

**UNA APROXIMACIÓN AL CONTROL DE GESTIÓN EN ENTIDADES NO
LUCRATIVAS**

Antonio Luis Moreno Albarracín.

Universidad de Jaén. Profesor Asociado Doctor

Rocío Carrillo Labella.

Universidad de Jaén. Profesora Asociada

María Isabel Roldán Bravo.

Universidad de Jaén. Profesora Sustituta Doctora.

Purificación Parrado Martínez.

Universidad de Jaén. Profesora Sustituta Doctora.

ÁREA TEMÁTICA: J) ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO

PALABRAS CLAVE: Contabilidad de Gestión. Entidades no lucrativas. Control de gestión. Contabilidad social. Organizaciones no gubernamentales.

UNA APROXIMACIÓN AL CONTROL DE GESTIÓN EN ENTIDADES NO LUCRATIVAS

RESÚMEN

Asistimos a una evolución de las entidades no lucrativas hacia un papel cada vez más relevante en la sociedad, desarrollando su actividad en un ámbito de restricciones en relación a los recursos disponibles. En este marco de necesidades crecientes y mayor presencia social, se encuentran con una financiación mucho más limitada: es el nuevo paradigma al que se enfrentan. Por ello han de ser gestionadas con los más elevados niveles de eficacia y eficiencia, mediante el empleo de las mejores herramientas. En este entorno, le ha sido conferido un puesto de privilegio al control de la gestión de estas organizaciones.

1. INTRODUCCIÓN

Nos encontramos en los últimos años ante el desarrollo de un fenómeno singular como son las entidades no lucrativas (en adelante, ENL). Como consecuencia de una peculiar idiosincrasia, del elevado auge experimentado por estas entidades en las últimas décadas, así como del entorno económico confuso en el que se desenvuelve nuestro país, su presencia es cada vez más valorada, llegando a convertirse en uno de los principales agentes en la identificación de problemas sociales y en el diseño de sistemas para dar cobertura a los mismos.

El carácter diferenciador de las ENL, se pone de manifiesto tanto en sus procesos internos de gestión como en el fuerte auge que han experimentado en un entorno singular, carente de una regulación específica en los habituales marcos de referencia en los que desempeñan su actuación: contable, jurídico, económico, etc.

Uno de los pioneros en el diseño de modelos de control de gestión fue Taylor (1916), si bien su concepción se enmarcaba fundamentalmente en la perspectiva de la organización industrial. Su idea se sustentaba sobre cuatro pilares fundamentales: estabilidad, información perfecta, identificación de la eficiencia productiva con la minimización de los costos y equivalencia del coste global al coste de un factor de producción dominante. En opinión de Lorino (1993), todavía en muchas organizaciones, las herramientas de control de gestión llevan este sello histórico.

Nos encontramos ante un campo de estudio que ha sido abordado por diferentes autores siguiendo concepciones muy diferentes. En consideración de Nogueira Rivera (2004: 2), unos lo tratan de forma sencilla, como es el caso de Fayol (1961) quien planteaba que “el control consiste en asegurarse de que todo lo que ocurre está de acuerdo con las reglas establecidas y las instrucciones dadas”, y otros (Blanco Illescas, 1993; Díaz Pontones, 1987; Amat i Salas, 1989; Bueno Campos, 1989; Hicks, 1989; Goldratt, 1995; Stoner, 1995; Pérez, 1991; Freije, 1993; Lorino, 1993; Rey, 1995) lo han ido enriqueciendo con el paso del tiempo, llegando a establecer una relación entre el control y las tareas consistentes en la formulación de objetivos, fijación de estándares, programas de acción, presupuestos, uso racional de recursos, medición y verificación de los resultados, análisis de desviaciones y corrección del desempeño o mejora.

Para otro grupo de autores (Anthony, 1990; Simons R, 1990 y 1994; Jordán, 1995; Porter, 1991; Lorino, 1993; Abell, 1995; Hernández Torres, 1997; Álvarez, 1993;

Bueno, 1993) destaca la estrecha relación entre el control de gestión y el desarrollo de las estrategias. Esta circunstancia cobra especial relevancia en las ENL, pues la gestión sólo conducirá a resultados exitosos si previamente se ha marcado la meta y la estrategia para alcanzarla.

La importancia del ejercicio de un adecuado control económico financiero es evidente, con independencia del tipo de ENL al que nos refiramos.

La finalidad última de cualquier sistema de control de gestión es realizar un buen control, siendo conscientes de que el control perfecto no existe, y que, en la práctica, es imposible instalar controles tan bien diseñados que garanticen absolutamente buenas conductas de actuación financiera. El objetivo razonable del buen control, es aquel en el que una persona informada pueda estar razonablemente segura de que no ocurrirán sorpresas desagradables importantes (Merchant, 1985)¹.

1. UNA APROXIMACIÓN A LA REALIDAD ACTUAL: EL CONTROL DE GESTIÓN COMO PROCESO

En una situación como la actual, resulta obvia la necesidad de ejercer un control sobre estas entidades. En opinión de Soldevila y Batllori (2004: 4-7), la mayor parte de los autores coinciden en que el control es un proceso. Y este proceso va a ser el medio que utilicen los directivos para actuar sobre el resto de la organización con la finalidad de conseguir determinados objetivos aplicando principios de eficacia y eficiencia en la gestión.

El ejercicio de este proceso de control se ha de aplicar simultáneamente sobre dos ámbitos diferentes:

- Material.- Nos referimos a los medios físicos (equipos, instalaciones,...).
- Humano.- Esta dimensión resulta de mayor transcendencia en las ENL, toda vez que se establecen relaciones profundas entre los individuos, tanto directivos como trabajadores y voluntarios, desempeñando estos últimos un papel diferenciador respecto al resto de organizaciones.

Para que el proceso de control tenga éxito, ha de adaptarse a las situaciones externas, debiendo desarrollarse en cada organización un sistema de control que, de manera automática, tenga en cuenta las características del entorno. Mayor será la

¹ Citado por Sánchez Vázquez y otros (2006: 175).

preocupación por el control en tanto que existan incompatibilidades entre los objetivos de los individuos y los de la propia organización, o bien cuando estos objetivos individuales se contrapongan al interés general. Considerando, por tanto, los aspectos socioculturales propios de cualquier organización, así como la participación del factor humano, podemos diferenciar entre un control externo, menos influenciado por la actuación del individuo, y un control interno, que se apoya con fuerza en la participación del individuo, en su identificación con la organización y en las relaciones establecidas con el resto de sus miembros. Este aspecto nos va a resultar de especial relevancia en las ENL, por las razones expuestas.

