impacto de las actuaciones de una organización de este tipo, dada la dificultad de representar los beneficios intangibles implícitos en el desarrollo de su misión. De ahí la necesidad de desarrollar otras herramientas dentro de lo que se conoce como "información social", que sin menospreciar la información contable tradicional, añada nuevas perspectivas al análisis de la situación de la entidad que satisfaga las demandas de los grupos de interés.

FIGURA 2. La información contable y social y la transparencia en las ENL



2.2. Del Presupuesto al Plan de Actuación

El creciente papel de las ENL referido por VIDAL (2006) y VIDAL Y GRABULOSA (2007), en particular asociaciones y fundaciones desde la década de los años noventa, puso de manifiesto la necesidad de establecer mecanismos que permitiesen asegurar la asignación eficiente de los recursos, siempre insuficientes, para poder llevar a cabo los ambiciosos objetivos que estas entidades se proponen. La información financiera es una herramienta más al servicio de la gestión y, sobre todo, un medio de rendición de cuentas de esas entidades, que tendrán que demostrar a la sociedad que realmente los recursos son destinados a los fines para los que han sido creados y que se han aplicado de la forma más racional y eficiente.

Tradicionalmente las ENL no habían sido consideradas como un objetivo prioritario por parte de los organismos reguladores y prácticamente existía libertad en cuanto al modelo contable utilizado, predominando fundamentalmente la información de tipo presupuestario. En la década de los noventa se produjo, sin embargo, un profundo cambio, y los organismos emisores de normas contables centraron su atención en este tipo de entidades, emitiendo pronunciamientos que trataban de delimitar la información financiera que éstas deben presentar, dando así solución al viejo debate sobre si deberían o no aplicar el mismo modelo contable existente en el sector lucrativo, teniendo en cuenta las características diferenciadoras que estas entidades presentan.

Así, la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones, en su artículo 23 (Contabilidad, auditoría y presupuestos), enumera los diferentes documentos contables a elaborar:

Con carácter anual el Patronato de la Fundación confeccionará el inventario, el balance de situación y la cuenta de resultados, en los que consten de modo cierto la situación económica, financiera y patrimonial de la Fundación y elaborará una memoria expresiva de las actividades fundacionales y de la gestión económica que incluirá el cuadro de financiación así como del exacto grado de cumplimiento de los fines fundacionales. La memoria especificará además las variaciones patrimoniales y los cambios en sus órganos de gobierno, dirección y representación. (art. 23.1).

Igualmente, el órgano de gobierno de la Fundación practicará la liquidación del presupuesto de ingresos y gastos del año anterior. (art. 23.2).

Asimismo, el Patronato elaborará y remitirá al Protectorado en los últimos tres meses de cada ejercicio el presupuesto correspondiente al año siguiente acompañado de una memoria explicativa. (art. 23.5).

Aparece así el presupuesto como un documento de carácter obligatorio, ya que se exige la presentación en las cuentas anuales de la liquidación sobre el presupuesto de gastos e ingresos del año anterior. Como instrumento de control de los objetivos marcados en cada ENL, el presupuesto aparece como un documento relevante, es una herramienta interna de la entidad para la concreción de los objetivos específicos a corto plazo, poniendo de manifiesto el grado de consecución de dichos objetivos y proporcionando información para la adopción de medidas correctoras y la integración de la entidad en un proceso de mejora continua. Pero asimismo, es un medio utilizado para informar al exterior, a los grupos de interés, de los objetivos marcados, y del grado de consecución alcanzado en éstos, esto es, un medio de rendir cuentas y de ser transparente con los "stakeholders"⁴ o grupos de interés. Así lo recogían en su texto de forma directa o indirecta las anteriores legislaciones que afectaban a este tipo de entidades⁵.

A pesar de su obligatoriedad para las fundaciones y asociaciones de utilidad pública, eran numerosos los inconvenientes que presentaba para proporcionar información por parte de las ENL, como señalan RUIZ Y TIRADO (2004). En primer

⁴ El término fue utilizado por primera vez por R. E. FREEMAN en su obra *Strategic Management: A Stakeholder Approach* (Boston, 1984) para referirse a quienes pueden afectar o son afectados por las actividades de una empresa. Estos grupos o individuos son los públicos interesados ("stakeholders"), que según Freeman deben ser considerados como un elemento esencial en la planificación estratégica de negocios. La traducción de esta palabra ha generado no pocos debates en foros de Internet, aunque son varios los especialistas que consideran que la definición más correcta de stakeholder es parte interesada.

⁵ Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones, o en la Ley 191/1964, de 24 de diciembre, de Asociaciones.

lugar, es un documento complejo de elaborar e interpretar para personal no avanzado en materia contable, pues se manejan y se confunden términos como ingresos y gastos con variaciones de activo y pasivo. Un segundo aspecto es la información relativa que aporta, pues sólo se percibe el equilibrio presupuestario de cada actividad y la transferencia de subsidios entre éstas. Por último, conviene destacar su falta de oportunidad, por cuanto debe presentarse junto con las cuentas anuales en los seis meses siguientes al cierre, lo que implica que es un presupuesto fijo, es un documento muy limitado y que pierde validez como instrumento de gestión. En definitiva, el presupuesto es un documento que ha de hacerse a medida para cada entidad, por ser un instrumento de planificación y control, y no un documento general que pueda normalizarse para proporcionar información a la Administración.

La legislación⁶ actual sustituye el presupuesto por otro tipo de documento, el Plan de Actuación. En el caso de las asociaciones de utilidad pública⁷ y de las fundaciones la norma dicta la obligatoriedad de elaborar y presentar cuentas anuales del ejercicio anterior y una memoria descriptiva de las actividades realizadas durante aquél⁸.

Con la elaboración del presupuesto como documento interno de gestión se busca planificar las actividades y predecir las necesidades de recursos materiales y humanos, es por tanto una herramienta de gestión ya que es utilizado para la planificación y la toma de decisiones. En el caso de las ENL, el período de referencia no debería ser un año, sino que se debe adaptar al período objeto de análisis, que puede ser un programa o un proyecto concreto, por lo que existirán distintos tipos de presupuestos, incluso también en función de los diferentes aspectos analizados.

Los beneficios del presupuesto como herramienta de planificación y control son palpables, pues como elemento vivo y actualizado es un documento que propor-

⁶ Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, art. 25.8, o en la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, art. 34.1

⁷ Real Decreto 1740/2003 de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública, art. 5.1.

⁸ A la vista de lo establecido en la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, en la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones y en el Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública, las normas de información presupuestaria contenidas en el Anexo II del Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, no son de aplicación obligatoria a las entidades declaradas de utilidad pública.

ciona una información detallada a todos los grupos de interés, informando de objetivos, actividades, recursos materiales y humanos, necesidades de inversión y financiación. Además puede ser un instrumento motivador hacia objetivos concretos en entidades con personal voluntario, así como instrumento de integración del personal directivo en la marcha de la entidad, con la elaboración de distintos tipos de presupuesto según las necesidades y objetivos.

Como se ha mencionado con anterioridad, la regulación actual se aparta del presupuesto como documento de carácter externo. En el caso de las fundaciones, además, se resalta la importancia de las cuentas anuales como documento de información externa, al igual que para las entidades "lucrativas". En concreto la Ley de Fundaciones dice:

Por otra parte, la obligación de aprobar un presupuesto anual ha sido sustituida por la de presentar un plan de actuación, con lo que, manteniéndose la finalidad esencial de ofrecer información acerca de los proyectos fundacionales, se facilita en gran medida la gestión de estas entidades. (Exposición de motivos III).

De esta forma se obliga a elaborar un plan de actuación como documento sobre el que plasmar los proyectos de la entidad, por considerarlo más sencillo que el presupuesto, y donde se reflejarán los objetivos y actividades a desarrollar, como consta en el art. 25.8, de la Ley:

El Patronato elaborará y remitirá al Protectorado, en los últimos tres meses de cada ejercicio, un plan de actuación, en el que queden reflejados los objetivos y las actividades que se prevea desarrollar durante el ejercicio siguiente. (art. 25.8).

Por tanto, se simplifica la elaboración de este documento, además, la ley no obliga a presentar la liquidación de los ingresos y gastos que se deduzcan de las actuaciones implícitas en el plan, tan difíciles de pronosticar en un sector como el benéfico, reconociendo las limitaciones del presupuesto y de su liquidación como documento de información de las actividades si lo tuviéramos que presentar junto a las cuentas anuales, haciéndolo un documento no actualizado. Así, se suprime la necesidad de presentar la liquidación del presupuesto del año anterior (art. 23.2 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones) por la necesidad de presentar un plan de actuación, sin liquidación alguna, como queda reflejado en el párrafo anterior, poniendo así de manifiesto el compromiso de la entidad para el siguiente ejercicio económico.

Por su parte, el artículo 26 del Real Decreto 1337/2005 de 11 de noviembre por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal indica que:

El plan de actuación contendrá información identificativa de cada una de las actividades propias y de las actividades mercantiles, de los gastos estimados para cada una de ellas y de los ingresos y otros recursos previstos, así como cualquier otro indicador que permita comprobar en la memoria el grado de realización de cada actividad o el grado de cumplimiento de los objetivos.

El Plan de Actuación deberá firmarse por el Secretario del Patronato con el visto bueno del Presidente, y se presentará en el Protectorado acompañado de la Certificación del acuerdo de aprobación del mismo por parte del Patronato y de la relación de patronos asistente a la sesión.

Para facilitar el cumplimiento de lo que establece el citado precepto reglamentario el Ministerio de Cultura en su página web o la Junta de Andalucía en la suya, proporcionan, entre otros, un modelo orientativo de un Plan de Actuación Modelo. Un esquema orientativo sencillo⁹ podría ser el que se expone a continuación.

1. Los datos identificativos de la *entidad*.
2. Las *actividades* a desarrollar (diferenciando las propias de la entidad de las mercantiles).
3. Los *ingresos* y recursos previstos a obtener por actividades.
4. Los *gastos* y recursos previstos a emplear por actividades.
5. *Otros datos* que permitan comprobar el cumplimiento de los objetivos y de interés (deudas previstas a contraer, convenios con otras entidades, etc.).

De esta forma, el plan de actuación debería permitir dar a conocer los programas y proyectos de la organización, poniendo de manifiesto si sus actividades son congruentes con la misión de la entidad, la coherencia de los planes previstos con sus objetivos, las disponibilidades de recursos, el grado de integración dentro del sector, el aprovechamiento de sinergias con otras entidades, su capacidad para atender las demandas de los beneficiarios, en definitiva, debería proporcionar transparencia sobre la gestión e intenciones de las ENL.

⁹ Basado en el artículo 26 del Real Decreto 1337/2005 de 11 de noviembre por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal.