Podemos concluir que la función de control es inherente a cualquier tipo de entidad, siendo un rasgo común a cualquier organización humana, convirtiéndose en una de las funciones básicas, aunque no la única, en el proceso de gestión empresarial. En palabras de Soldevila y Batllori (2004: 6) "(...) facilita el proceso de gestión del cambio en las organizaciones. En situaciones de cambio estratégico, la alta dirección tiene que utilizar los sistemas de control para conseguir la formalización de las creencias de la organización, la fijación de los límites del comportamiento estratégico que resulten aceptables para la definición y para la medida de las variables críticas de evaluación de resultados, para el fomento del debate sobre las incertidumbres estratégicas, para comunicar nuevos objetivos estratégicos, para fijar objetivos y para asegurar que, continuamente, se preste atención a las nuevas iniciativas estratégicas". Observamos, por tanto, que es precisamente en situaciones de cambio estratégico cuando el sistema de control se convierte en el referente principal de todas las actividades de la organización.

Dado que existen circunstancias específicas de cada entidad y que no siempre son coincidentes, así como la diversidad y la heterogeneidad de cada una de estas entidades, es sumamente difícil establecer generalizaciones en torno a los problemas de gobierno corporativo a los que se enfrentan cada una de ellas (Spear y otros, 2009).

Profundizando en el concepto de control de gestión, con independencia de que se trate de una organización que desarrolle su labor en el ámbito privado, público o no lucrativo, podemos relacionar dicho proceso (AECA 2001:41), con los siguientes aspectos:

- **Objetivos y estrategia.**- La organización ha de disponer de los recursos que posee de la forma más eficaz y eficiente, con la finalidad de alcanzar unos objetivos previamente establecidos.

- Análisis de la situación.- Conocer el estado actual ha de ser el punto de partida para la adopción de medidas cuando estas fueren necesarias.
- Generación de valor.- A partir de los inputs, cada organización ha de obtener unos outputs. La valoración y, en muchos casos, el establecimiento de estas variables de salida, son una de las principales dificultades en estas entidades.
- Factor humano.- Los responsables han de conocer cuál es el comportamiento de sus colaboradores y de sus subordinados. En las ENL es uno de los aspectos que mayor valor añadido puede generar, ya que todos los participantes en estas tareas no son necesariamente trabajadores asalariados, sino que se guían por aportaciones altruistas.

Nos encontramos en la actualidad en un entorno de profundo cambio, tanto en el ámbito social como en el económico, financiero y político. Es precisamente en esta situación en la que el ejercicio de un adecuado control de gestión se hace cada vez más necesario. En el caso de las ENL en nuestro país, en una época de fuertes ajustes en el presupuesto de los últimos años, van a ser cada vez mayores las dificultades de estas organizaciones para conseguir recursos provenientes de las administraciones públicas, debiendo por tanto, enfocar su actuación a la captación de financiación como si se tratase de cualquier entidad lucrativa. Todo ello nos lleva a concluir que las ENL han de competir tanto en calidad del servicio prestado como en el precio del mismo, con otro tipo de organizaciones que actúan dentro del sector privado, lo que implica que, para sobrevivir, han de gestionar todas sus actuaciones con los mayores niveles de eficiencia, haciéndose necesario un correcto control de la gestión desarrollada.

2. EL ESTADO DE LA CUESTIÓN

En relación a la literatura relativa a los sistemas de control de gestión en ENL, Soldevila García (2000: 86-88), diferencia varias etapas, referidas a los Estados Unidos, que a continuación detallamos:

- Hasta 1950, los estudios se centran principalmente en el comportamiento filantrópico y del voluntariado. Las Ciencias Sociales se integran en la práctica de la gestión. La exención de impuestos para estas organizaciones en Estados Unidos, en el año 1954, es el punto de inflexión para distinguir nítidamente los tres sectores: lucrativo, público y no lucrativo.

- En los años sesenta se produce un cambio sustancial en estas entidades, asumiendo objetivos políticos y experimentando un fuerte desarrollo en el sector de la salud, principalmente mediante la creación de hospitales. Es en este campo en el que se centra la literatura de organización. También la educación, sobre todo las Universidades, será objeto de estudio, fundamentado en las dificultades económicas que atraviesan en esta década.
- Desde la década de los setenta hasta la actualidad, como consecuencia del fuerte auge experimentado por estas instituciones, se ha producido un significativo crecimiento de la literatura de la gestión de ENL, en una primera etapa más centrada en cuestiones teóricas (motivo de su existencia, objetivos que persiguen, razones para que surjan en sectores ya cubiertos por lo público, motivación de los gestores). A partir del trabajo de Anthony y Herzlinger (1975), comienza a surgir literatura relativa al control de las ENL, empezando con sistemas tradicionales de control financiero, cálculo de costes y elaboración de presupuestos que, posteriormente darán paso a otros más modernos, como la dirección por objetivos, la planificación estratégica y sistemas de control de gestión económica más elaborados.

TABLA Nº 1: ETAPAS REFERIDAS A LOS SISTEMAS DE CONTROL DE GESTIÓN EN LOS ESTADOS UNIDOS, REFERENTES A LAS ENL

Época	Situación sector no lucrativo	Literatura
Hasta 1950	De índole filantrópica.	Estudios sobre el comportamiento del voluntariado social.
Años sesenta	Expansión en servicios sociales de salud y educación.	Especial desarrollo en ámbito de la salud, buscando cubrir las necesidades de gestión y de recursos económicos de los hospitales.