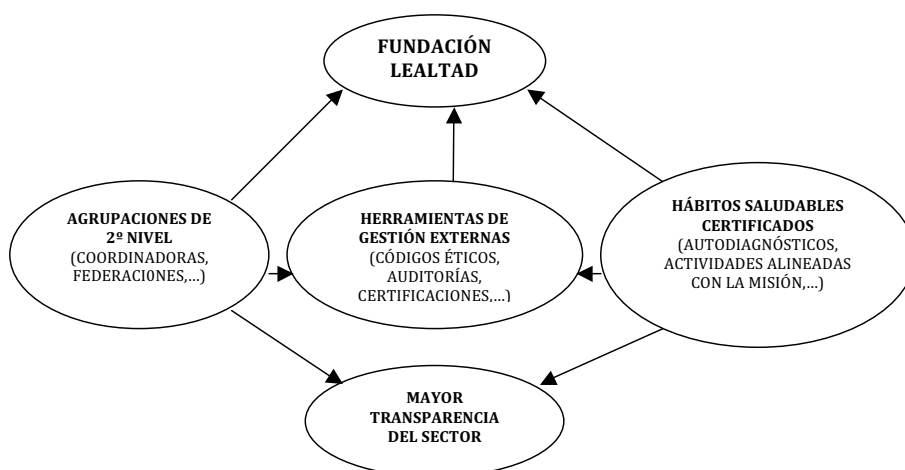
2.3. La Fundación Lealtad

La evolución hacia la cultura de la transparencia y la rendición de cuentas es una tarea global de todo el sector, es transversal a todas las entidades, independientemente de su tamaño o ámbito de actuación. En este sentido, las entidades de segundo nivel, como coordinadoras y federaciones, deben jugar un papel muy importante transmitiendo e impulsando la necesidad e importancia de la transparencia para ganar la confianza social. Existen numerosas herramientas y hábitos de gestión que pueden ayudar a impulsar la transparencia en las entidades (códigos éticos, auditorías, certificaciones, etc.). En concreto, las verificaciones y los procesos de autodiagnóstico de la situación pueden ser utilizados para demostrar a la sociedad el rigor en la gestión de sus recursos, la aplicación de sus fuentes de financiación a la realización de actividades consecuentes con su misión, la ausencia de ánimo de lucro, o su grado de dependencia del sector público. Para ello, se busca la intervención de expertos independientes que evalúen el nivel de transparencia y comuniquen los resultados obtenidos.

La Fundación Lealtad es una institución independiente y sin ánimo de lucro que fue creada en el año 2001 con la misión de fomentar la confianza de la sociedad española en las ENL para lograr un incremento de las colaboraciones con estas organizaciones, como ellos mismos describen. La Fundación analiza anualmente el cumplimiento de los principios y buenas prácticas definidos por ellos mismos en las ENL que así lo solicitan. Los resultados del análisis se publican en un informe que pretende dar respuesta a las cuestiones que se plantea el donante, particular o institucional, a la hora de decidir con qué ENL colaborar. Estas cuestiones quedan recogidas en los 9 Principios de Transparencia y Buenas Prácticas definidos por la Fundación Lealtad (Cuadro 1), que se dividen en un total de 44 indicadores. La evaluación es gratuita, no conlleva ningún coste económico para la ENL, aunque para realizarlo la organización debe cumplir con un requisito: contar con una auditoría externa de sus cuentas anuales. La última publicación, la sexta, la del 2009, recoge información contrastada y objetiva sobre 131 entidades; tan sólo 40 formaron parte de la primera guía en el año 2002.

La necesidad de las guías de evaluación, como la de la Fundación Lealtad en nuestro país, es un instrumento que empieza a extenderse y que permite a la organización ser evaluada externamente, con el fin de comprobar el grado de cumplimiento de las responsabilidades en el gobierno de la organización.

FIGURA 3. Fundación Lealtad y transparencia en las ENL



CUADRO I. Principios de transparencia y buenas prácticas de la Fundación Lealtad

1. Principio de funcionamiento y regulación del órgano de gobierno.
2. Principio de claridad y publicidad del fin social.
3. Principio de planificación y seguimiento de la actividad.
4. Principio de comunicación e imagen fiel en la información.
5. Principio de transparencia en la financiación.
6. Principio de pluralidad en la financiación.
7. Principio de control en la utilización de fondos.
8. Principio de presentación de las cuentas anuales y cumplimiento de las obligaciones legales.
9. Principio de promoción del voluntariado.

Fuente: www.fundacionlealtad.org/web/jsp/colabora/particulares/principios.jsp.

Estas guías suelen ser muy generalistas, ya que están dirigidas a las organizaciones de cualquier ámbito de actividad y no recogen todos los departamentos de la organización (personal, calidad, finanzas, etc.). Este tipo de propuestas son necesarias para la buena imagen del sector y el aumento de confianza generalizada, aunque se percibe la necesidad de disponer de guías específicas, según la actividad de la entidad, que incorporen principios, normas e indicadores que sirvan para evaluar las buenas prácticas en las organizaciones. Se echa en falta un sistema de indicadores que proporcionen información homogénea sobre las diferentes políticas y actuaciones de aquellas organizaciones que desarrollan un mismo tipo de actividades. Ello permitiría un intercambio de información y experiencias entre las organizaciones, "benchmarking"¹⁰, lo que puede repercutir en una mejora del conocimiento y del grado de colaboración entre ellas, aumentando la transparencia de este sector.

3. La transparencia en la gestión: la dimensión interna

Para garantizar no sólo el cumplimiento de su misión, sino para asegurar la supervivencia de la entidad y su crecimiento cuantitativo y/o cualitativo, se debe llevar a cabo una gestión ordenada, profesional y ética de la entidad, una gestión operativa en el corto y medio plazo, que permita alcanzar los objetivos marcados de la manera más eficiente posible para así asegurar el servicio a siguientes generaciones de usuarios, por tanto, una gestión estratégica en el largo plazo que las haga cada vez más útiles a la sociedad, por atender las necesidades de más beneficiarios y por hacerlo cada vez de manera más eficiente.

La transparencia en la rendición de cuentas externa presupone la transparencia en la rendición de cuentas interna. Esto implica disponer de información sobre las políticas y actuaciones empleadas en el seno de la organización. Dicha información debe ser recogida en tiempo real y mostrar los aspectos claves de la gestión.

¹⁰ El "benchmarking" es un anglicismo que, en las ciencias de la Administración, puede definirse como un proceso sistemático y continuo para evaluar comparativamente los productos, servicios y procesos de trabajo en organizaciones. Consiste en tomar "comparadores" o "benchmarks" a aquellos productos, servicios y procesos de trabajo que pertenezcan a organizaciones que evidencien las mejores prácticas sobre el área de interés, con el propósito de transferir el conocimiento de las mejores prácticas y su aplicación; es decir, "aprender de los mejores".

La cuestión estriba dice SOCÍAS (1999, p. 60) en

buscar fórmulas para valorar la actividad que llevan a cabo las entidades sin ánimo de lucro puras, ya que ofrecen sus servicios normalmente en ámbitos en los que no existe mercado.

De forma parecida lo expresa SÁNCHEZ (1990, p. 267),

es criterio generalizado el considerar la carencia de patrones de medida de la actividad de las entidades sin finalidad lucrativa y la necesidad de aplicar, en lo posible, técnicas de contabilidad de gestión e investigar para localizar técnicas específicas que resulten apropiadas.

Cualquier documento que incluya la descripción de hechos, acuerdos, registros económicos o cualquier otro que proporcione información útil serán de interés para recabar *información para la gestión* de la entidad. Los instrumentos que permiten disponer de dicha información pueden tener características muy diversas, desde el registro de llamadas telefónicas hasta el registro de operaciones de tesorería. La información puede ser cuantitativa y cualitativa. Los datos cuantitativos pueden ser la expresión de una magnitud absoluta o pueden estar expresados en forma de ratios. Los registros cualitativos pueden ser de todo tipo, desde actas, cartas, documentos, contratos, etc. Los datos pueden ser obtenidos a través de registros manuales o técnicas informáticas: registros de usuarios, de personal, registros de visitas, de llamadas telefónicas, registros económicos y financieros, registros de inventarios, de inversiones, de movimientos del personal, de voluntarios, etc.

En la gestión de las ENL se aplican diversas técnicas, como las de control presupuestario, de gestión de proyectos, de contabilidad, de control de existencias, de inventarios, de entradas y salidas de usuarios o personal, calendarios de ejecución, control de actividades, cronogramas, etc.

Los sistemas de información de las entidades son más o menos complejos dependiendo del tipo de información, de la dimensión de la entidad y del alcance de las actuaciones. La elaboración de la información necesaria para la gestión no está sujeta al seguimiento de un modelo o utilización de técnicas determinadas, pero la exigencia de una mayor profesionalización en la gestión hace necesario la introducción de una herramienta integral de gestión que contemple de una manera global las diferentes áreas de la entidad, como el cuadro de mando integral, que por su actualidad, amplitud y practicidad, se recomienda como herramienta de gestión estratégica de la entidad.

3.1. El Cuadro de Mando Integral (CMI)

El crecimiento de la actividad en este sector, su repercusión social cada vez mayor, el crecimiento de los agentes internos y externos interesados en la información sobre la entidad, requiere de una mayor profesionalización de estas entidades así como el uso de una herramienta de gestión acorde a las circunstancias. El cuadro de mando, implantado en la mayoría de empresas medianas y en casi la totalidad de las grandes empresas, entendido como un conjunto de indicadores referidos fundamentalmente a la estrategia, puede ser un buen instrumento para dar una visión operativa de la entidad. Pero si quiere ir más allá, el CMI es el instrumento más completo para ofrecer información desde distintos puntos de vista, tanto para los agentes internos como externos. Su amplitud y visión desde cuatro perspectivas diferentes (financiera, clientes, procesos internos y formación-crecimiento) hacen del cuadro de mando integral la herramienta completa para la gestión en cualquier tipo de empresa, más aún cuando se habla de ENL, en las que las variables cualitativas cobran una mayor importancia, no siendo la rentabilidad el primer objetivo sino los objetivos de tipo social. El CMI debe poner de manifiesto si la entidad está cumpliendo su misión a través de la estrategia implantada.

Diferentes motivos pueden llevar a la necesidad de construir un CMI para las ENL, definir unos indicadores que confirmen el alcance de los objetivos estratégicos, establecer un sistema de control que favorezca la consecución de los resultados cuantitativos y cualitativos de la entidad, o la generación de un sistema de feedback que lleve a la mejora continua o que permita ser transparente con la sociedad. Las ENL no se pueden entender aisladas, forman parte de un mercado donde necesitan ir mejorando para crecer, buscando y creando su "ventaja competitiva" que le permita diferenciarse, ser única. Para todo ello es básico trabajar con un CMI.

Para crear el CMI se debe empezar construyendo un mapa estratégico, en el que se reflejen los objetivos estratégicos y la relación entre ellos, bajo las cuatro perspectivas definidas más adelante. No será una declaración de buenas intenciones, sino la concreción de objetivos reales, financieros y sociales, que ayudarán a definir y traducir la estrategia. Posteriormente, la definición de unos indicadores de control relacionados con los objetivos permitirá hacer un seguimiento de su grado de implantación. No se trata de medir la estrategia, primero hay que implantarla, alineando a todos los miembros de la organización para asegurar el logro de los objetivos, para más adelante mejorarla.

3.2. Las perspectivas del Cuadro de Mando Integral

Las cuatro perspectivas del CMI antes comentadas deben adaptarse para su mejor provecho en las ENL.

La *perspectiva financiera*, o de los resultados a corto plazo, o de recursos en las ENL para obtener el fin social, será utilizada con una finalidad de control del equilibrio presupuestario más que como objetivo final como sucede en las entidades "lucrativas". El hecho de ser ENL condiciona esta perspectiva, dándole un sentido de control, de restricción, que les permita sobrevivir y hacerles "inmortales" para seguir buscando el objetivo social de la entidad. Es una realidad, y cada vez más se está teniendo en cuenta, por la mayor formación de los responsables, que se debe salvaguardar la estructura financiera de la entidad. Factores como el riesgo, la liquidez, la solvencia, o incluso la rentabilidad de la organización como medio de financiación, son vitales para el logro del fin último.