Años setenta hasta actualidad	Expansión a todos los servicios.	Teorías Económicas: papel y comportamiento de ENL. Literatura: Debate sobre la necesidad de las ENL de sistemas propios de gestión, y técnicas de control de gestión a utilizar.
--------------------------------------	----------------------------------	---

Fuente: Adaptado de Soldevila García (2000: 88)

Rodríguez Martínez (2005: 101) opina que las ENL han de desarrollar sistemas de información que cuenten con mecanismos de control que permitan suministrar información relevante a los usuarios a los que la misma va dirigida: Protectorado, Patronato, gestores, acreedores, beneficiarios, etc. En este sentido manifiesta que ante la variedad que existe en el ámbito de estas instituciones y la diversidad de criterios que puede emplearse para clasificar los costes (por su naturaleza, según el objetivo del coste al que se quiera imputar, según su variabilidad respecto al nivel de actividad de la entidad y según se relacionen con una atención directa o indirecta en la entidad), no resulta aconsejable un sistema concreto de cálculo de costes, decantándose finalmente por un sistema de costes basado en las actividades o un sistema de costes por programas.

Una aportación rigurosa y completa la encontramos en el modelo integral elaborado por Herranz Bascones (2005), que proporciona una visión integral y objetiva de las ENL, compaginando al mismo tiempo las necesidades de interlocutores con las de la propia gestión. Para la búsqueda del sistema más idóneo parte de dividir los existentes en dos grandes bloques:

- Los diseñados específicamente para ENL, que informan sobre las actividades y programas que realizan, tales como el Enfoque del Marco Lógico, Gestión del Ciclo del Proyecto o los Sistemas de Evaluación de proyectos.
- Aquellos que originariamente fueron diseñados para otras entidades al margen de las no lucrativas, que pretenden analizar el comportamiento de toda la entidad, como el Balance Social, el Cuadro de Mando Integral, o las técnicas empleadas para el Análisis de la Información Contable.

Partiendo del reconocimiento de las especiales características de las que gozan las entidades que estudiamos, elabora un modelo único que se ajusta al hecho de ser al mismo tiempo, sistematizado y personalizado, de manera que pueda convertirse en un marco informativo de referencia, tanto para las instituciones donantes como para toda la sociedad.

Compartimos plenamente la opinión de Cordobés y otros (2006: 206) que resaltan la poca información existente como consecuencia de la inexistencia de un registro común para la diversidad de actividades y formas jurídicas de las ENL. En sintonía con lo anterior, las personas que trabajan en este sector priorizan su atención en la prestación de un servicio necesario, no teniendo una idea clara de los beneficios que pueden reportar los sistemas de control de gestión, al tiempo que no disponen de personal cualificado que los implemente.

3. EL BUEN GOBIERNO EN LAS ENL

En los últimos años se observa un interés creciente por el estudio del gobierno de estas organizaciones y la implantación de medidas de control interno de la gestión que implican la elaboración de los llamados “Códigos de buen gobierno”. El Anuario del Tercer Sector de Acción Social de España (2010: 66-68; 2012: 71) indica que seis de cada diez asociaciones tienen entre cinco y nueve miembros en su Junta Directiva, siendo la media general de 8 miembros por Junta Directiva. El 57,4% de las asociaciones cuentan con órgano ejecutivo (generalmente Comité Permanente), constituido en la inmensa mayoría de los casos por menos de 10 personas. En el caso de las fundaciones –en opinión del citado estudio-, aunque no todas disponen de uno, el órgano máximo de gobierno puede delegar parte de sus funciones en un órgano ejecutivo llamado Comité Permanente o equivalente. En base a la encuesta, un cuarto de las fundaciones del sector disponen de un órgano ejecutivo con un número medio de miembros de seis. En cuanto a las asociaciones en España, la Asamblea General la compone una media de trescientos sesenta y un miembros, todos socios de la entidad, constituyendo, por tanto, un órgano con una base social muy amplia. Según el referido estudio, el 31,6% de las asociaciones se encuentran constituidas por entre cien y quinientos socios y un 8,6% tiene más de quinientos. “Sin embargo, destaca como tendencia el que un cuarto de las entidades presente un dinamismo interno reseñable. De alguna manera, ese dinamismo de los Órganos de Gobierno tiende a ilustrar, por un lado, una estructura organizacional más compleja y, por otro, un incremento y diversificación de las actividades que obliga a una cierta reestructuración interna”.

Señalan Rodríguez y Saz (2011: 232) que, partiendo de la visión plural de las ENL, en las que convergen múltiples intereses y coexisten diferentes objetivos a alcanzar, resulta relevante examinar el complejo problema del gobierno corporativo así como los mecanismos de participación y transparencia. Especial atención merecen los diferentes niveles de compromiso que una ENL puede establecer con sus grupos de interés, a los que se les ha de hacer llegar una información veraz relativa a las actividades desarrolladas y resultados conseguidos. Con ello se puede incrementar la credibilidad social de la entidad.

En opinión de Vidal (2009), el gobierno de las organizaciones no lucrativas tiene un cierto recorrido en la literatura anglosajona. Por el contrario, en España presenta una línea de investigación más reciente. “Para poder acercarnos con más realismo a las tensiones reales que deben hacer frente los consejeros de los órganos de gobierno de las organizaciones del Tercer Sector en España se debería empezar por la realización de varios estudios empíricos que analizaran cómo se gobierna teniendo en cuenta en el momento de seleccionar las diferentes muestras correspondientes a cada uno de los estudios de investigación, entre otras variables, tamaño empresarial, fórmula jurídica y nivel de profesionalización. El objetivo es construir una muestra compuesta por una diversidad de organizaciones que muy seguro reflejaran culturas de gobierno muy diferenciadas aunque probablemente todas las perspectivas teóricas van a estar presentes en algún momento en los consejos, sobre todo Teoría de la Agencia y Teoría de la Administración”.

García Álvarez (2012: 37) recomienda la creación de comisiones ejecutivas de control o comités de auditoría, tal como se recoge en muchos códigos de conductas norteamericanos (Edie 2010: 24)². No obstante, se convierte en una cuestión de suma importancia que la labor de estos profesionales se realice en condiciones de plena independencia, evitando que se convierta en un elemento formal y, en la práctica, sin mayor valor. De esta forma “la elaboración y aplicación de un código de esta naturaleza debe promover una mayor responsabilidad en la gestión y administración de la entidad, en especial debe favorecer un uso más eficaz y eficiente de los recursos disponibles, más allá del escueto régimen legal de responsabilidad de los administradores de estas entidades”.