La *perspectiva del cliente*, del usuario o beneficiario en las ENL, engloba a un colectivo muy amplio y diverso, se trata de las partes interesadas o "stakeholders", que se clasifican por un lado en beneficiarios, también llamados usuarios o clientes en algunas entidades, donde se incluyen a los familiares¹¹ y, por otro lado, los que "confían" su dinero buscando una buena obra social, los socios, donantes o financiadores. Otros interlocutores como la comunidad local o los medios de comunicación se englobarían igualmente bajo esta perspectiva. Se definirán los indicadores bajo dos niveles:

1. por el servicio prestado y la evolución del mercado (genéricos), en relación a la cuota de mercado, el incremento, la retención o la satisfacción del cliente.
2. por la propuesta de valor de la entidad (medidas de diferenciación), en relación a los atributos del servicio, la calidad, la relación con los clientes o la imagen y el prestigio.

Desde la *perspectiva de procesos internos* habrá que definir primero la cadena de valor de la ENL, identificar en qué aspectos hay que ser excelentes y mejorarla de forma global. Para ello se utilizarán indicadores de tiempo, calidad o coste. Se diferenciarán las actividades mercantiles que puedan existir dentro de la entidad de las no mercantiles, para analizarlas de forma diferente. En este apartado también

¹¹ Con frecuencia son éstos el objetivo principal de la entidad, pues son ellos los que demandan el servicio, como puede ser el caso de una residencia de ancianos o de psicodéficientes.

se incluirán las relaciones que se tengan con otras entidades o empresas, con la Administración o con alguna red social.

La *perspectiva de crecimiento y aprendizaje*, que ofrece las capacidades necesarias para garantizar la supervivencia de la entidad en el futuro, está relacionada directamente con los recursos humanos de la entidad, factor clave, y con los sistemas de información, para asegurar tanto la buena marcha del día a día como para asegurar el éxito futuro. Las capacidades, la satisfacción y buena predisposición del personal también se pueden gestionar.

En este apartado se engloba el personal voluntario, muy sensible a los valores de la entidad, que hay que gestionar y motivar. Esta perspectiva proporciona la infraestructura necesaria para que se alcancen los objetivos marcados en el resto de perspectivas, ya que los objetivos que se marcan inducen a conseguir unos resultados excelentes en el resto del cuadro de mando. Sustenta la creación de valor y el éxito de las ENL a largo plazo a través de la gestión de los recursos humanos, de los sistemas de información y de su compromiso social y ético.

Cualquier otra perspectiva específica para la entidad o de su interés puede añadirse a las cuatro principales definidas en el CMI, como por ejemplo, las cuestiones medioambientales y de Responsabilidad Social.

Los *indicadores de control* del CMI deben estar equilibrados entre perspectivas y deben ser variados, tanto tangibles como intangibles, tanto de resultados como de actuación. Deben estar adaptados a la entidad y para cada uno de ellos se identificará su responsable, un objetivo, su nivel actual, las relaciones causa-efecto, iniciativas estratégicas, la fuente de obtención de datos, su periodicidad y su nivel en otras entidades.

Diversas propuestas de cuadro de mando integral se pueden encontrar en GONZÁLEZ Y CAÑADAS (2008) o en RUIZ Y TIRADO (2006a, 2006b, 2007). La diversidad de ENL y de tipo de actividades requiere una adaptación a las características particulares de cada una de ellas para que sea un instrumento adecuado de gestión. Por ejemplo, la cobertura de necesidades o cobertura de la demanda se puede medir mediante las solicitudes aceptadas en relación a las solicitudes recibidas; la participación o colaboración se puede medir mediante el número de actividades organizadas con otras entidades.

A continuación se representa una propuesta de lo que puede ser un CMI en ENL atendiendo a sus cuatro perspectivas:

CUADRO 2. Perspectiva Financiera en las Entidades no Lucrativas

OBJETIVOS ESTRATÉGICOS	INDICADORES
Crecimiento y diversificación de los ingresos	Tasa de crecimiento de los ingresos atendiendo al origen Tasa de crecimiento del nº socios-donantes Ingresos por beneficiario Ingresos por subvenciones
Estrategia de inversión	Grado de envejecimiento de los activos Nivel de ocupación de los activos
Productividad	Coste por beneficiario Control presupuestario
Reducción del riesgo	Nº entidades que colaboran de forma permanente Aportaciones ocasionales / total aportaciones Nivel de liquidez Nivel de endeudamiento

Elaboración propia.

CUADRO 3. Perspectiva Grupos de Interés en las Entidades no Lucrativas

OBJETIVOS ESTRATÉGICOS	INDICADORES
Cobertura de necesidades	Cuota de mercado del servicio: nº usuarios atendidos / nº usuarios mercado Cobertura demanda: nº solicitudes aceptadas / nº solicitudes recibidas Presión demanda: nº solicitudes periodo n / nº solicitudes periodo n-1

Beneficiarios – actividad	Rotación usuarios Diversificación oferta por segmentos
Socios / Donantes	Índice de satisfacción Promedio de antigüedad
Impacto en la comunidad	Nº anuncios publicitarios Nº socios que han respondido / nº envíos realizados

Elaboración propia.

CUADRO 4. Perspectiva Interna o de procesos en las Entidades no Lucrativas

OBJETIVOS ESTRATÉGICOS	INDICADORES
Identificación del mercado	Demanda del servicio Nº entidades que ofertan el servicio Usuarios atendidos / usuarios zona
Creación de capacidad	% costes en I+D Tiempo necesario para desarrollar la capacidad
Ejecución del servicio (tiempo)	Tiempo de espera Tiempo de aprovisionamiento Tiempo de respuesta
Ejecución del servicio (calidad)	Nº quejas o sugerencias / promedio usuarios % de beneficiarios que abandonan el servicio Nº cursos formación atención al cliente Empatía: atención esmerada y cortesía de los empleados Calidad del espacio físico (comodidad, limpieza)

Ejecución del servicio (coste)	Coste usuario Coste del socio Coste por programa-proyecto
Ejecución del servicio (flexibilidad)	Nº de veces que se modifica un procedimiento Nº sustituciones de personal
Mantener relaciones (entorno)	Nº Informes a otras entidades Nº redes en las que participa la entidad Nº actividades organizadas con otras entidades
Mantener relaciones (usuarios)	Nº campañas de información a usuarios posteriores a la prestación del servicio

Elaboración propia.

CUADRO 5. Perspectiva de Crecimiento y Aprendizaje en las Entidades no Lucrativas

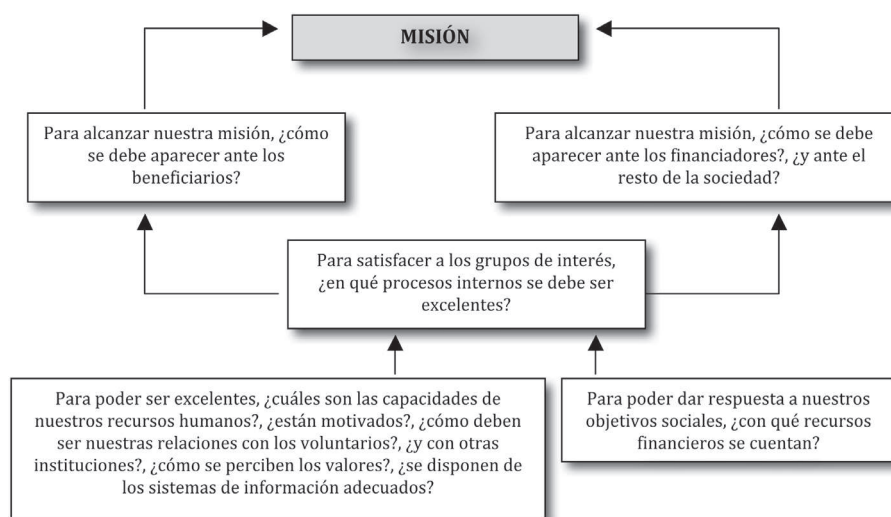
OBJETIVOS ESTRATÉGICOS	INDICADORES
Capacidad de Recursos Humanos (voluntarios)	Grado de satisfacción del personal Retención de los voluntarios (% rotación) Incidencia de la formación en la dedicación
Valores de la organización	Nivel de conocimiento o de identificación del personal con los valores
Capacidad de los RRHH (personal laboral)	Perfeccionamiento del personal laboral Tiempo medio de resolución de conflictos
Capacidad de los sistemas de información	Ratio cobertura información estratégica Grado satisfacción con informes periódicos
Motivación e Iniciativa	Nº sugerencias personal laboral-voluntario Relación salarios entidad / salarios competencia

Elaboración propia.

Entre los elementos que se integran en el CMI existen interdependencias y efectos inducidos, dadas las claras vinculaciones que existen entre unos objetivos y otros.

Las *relaciones causa-efecto* son las relaciones que se establecen entre los diferentes objetivos e indicadores. Se pueden establecer modelos que indiquen el mayor o menor efecto de cada uno de los indicadores y sobre cuáles afectan, lo que permitirá decidir las variables sobre las que ejercer una mayor influencia. En la cúspide del cuadro estará la misión de la entidad a diferencia de las empresas "lucrativas" donde prevalecen los resultados económicos.

FIGURA 4. Relaciones causa-efecto del CM en una Entidad no Lucrativa



Por todo lo anterior, el cuadro de mando integral se presenta como una herramienta apropiada para apoyar la gestión de las entidades no lucrativas, dado que es posible su adaptación al carácter social de la misión de las ENL, a la multiplicidad de expectativas de sus grupos de interés, a la necesidad de llevar a cabo una prestación de servicios en términos de eficiencia y calidad, y a la existencia de un personal voluntario que colabora junto con los profesionales en el logro de esta misión, y que tienen sus propias demandas.

Otros instrumentos de carácter contable, pueden ser relevantes a la hora de medir la variación patrimonial experimentada, si se está ahorrando o disminuyendo el patrimonio, y un beneficio en la cuenta de pérdidas y ganancias, pero tienen un alcance muy limitado a la hora de evaluar el cumplimiento de la misión, o a la hora de sopesar la gestión global de la entidad, pues quizás los servicios prestados a los usuarios estén perdiendo calidad, impacto o eficacia, aunque la cuenta de resultados sea positiva.

Por tanto, el CMI se revela como un instrumento idóneo para gestionar una ENL, ya que pone de manifiesto el grado de consecución de la estrategia, los logros alcanzados en términos tangibles e intangibles, e incluso permite rediseñar la estrategia ante los cambios producidos en el entorno.

4. Reflexión final

Tradicionalmente, la base moral de las actuaciones llevadas a cabo desde el sector no lucrativo ha sido motivo suficiente para su legitimación. Sin embargo, el entorno competitivo actual en el que se desenvuelve su actividad, la mayor incertidumbre en sus actuaciones, la creciente profesionalización que introduce criterios de gestión en términos de eficacia y eficiencia, la necesidad de adaptarse al cambio, a las demandas de sus beneficiarios pero a su vez a las expectativas de una gran diversidad de grupos de interés, han dejado desfasado este planteamiento. Por otra parte, las sospechas suscitadas recientemente tras la constatación de algunas prácticas reprobables en el sector, han suscitado una falta de confianza general y un replanteamiento de la bondad inicial. Las ENL han reaccionado tratando de mejorar la percepción que los agentes sociales tienen de sus actuaciones. Igualmente desde el sector público se han incrementado las exigencias legales.