En opinión de Perdices Huetos (2008: 147-148), “la necesidad de formular reglas de buen gobierno y gestión del sector no lucrativo aparece ante la manifiesta

² Citado por García Álvarez (2012: 37).

insuficiencia de lo que se podría llamar la función autorregulatoria de la ausencia de ánimo de lucro”. Señala este autor que, de la presencia de estos fines filantrópicos o altruistas, parece desprenderse una dificultad añadida en la aplicación de las reglas de buena gestión del sector privado, indicando que “frente a esa intuición podemos sostener que son *precisamente* las peculiaridades de estructura organizativa y de gestión que supone esa falta de ganancias partibles y de socios propietarios que las esperan no tanto una barrera para la formulación de reglas de buen gobierno sino precisamente la mejor justificación de su acuciante necesidad”. Es por ello que un adecuado control de gestión ha de evitar la aparición de la llamada “paradoja de las entidades no lucrativas: por un lado reciben a fondo perdido importantes cantidades en la confianza de que se destinarán a su fin, pero por otro lado y dado el espejismo garantista del altruismo, la falta de interés propio y la bondad de quien gestiona una organización bondadosa, esas entidades son las que menos cuentas rinden”.

4. LA IMPLANTACIÓN DE UN SISTEMA DE CONTROL DE GESTIÓN SIN ALEJARNOS DE LA MISIÓN DE LA ENL

El elevado desarrollo alcanzado por las organizaciones sin ánimo de lucro en los últimos años, junto a su creciente influencia económica y la complejidad de su gestión, son factores que han acentuado la necesidad de que estas organizaciones se encuentren dotadas de instrumentos de control rigurosos que permitan la elaboración de una información fiable puesta a disposición de las diferentes personas y estamentos interesados en ella. Para que una ENL pueda disponer de un sistema de control de gestión, se hacen necesarias una serie de condiciones que, en opinión de AECA (2001: 45-46), son las siguientes:

1. Definir la misión de la entidad. Entendiendo misión como la razón de ser última, aquella que justifica su existencia. Es por ello por lo que cada organización apoya su nacimiento sobre la base de unos principios u objetivos muy diferentes a aquellas otras que sí persiguen el beneficio. Definir la misión implica:

- Analizar, conocer e identificar las necesidades de los colectivos a quienes la entidad dirige su actuación. También la de aquellos otros que se encuentran vinculados con la institución, aun cuando no sean receptores de sus servicios: trabajadores, voluntarios, financiadores tanto particulares como corporativos, y administración pública.

- Claridad en los objetivos, de forma que los gestores adopten las decisiones siendo conocedores de hacia dónde se debe de ir. El objetivo ha de ser una meta, de lo contrario los esfuerzos pueden quedarse en mera declaración de intenciones.
 - Publicidad de los valores sociales, de manera que sean comunes a todos los miembros de la organización.
2. Diseñar la estrategia necesaria para facilitar la obtención de la misión. A través de la estrategia se procede a emprender cuantas tareas se consideren necesarias para el logro de los objetivos.
 3. Definir objetivos a corto plazo, que habrán de ser diseñados, en una primera etapa, para la consecución de aquellos otros a largo plazo, siempre en coherencia con la misión.
 4. Disponer de una estructura organizativa facilitadora del control por “centros de responsabilidad”. El modelo de control de gestión no puede limitarse a poner de manifiesto exclusivamente aquellas desviaciones producidas entre resultados y objetivos considerados de forma global. En el caso de una ENL se acentúa esta necesidad por el hecho de que en muchos casos coinciden en el tiempo variados programas o proyectos, habitualmente independientes entre sí, siendo importante la evaluación de cada uno de ellos de forma autónoma.
 5. Diseñar un sistema de indicadores de control, por proyectos o programas, que permita evaluar el comportamiento de cada responsable. Este sistema puede encontrarse incluido en un cuadro de mando integral.

Para evaluar la gestión e implantar un adecuado control, centrándonos específicamente en el campo de las ENL, nos encontramos con estas dificultades³:

- a. Dificultad de valorar el output que producen. En aquellos casos en los que el comprador de un bien o el usuario de un determinado servicio paga por el mismo –ya sea directamente o por medio de un pagador intermedio como puede ser la administración pública-, se puede evaluar el servicio

³ Ver AECA (2001: 42-44) y Tesis Doctoral de Pilar Soldevila García “El control de gestión en las entidades no lucrativas: el caso de los colegios de economistas de España” (2000: 94-101).

recibido, estableciéndose unas relaciones precio-calidad. En el caso del servicio recibido de las ENL, el hecho en sí mismo de no disponer de precio de referencia dificulta la valoración que el consumidor pueda tener del mismo, siendo además muy diferente la percepción que cada beneficiario tiene, en términos de la satisfacción que recibe.

A todo ello se une el hecho de que los servicios prestados por estas entidades poseen el atributo de intangibles en muchas ocasiones, también considerados bienes “semipúblicos”, con la lógica dificultad de falta de definición y medición en relación con los que son prestados por entidades lucrativas.

Esta dificultad para medir el output impide una adecuada implantación del análisis de la relación coste-beneficio (Anthony y Young, 1998: 50).

- b. Utilidad social generada por el voluntariado y los socios. Los voluntarios van adquiriendo unas habilidades específicas para tratar los problemas sociales. A ello se ha de unir el factor motivación, con lo que la sociedad en su conjunto recibe un plus que va mucho más allá de lo que sería un simple proceso productivo.
- c. La razón de ser y los objetivos de las ENL son diferentes al resto de organizaciones. Habríamos de plantearnos cual es el motivo original por el que nace una entidad de este tipo. En situaciones cambiantes, se considera una fortaleza en cualquier empresa la capacidad para adaptarse al entorno, incluso reorientando la producción de bienes y de servicios. En el caso de entidades del sector no lucrativo resulta mucho más compleja esta adaptación toda vez que no pueden olvidar que el fin para el que han sido creadas no suele experimentar grandes cambios, permaneciendo la necesidad tal como originariamente fue concebida. El objetivo, por tanto, suele permanecer invariable y la ENL ha de tener como finalidad la consecución del mismo. Otros autores, en cambio, opinan que las ENL tienden a tener objetivos poco definidos (Hudson, 1995: 35).
- d. Las decisiones que se adoptan en una ENL no están condicionadas por la obtención de un rendimiento económico, sino que el éxito se mide por la cantidad de servicios que prestan y por la percepción que de los

mismos tengan los miembros de estas organizaciones. También por como contribuyen al bienestar público (Anthony y Young, 1998: 55).

- e. Diferente marco legal y tributario. Las ENL están regidas por una normativa legal diferente y, en muchos casos, específica para este tipo de organizaciones, recibiendo habitualmente un trato fiscal más beneficioso por parte de las administraciones.
- f. En ocasiones se confunde el objetivo de no perseguir fines lucrativos con el hecho de no generar beneficio, con lo que se producen pérdidas innecesarias que no son más que la manifestación de una deficiente gestión.
- g. No tienen dependencia financiera de los clientes, ya que sus fuentes de financiación provienen de otras vías. Es frecuente que los servicios prestados no se cobren.
- h. Habitualmente, las ENL tienen una estructura democrática en virtud de la cual, los directivos son elegidos por los socios. Esta situación puede provocar un caldo de cultivo de múltiples presiones que inciden negativamente en una correcta gestión. También es frecuente la limitación de actuación de los directivos en virtud de los estatutos de la organización.
- i. Limitaciones para cambiar objetivos y estrategias. Este tipo de organizaciones requiere del acuerdo de sus miembros para cambiar los objetivos o estrategias a desarrollar, lo cual les impide disponer de la agilidad necesaria para adaptarse a un entorno cambiante (Anthony y Young, 1998: 55).
- j. Las ENL en un primer momento, no deben generar déficit. Están obligadas a presentar un equilibrio en el presupuesto y, en ocasiones, deben buscar constantemente el superávit que, en ningún caso, ha de confundirse con el beneficio (Serra Martin, 1990: 78).
- k. Carencia de profesionales en la gestión. Si bien hay que considerar esta afirmación en su justo término, es frecuente que los directivos de estas entidades no sean auténticos profesionales de la gestión, convirtiéndose esta situación en una de las grandes debilidades de este tipo de

organizaciones. En muchos casos suelen ser profesionales de las actividades que se desarrollan en el seno de la entidad, pero no conocedores del ámbito de la gestión económica (médicos que dirigen instituciones sanitarias, investigadores que dirigen universidades, etc.). Esta situación provoca a menudo una falta de preocupación por la medida del resultado (Drucker, 1990: 20), o bien optan por adoptar decisiones sin contar con el apoyo de ningún tipo de información y, por supuesto, obviando cualquier sistema de control de gestión.

En muchas otras ocasiones, dado que no existe la figura del accionista, los gestores son al tiempo, miembros de los órganos directivos. La remuneración económica no existe en estos casos y, por tanto, no forma parte de la motivación, careciendo del valor que sí tiene atribuida en organizaciones lucrativas. La regulación legal de la responsabilidad social de los miembros de los órganos de gestión es otra cuestión difusa, siendo muy diferente a la que existe en las sociedades mercantiles.

No podemos perder la perspectiva del tipo de organizaciones que estudiamos, con unas características específicas que implican que el modelo de control de gestión a implementar tenga en cuenta una serie de factores. En opinión de Saldías y Andalaf (2006: 74), hay que considerar que el capital humano se configura con un papel diferenciador, constituyéndose, al tiempo, en uno de los elementos generadores de valor.

Dado que pueden existir diversos modelos de control de gestión que van desde los basados principalmente en elementos financieros, hasta los que se centran en el capital humano, se hace imprescindible que en la creación y desarrollo de un modelo de control de gestión se utilicen equilibradamente las diferentes perspectivas que puedan existir.

Las organizaciones desempeñan su actividad en un entorno dinámico. Por ello, los modelos de gestión, deben tener la capacidad de adaptarse a estas condiciones. El compromiso de la alta dirección es vital en el desarrollo de la estrategia así como en su implementación, dado que ellos poseen una visión más global de la organización y tienen la capacidad para tomar decisiones que en muchas ocasiones pueden llegar a ser conflictivas.

6. CONDICIONES Y CONDICIONANTES DE LOS MODELOS DE CONTROL

Compartimos la opinión mayoritariamente extendida en numerosos autores que defienden la necesidad de contar con un adecuado sistema de control de gestión en cualquier organización lucrativa, circunscribiendo sus estudios, habitualmente, al mundo de la empresa. No obstante, defendemos la idea de que cobra aún más importancia en el ámbito de las ENL, toda vez que el uso inadecuado o ineficiente de los recursos disponibles va a limitar o incluso impedir la satisfacción de las necesidades últimas para las que han sido creadas.

En sintonía plena con López Rodríguez (2009:12), entendemos que “(...) es imprescindible contar con un conjunto de sistemas e instrumentos que promueva que la actuación de las diferentes personas y unidades organizativas esté en coordinación y sea coherente con los objetivos previstos globalmente para la organización, garantizando la calidad y utilidad de los datos que facilitan.

Dentro de estos mecanismos reviste una importancia particular, aquel que está encargado de asegurar la puesta en práctica y el cumplimiento de las estrategias trazadas por la organización para alcanzar sus objetivos eficientemente, papel que desempeña el Control de Gestión, como soporte estratégico para proveer información oportuna y relevante a la gerencia para planificar, controlar y tomar decisiones.”

Tal como señalan Ruiz y otros (2008: 256), cada día se les exige a las ENL mayor responsabilidad en las actuaciones que desempeñan, por lo que han de planificar sus actuaciones y demostrar el destino de sus fondos. “Esta mayor responsabilidad y la necesaria credibilidad que ha de rodear todas sus actividades, han de traducirse en una actitud en la que la transparencia sea un valor que inspire cualquier actividad que se realice”. De esta forma, la transparencia se ha configurado como un elevado valor estratégico de la entidad.

Para que la implantación de un sistema de control de gestión sea eficaz, hemos de partir de unos requisitos que, necesariamente, ha de poseer, sin los cuales no se podrán lograr los objetivos últimos para los que dicho sistema se ha implementado. Estos requisitos son⁴:

⁴ Los requisitos enumerados así como las directrices básicas para la implementación de un sistema de control de gestión, han sido elaborados a partir de un desarrollo más simple realizado en la monografía de Lezama Osáin (2009), citada en la bibliografía.

- *Aceptación por los miembros de la organización.*- El sistema no ha de ser entendido como un obstáculo en el desempeño de los fines últimos, sino más bien todo lo contrario, es un instrumento que ha de permitir al conjunto de la entidad, el logro de los objetivos para la que ha sido creada, con el cumplimiento de los más elevados niveles de eficacia y eficiencia.
- *Oportunidad.*- Un sistema de control de gestión implantado a destiempo carece de todo sentido. Es más, puede incluso que, al no haberse implantado en el momento adecuado, sea demasiado tarde para conseguir la utilidad deseada.
- *Concentración en los puntos estratégicos de la entidad.*- No se puede pretender controlarlo todo. Una buena planificación ha de permitir centrar los esfuerzos sobre aquellos puntos que se consideran neurálgicos. Todo ello en función de la importancia relativa que cada proceso tenga sobre el global de la organización. En toda institución hay aspectos que han de funcionar bien para que todo funcione correctamente y sobre ellos habrá de ejercitarse el control propuesto.
- *Capacidad de anticipación.*- Al detectar las disfunciones con la precocidad suficiente, ha de permitir la adopción de las medidas correctoras de la manera más inmediata posible.
- *Claridad y objetividad.*- Los sistemas implantados han de ser conocidos por los miembros de la entidad. En las ENL, se trata de un requisito aún más importante toda vez que pueden contar con personas cuya aportación no es remunerada y, por tanto, su trabajo obedece a razones que trascienden a la mera relación laboral, no siendo el objetivo último la obtención de un salario.

Al mismo tiempo, su interpretación y valoración, así como las medidas a implantar han de regirse siempre por un criterio de objetividad. De lo contrario, la falta de credibilidad llevaría consigo una pérdida de eficacia.

- *Flexibilidad.*- Es la capacidad de adaptación, tanto a situaciones cambiantes como a variaciones en las denominadas “zonas primordiales de desempeño”, refiriéndonos con esta expresión a aquellos aspectos de

la unidad que ha de funcionar bien para que el conjunto funcione correctamente. Ha de ser compatible con posibles cambios que surjan en los planes inicialmente previstos.

- *Coordinación con la corriente de trabajo.*- Un adecuado sistema de control de gestión ha de implantarse sin interferir ni ralentizar el trabajo habitual. En ningún caso puede suponer una minoración de las prestaciones que cualquier ENL ofrece, ni una menor calidad de las mismas.

Una vez analizados los requisitos que se han detallado con anterioridad, en el caso de las ENL, podemos señalar unas directrices básicas para la implementación de un sistema de control de gestión, teniendo siempre en consideración las peculiares características de este tipo de organizaciones:

- *Consolidación por etapas.*- Nos referimos a una implantación gradual, objetivo por objetivo. Una vez asentado el sistema, pasaremos a otra etapa, pero siempre verificando que la anterior se encuentra operativa satisfactoriamente.
- *Necesidad de implicación al más alto nivel de directivos y demás responsables.*- Se constituye ésta como una de las principales dificultades en las ENL. Se ha de conseguir, no sólo la aceptación de los órganos gestores, sino también la implicación de todos ellos y el convencimiento de que estos procesos que se tratan de poner en funcionamiento van a redundar directa o indirectamente en beneficio de la organización. Es fundamental conseguir asimismo la colaboración directa y, siempre positiva, de los socios y voluntarios. Para tal logro, hay que demostrar las bondades del sistema, las ventajas que su aplicación conlleva para alcanzar los objetivos institucionales.
- *La implantación del sistema implica anticiparnos a la elaboración de procedimientos de futuro.*- No es suficiente con diseñar y aplicar un sistema de control de gestión, sino que, además, debemos actuar con la suficiente flexibilidad y anticipación para disponer de rutas previamente establecidas que nos permitan actuar en función de las variaciones que se produzcan en el entorno o, incluso, internamente en la organización.

- *Claridad en la definición de responsabilidades.*- Uno de los aspectos que genera más controversias en las ENL viene motivado por la falta de profesionalización de los órganos gestores, lo que implica en ocasiones, determinadas actuaciones con el consiguiente consumo de recursos que no se guían por principios de eficacia y eficiencia. De ahí la necesidad de que el control de gestión se confiera como un proceso independiente de la contabilidad y las finanzas, encontrándose claramente diferenciados los papeles que han de representar cada una de estas facetas en la entidad, evitando interferencias que pueden ser motivo de conflicto por las razones propias de estas organizaciones.
- *Concebirse como un cambio de cultura y no como un simple cambio de herramienta.*- No puede entenderse la implantación de un sistema de control de gestión como un sencillo instrumento novedoso que se pone al servicio de la organización. Ha de formalizarse como algo de mayor empaque, implicando un cambio cultural, cuya aceptación en todos los estamentos, tanto por parte de los directivos como por los socios y voluntarios, será el primer paso para el logro de los objetivos perseguidos.
- *El sistema ha de obedecer a la organización y no a la inversa.*- Es, precisamente, en aquellas entidades que no persiguen como fin último el beneficio, en las que el factor de vulnerabilidad se incrementa en este sentido, toda vez que es frecuente contar con órganos de dirección con escasa formación en algunos casos y con una dedicación parcial en muchos otros. Con todo ello, se ha de evitar someter los criterios de decisión a cualquier sistema de control de gestión que se implemente, debiendo entenderlos como un complemento que fomenta la mejora, como una herramienta al servicio de la gestión y no al contrario. Lo organización ha de continuar su marcha, haciendo frente a los cambios necesarios. El sistema podrá ser un referente de utilidad para acometer los cambios, proporcionando la información necesaria, pero no ha de convertirse en el motivo principal.

Puesto que las ENL reúnen una serie de características específicas que les confieren una peculiaridad esencial tanto en el ámbito directivo como en las actuaciones cotidianas, la implementación de un sistema de control de gestión ha de apoyarse en una serie de componentes que, esquemáticamente, exponemos en esta tabla:

TABLA Nº III.2: COMPONENTES DE UN SISTEMA DE CONTROL DE GESTIÓN EN ENL

Número	Componentes	Fase 1: Analizar	Fase 2: Diseñar	Fase 3: Implantar
1	Definición de control de gestión en la ENL			
2	Realización de la planificación estratégica a largo plazo			
3	Aceptación e implicación de todos los miembros de la ENL en el sistema de control de gestión			
4	Nombramiento de un responsable del control de gestión			
5	Diseño de un plan de cuentas y programas de coste que generen información fiable			
6	Existencia de un sistema de control interno que asegure la validez de las operaciones			
7	La actividad de la ENL se ha de sustentar en un sistema informatizado integrado que permita una gestión global de todos los programas			
8	Sistemas de protección de la información y seguridad informática. En las ENL tiene especial relevancia el tratamiento de datos personales			
9	Evaluación y conocimiento de los riesgos fiscales			
10	Existencia de un sistema de costes			
11	Control de costes de calidad y de no calidad por indicadores			
12	Existencia de planes de control y reducción de costes			
13	Existencia de un sistema de detección de riesgos en la ENL			
14	Utilización del presupuesto, incluyendo fases de elaboración, discusión y aprobación			
15	Existencia de un sistema que detecte cuales son los aspectos claves de la entidad que deben ser medidos			
16	Diseño de un conjunto de indicadores de gestión			
17	El sistema de <i>reporting</i> de control de gestión debe estar compuesto por todos los elementos que permitan conocer la situación actual de la ENL y el cumplimiento de objetivos			
18	Definición clara de los programas prioritarios y de aquellos otros que			

	podrían ser aplazados o anulados ante la insuficiencia de recursos			
--	--	--	--	--

Fuente: Adaptado de Muñiz González, L. (2004: 54)

7. CONCLUSIONES

Introducimos este epígrafe con la siguiente reflexión: en el proceso de gestión de las ENL se ha de buscar la excelencia, con la finalidad de alcanzar los más elevados niveles de eficiencia que nos permitan el cumplimiento más amplio de los objetivos para los que ha nacido la entidad. En ese camino hacia la excelencia no tienen lugar las prisas ni la improvisación. La racionalidad de las decisiones debe regir por encima de los más nobles sentimientos. El hecho de que la consecución de elevadas cifras de beneficio no figure entre las prioridades de estas organizaciones no implica que la calidad total no deba ser uno de los objetivos últimos de los órganos directivos. La implantación de un adecuado sistema de control de gestión no sólo se ha de configurar como la mejor herramienta para la gestión, sino que será el alma de la entidad, aquella que genere la tranquilidad de conciencia necesaria, permitiendo comprobar que los recursos se consumen racionalmente y se cubren con criterio los objetivos para los que la institución ha sido creada.

La importancia del ejercicio de un adecuado control económico financiero es una cuestión estratégica, con independencia del tipo de ENL al que nos refiramos.

La finalidad última de cualquier sistema de control de gestión es realizar un buen control, siendo conscientes de que el control perfecto no existe, y que, en la práctica, es imposible instalar controles tan bien diseñados que garanticen absolutamente buenas conductas de actuación financiera.

El control es un proceso, constituyéndose en el medio que utilicen los directivos para actuar sobre el resto de la organización con la finalidad de conseguir determinados objetivos aplicando principios de eficacia y eficiencia en la gestión.

Las ENL han de competir tanto en calidad del servicio prestado como en el precio del mismo, con otro tipo de organizaciones que actúan dentro del sector privado, lo que implica que, para sobrevivir, han de gestionar todas sus actuaciones con los mayores niveles de eficiencia, haciéndose necesario un correcto control de la gestión desarrollada.

Un adecuado sistema de control de gestión cobra aún más importancia en el ámbito de las ENL, toda vez que el uso inadecuado o ineficiente de los recursos

disponibles va a limitar o incluso impedir la satisfacción de las necesidades últimas para las que han sido creadas.

8.- BIBLIOGRAFÍA

ABELL, P. (1995): *Política y estrategia de empresa*. DEADE, Comisión Europea.

ALVAREZ, J. Y F. BLANCO. (1993): "La contabilidad de dirección estratégica en el proceso empresarial de mejora continua". *Revista Técnica Contable*.

AMAT I SALAS, J. M. (1989): "La importancia del control de gestión en el proceso directivo". *Revista Novamáquina*, No.149, Marzo 1989. pp. 135-138.

ANTHONY R.N. y HERZLINGER, R.E. (1975): *Management control in nonprofit organizations* (Homewood, Illinois: Irwin).

ANTHONY R.N. y YOUNG, D.W. (1988): *Management Control in Nonprofit Organizations* (Homewood, Illinois: Irwin. Cuarta Edición).

ANTHONY, R. (1990): *El control de gestión*. Ediciones DEUSTO S.A., Bilbao. España.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS. AECA. (2001): *La Contabilidad de Gestión en las Entidades sin Fines de Lucro. Documento nº 24. Principios de Contabilidad de Gestión*. AECA. Madrid.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS. AECA. (2008): *Marco Conceptual de la Información Financiera para Entidades Sin Fines Lucrativos. Documento nº 1. Entidades Sin Fines Lucrativos*. AECA. Madrid.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS. AECA. (2010): *Los Estados Contables de las Entidades sin Fines Lucrativos. Documento nº 2. Entidades Sin Fines Lucrativos*. AECA. Madrid.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS. AECA. (2012): *Indicadores para Entidades Sin Fines Lucrativos. Documento nº 3. Entidades Sin Fines Lucrativos*. AECA. Madrid.

BLANCO ILLESCAS, F. (1993): *El control integrado de gestión. Iniciación a la dirección por sistemas*. Editorial Limusa, S.A de C.V. Grupo Noriega Editores, México.

BUENO CAMPOS, E.; CRUZ ROCHE, Y DURÁN, J.J. (1989): *Economía de la Empresa. Análisis de las decisiones empresariales*. Ediciones Pirámide, S.A., Madrid.

BUENO, E. (1993): *Dirección estratégica de la empresa*. Ediciones Pirámide, S.A., Madrid.

CORDOBES MADUEÑO, M., RIPOLL FELIÚ, V. y SOLDEVILA GARCÍA, P. (2006): "Control de gestión en organizaciones no lucrativas: el caso de los Colegios de Economistas de España". *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*. Volumen nº 7. Enero-junio 2006. 203-228.

DÍAZ PONTONES, V. (1987): "El lugar que ocupa el control en la dirección". *Revista Economía y Desarrollo*, Nº 96, pp. 24-29.

DRUCKER, P.F. (1990): "Que se puede aprender de las organizaciones altruistas", *Harvard-Deusto Business Review*, primer trimestre: 19-26.

EDIE, J.A., (2010): "Good and no so good Governance of Nonprofit organizations: Factual observations from the USA". En: K. J. Hopt, y T. Von Piel, edtrs. *Comparative Corporate Governance of Non-profit organizations*. Cambridge University Press, pp. 20-38.

FAYOL, H. (1961): *Administración industrial y general*. Editorial Herrero Hermanos. México.

FUNDACIÓN LUIS VIVES, (2010): *Anuario del Tercer Sector de Acción Social en España*. Obra Social De Caja Madrid. Informe realizado por Equipo de Investigaciones Sociológicas S.A.

FUNDACIÓN LUIS VIVES, (2012): *Anuario del Tercer Sector de Acción Social en España*. Obra Social De Caja Madrid. Informe realizado por Equipo de Investigaciones Sociológicas S.A.

FREIJE, A. Y RODRÍGUEZ, S. (1993): *Control de gestión*. *Revista Alta Dirección*. Ed. IEE S.A., Madrid No.176, Jul-Ago., España, pp. 77.

GARCÍA ÁLVAREZ, B. (2012): "Los códigos de buen gobierno corporativo en las entidades sin ánimo de lucro: en especial en las fundaciones". *Oñati Socio-Legal Series*, v. 2, n. 3 – Corporate Responsibility: Towards the Social Economy. <http://ssrn.com/abstract=2043112>

GOLDRATT, E. M. (1995): *La Meta. Un proceso de mejora continua*. Ediciones Castillo, S.A. de C.V., México.

HERNÁNDEZ TORRES, M. (1997): *Acerca de la definición de control de gestión*. <http://ciberconta.unizar.es/LECCION/cgdefi>

HERRANZ BASCONES, R. (2005): *Las Organizaciones No Gubernamentales. Un Modelo Integral de Gestión y Control*. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Madrid.

HICKS, P. E. (1989): *Introducción a la Ingeniería Industrial y Ciencia de la Administración*. Editorial McGraw-Hill. México.

HUDSON, M. (1995): *Managing without profit. The art of managing third-sector organizations* (Londres: Penguin Books).

JORDÁN, H. (1995): *Control de gestión*. DEADE, Comisión Europea.

LÓPEZ RODRÍGUEZ, M. (2009): *El control de gestión en las organizaciones Argentina*: El Cid Editor, pp. 1-32.
<http://site.ebrary.com/lib/bibujaen/Doc?id=10311355&ppg=12>

LORINO, P. (1993): *El control de gestión estratégico: La gestión por actividades*. Editores Boixareu Marcombo, S.A., Barcelona.

MUÑIZ GONZÁLEZ, L. (2004): *El diseño de un sistema de control de gestión*. Ediciones Deusto – Planeta Agostini Profesional y Formación S.L.

NOGUEIRA RIVERA, D. (2004): "Control de Gestión: Evolución, dimensiones y diagnóstico", [en línea] *5campus.com*, *Control de Gestión* <<http://www.5campus.com/leccion/cgevodidi>> [consulta realizada el 08/05/2016].

PERDICES HUETOS, A. B., (2008): Hacia unas reglas de gobierno corporativo del sector no lucrativo. *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, 17 (1), pp.141-176.

PÉREZ GOROSTEGUI, E. (1991): Economía de la empresa. Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., España.

PORTER, M. E. (1991): *La ventaja competitiva de las naciones*. Ediciones Plaza y Janes, Barcelona.

REY E. (1995). *Gestión de las limitaciones. Seminario Internacional*, La Habana.

RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ, J.L. y SAZ GIL, M.I. (2011): "Una nueva frontera en organizaciones no lucrativas: el buen gobierno global", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 71, agosto, pp. 229-251.

RODRÍGUEZ MARTÍNEZ, A. (2005): "El análisis económico-financiero de las entidades no lucrativas. Indicadores de Gestión". *Acciones e Investigaciones Sociales*, 20 (Marzo), pp. 91-112.

RUIZ LOZANO, M., TIRADO VALENCIA, P. y MORALES GUTIÉRREZ, A. (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*, nº 63. Diciembre, pp. 253-274.

SALDÍAS CERDA, J.R. y ANDALAF CHACUR, A. (2006): "Sistemas de control de gestión, análisis para organizaciones sin fines de lucro". *Revista Ingeniería Industrial*. Año 5, nº 1 - Segundo Semestre, pp. 61-76. http://www.ici.ubiobio.cl/revista/index2.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=4&Itemid=3

SERRA MARTÍN, A. (1990): "La gestión en el sector no lucrativo". *Revista de 3CONOMIA*. Primer trimestre. Consejo General de Colegios de Economistas de España.

SIERRA, R. (1994): *Técnicas de Investigación Social*, Ed. Paraninfo, Madrid. España.

SIMONS, R. (1990): "The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives". *Rev. Accounting, Organizations an Society*, Vol.15, No.1/2.

SOLDEVILA GARCÍA, P. (2000): "El Control de Gestión en las Organizaciones no Lucrativas: el caso de los Colegios de Economistas de España". Tesis Doctoral. Universidad Pompeu Fabra de Barcelona.

SOLDEVILA GARCIA, P. y ROCA BATLLORI, E. (2004): *La contabilidad de gestión en organizaciones sin ánimo de lucro*. Ed. Universidad Pontificia de Comillas. http://books.google.es/books?id=FeTwCSo6WIsC&printsec=frontcover&hl=es&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false

SPEAR, R., CORNFORTH, C. & AIKEN, M. (2009): "The Governance Challenges of Social Enterprises: Evidence from a UK Empirical Study", *Annals of Public and Cooperative Economics*, nº 80, pp. 247-273.

STONER, J. (1995): *Administración* (5ª Ed.). McGraw-Hill, México.

TAYLOR, F.W.(1916), "The Principles of Scientific Management", en *Bulletin of Taylor Society* (december 1916).

VIDAL, I. (2008): "Más allá del Estado del Bienestar: Nuevas tendencias en las políticas de bienestar en España: implicaciones para las organizaciones sin ánimo de lucro". Ponencia que se presenta en el 19ª Encuentro Anual de la Johns Hopkins Internacional Philanthropy Fellows, Universidad de Barcelona, 7 de julio del 2008. Disponible en: http://grupcies.com.mialias.net/boletin/images/stories/PDFBoletin/ArticuloII_Edic_61.pdf