El crecimiento y maduración del sector, la asunción de mayores responsabilidades en términos cuantitativos y cualitativos como agentes de transformación social, y el mayor compromiso de estas entidades con sus grupos de interés, justifican la mayor atención que han prestado a cuestiones como la necesaria rendición de cuentas, la transparencia y la transmisión de información que justifiquen la confianza depositada en ellas.

Por tanto, se ha hecho imprescindible transmitir una imagen del sector que responda a los logros alcanzados, generando confianza y siendo transparente ante los grupos de interés y la sociedad en general, que así lo demandan, trabajando

activamente para conseguir legitimidad y credibilidad, aún cuando, como señala KILBY (2006, pp. 953–954), las responsabilidades que tienen las ENL son *múltiples, complejas y difusas y los instrumentos de ejecución limitados*.

Todo ello ha llevado a normalizar o regular el sector, haciéndose necesaria su profesionalización así como la renovación y actualización de los instrumentos de gestión utilizados, equiparándose con las empresas lucrativas en cuanto a la búsqueda de un solo objetivo, el económico sin descuidar lo social en unas y el objetivo social sin descuidar el económico en las otras. Como cita GONZÁLEZ (2006, p.57) *es importante que se obtengan excedentes positivos, ya que garantizan la continuidad de la organización, aunque no deben ser excesivos*.

Aún reconociendo que la transparencia es el resultado de un proceso, es necesario articular herramientas de gestión adaptadas a las particularidades del sector que faciliten este proceso. En este estudio se ha tratado de sintetizar algunos mecanismos de gestión que pueden utilizar las ENL españolas¹² para mejorar la confianza de la sociedad e incrementar su legitimidad a nivel nacional.

Aún reconociendo que en el trabajo sólo se presenta una propuesta de algunas de las herramientas que con mayor frecuencia se presentan actualmente como mecanismos apropiados para la rendición de cuentas y la gestión de las ENL, se han analizado desde un punto de vista crítico valorando sus aportaciones y sus carencias.

Para ello se ha enfocado el trabajo desde dos dimensiones (externa e interna):

Desde una perspectiva externa se proponen:

- a) La elaboración de cuentas anuales para atender las obligaciones legales de las entidades, que debe acompañarse de la comunicación del plan de actuación de la entidad, y que más allá de su obligatoriedad, pueden hacer partícipes a todos los grupos de interés de los objetivos de la entidad para el siguiente ejercicio económico. Sin embargo, la visión patrimonial de este tipo de informes, prescinde de una enorme cantidad de aspectos intangibles que no están reflejados en los estados contables.

¹² Para tener una visión internacional de la información financiera que presentan las ENL no españolas puede consultarse BRUSCA Y MARTÍ (2002), donde se analizan los puntos en los que aparecen mayores peculiaridades en este ámbito, señalando la solución tomada por distintos países. La comparación del sistema contable de las ENL de España se hace con los sistemas contables anglosajones fundamentalmente.

- b) La presentación de un plan de actuaciones que permita conocer los objetivos y los programas de acción previstos para el próximo ejercicio, así como la liquidación del presupuesto del año anterior. De esta forma es posible que los usuarios externos puedan conocer el grado de consecución de dichos objetivos y la marcha de la entidad.
- c) El sometimiento voluntario a la evaluación por parte de la Fundación Lealtad, o de cualquier otro organismo externo o expertos independientes, para conocer los requerimientos de la sociedad y hacer más transparente su gestión. Sin embargo, los aspectos a considerar en este tipo de evaluaciones no están normalizados y se corre el riesgo de que la estandarización de los criterios no responda a la enorme diversidad que presentan las entidades de este sector.

Desde una perspectiva interna se propone la definición del cuadro de mando integral como instrumento que permite definir y traducir la estrategia de la entidad, para su seguimiento y mejora. Su principal aportación consiste en su capacidad para vincular los indicadores a la estrategia, la introducción de una gran cantidad de aspectos intangibles críticos para el logro de sus fines y la utilización de los indicadores como medio para la evaluación del grado de consecución de los objetivos.

En definitiva, se proponen un conjunto de instrumentos de gestión que pueden ayudar a las ENL a ser eficaces y eficientes en su gestión, a la vez que transparentes, repercutiendo directamente en un incremento de su legitimidad y, por tanto, en su supervivencia, lo que permitirá a este tipo de entidades seguir cumpliendo con el objetivo social para el que fueron creadas.

Como reconoce EBRAHIM (2003), en la práctica, la rendición de cuentas ha sido realizada principalmente de manera externa, al tener que presentar las cuentas anuales, siendo los mecanismos internos una asignatura pendiente en estas entidades. La legislación actual no ha conseguido convertir los informes económico-financieros en un cauce para un conocimiento mayor de las actividades desarrolladas, ni para despejar algunas de las dudas que se plantean los destinatarios de este tipo de información: ¿dónde invertir los recursos con garantías del cumplimiento de la misión?, ¿está garantizada la supervivencia de la entidad?, ¿qué parte del dinero aportado llega efectivamente a su destino?, etc.

Junto con la definición de procesos que favorezcan la transparencia, la comunicación de los logros obtenidos debería ser otro aspecto a mejorar. Para ello, se deberían realizar esfuerzos para diseñar los mejores cauces para la transmisión de la información y la articulación de mecanismos para la mejora de las relaciones con los grupos de interés.

5. Bibliografía

BRUSCA, I. y MARTÍ, C. (2002) *La Información Financiera de las Entidades no Lucrativas: Una Perspectiva Internacional*, Universidad de Zaragoza, documento de trabajo, n° 4, 41 págs.

CABRA DE LUNA, M. A. (2001) "Propuesta de balance social para fundaciones", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, noviembre, n° 39, pp. 51-78.

CODORNIU, J. M. (coord.) (2009) *La Transparencia y la Rendición de Cuentas en el Tercer Sector*, Ed. Fundación Luis Vives, Madrid, 133 págs.

COORDINADORA DE ONG PARA EL DESARROLLO-ESPAÑA (CONGDE) (2007) *La Transparencia y Rendición de Cuentas en las ONGD: situación actual y retos*, Madrid, Ed. CONGDE, 48 págs.

EBRAHIM, A. (2003) "Accountability in Practice: Mechanisms for NGOs", *World Development*, mayo, vol. 31, n° 5, pp. 813-829.

FREEMAN, R. E. (1984) *Strategic Management: A stakeholder approach*. Boston: Pitman.

FUENTES PERDOMO, J. (2007) "Las organizaciones no lucrativas: necesidades de los usuarios de la información financiera", *Revista Española del Tercer Sector*, mayo-agosto, n° 6, pp. 91-118.

GONZÁLEZ QUINTANA, M. J. (2006) "La Cuenta de Resultados de las entidades no lucrativas (ENL). Propuestas de mejora", *Partida Doble*, abril, n° 176, pp. 54-69.

GONZÁLEZ QUINTANA, M. J. y CAÑADAS MOLINA, E. (2008) "Los indicadores de gestión y el cuadro de mando en las entidades no lucrativas", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, diciembre, n° 63, pp. 227-252.

HERRANZ DE LA CASA, J.M. (2007) "La gestión de la comunicación como elemento generador de transparencia en las organizaciones no lucrativas", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, abril, n° 57, pp. 5-31.

JIMÉNEZ ESCOBAR, J. y MORALES GUTIÉRREZ, A. C. (coords.) (2006) *Dirección de entidades no lucrativas: marco jurídico, análisis estratégico y gestión*, Ed. Aranzadi, 610 págs.

KAPLAN, R. S. (2001) "Strategic Performance Measurement and Management in Nonprofit Organizations", *Nonprofit Management & Leadership*, n° 11, spring, pp. 353–370.

KAPLAN, R. S. y NORTON, D. P. (1997) *Cuadro de Mando Integral*, Barcelona, Ed. Gestión 2000, 321 págs.

KILBY, P. (2006) "Accountability for Empowerment: Dilemmas Facing Non-Governmental Organizations", *World Development*, vol. 34, n° 6, p. 951–963.

MARCUELLO, C., BELLOSTAS, A., MARCUELLO, C. y MONEVA, J.M. (2007) "Transparencia y Rendición de Cuentas en las Empresas de Inserción", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, diciembre, n° 59, pp. 91–122.

RUIZ LOZANO, M. y TIRADO VALENCIA, P. (2004) "El presupuesto como instrumento de planificación y control de las entidades no lucrativas", *Revista Técnica Contable*, n° 662, marzo, pp. 28–41.

RUIZ LOZANO, M. y TIRADO VALENCIA, P. (2006a) "Cómo construir el cuadro de mando integral para el tercer sector", *Revista de Economía Social*, n° 26, abril, pp. 19–24.

RUIZ LOZANO, M. y TIRADO VALENCIA, P. (2006b) "Cuadro de mando integral de las entidades no lucrativas: la perspectiva del cliente", *Revista de Economía Social*, n° 31, octubre, pp. 30–34.

RUIZ LOZANO, M. y TIRADO VALENCIA, P. (2007) "Crecimiento y aprendizaje en el Cuadro de Mando Integral de las ENL", *Revista de Economía Social*, n° 37, abril, pp. 23–27.

RUIZ LOZANO, M., TIRADO VALENCIA, P. y MORALES GUTIÉRREZ, A. C. (2008) "Transparencia y calidad de la información económico-financiera en las entidades no lucrativas. Un estudio empírico a nivel andaluz", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, diciembre, n° 63, pp. 253–274.

SÁNCHEZ ARROYO, G. (1990) *La contabilidad en las entidades sin finalidad lucrativa*, Madrid, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 480 págs.

SOCÍAS SALVÁ, A. (1999) *La información contable externa en las entidades privadas no lucrativas. Especial referencia a las ONGs*, Madrid, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 140 págs.

VALLS CAROL, N. (2008) *Los retos en los órganos de gobierno de las ONG*, diciembre, Barcelona, Ed. Observatorio del Tercer Sector, 15 págs.

VIDAL, P. (2006) "La transparencia y la rendición de cuentas en las entidades del tercer sector", *Boletín de Novedades*, Barcelona, Ed. Observatorio del Tercer Sector, presentación, octubre, n° 10, 22 págs.

VIDAL, P. y GRABULOSA, L. (2007a) "El debate sobre la transparencia y la rendición de cuentas", *Boletín de Novedades*, Barcelona, Ed. Observatorio del Tercer Sector, octubre, n° 18, 32 págs.

VIDAL, P. y GRABULOSA, L. (2007b) "La importancia de la transparencia para la construcción de la confianza social", *El Periódico de las Fundaciones*, Barcelona, Ed. Observatorio del Tercer Sector, mayo, 2 págs.

VIDAL, P. y GRABULOSA, L. (2007c) "Qué es... la transparencia en una ONG", *Revista Alzheimer de la Asociación Afal Contigo*, Barcelona, Ed. Observatorio del Tercer Sector, septiembre, n° 51, 3 págs.

Recursos electrónicos

http://www.fundacionlealtad.org/web/jsp/fundacion/que_es.jsp (noviembre 2010)

<http://www.mcu.es/fundaciones/CE/ImpresosSolicitud/PlanesActuacion.html> (noviembre 2010)

http://www.juntadeandalucia.es/justiciayadministracionpublica/webcjap/web/guest/inicio/entidades_juridicas/fundaciones/modelos (noviembre 2010)

Normativa legal

Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable.

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

Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.

Ley 191/1964, de 24 de diciembre, de Asociaciones.

Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación.

Real Decreto 1.514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Real Decreto 1.515/2007, de 16 de noviembre, que aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

Real Decreto 1337/2005 de 11 de noviembre por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal.

Real Decreto 1740/2003 de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública.

Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades.