

eman ta zabal zazu



Universidad
del País Vasco

Euskal Herriko
Unibertsitatea

**EL RETO DE LA GESTIÓN DE LA CALIDAD Y SUS
COSTES EN LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS.
MODELO Y APLICACIÓN AL PAÍS VASCO**

TESIS DOCTORAL

MIREN LOREA MAGUREGUI URIONABARRENECHEA

2014

eman ta zabal zazu



Universidad
del País Vasco

Euskal Herriko
Unibertsitatea

TESIS DOCTORAL

EL RETO DE LA GESTIÓN DE LA CALIDAD Y SUS COSTES EN LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS. MODELO Y APLICACIÓN AL PAÍS VASCO

Doctoranda:

M. Lorea Maguregui Urionabarrenechea

Directora:

Dra. Crisanta Elechiguerra Arrizabalaga

DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA FINANCIERA I

Bilbao, 2014



Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco (UPV/EHU)
Euskal Herriko Unibertsitateko Argitalpen Zerbitzua (UPV/EHU)
University of the Basque Country - Editorial Service (UPV/EHU)
ISBN: 978-84-9082-128-2

Agradecimientos

Quiero comenzar estas páginas agradeciendo a todas aquellas personas, que de una manera u otra, han contribuido a materializar esta investigación. Me resulta imposible citar a todas y cada una de ellas, pero sí deseo reflejar mi más sincero agradecimiento por haberme acompañado en este largo camino. Sus testimonios y aportaciones han sido fundamentales para poder cerrar esta etapa tan importante en mi vida académica y personal.

En primer lugar, y de manera especial, quiero agradecer a mi amiga y directora de la tesis, la doctora Crisanta Elechiguerra, por creer en mí y hacerme creer incluso en los momentos más duros y delicados. Sin su paciencia, apoyo y ánimo no hubiera sido posible llegar hasta aquí. Gracias por el aprendizaje, pero sobre todo, gracias por permitirme disfrutar de su calidad humana.

En segundo lugar, agradecer al departamento de Economía Financiera I por haber acogido esta tesis doctoral y a mis compañeras de despacho y compañeros de la Escuela Universitaria de Estudios Empresariales de Bilbao, que me han apoyado y animado en mi labor investigadora.

Doy también gracias a todas las entidades y personas del sector no lucrativo del País Vasco por estar comprometidos con la mejora de nuestra sociedad y por su desinteresada colaboración. Especialmente a todos los responsables y gestores que me han dedicado su tiempo y sus conocimientos. En especial a Idoia Mallea, Idoia Orbe, Txabi Anuzita, Jesús Ochoa, Maite Larringan, Mirko Gerolín, Mónica Fandiño, Itziar Lekanda, Unai Villena, Luis Molinuevo, Asier Acha y Joseba Errekalde, quienes se han prestado amablemente a que les entrevistara y me han escuchado e informado contribuyendo así a enriquecer mis conocimientos y a fomentar mi interés por las entidades no lucrativas.

También me gustaría agradecerles a aquellos que en algún momento y de una u otra forma han contribuido a la realización de este trabajo: a Juan José Seoane de

Funko, a Usune Zuazo de la Delegación de Bizkaia de la Coordinadora de ONGD de Euskadi y Laura Iruretagoyena de la Delegación de Bilbao de Eonomistas Sin Fronteras, por su participación. También quiero dedicar unas líneas a Álvaro Martín por ofrecerse a colaborar en todo lo que necesitara, por su preciada información y aportaciones realizadas, ya que ha sido un eficaz enlace con varios de los responsables de las entidades no lucrativas entrevistadas.

En el ámbito exclusivamente personal, me gustaría demostrar mi gratitud a mi querida familia. Mi infinito agradecimiento a mis padres, por ser seres comprometidos y haberme educado en valores que me han enriquecido como persona. Gracias a mi marido, por compartir su proyecto de vida conmigo. Gracias a mis dos hijos, por ser el sol que ilumina incluso los días más nublados. No puedo dejar de nombrar a mi hermano, de quien me acuerdo todos los días, porque sé la ilusión que le hubiera hecho poder estar a mi lado en este momento tan importante. Doy gracias a Dios por todo.

EL RETO DE LA GESTIÓN DE LA CALIDAD Y SUS COSTES EN LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS. MODELO Y APLICACIÓN AL PAÍS VASCO

INTRODUCCIÓN

I. Antecedentes.....	1
II. Delimitación del objeto de estudio y objetivos de la investigación	2
III. Metodología, fuentes y estructura.....	5

PARTE I

MARCO CONCEPTUAL

CAPÍTULO 1. EL SECTOR NO LUCRATIVO.....	12
1.1. El Tercer Sector	12
1.1.1. Introducción.....	12
1.1.2. Delimitación y definición	16
1.1.3. Características.....	22
1.2. Clasificación del Tercer Sector	25
1.2.1. Criterios simples	27
1.2.2. Criterios compuestos	29
1.2.3. Clasificación internacional	31
1.3. Las entidades del sector privado no lucrativo	33
1.3.1. Concepto y delimitación.....	33
1.3.2. Asociaciones y Fundaciones.....	38
1.3.2.1. Las Asociaciones: definición y elementos necesarios	38
1.3.2.2. Las Fundaciones: definición y elementos necesarios	44
1.3.3. Principales diferencias entre Asociación y Fundación.....	50
1.3.3.1. Diferencias conceptuales	50
1.3.3.2. Diferencias normativas	52

CAPÍTULO 2. LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS	57
2.1. Fronteras entre el sector lucrativo y el no lucrativo	57
2.1.1. Propuesta de Anthony.....	60
2.1.2. Propuesta de Henke	61
2.1.3. Otras propuestas	62
2.2. El binomio Crecimiento- Beneficio.....	64
2.3. Principales fuentes de financiación en las ENL	65
2.3.1. Introducción a las fuentes de financiación	66
2.3.2. Fondos provenientes de particulares.....	74
2.3.3. Fondos provenientes de Administraciones Públicas	77
2.3.4. Fondos provenientes de empresas	81
2.3.5. Fondos provenientes de otras organizaciones no lucrativas	83
2.3.6. Fondos provenientes de entidades financieras.....	84
2.4. Estrategias para la captación de fondos en las ENL.....	86
2.5. Aplicación y destino de fondos en las ENL	92
CAPÍTULO 3. LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN Y LA GESTIÓN DE LA CALIDAD	94
3.1. Factores del entorno.....	94
3.1.1. El sistema de Contabilidad de Gestión y los factores del entorno.....	94
3.1.2. El sistema de Gestión de la Calidad y los factores del entorno	98
3.2. La Contabilidad de Gestión	99
3.2.1. Concepto	99
3.2.2. Requisitos de la información contable interna.....	102
3.2.3. La función de la Contabilidad de Gestión en las ENL	103
3.3. La Gestión de la Calidad	105
3.3.1. Principales aportaciones a la creación del concepto de calidad	105
3.3.2. Concepto de calidad	106
3.3.3. Enfoques de gestión de la calidad.....	112
3.3.3.1. Inspección de la calidad	114
3.3.3.2. Control de la calidad	115
3.3.3.3. Aseguramiento de la calidad.....	116
3.3.3.4. Gestión de la calidad total.....	116

3.3.3.5. Análisis comparativo de los enfoques.....	120
3.3.4. Metodologías de la gestión de la calidad.....	120
CAPÍTULO 4. MODELOS DE GESTIÓN DE CALIDAD TOTAL Y DE COSTES DE CALIDAD	130
4.1. Modelos de Gestión de Calidad Total	131
4.1.1. Modelo Deming	134
4.1.2. Modelo Malcolm Baldrige.....	131
4.1.3. Modelo Iberoamericano de Excelencia en la Gestión (MIEG).....	136
4.1.4. Modelo EFQM.....	138
4.1.5. Análisis comparativo de los modelos	145
4.2. Los costes de calidad	148
4.2.1. Concepto	148
4.2.2. Clasificación	149
4.3. Modelos teóricos de medición de costes totales de calidad	152
4.3.1. El modelo de Prevención-Evaluación-Fallos	153
4.3.2. El modelo Coste-Beneficio	155
4.3.3. El modelo de costes por procesos	156
4.3.4. El modelo de costes de fallos internos y externos	157
4.3.5. El modelo de los costes ocultos	158
4.3.6. El modelo just not defect	159
4.3.7. El modelo ABC	160
4.3.8. Modelo de medidas financieras y no financieras	162
4.3.9. El modelo de gestión de la calidad total.....	165
4.3.10. Análisis comparativo de los modelos.....	166
4.4. Herramientas de medición y control.....	168
4.5. Herramientas para el análisis y resolución de problemas.....	176
4.6. Herramientas de grupo y ayuda a la creatividad.....	178

PARTE II**LA GESTIÓN DE LA CALIDAD Y SUS COSTES EN LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS**

CAPÍTULO 5. IMPLICACIONES Y DIFICULTADES DE GESTIONAR CON CALIDAD LAS ENL	184
5.1. Objetivos y su medición	184
5.1.1. Ética y Responsabilidad Social	188
5.1.2. Estabilidad	191
5.1.3. Profesionalidad	193
5.1.4. Fortaleza	194
5.1.4.1. Colaboración	194
5.1.4.2. Confianza	197
5.1.4.3. Transparencia y Rendición de cuentas.....	199
5.1.4.4. Innovación.....	209
5.1.5. Calidad.....	210
5.2. Síntomas de problemas en la gestión de las ENL.....	211
5.3. Aplicabilidad de enfoques de gestión procedentes del entorno empresarial	212
5.3.1. Diferencias en los enfoques de gestión.....	212
5.3.2. Eficacia, eficiencia y economía en las ENL.....	219
5.4. Validación externa de la gestión de la calidad en el sector no lucrativo	222
CAPÍTULO 6. HERRAMIENTAS DE GESTIÓN DE LA CALIDAD EN LAS ENL.....	226
6.1. Introducción.....	226
6.2. Norma UNE 165011:2005 EX “Ética. Sistema de gestión de las ONG” de AENOR	229
6.3. Normas ISO 9000	234
6.4. Modelo EFQM de Excelencia para el sector público y organizaciones del voluntariado.....	242
6.5. Norma ONG con calidad	250
6.6. Procedimiento de calificación de ONGD de AECID	255
6.7. Códigos de conducta.....	262
6.8. Guías de la transparencia y de las buenas prácticas de las ONG	266

CAPÍTULO 7. PROPUESTA DE SOLUCIONES Y MODELO DE GESTIÓN DE LA CALIDAD Y SUS COSTES EN LAS ENL DEL PAÍS VASCO 277

7.1. Consideraciones previas y reflexiones	277
7.1.1. Sobre la implantación de un proceso de gestión de la calidad en las ENL	277
7.1.2. Sobre la orientación a las personas en las ENL	279
7.2. Retos e implicaciones en el futuro de las ENL.....	281
7.3. Propuesta de soluciones.....	287
7.3.1. El Cuadro de Mando Integral	289
7.3.2. El Modelo EFQM de Excelencia.....	284
7.3.3. El enfoque de los grupos de interés	288
7.4. Modelo propuesto	294

PARTE III

ESTUDIO EMPÍRICO

CAPÍTULO 8. EL ESTUDIO EMPÍRICO DE LA INVESTIGACIÓN..... 307

8.1. Objetivos.....	307
8.2. Metodología.....	307
8.2.1. Metodología cuantitativa versus Metodología cualitativa.....	308
8.2.2. Técnicas de obtención de datos: cuestionario y entrevista	314
8.2.3. Estructura del cuestionario y ficha técnica	317
8.2.4. Estructura de la entrevista y ficha técnica	321
8.3. Resultados obtenidos del estudio empírico	323
8.3.1. Cuestionario.....	324
8.3.2. Entrevista	362

PARTE IV**CONCLUSIONES FINALES**

CAPÍTULO 9. CONCLUSIONES FINALES Y FUTURAS LINEAS DE INVESTIGACIÓN	369
9.1. Conclusiones finales	369
9.2. Futuras líneas de investigación.....	376

PARTE V

I. Índice de tablas, gráficos y figuras.....	378
II. Legislación estatal y del País Vasco	384
III. Anexos	390
1. Cuestionario	390
2. Entrevista.....	401
IV. Bibliografía	403

ABREVIATURAS EMPLEADAS

AAA	American Accounting Association
ABC	Activity Based Costing
AEC	Asociación Española para la Calidad
AECA	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
AECC	Asociación Española Contra el Cáncer
AECI	Agencia Española de Cooperación Internacional
AECID	Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo
AEF	Asociación Española de Fundaciones
AENOR	Asociación Española de Normalización y Certificación
AMFE	Análisis Modal de Fallos y Errores Crítico
AOD	Ayuda Oficial al Desarrollo
APES	Asociación para la Promoción de la Economía Social
AQL	Nivel de Calidad Aceptable
ASQC	American Society for Quality Control
BBV	Banco Bilbao Vizcaya
BBVA	Banco Bilbao Vizcaya Argentaria
BOB	Boletín Oficial de Bizkaia
BOE	Boletín Oficial del Estado
BOG	Boletín Oficial de Gipuzkoa
BOICAC	Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
BOTHA	Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava
BS	British Standards
BSI	British Standard Institution
CAPV	Comunidad Autónoma del País Vasco
CE	Comisión Europea
CEG	Club Excelencia en Gestión
CEPES	Confederación Española de la Economía Social
CERES	Coalition for Environmentally Responsible Economies
CIMS	Congreso Internacional de los Movimientos Sociales
CIS	Centro de Investigaciones Sociológicas
CMI	Cuadro de Mando Integral

CONGDE	Coordinadora de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo de España
DAFO	Debilidades, Amenazas, Fortalezas, Oportunidades
DRAE	Diccionario de la Real Academia Española
ECAS	European Citizen Action Service
EEUU	Estados Unidos de América
EFC	European Foundation Center
EFQM	European Foundation for Quality Management
EL	Entidades Lucrativas
EN	European Norms
ENAC	Entidad Nacional de Acreditación
ENL	Entidades No Lucrativas
EPSAL	Entidades Privadas Sin Ánimo de Lucro
EPUSAL	Entidades Públicas Sin Ánimo de Lucro
ERE	Expediente de Regulación de Empleo
ES	Economía Social
ESAL	Entidades Sin Ánimo de Lucro
ESFL	Entidades Sin Fines Lucrativos
EUSTAT	Euskal Estatistika-Erakundea/Instituto Vasco de Estadística
FASB	Financial Accounting Standards Board
FEM	Fundación Esclerosis Múltiple
FUNDIBEQ	Fundación Iberoamericana para la Gestión de la Calidad
GCT	Gestión de Calidad Total
GRI	Global Reporting Initiative
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
ICFO	International Committee on Frundaising Organizations
ICNPO	International Classification of Nonprofit Organizations
ICONG	Instituto para la Calidad en las ONG
INTRESS	Instituto de Trabajo Social y Servicios Sociales
IRCO	International Research Center on Organizations
ISO	International Standarization Organization
JUSE	Asociación de Científicos e Ingenieros Japoneses
MIEG	Modelo Iberoamericano de Excelencia en la Gestión
NCVO	National Council for Voluntary Organisations

NF	Norma Foral
OIS	Organizaciones de Interés Social
ONCE	Organización Nacional de Ciegos Españoles
ONG	Organización No Gubernamental
ONGD	Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo
ONL	Organizaciones No Lucrativas
OV	Organizaciones del Voluntariado
PAF	Prevention, Appraisal, Failure
PDCA	Plan, Do, Check, Act
PEF	Prevención, Evaluación, Fallos
PIB	Producto Interior Bruto
PME	Pequeñas y Medianas Entidades
PNUMA	Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente
PPVE	Plataforma para la Promoción del Voluntariado en España
PTBP	Principios de Transparencia y Buenas Prácticas
PTM	Paz y Tercer Mundo
PWC	PricewaterhouseCoopers
PYME	Pequeñas y Medianas Empresas
QFD	Quality Function Deployment
RD	Real Decreto
ROCC	Red ONG Con Calidad
SECI	Secretaría de Estado para la Cooperación Internacional
SFAC	Statements of Financial Accounting Concepts
SFAS	Statements of Financial Accounting Standards
SP	Sector Público
TI	Transparencia Internacional
TIR	Tasa Interna de Rentabilidad
TPM	Total Productive Management
TQM	Total Quality Management
TS	Tercer Sector
UNE	Una Norma Española
UPV/EHU	Universidad del País Vasco/ Euskal Herriko Unibertsitatea

INTRODUCCIÓN

I. ANTECEDENTES

El tema de esta Tesis Doctoral surgió a lo largo de los años de docencia de las asignaturas de “Contabilidad de Costes I” y “Contabilidad de Costes II” en la carrera de “Diplomado en Ciencias Empresariales” de la Escuela Universitaria de Estudios Empresariales de Bilbao, en la Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea (UPV/EHU). Resulta complejo explicar a los alumnos la enorme importancia que tiene esta materia y que, en general, la Contabilidad Financiera debería estar siempre acompañada de una Contabilidad de Gestión, con normas orientadas a conocer la evaluación de la organización desde el punto de vista de la Dirección. La Contabilidad Analítica es una necesidad que debe ser impulsada en cada organización para la obtención de la información que se necesita para gestionar y tomar decisiones basadas en datos, no en sensaciones. No supone más trabajo si está bien diseñada e implantada.

Estas consideraciones se incrementaron al interesarnos por las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL), las cuales tienen cada día más presencia en la vida social y pueden realizar aquellas actividades que hasta fechas recientes prestaban fundamentalmente las Administraciones Públicas. El Tercer Sector es tan extenso y complejo que a pesar de los años de investigación aún no se ha consensuado una definición. Es un sector, en principio, fuera de la economía de mercado, aparentemente separado del mundo de los negocios, sin embargo, el término “entidades sin ánimo de lucro” no implica la ausencia de actividad económica con resultados positivos.

Al profundizar en estos análisis previos, observamos que la inmensa mayoría de los estudios económicos se centraban más en el sector público que en el sector privado, y normalmente, buscaban evidencias empíricas cuantitativas sobre las que construir modelos explicativos. Por ello, estimamos oportuno realizar un estudio sobre la importancia de la calidad y la gestión de los costes de calidad en las Entidades No

Lucrativas (ENL) privadas que tratan de obtener beneficios generales, y cuyo futuro está condicionado para y por la satisfacción de demandas sociales. Estas organizaciones se ven obligadas a adoptar instrumentos contables, herramientas de marketing, modelos de gestión de la calidad, etc., para ser transparentes y bien gestionadas, lograr una imagen positiva y poder tener capacidad de supervivencia. Todos estos modelos deben implantarse teniendo en cuenta las características específicas del sector.

Durante este largo camino, hemos tenido la gran suerte de contar con la inestimable ayuda de la doctora Doña Crisanta Elechiguerra Arrizabalaga, cuyo ánimo para perseverar en la tarea fue el revulsivo último que necesitamos para empezar y desarrollar este trabajo de investigación. Su lema “se hace camino al andar” ha sido, sin duda alguna, mi guía estos cinco años.

II. DELIMITACIÓN DEL OBJETO DE ESTUDIO Y OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

Las ENL cumplen un papel fundamental en la economía y en la sociedad. Por un lado, su importancia e impacto económico es cada vez mayor y, por otro, colaboran desde la confianza y la transparencia con organizaciones de los otros sectores, contribuyendo a hacer del mundo un lugar mejor en el que vivir.

En ocasiones se pone en entredicho la credibilidad y legitimidad de estas entidades, y con ello, su capacidad de crear valor. Cuando se da a conocer información sobre irregularidades en su gestión, se genera desconfianza y todo el sector se ve desprestigiado. La buena voluntad no es suficiente, por lo que se precisa una mayor profesionalización de este sector.

Además, dada nuestra formación en ciencias sociales, decidimos estudiar esta realidad social, primeramente, porque nos ofrecía la oportunidad de profundizar nuestro análisis en un sector que aún siendo conocido, no está suficientemente investigado, sobre todo, en el área privada. En segundo lugar, y a un nivel mucho más cercano, basado en la experiencia personal, nuestro interés por el sector en cuestión se vio

incrementado al analizar sus características específicas de aportación al bienestar de la sociedad. La investigación, dada nuestra trayectoria de profesora de Contabilidad, ha sido principalmente desde una perspectiva económico-contable y en concordancia con la Contabilidad de Gestión y la gestión de la calidad.

Por lo tanto, el objeto de esta investigación son las ENL privadas del País Vasco y dentro de este amplio campo, el estudio se centra en dos conceptos, justificados por mi formación: la gestión de la calidad y los costes de calidad. Se trata de dos elementos que contribuyen a mejorar la gestión de estas organizaciones y con ello a lograr que sean más eficaces y eficientes, permitiendo transmitir una imagen de seriedad y de excelencia del sector no lucrativo.

Centrarnos en el País Vasco está justificado por ser una Comunidad Autónoma con una gran tradición en entidades no lucrativas y a la vez con una gran preocupación por el sector. Tenemos que recordar que la Ley 12/1994, de 17 de junio de Fundaciones del País Vasco se adelantó cinco meses a la primera normativa estatal en materia contable para este tipo de organizaciones. Además, a lo largo de los últimos años, regulando perfectamente esta parte tan importante de los recursos humanos de las ENL, su preocupación le ha llevado a la prórroga del II Plan Vasco de Voluntariado (Gobierno Vasco, 2011) que mantiene vigente:

- Línea estratégica 1: Construir una ciudadanía sensible y activa con la acción voluntaria.
- Línea estratégica 2: Fomentar el desarrollo de un tejido asociativo dinámico, preparado para responder a los retos del voluntariado del futuro.
- Línea estratégica 3: Configurar y potenciar los espacios de voluntariado existentes para la plena coordinación de los agentes que lo conforman.

En esta prórroga se incluyen también dos grandes eventos, el Año Internacional del Voluntariado (2011) y el Congreso Nacional de Voluntariado (2012) celebrado en la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Además, nuestra preocupación por la calidad y sus costes en las ENL privadas del País Vasco es compartida también por la última normativa del Gobierno Vasco sobre la obtención de declaración de “Interés Social” para las dedicadas a servicios sociales. Los efectos de esta declaración se materializarán, en la práctica, en la prioridad de las entidades que obtengan esta categoría sobre otras entidades en la obtención de recursos. Las administraciones vascas, a la hora de adjudicar servicios y ofrecer el contrato, tendrán que elegir primero a aquellas que, reuniendo las condiciones que se determinen reglamentariamente, acrediten calidad y eficacia en el ámbito de sus actuaciones, y puedan además, ofrecer los mismos costes que sus competidores. Como señala el preámbulo de dicha normativa, esta ventaja pretende preservar la identidad propia y diferenciada del Tercer Sector de Acción Social de Euskadi.

El objetivo principal de la investigación es proponer soluciones y un modelo de gestión para las ENL privadas del País Vasco que tenga en cuenta el concepto amplio de calidad y la visión global del camino a la excelencia como un proceso de mejora continua, que considere a los distintos grupos de interés, que repare en los costes de calidad y esté permanentemente actualizado para hacer frente a cambios y situaciones de crisis.

En un momento de crisis como el que vivimos, en el que estamos asistiendo a un proceso de cambio continuo, queda patente la necesidad de que estas entidades reaccionen con rapidez y realicen una reflexión estratégica que incorpore las prioridades actuales, que aborden una gestión que combine adecuadamente la aparición de nuevas necesidades y demandas sociales y el crecimiento de los destinatarios de su actividad, en aras a que sigan aportando valor a la sociedad.

Al revisar la bibliografía académica, las publicaciones profesionales y la legislación vigente sobre el sector no lucrativo privado, llegamos a la conclusión de que las fuentes de información existentes no eran muy numerosas y que la mayoría de las investigaciones eran teóricas, centradas en los orígenes, en las funciones o en la tipología del sector; desde una perspectiva económica o sociológica.

Tras esta fase inicial, observamos que al tratarse de entidades proveedoras de servicios sociales y receptoras de fondos públicos, existía un enorme interés en describir

sus operaciones. Esto llamó nuestra atención y decidimos analizar la importancia de la calidad y los costes de calidad en la gestión de este tipo de entidades.

Las escasas investigaciones sobre estos costes en las organizaciones del sector no lucrativo privado, nos hizo volver nuestra atención a las herramientas y modelos utilizados en el campo de los negocios lucrativos. Teniendo en cuenta las características especiales de estas organizaciones, nos pareció interesante investigar aquellas herramientas que se pudieran adaptar a este tipo de organizaciones y proponer soluciones y un modelo de gestión para las mismas.

Nos hemos centrado en el País Vasco para el estudio empírico y las entrevistas porque el análisis científico debe tener en cuenta las condiciones donde se realiza el hecho analizado. Además, por la diferente potencialidad del sector no lucrativo existente en él, por su cercanía y mayor posibilidad de conocimiento en profundidad.

Para el logro del objetivo principal se han establecido o marcado, además, unos objetivos secundarios:

- Delimitar el Tercer Sector, el Sector No Lucrativo y sus organizaciones.
- Conocer las características de las ENL privadas del País Vasco.
- Determinar la necesidad de un sistema de Contabilidad de Gestión y de una gestión de la calidad en las ENL.
- Analizar los modelos y herramientas de gestión de la calidad así como las herramientas de medición y control de los costes de calidad que puedan aplicarse en estas organizaciones.
- Averiguar si las ENL privadas del País Vasco conocen y aplican las distintas herramientas de la gestión de la calidad y los modelos o métodos de medición y control de los costes de calidad.
- Diagnosticar los principales beneficios y limitaciones de la implantación de las distintas herramientas.

- Estudiar las implicaciones y dificultades de gestionar con calidad las ENL.
- Conocer si las ENL privadas del País Vasco tienen establecidos objetivos estratégicos e indicadores de gestión.

III. METODOLOGÍA, FUENTES Y ESTRUCTURA

Metodología

La investigación científico social es, como señala Sierra (1999, p. 27), “el proceso de aplicación del método y técnicas científicas a situaciones y problemas concretos en el área de la realidad social para buscar respuesta a ellos y obtener nuevos conocimientos”.

Este mismo autor (1999, p. 22) indica que las ciencias sociales tienen como objeto la vida social en sus diversas manifestaciones y que ésta constituye una parte del mundo o de la realidad observable en la que vive inmerso y se desenvuelve el hombre. Aplicando a dicha realidad el método científico, la misma puede ser estudiada también científicamente.

“Donde no hay método no hay ciencia” nos señala Bunge (1989, p. 29). Así pues, el método científico es el rasgo característico, el elemento diferenciador entre lo que sí es ciencia y no lo es.

Dadas las características y objetivos del trabajo, el mismo estudia la realidad en su contexto natural, intentando comprender e interpretar los fenómenos de acuerdo con los significados que tienen para las personas implicadas.

A través de la literatura, la observación, el sentido común, la experiencia y los casos reales seleccionados con muestreos tipológicos se pretende comprender la realidad y estudiar cómo se construye la misma.

Se trata, por lo tanto, de una investigación empírica exploratoria, fundamentalmente cualitativa, compuesta por dos partes claramente diferenciadas: una teórica que se corresponde con la investigación científica y una práctica donde se recogen los casos particulares que sirven para confirmar la parte teórica. Se estudian casos reales de ENL privadas del País Vasco para introducir teorías científicas explicativas o propuestas contrastables. La dimensión temporal no se considera un aspecto relevante para la investigación y el estudio prioriza el detalle y la profundidad, más que la cantidad, en la adquisición de información de esos casos reales.

Para la obtención y recogida de información, se han utilizado, fundamentalmente, las siguientes técnicas: lectura de textos, entrevista y cuestionario. Supone la utilización y recolección de una gran variedad de materiales que describen las situaciones problemáticas y los significados en la vida de las personas y las organizaciones del sector no lucrativo, y por supuesto, de la sociedad.

De dichas observaciones se extraen descripciones, que a través del proceso inductivo, se tratan de interpretar para generar y consolidar los distintos planteamientos. Es decir, se pretende reducir los datos, categorizarlos, clarificarlos, sintetizarlos y compararlos, con el fin de lograr una visión lo más completa posible de la realidad de las ENL privadas del País Vasco. Se han trabajado los datos obtenidos, expresando los resultados a través de descripciones, reflexiones, figuras, tablas y gráficos. Adquiriendo, en todo momento, el análisis estadístico un plano secundario.

Considerando el método como la forma característica de investigar, determinada por la intención sustantiva y el enfoque que la orienta, se han utilizado a lo largo del trabajo varios métodos bajo el paradigma interpretativo, orientados a la comprensión, la interpretación, el cambio y la toma de decisiones:

- Fenomenología: como descripción y estudio de los significados vividos, procurando explicar aquéllos en los que estamos inmersos en nuestra vida cotidiana y no las relaciones estadísticas a partir de una serie de variables. Interesa, sobre todo, profundizar en la experiencia, conocer opiniones y testimonios de gestores de las ENL y la reiteración de algunos comportamientos, para lograr aprender y aclarar el proceso de interpretación

por el que las personas definen su mundo y actúan en consecuencia.

- Etnografía: como investigación concreta y detallada de patrones de interacción social, el análisis holístico de las sociedades. Se ha realizado la exploración de un fenómeno social concreto, obteniendo el conocimiento de un grupo de informantes participantes en el estudio empírico, concretamente, gestores de diferentes ENL privadas del País Vasco.
- Etnometodología: como estudio de las instituciones y procesos sociales en referencia al sector no lucrativo, y cómo los individuos adquieren las perspectivas culturales de sus sociedades y las presentan en su vida diaria.
- Investigación-acción: como estudio autorreflexivo, explicando lo que sucede y contemplando los problemas desde el punto de vista de quienes están implicados en ellos. Pretende producir conocimiento y acciones útiles para las ENL privadas del País Vasco, capacitándoles para mejorar utilizando su propio conocimiento.

Así mismo, también se ha utilizado, bajo el paradigma sociocrítico, la metodología evaluativa, como análisis para determinar el mérito o valor del objeto del trabajo y ayudar en la toma de decisiones para su cambio o mejora.

Fuentes

Para las fuentes se ha realizado una búsqueda bibliográfica sistemática y profunda, con la finalidad de disponer de la máxima información de interés posible:

- Bibliografía de carácter general compuesta por trabajos que analizan el concepto, características y funciones de las ENL, la calidad y la Contabilidad de Gestión, basada en textos fundamentales, ponencias y actas de congresos, revistas académicas y tesis doctorales.
- Bibliografía de carácter más específico, compuesta por estudios e investigaciones académicas relevantes que han sido la base del trabajo.

- Guías, manuales, informes, memorias, boletines, códigos de conducta y recomendaciones de asociaciones, instituciones y organismos del Tercer Sector que ayudan a orientar la actividad de las ENL hacia prácticas más eficientes y eficaces, en especial, las relativas a la gestión de la calidad. Han servido de clara orientación para desarrollar el modelo propuesto.

Estructura

La Tesis Doctoral está estructurada en cinco grandes partes o bloques temáticos que responden a una metodología de trabajo determinada, relacionada con el objeto y objetivos de la investigación.

En la primera parte se delimita el marco conceptual del sector no lucrativo y las entidades no lucrativas, la Contabilidad de Gestión y la Gestión de la Calidad. Se analizan, individualmente, los tres conceptos de la investigación: las ENL, la gestión de la calidad y los costes de calidad. Este bloque consta de cuatro capítulos bien diferenciados: el sector no lucrativo, las entidades no lucrativas, la Contabilidad de Gestión y la Gestión de la Calidad y, por último, los modelos de gestión de la calidad total y de costes de calidad. Se hace hincapié en los aspectos que les son característicos. Consideramos necesaria la incorporación de esta parte por la importancia que adquiere, en el análisis posterior, la delimitación previa de cada uno de estos aspectos.

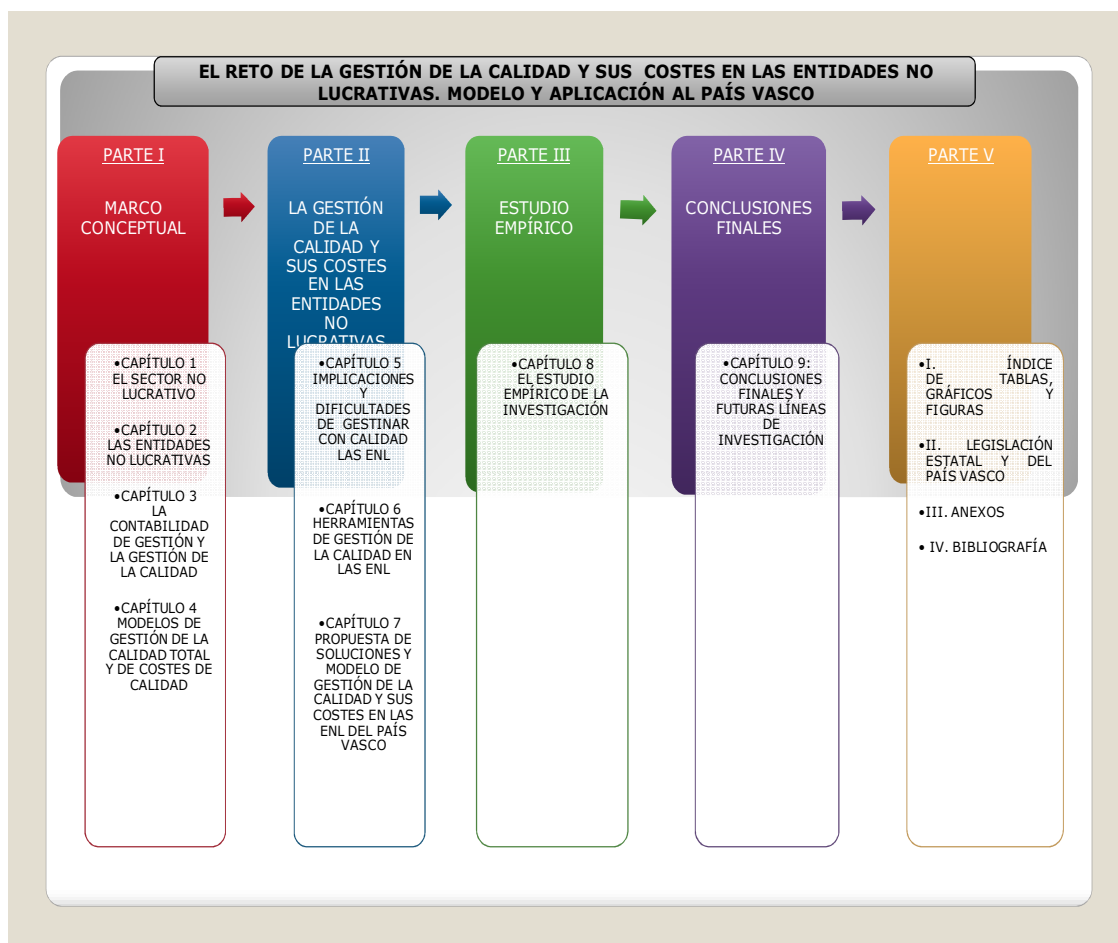
La segunda parte se centra en la gestión de la calidad y sus costes en las ENL. Se analizan los pilares básicos y las herramientas de la gestión de la calidad aplicables en las ENL y se realiza una propuesta de soluciones y un modelo de gestión de la calidad y sus costes para las ENL privadas del País Vasco. Con el primer capítulo de este bloque se analizan las implicaciones y dificultades de gestionar con calidad las ENL, y en el segundo capítulo se estudian las distintas herramientas de gestión de calidad aplicables en estas entidades. Es en el tercer capítulo cuando, tras realizar una serie de reflexiones, se proponen soluciones a los problemas de gestión de la calidad y sus costes en las ENL, presentando una propuesta de herramienta de gestión que trata de cubrir las necesidades específicas de la gestión de la calidad y sus costes en las ENL privadas del País Vasco.

La tercera parte tiene un enfoque práctico y carácter principalmente cualitativo. Al tratarse de una disciplina eminentemente empírica, en donde el trabajo de campo es un elemento esencial en los enfoques teóricos que puedan crearse, hemos realizado una encuesta a distintas ENL privadas del País Vasco y entrevistado a un conjunto de expertos, responsables del área de gestión de algunas de las más relevantes, que han servido, por una parte, para consolidar los planteamientos del trabajo científico, y por otra, para verificar y validar la propuesta realizada.

En la cuarta parte de esta investigación se recogen las conclusiones finales obtenidas de la misma y se apuntan futuras líneas de investigación.

La quinta y última parte es la que contiene el índice de tablas, gráficos y figuras del trabajo, así como la legislación correspondiente, los anexos y la bibliografía.

A continuación presentamos el esquema de relaciones y capítulos:



PARTE I

MARCO CONCEPTUAL

CAPITULO 1

EL SECTOR NO LUCRATIVO

1.1. EL TERCER SECTOR

1.1.1. Introducción

Siguiendo la evolución histórica de este sector, nos encontramos con un primer dato interesante de destacar: los cinco factores que según Salamon y Anheier (1994, p. 9) inciden en la aparición y posterior consolidación del Tercer Sector:

- 1- Heterogeneidad: en un país donde existe este factor se darán limitaciones en el sector público y en el mercado para cubrir todas las necesidades demandadas.
- 2- Estado de bienestar: el sector no lucrativo será mayor cuanto menor sea el estado de bienestar en un país.
- 3- Nivel de desarrollo: cuanto mayor sea el nivel de desarrollo económico de un país mayor fortaleza tendrá el Tercer Sector.
- 4- Marco legal: en países regidos por el derecho común, el Tercer Sector se consolida con mayor facilidad que en los países regidos por un régimen administrativo.
- 5- Tradiciones históricas: factores como el principio de subsidiaridad afectan directamente en el crecimiento del sector no lucrativo.

La estructura institucional se caracteriza por la existencia de tres grandes sectores: público, privado mercantil y privado no lucrativo. De esta manera, de acuerdo con Cabra de Luna y De Lorenzo García (1993, pp. 28-32), podríamos establecer una primera clasificación:

- a) El sector público: está formado por las Administraciones Públicas (Central y Territoriales), los organismos autónomos y las empresas públicas. El control último corresponde a representantes elegidos por la sociedad, o a individuos o grupos legitimados por el poder político.
- b) El sector privado mercantil: comprende las entidades que desarrollan actividades con ánimo de lucro y son controladas en última instancia por propietarios privados, o sea, el Mercado.
- c) Tercer Sector: es mucho más complejo y heterogéneo, y sus entidades suelen definirse por exclusión (por su no pertenencia a ninguno de los otros dos sectores: no son públicas, pero tampoco tienen finalidad de lucro). Crearía un equilibrio entre el sector público y el mercado, *haciendo gestión privada con fines de interés general*.

Así, Socías, Horrach, Herranz y Mulet (2013, p. 24), afirman que son tres los actores que actualmente intervienen en el sistema económico: el Estado o sector público, el Mercado o sector lucrativo y el Tercer Sector o sector no lucrativo.

Como indica la doctora Elechiguerra, la importancia cuantitativa y cualitativa de las actividades del Tercer Sector no deja de aumentar porque su función es cada vez más relevante en nuestra sociedad. Además, puntualiza:

Hay que darse cuenta que, como decía Lester Salomón, del Instituto John Hopkins de Estudios Políticos de Maryland (USA), el legado de nuestro siglo al próximo es el asociacionismo y el protagonismo del Tercer Sector, de las entidades no lucrativas; que el sector público no es ni puede ser omnipotente ni omnipresente para satisfacer todas las necesidades; que los recursos públicos son limitados, y que el sector privado tiene muchas veces una capacidad de reacción más rápida que el público. (Elechiguerra, 2001, p. 1)

Por su parte, refiriéndose a las entidades del Tercer Sector (TS), García Delgado (2009, p. 13) señala abiertamente que son una evidencia de “cómo la racionalidad económica y el progreso social son criterios compatibles, cómo la solidaridad y la responsabilidad social se convierten en conceptos claves para alcanzar este horizonte de

bienestar y calidad de vida que todos deseamos”.

Posteriormente, el autor (García Delgado, 2009) llega a unas conclusiones generales que muestran la evolución positiva de este sector, que representa entre el 6 y el 7% del conjunto de las empresas españolas, que supone el 6% del empleo asalariado total, o más del 8,5% si se contabiliza el trabajo de los voluntarios en su correcta proporción de equivalencia. Añade, de manera breve y concisa:

En una palabra: si las estimaciones son correctas –no hay que olvidar que se trata de elevaciones a partir de una encuesta sujeta a errores de muestreo-, se revelan una marcha ascendente del Tercer Sector o Economía Social en términos absolutos y un peso muy consolidado, en términos relativos, dentro de la economía española. (García Delgado, 2009, p. 21)

Según los datos del anuario de la Confederación Empresarial Española de la Economía Social (Cepes, 2009), esta organización paraguas representaba en 2008 a más de 51.700 entidades, más de 2,5 millones de puestos de trabajo y cerca de 102.000 millones de euros de facturación.

De los documentos confeccionados por la Fundación PricewaterhouseCoopers referentes al “Estudio sobre el presente y futuro del Tercer Sector Social en un entorno de crisis” (Fundación PwC, 2013) y “La reacción del Tercer Sector Social al entorno de crisis” (Fundación PwC, 2014), se desprenden las siguientes cifras elaboradas con los últimos datos disponibles en 2012: se trata de un sector que cuenta con 3,5 millones de socios y cerca de 400.000 empleados remunerados, el 63% de los recursos humanos está formado por voluntarios, ha recibido 8.000 millones de € de financiación, de los cuales más del 60% es financiación pública. En estos estudios se ha considerado al Tercer Sector como el conjunto de entidades privadas, formalmente organizadas, de carácter voluntario y sin ánimo de lucro, incluyendo dentro de las mismas a las entidades de cooperación internacional y de medio ambiente.

Muy interesantes, sobre todo por su actualidad, son los datos aportados sobre Economía Social (ES) por el Observatorio Español de la Economía Social y el Gobierno Vasco.

Según datos del Observatorio Español de la Economía Social (2011), el sector (ES) está compuesto por 200.000 entidades de distinta tipología; ocupa a 2 millones de trabajadores, por lo que representa un 8,6% de la población activa; genera un volumen de 87.000 millones de euros, que equivaldría a un 10% del PIB español. En lo que a la evolución de las distintas figuras jurídicas de este sector se refiere, las fundaciones, asociaciones y ONGs han crecido un 6,97% en la última década en España, muy por encima de las sociedades mercantiles (3,63%).

María Ubarretxena Cid, como nueva directora de Economía Social y Responsabilidad Social Empresarial del Gobierno Vasco, en su comparecencia en el Parlamento Vasco el 7 de marzo de 2013, apuntaba que la Economía Social en Euskadi “ha demostrado sobrevivir mejor en los tiempos de crisis, por su carácter democrático en el funcionamiento y gestión, practicando un régimen especial de la propiedad y de la distribución de las ganancias”. Asimismo, destacó la necesidad de visibilidad del sector y que tras la Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social, se analizará la “conveniencia de contar con un catálogo propio de entidades” y recalcó positivamente la elaboración bianual de las cuentas de la Economía Social y las aportaciones anuales del Observatorio Vasco de Economía Social (APES-Euskadi, 2013).

Es preciso resaltar además, la *Ley 12/2008, de 5 de diciembre, de Servicios Sociales*, que regula en su título V la intervención de la iniciativa privada en el ámbito de los servicios sociales. El texto legal regula el apoyo público a la iniciativa social sin ánimo de lucro. Mediante el Decreto *424/2013, de 7 de octubre, sobre la declaración de interés social de las entidades sin ánimo de lucro de servicios sociales*, el Gobierno Vasco establece reglamentariamente los requisitos y el procedimiento para que las ENL puedan obtener la declaración de interés social, así como las condiciones de mantenimiento y el procedimiento de revocación de la misma.

El primer estudio que aportó una visión holística del Tercer Sector en España formaba parte del Proyecto Internacional Comparativo del Sector Sin Fines de Lucro desarrollado por la Universidad Johns Hopkins de Baltimore, Maryland (EEUU), iniciado a principios de los años 90 y liderado por los profesores Lester Salamon y Helmut Anheier (1997). Su objetivo principal era delimitar la dimensión económica del

Tercer Sector, y gracias a él, se pudo conocer la implantación y evolución del sector en 22 países, entre ellos España.

Esta parte española fue dirigida por José Ignacio Ruiz Olabuenaga y patrocinada y publicada por la fundación BBV en el año 2000. Los resultados de esta investigación propusieron que el caso español era, en términos relativos, similar al de otras sociedades europeas en lo que al número de entidades no lucrativas, al volumen de empleo generado y al volumen económico gestionado se refiere. En el 2006 se ha publicado una nueva versión de esta investigación, la cual avanza en la descripción del conjunto de organizaciones que conforman el sector no lucrativo y pone de relieve la riqueza y heterogeneidad de sus formas de actuación.

1.1.2. Delimitación y definición

La ausencia de información exhaustiva y contrastada hace que, como ya señalaba Ruiz Olabuenaga, con mucha frecuencia se describa así a las entidades del Tercer Sector:

Como un conglomerado heterogéneo y fragmentado de asociaciones diminutas, reducidas en el número de sus socios, en el volumen de sus recursos y del halo de su influjo social, gestionado por equipos directivos *amateurs* más que profesionalizados, dominado por intereses parroquianos de corto alcance social y de casi nula perspectiva temporal de futuro y controlado igualmente por capillas corporativamente autoritarias, que imponen un autoritarismo paternalista más que una participación igualatoria y democrática de los socios. (Ruiz Olabuenaga, 2006, pp. 14-15)

Las conclusiones generales a las que llegó este estudio ponen de manifiesto la heterogeneidad creciente del sector:

Por un lado la fortaleza del sector, cada día más asentado institucionalmente, pero, al mismo tiempo, cada vez más complejo y heterogéneo, estructurado en un conglomerado cada vez más mosaico, más relajado corporativamente y suministrando nuevos modelos de acción, al mismo tiempo que recibiendo e

incorporando nuevas formas de colaboración y cooptación competitiva con los sectores comercial y de la Administración Pública. El sector no lucrativo se asemeja más a un mosaico en proceso creciente de diversificación por influjo tanto de factores internos como por el de influjos externos provocados por el cambio de la Administración Pública y por el sector comercial. (Ruiz Olabuenaga, 2006, p. 249)

Debemos ser conscientes, por lo tanto, de que el Tercer Sector está compuesto por un elevado número de organizaciones muy heterogéneas y de difícil delimitación, con objetivos muy diversos, distintos tamaños y distintas formas jurídicas (Jiménez Lara, 2006), tales como: asociaciones, fundaciones, organizaciones no gubernamentales, mutualidades, cajas de ahorro, cámaras de comercio, colegios profesionales, sociedades laborales, sindicatos, partidos políticos, entidades religiosas, entidades deportivas, etc. Todas ellas tienen un rasgo en común: la falta de lucro en sus actividades en el sentido de que los beneficios, si los hubiera, no se reparten al uso de las sociedades mercantiles, sino que revierten en la propia entidad o en la sociedad en general.

A pesar de las abundantes investigaciones que han contribuido a definir la identidad y los objetivos del Tercer Sector, a comprender mejor sus límites, alcances, formas de actuación y relaciones con la sociedad (Powell & Steinberg, 2006; Brown & Kalegaonkar, 2002; Anheier y Seibel (1990); Campbell, Moore & Shrives, 2006; Williamson, 2005; Álvarez De Mon, 1997; Archambault, 2008; López Novo, 2007; Anheier, 2005; Barea, 2000; Monzón, 2006, Anheier y Leat, 2006; Calderón, 2008a y 2008b; Enjolras, 2009; Gui, 1991; López Pintor y De la Torre, 2005; Fine, 2003; Flores y Gómez, 2011; Pérez y Navarro, 2013), resulta complicado estructurar esos estudios en grandes líneas temáticas debido a la “falta de una teoría integradora de una realidad de contornos tan lábiles como la que conforma lo que aún no sabemos si llamar Tercer Sector, Economía Social o Economía Solidaria, entre otras denominaciones en curso” (García Delgado, 2009, pp. 97-98).

Como señala abiertamente este autor, los términos Tercer Sector, Tercer Sistema o Economía Social son utilizados de manera indistinta desde finales del decenio de 1990.

Este hecho, en el fondo, venía a significar la aproximación de dos corrientes que hasta entonces habían discurrido por caminos distintos: la primera, la más europea, la de la Economía Social, que concibe al Sector no lucrativo como una parte integrante de un campo más amplio, el del Tercer Sector; la segunda, la del enfoque anglosajón de las *nonprofit organizations* (NPO), que identifica al Sector no lucrativo con el Tercer Sector sólo cuando se sigue el principio de «no distribución de beneficios», excluyendo a entidades, como las Cooperativas, que son consideradas piezas claves desde el enfoque de la Economía Social, e incluyendo a otras, como las Fundaciones, ajenas a las normas mínimas de equidad exigidas desde sus orígenes a las empresas de Economía Social. (García Delgado, 2009, p. 81)

Respecto a la definición e identificación del sector no lucrativo, Naciones Unidas (2003) señala que lo componen “entidades legales o sociales creadas con el propósito de producir bienes y servicios, cuyo estatus no les permite ser una fuente de ingresos, beneficios u otras ganancias financieras de las unidades que tiene establecidas, que controla o que financia”. Además, precisa que sus actividades productivas “generan beneficios o pérdidas pero cualquier beneficio que obtengan no puede ser apropiado por otras entidades”.

Algunos autores como Ruiz Olabuenaga proponen la definición diseñada por el ya citado grupo de investigación de la Universidad Johns Hopkins (*Johns Hopkins Comparative Non-Profit Sector Project*) por ser la más aceptada:

El concepto de Tercer Sector, a diferencia de otros afines (como los de Sociedad Civil, Economía Social, ONGs) establece cinco criterios clave que determinan los rasgos básicos que debe poseer una institución cualquiera para poder ser entendida como parte constituyente del Tercer Sector. Un conjunto que abarca a todas aquellas instituciones o entidades que posean los cinco rasgos siguientes: estar organizada, ser privada, no repartir beneficios entre los propietarios o administradores, gozar de autonomía y tener un marcado grado de participación voluntaria. (Ruiz Olabuenaga, 2000, p. 124)

Otros autores, sin embargo, señalan o delimitan conjuntamente el Tercer Sector (TS) o Economía Social (ES). Así, García Delgado lo distingue del sector mercantil de la economía, muy esencialmente, por sus funciones económicas y sociales.

Quizá de muy distinto carácter entre el sector no lucrativo y la parte lucrativa de la Economía Social –e incluso dentro de cada una de estas dos grandes categorías-, pero atravesadas en ambos casos por un componente solidario, cuando no altruista, que le confiere singularidad propia al conjunto. La esencia del Tercer Sector, puede decirse, radica en las funciones económicas y sociales –o, mejor, en las funciones económicas con importante traducción social- que desempeña. (García Delgado, 2009, pp. 34-35)

Aunque hemos comprobado que resulta difícil lograr un acuerdo en torno a la terminología para denominar este tipo de entidades, y pese a lo dicho anteriormente con respecto a la indefinición del Tercer Sector, el consenso general internacional entiende la organización de las sociedades democráticas en los tres sectores señalados anteriormente “como si de un taburete de tres patas se tratara” (Vernis, Iglesias, Sanz y Saz, 2004, p. 39). De esta forma, estaríamos ante entidades no-mercado y no-gobierno, simultáneamente.

Dentro de las numerosas definiciones que han ido apareciendo, destacamos también por su carácter internacional, la de la European Foundation Center (EFC, 2007) quien indica que el Tercer Sector es un sector sin fines lucrativos y lo define como “un espacio entre la empresa y el gobierno, donde el capital puede ser privado o público, cuyo objetivo es la obtención de un beneficio social”.

Así mismo, el artículo quinto de la *Ley 5/2011, del 29 de marzo, de Economía Social*, especifica que:

Forman parte de la Economía Social las cooperativas, las mutualidades, las fundaciones y las asociaciones que lleven a cabo actividad económica, las sociedades laborales, las empresas de inserción, los centros especiales de empleo, las cofradías de pescadores, las sociedades agrarias de transformación y las entidades singulares creadas por normas específicas que se rigen por los

principios establecidos en el artículo anterior. Asimismo, podrán formar parte de la Economía Social aquellas entidades que realicen actividad económica y empresarial, cuyas reglas de funcionamiento respondan a los principios enumerados en el artículo anterior, y que sean incluidas en el catálogo de entidades establecido en el artículo seis de esta Ley. En todo caso, las entidades de la Economía Social se regularán por sus normas sustantivas específicas. (Ley 5/2011, del 29 de marzo, de Economía Social, art. 5)

En los últimos años, como señalan Socías et al. (2013, p. 26), se ha tratado de consensuar un concepto de Economía Social “sobre el que poder trabajar sin tener la interferencia de los problemas conceptuales, ya que estos siempre suponen un freno al desarrollo de las investigaciones”. Así, el Informe Chaves-Monzón del Comité Económico y Social Europeo, a partir de los criterios establecidos por el Manual de orientación para la elaboración de las cuentas satélite de las empresas de la Economía Social de la Comisión Europea (Barea y Monzón, 2006), ha propuesto la siguiente definición operativa de Economía Social:

Conjunto de empresas privadas organizadas formalmente, con autonomía de decisión y libertad de adhesión, creadas para satisfacer las necesidades de sus socios a través del mercado, produciendo bienes y servicios, asegurando o financiando y en las que la eventual distribución entre los socios de beneficios o excedentes así como la toma de decisiones, no están ligados directamente con el capital o cotizaciones aportados por cada socio, correspondiendo un voto a cada uno de ellos. La Economía Social también agrupa a aquellas entidades privadas organizadas formalmente con autonomía de decisión y libertad de adhesión que producen servicios de no mercado a favor de las familias, cuyos excedentes, si los hubiera, no pueden ser apropiados por los agentes económicos que las crean, controlan o financian. (Chaves-Monzón, 2008)

La definición anteriormente establecida, siendo la propuesta más reciente y con mayor aval institucional, estructura según Monzón (2010, p. 29), la Economía Social en dos grandes vertientes o subsectores:

- El subsector de mercado

Cooperativas, mutuas y mutualidades, grupos empresariales controlados por empresas y entidades de la Economía Social, sociedades laborales, empresas de inserción, cofradías de pescadores, ciertas entidades singulares cuyo funcionamiento se inspira en los principios de la Economía Social, un amplio colectivo de centros especiales de empleo y sociedades agrarias de transformación, y ciertas instituciones sin fines de lucro al servicio de las empresas de la Economía Social constituyen, fundamentalmente, el subsector de mercado de la Economía Social en la Unión Europea (UE).

Son tres las características esenciales de los productores de mercado de la Economía Social:

1. Se crean para satisfacer las necesidades de sus socios o miembros, mediante la aplicación del principio de *self-help*, es decir, son empresas en las que habitualmente se da la doble condición de socio y usuario de la actividad.
2. Son empresas cuya producción se destina principalmente a la venta en el mercado a precios económicamente significativos.
3. Pueden distribuir beneficios o excedentes entre los socios, pero no en proporción al capital o a las cotizaciones aportados por los mismos, sino de acuerdo con la actividad que estos realizan con la entidad.

- El subsector no de mercado

Aunque también pueden encontrarse entidades con otra forma jurídica, las asociaciones y fundaciones constituyen, fundamentalmente, este subsector en la Unión Europea.

Se trata de entidades no lucrativas en sentido estricto, que aplican el principio de no distribución de beneficios y en las que, como en todas las entidades de la Economía Social, los individuos son los verdaderos beneficiarios de los servicios producidos.

La definición anterior tiene dos partes claramente diferenciadas: una primera en la que se mencionan las entidades que conformaban la Economía Social tradicionalmente, y una segunda en la que se añaden las entidades no lucrativas. Por lo tanto, podemos afirmar que es evidente que el concepto de Economía Social ha evolucionado.

Por su parte, Socías et al. (2013, pp. 25-26) señalan que, actualmente, mientras que son las entidades pertenecientes al Tercer Sector las que cada vez cubren más la provisión de servicios sociales en países de cultura anglosajona, “en países de nuestro entorno geográfico y cultural existe una cierta tradición en cuanto a una provisión pública de los servicios, lo que hace que, en ese campo, el tercer sector tenga un menor peso que en los otros”.

Refiriéndose al caso español, Ruiz Olabuenaga (2006, p. 15) ya indicaba que la situación es extremadamente complicada debido a los cambios de límite, de influencia y de relación entre lo privado y lo público, entre el lucro económico y el no económico, y entre el poder financiero y el político.

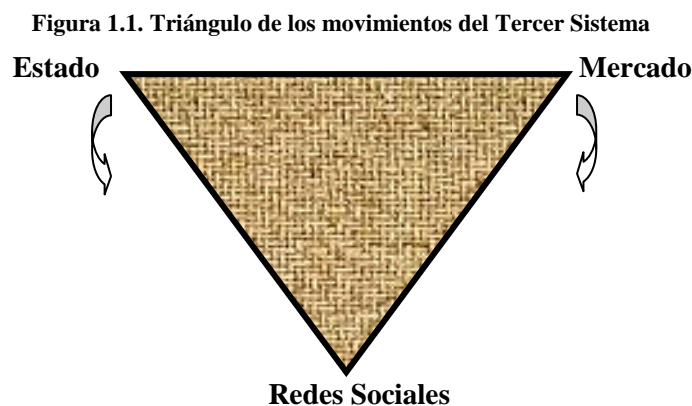
1.1.3. Características

Hay que destacar una serie de características comunes a las entidades del Tercer Sector en España. A finales de los años 80, varios autores ya apuntaban que desde la perspectiva del planteamiento de alternativas desde la sociedad, la construcción teórica del Tercer Sector se mostraba insuficiente y proponían el concepto de Tercer Sistema. Éste busca redes donde desarrollarse dentro del Tercer Sector y también con determinadas instituciones del ámbito público o con algunas del mercado con las que comparte ciertas contradicciones en relación al modelo social dominante.

En este contexto, en el Congreso Internacional de los Movimientos Sociales (CIMS, 1993) se definieron cuatro características fundamentales del horizonte de los movimientos que constituyen ese Tercer Sistema:

1. Movimientos sociales con una intencionalidad transformadora, que asuman su condición de sujetos para el cambio social.
2. Apostar por la democracia participativa, no sólo como forma de organización social sino también como modelo de su propia organización interna y de su actuación.
3. Autonomía e independencia de cualquier forma de poder y organización política.
4. Encuadrarse dentro del ámbito de la Economía Social rechazando las formas de acumulación especulativa del capital.

Con este esquema se representaba gráficamente un triángulo invertido cuya base era el vértice en el que se sitúan las redes sociales y los ciudadanos. Este triángulo se podría caer hacia el lado derecho o hacia el izquierdo según las orientaciones y las alianzas que se planteasen en cada sociedad concreta.



Fuente: Congreso Internacional de los Movimientos Sociales (1993)

En cuanto a su organización, Cabra de Luna (1998, p. 59) propuso la siguiente agrupación de las entidades del Tercer Sector:

- La mayoría de las entidades desarrollan sus actividades en un amplio ámbito territorial y con carácter multisectorial, con tendencia a integrarse en confederaciones y a participar en programas sociales de la UE u otros.
- Adoptan técnicas gerenciales y profesionales para la consecución de sus fines.

- El voluntariado es, con mayor frecuencia, un elemento básico para el desarrollo práctico de sus actividades.
- Poseen una estructura adecuada de personal para poder gestionar su organización y sus programas de actividades.

En concordancia con la definición operativa de Economía Social establecida por el Informe Chaves-Monzón del Comité Económico y Social Europeo, Monzón (2010, pp. 29-30) enuncia las siguientes características comunes a todas las organizaciones de la Economía Social:

- ✓ Son privadas, es decir, no forman parte del sector público ni están controladas por el mismo.
- ✓ Organizadas formalmente, esto es, habitualmente están dotadas de personalidad jurídica propia.
- ✓ Con autonomía de decisión, lo que quiere decir que tienen plena capacidad para elegir y cesar a sus órganos de gobierno, para controlar y organizar todas sus actividades.
- ✓ Con libertad de adhesión, o sea, que no son de afiliación obligatoria.
- ✓ La eventual distribución de beneficios o excedentes entre los socios usuarios, si se produce, no es en proporción al capital o a las cotizaciones aportadas por los mismos, sino de acuerdo con la actividad que estos realizan con la entidad.
- ✓ Ejercen una actividad económica en sí misma considerada, para satisfacer necesidades de personas, hogares o familias; por eso se dice que son entidades de personas, no de capitales. Trabajan con capital y otros recursos no monetarios, no para el capital.
- ✓ Son organizaciones democráticas. Sus socios o miembros controlan mayoritariamente o exclusivamente el poder de decisión de las mismas.

Esta coordinación debe presentar ante la sociedad un esquema global de finalidades y actuaciones. Las organizaciones deben agruparse y aliarse en función de intereses sectoriales o cualquier otro criterio de afinidad y crear una gran organización-paraguas que integre y represente a la inmensa mayoría de las organizaciones no lucrativas. De esta manera, pueden conseguir una verdadera capacidad de comunicación

y negociación ante las instancias públicas y los poderes económicos. El trabajo en equipo y el aprovechamiento de esfuerzos son valores fundamentales. Como señala Waddell (2011), las redes se configuran alrededor de la reciprocidad, por lo que las entidades que quieran participar deberán contribuir y recibir con una visión a largo plazo.

Para evitar utilizaciones partidistas de las alianzas y conexiones existentes entre los tres sectores, se deben fomentar aquéllas que, mediante la complementariedad, persigan la creación de valor para todas las partes.

1.2. CLASIFICACIÓN DEL TERCER SECTOR

La clasificación del Tercer Sector, y más concretamente, la de una entidad como lucrativa o no lucrativa resulta una tarea complicada. Con ánimo de acotar a qué tipo de entidades nos referimos al hablar de entidades no lucrativas o entidades sin ánimo de lucro, exponemos a continuación las clasificaciones que proponen varios autores y que consideramos más relevantes y clarificadoras.

Comenzamos siempre por tener en cuenta el colectivo receptor de las actividades no lucrativas, clasificándolas en:

- Organizaciones de proyección externa que persiguen el interés general. Pueden ser públicas o privadas.
- Organizaciones de proyección interna que, siendo no lucrativas, buscan el beneficio de sus asociados o miembros. Son privadas.

Es decir, dentro del Tercer Sector hay dos grandes bloques que consideramos muy significativos para encuadrar perfectamente estas entidades:

- 1- Las organizaciones de interés social que persiguen fines de interés general, destinadas a la producción de bienes y servicios que promueven el bienestar común a la sociedad, prestando servicios de carácter cultural, educativo, laboral, sanitario etc., que se hallan financiadas por ayudas recibidas de particulares y del Estado. El destinatario será cualquier sujeto de un colectivo específico o toda la comunidad en general (Socías et al., 2013).
- 2- Las organizaciones de interés particular que persiguen fines de proyección interna, destinadas a la producción de bienes y servicios de carácter artístico, cultural, deportivo, etc. que se ofrecen a personas pertenecientes a la organización, sin contraprestación superior al coste, y que se encuentran financiadas principalmente por las aportaciones de sus miembros. El destinatario será cualquier miembro que se encuentre vinculado a la entidad (Socías et al., 2013).

Las organizaciones del sector también se clasifican dependiendo del papel o cometido que cumplen en la sociedad. Así, tenemos:

- Organizaciones con rol expresivo, cuyas actividades involucran la expresión espiritual, profesional, cultural, política, de valores y de creencias.
- Organizaciones con rol de servicio, cuyas actividades acometen la prestación de servicios de educación e investigación, salud, desarrollo social y beneficencia.

Siguiendo a Sajardo (1996, p. 47), hemos seleccionado los criterios de mayor generalidad o relevancia: los simples y los compuestos.

Tabla 1.1. Clasificación del Tercer Sector: criterios simples y compuestos

Criterios simples	Criterios compuestos
<ul style="list-style-type: none"> ✚ Colectivo objeto de las funciones ofertadas por las entidades: <ul style="list-style-type: none"> ✓ ENL de interés mutual. ✓ ENL de interés general. ✓ ENL mixtas. 	<ul style="list-style-type: none"> ✚ Hansmann. <ul style="list-style-type: none"> Procedencia de la principal fuente de ingresos y la tipología de los agentes que realizan las funciones de gestión y dirección: <ul style="list-style-type: none"> ✓ ENL donativas-mutuales. ✓ ENL donativas-empresariales. ✓ ENL comerciales-mutuales. ✓ ENL comerciales-empresariales.
<ul style="list-style-type: none"> ✚ Identificación de los agentes que gestionan y dirigen las entidades: <ul style="list-style-type: none"> ✓ ENL auto-gestionadas. ✓ ENL no auto-gestionadas. 	<ul style="list-style-type: none"> ✚ Gui. <ul style="list-style-type: none"> Tipo de colectivo que dirige la actividad y los beneficiarios de la entidad: <ul style="list-style-type: none"> ✓ ENL de beneficio mutuo. ✓ ENL de interés público.
<ul style="list-style-type: none"> ✚ Otros: <ul style="list-style-type: none"> ✓ ENL religiosas. ✓ ENL laicas. ✓ ENL políticas. ✓ ENL no políticas. 	<ul style="list-style-type: none"> ✚ Anthony y Young. <ul style="list-style-type: none"> Colectivo receptor de las actividades no lucrativas y la tipología de productos y servicios ofertados por las entidades: <ul style="list-style-type: none"> ✓ ENL de proyección interna. ✓ ENL de proyección externa. ✓ ENL de proyección mixta.

Fuente: Elaboración propia a partir de Sajardo (1996)

1.2.1. Criterios simples

Los criterios de clasificación simples se fundamentan en la consideración de una única variable discriminadora.

A) Entidades No Lucrativas de interés mutual y Entidades No Lucrativas de interés general

Dentro de los criterios de clasificación simples, el más general se fundamenta en la consideración del colectivo objeto de las funciones ofertadas por las entidades del Tercer Sector. De esta manera se obtienen los siguientes dos tipos de entidades:

1. Las Entidades No Lucrativas de interés mutual

Se crean por un conjunto de individuos que buscan responder de manera colectiva a sus propias necesidades, por lo que las funciones de estas entidades se efectúan en interés de sus propios miembros. También se las conoce como introvertidas.

2. Las Entidades No Lucrativas de interés general

Estas entidades, también denominadas extrovertidas, tienen como característica esencial la solidaridad con los ajenos, dado que el bienestar de sus miembros se efectúa con una conciencia de solidaridad, buscando que el beneficio logrado repercuta en la sociedad en general.

Pueden existir Entidades No Lucrativas mixtas, cuyas funciones se efectúen tanto en interés de sus propios miembros como en el de terceros.

B) Entidades No Lucrativas auto-gestionadas y Entidades No Lucrativas no auto-gestionadas

Este criterio simple se basa en la identificación de los agentes que gestionan y dirigen las entidades no lucrativas. Desde esta perspectiva tenemos:

1. Las Entidades No Lucrativas auto-gestionadas

Son sus propios miembros los que se encargan de la realización y ejecución de las actividades de la entidad. Normalmente se ubican en los sectores culturales, recreativos o deportivos.

2. Las Entidades No Lucrativas no auto-gestionadas

Las funciones de dirección y gestión de estas entidades las efectúan terceros ajenos a las mismas: profesionales, voluntarios o familiares de los miembros.

Junto a estos criterios, existen otros como los que desarrollan Salamon y Anheier (1993a y 1993b), quienes distinguen entre ENL religiosas y laicas, y entre ENL de carácter político frente a las no políticas.

1.2.2. Criterios compuestos

Los criterios de clasificación compuestos se derivan de la combinación de dos o más criterios simples.

A) El criterio de Hansmann

Este criterio se basa en un doble aspecto de discriminación.

- El primer aspecto discriminador estriba en considerar la procedencia de la principal fuente de ingresos de las ENL. Se identifica a los patronos como aquellos individuos que son la fuente última de renta de estas entidades. En este contexto, se diferencian por un lado las ENL comerciales, cuya principal fuente de ingresos procede del desarrollo de una actividad comercial; y por otro, las ENL donativas, cuyos patronos son principalmente donantes.
- El segundo factor de discriminación analiza la tipología de los agentes que realizan las funciones de dirección y gestión de las ENL. De esta manera, se diferencian en un extremo las ENL mutuales, controlados por sus propios miembros quienes a su vez son los patronos de la entidad; en el otro extremo las ENL empresariales, que son controladas por un grupo de individuos que se auto perpetúan en la dirección y gestión de las mismas.

La combinación de ambos factores da como resultado la siguiente clasificación de ENL (Hansmann, 1980):

- ENL donativas-mutuales: clubs deportivos y asociaciones de autoayuda.
- ENL donativas-empresariales: museos, centros de cuidados y fundaciones.
- ENL comerciales-mutuales: unión de consumidores y asociaciones.
- ENL comerciales-empresariales: hospitales y guarderías.

B) El criterio de Gui

Este criterio se basa en la selección de dos variables:

- Por un lado se considera el tipo colectivo que dirige la actividad de la entidad. Éste es identificado por Gui como colectivo de categoría dominante, puesto que poseen el poder último de decisión de la entidad.
- Por otro lado, se identifican los individuos que obtienen el beneficio de la entidad de forma explícita o implícita. Este colectivo se considera de categoría beneficiaria.

De la combinación de ambos aspectos, este autor identifica en un extremo las ENL de beneficio mutuo, donde las categorías de beneficiario y dominante coinciden; y en el otro extremo las ENL de interés público, donde el colectivo que decide las actividades de estas entidades no coincide con los beneficiarios de las mismas.

C) El criterio de Anthony y Young

Este criterio compuesto de clasificación de ENL se basa en dos variables:

- Por un lado, se considera el colectivo receptor de las actividades no lucrativas.
- Por otro lado se identifica la tipología de productos y servicios ofertados por las ENL.

De la combinación de las dos variables se identifican en un extremo las ENL de proyección interna, donde el colectivo receptor de sus acciones son sus propios miembros; y en el extremo opuesto se ubican las ENL de proyección externa, cuyos beneficiarios son terceras personas ajenas a las mismas. Entre ambos extremos, se ubicarían las ENL de proyección mixta, cuyas acciones van dirigidas tanto a sus propios miembros como a terceras personas ajenas a

ellas. Estas son las que ofertan el amplio abanico de outputs cuasi-públicos y cuasi-privados, y realizan una redistribución de rentas, tanto interna (entre sus miembros) como externa (con la sociedad en general).

1.2.3. Clasificación internacional

La Clasificación Internacional de Entidades No Lucrativas (ICNPO), elaborada en el contexto del proyecto anteriormente citado Johns Hopkins de investigación internacional del sector no lucrativo (1997-1999), es el sistema que utiliza las Naciones Unidas y está basada en una propuesta realizada por Salamon y Anheier (1993a) que sirvió de base para el primer estudio llevado a cabo sobre el tema en España por la Fundación BBV y coordinado por Ruiz Olabuenaga. Es un criterio de clasificación simple de los más importantes, cuya variable de discriminación entre entidades se basa en la consideración del tipo de actividad económica principal que desarrollan las mismas. El establecimiento, entendido como la base de operaciones de la entidad, es la unidad básica menor de análisis que aplica este criterio. Se basa en que cada entidad puede poseer uno o varios establecimientos que pueden o no dedicarse a actividades exactamente iguales. Como se observa en la tabla 1.2, del criterio ICNPO se derivan doce categorías calificadas como grupos mayores de actividad, divididos, a su vez, en varios subgrupos.

Se trata de un criterio que integra los criterios simples expuestos anteriormente:

- El criterio fundamentado en la consideración del grupo beneficiario de las acciones realizadas por las ENL (los grupos uno, cuatro y seis pueden incluir ENL de tipo mutualista).
- El criterio que diferencia a las ENL auto-gestionadas de las no auto-gestionadas
- El criterio de clasificación que separa las ENL de tipo religioso (grupo diez) de las de tipo laico.
- El criterio que distingue a las ENL de origen político (grupo siete) de las ENL que no poseen tal origen.

Tabla 1.2. Clasificación internacional (ICNPO)

GRUPO 1	CULTURA Y OCIO Cultura y arte Ocio y deportes Otras actividades recreativas
GRUPO 2	EDUCACIÓN E INVESTIGACIÓN Educación primaria y secundaria Educación superior Otra educación Investigación
GRUPO 3	SALUD Hospitales y rehabilitación Residencias de la tercera edad Salud mental Otros servicios de salud
GRUPO 4	SERVICIOS SOCIALES Servicios sociales - infancia, juventud, familia, minusválidos, tercera edad - Alta necesidad y ayuda humanitaria Apoyo económico y mantenimiento de rentas
GRUPO 5	MEDIO AMBIENTE Medio ambiente Protección de animales
GRUPO 6	DESARROLLO Y VIVIENDA Desarrollo económico, social y comunitario Vivienda Empleo y formación
GRUPO 7	SERVICIOS LEGALES, DEFENSA Y POLÍTICOS Entidades para la defensa civil Servicios legales y jurídicos Entidades políticas
GRUPO 8	PROMOCIÓN DEL VOLUNTARIADO E INTERMEDIARIOS Promoción del voluntariado Intermediarios filantrópicos
GRUPO 9	ACTIVIDADES INTERNACIONALES Actividades internacionales
GRUPO 10	ACTIVIDADES RELIGIOSAS Asociaciones y congregaciones religiosas
GRUPO 11	ASOCIACIONES PROFESIONALES, EMPRESARIALES Y SINDICATOS Asociaciones profesionales Asociaciones empresariales Sindicatos
GRUPO 12	NO CLASIFICADOS EN OTRA CATEGORÍA No clasificados en otra categoría

Fuente: Elaboración propia a partir de Salamon, Anheier & Helmut (2001)

Ruiz Olabuenaga (2000, 2006) en la parte española

1.3. LAS ENTIDADES DEL SECTOR PRIVADO NO LUCRATIVO

1.3.1. Concepto y delimitación

El número y la presencia de las entidades no lucrativas se ha multiplicado en los últimos años (Álvarez y Sanzo, 2008; Anheier y Themudo, 2002; Ariño, 2007; Barea y Pulido, 2001; Barreiro, 2004; Guzmán, Martínez y Rúa, 2011; Jiménez Jiménez y Viaña, 2007; Juaneda, 2012), y bajo distintas denominaciones han centrado sus actuaciones en áreas que anteriormente estaban reservadas a los poderes públicos. Debido a veces a la falta de recursos y otras a la ineficiencia en la gestión, determinadas necesidades de los ciudadanos quedaban sin atender, de ahí la conveniencia de que iniciativas privadas asuman dichas responsabilidades. La presencia de la sociedad civil en ámbitos propios de la Administración Pública se ha visto incrementada en todos los países desarrollados.

La magnitud de los cambios sociales acontecidos recientemente está transformando los cimientos de nuestra sociedad y hace que, concretamente las ENL, se replanteen la forma en que van a dar respuesta a los enormes problemas sociales (Juaneda, 2010). Estas entidades, si desean continuar teniendo un impacto significativo, se ven obligadas a acercarse a la realidad desde una nueva perspectiva, surgiendo así lo que algunos autores definen como “nuevos paradigmas” (McPhedran Waitzer, J. y Roshan, P., 2011).

De acuerdo con el informe Cepes (2010), y tomando como indicadores de la relevancia que ha adquirido el sector no lucrativo en los últimos años el número de entidades que lo componen, el número de personas empleadas y el número de personas asociadas, en la siguiente tabla podemos observar que, a pesar de los efectos de la crisis económica global, el sector continúa teniendo una gran relevancia. Soldevilla y Cordobés (2012) interpretan el aumento en el número de personas asociadas como que, en momentos de crisis “la solidaridad de las personas sigue manteniéndose creciente”.

Tabla 1.3. Indicadores de la relevancia de las ENL

Indicador	2008	2009	2010
Número de personas empleadas	2.354.296	2.379.994	2.377.912
Número de personas asociadas	10.746.963	12.150.549	12.218.185
Número de entidades	47.993	45.093	44.693

Fuente: Soldevilla y Cordobés (2012)

La denominación de “*Nonprofit Sector*” o “Sector No Lucrativo” (SNL) procede de la terminología empleada por el System of National Accounts (SNA) de Naciones Unidas de 1993 y, también en teoría económica para definir a las organizaciones que no tienen como razón de ser la generación de beneficios para sus propietarios; lo cual no significa que no tengan en un ejercicio, más ingresos de lo que puedan gastar. El Financial Accounting Standard Board (FASB), sin embargo, se inclina por la expresión “*Not-for-Profit*”. Nos llama la atención, en cualquiera de los casos, la definición de estas organizaciones a partir de lo que no son (no lucrativas) en lugar de por lo que son.

Los rasgos principales que caracterizan a las organizaciones privadas no lucrativas los dejan claros Vernis, Iglesias, Sanz, Solernos, Urgell y Vidal cuando indican que:

Una asociación u organización no lucrativa es una entidad constituida para prestar un servicio que mejore o mantenga la calidad de vida de la sociedad; formada por un grupo de personas que aporta su trabajo voluntario; no dedicada a lucro personal de ninguno de sus miembros/socios/fundadores; y que no tiene carácter gubernamental. (Vernis, Iglesias, Sanz, Solernos, Urgell y Vidal, 2004, p. 32)

Si tomamos como referencia lo señalado por AECA en la propuesta del documento nº 16, Socías et al. (2013, pp. 37-38) establecen unos atributos de las entidades privadas no lucrativas (EPSAL) en comparación con las entidades lucrativas (EL) y las entidades públicas sin ánimo de lucro (EPUSAL) que se resumen en la siguiente tabla:

Tabla 1.4. Atributos de las distintas entidades económicas

Atributos	EL	EPSAL	EPUSAL
Ámbito de actividad	Mercado	Sin mercado	Sin mercado
Gestión	Rápida	Rápida	Lenta
Influencia política	Escasa	Pocas	Directas
Lucro	Sí	No	No
Nivel de normas contables	Alto	Bajo	Medio
Objetivos	Tangibles y valorables	Intangibles y de difícil valoración	Intangibles y de difícil valoración
Política de precios	Mercado y costes	Costes o sin precio	Costes o sin precio
Posibilidad de elección por los usuarios	Sí	Sí y No	No

Fuente: Elaborado a partir de Socías et al. (2013)

El FASB (1980b), por su parte, en su *Statement of Financial Accounting Concepts* (SFAC nº 4:1980, párrafo 6) *Objetivos de los Estados Financieros de las organizaciones no lucrativas*, distingue las siguientes principales cualidades en ellas:

- Reciben importantes cantidades de recursos de suministradores que no esperan recibir ni la devolución de lo aportado, ni beneficios económicos.
- Las actividades ordinarias no son suministrar bienes o servicios para la obtención de un beneficio o similar.
- No existen participaciones de los propietarios que puedan ser vendidas o transferidas; incluso en caso de liquidación de la organización, no se puede repartir el valor residual de los recursos.

Estas cualidades se corresponden, señala Larry L. Perry (2014), con la definición que sobre las entidades no lucrativas ofrecen los *Statements of Financial Accounting Standards* (SFAS nº 116 y nº 117) *Accounting for Contributions Received and Contributions Made* y *Financial Statements of Not-for-Profit Organizations*. Asimismo, expone ejemplos de organizaciones no lucrativas no gubernamentales como

colegios, partidos políticos, museos, organizaciones religiosas, uniones de trabajadores, etc., por un lado, y organizaciones voluntarias de salud y bienestar social como Cruz Roja, *Boy Scouts*, *Girl Scouts*, etc., por otro (Perry, 2014, pp.1-2).

Como hemos comentado anteriormente, Salamon y Anheier (1992, 1997) hacen una caracterización del sector privado no lucrativo que denominan estructural-operativa en la que combinan otras dimensiones. Según estos autores, una organización que pertenezca a este sector debe reunir todos y cada uno de los siguientes requisitos:

- 1- Ser organizaciones formales: deben tener cierto grado de institucionalización, aunque se refieren a un nivel de organización que podríamos decir de mínimos, muy flexible y con un cierto ánimo de continuidad. Excluiría las formas más básicas de ayuda, como las familiares, de vecindad, de grupos iguales o las meras reuniones puntuales.
- 2- De carácter privado: institucionalmente separadas del gobierno nacional, autonómico o local, jurídicamente separadas de la Administración Pública, y por tanto, no regidas por el Derecho Administrativo sino por el Derecho Privado.
- 3- Autogobernadas: que sean capaces de tomar sus decisiones y controlar sus propias actividades, que tengan órganos de gobierno propios y no estén controladas por organizaciones externas, es decir, que posean estatutos propios.
- 4- Sin ánimo de lucro: no deben distribuirse beneficios procedentes de la venta de bienes y prestación de servicios en el mercado, lo cual no implica que la organización no pueda obtener beneficios, sino que en el caso de que los hubiera, estos serían empleados con la máxima utilidad social. No debemos confundir la inexistencia de ánimo de lucro con la inexistencia de obtención de excedentes económicos (Donoso, 2011). Lo que no debe de existir es reparto de beneficios, directos o indirectos, entre los propietarios o administradores.

- 5- Voluntarias: deben estar compuestas en gran medida por voluntarios, aunque no es preciso que todos sus miembros lo sean. La participación o no de estos ha de depender de la libre voluntad de los mismos y no de las obligaciones o imposiciones externas.

Será en las entidades privadas sin ánimo de lucro en las que centraremos la investigación, las cuales Socías et al. (2013, p. 36) delimitan como “aquellas unidades económicas del sector privado que producen bienes y, sobre todo, servicios, ofreciéndolos a terceras personas, sin prestación equivalente a precio de mercado, siendo su objetivo el interés general (o público) o el particular no mercantil”.

Estas entidades privadas no lucrativas, pueden clasificarse siguiendo la propuesta de Socías et al. (2013, p. 39), la cual nos parece acertada y relevante:

Entidades privadas no lucrativas
a. Interés particular
b. Interés general
i. Sin contraprestación
ii. Con contraprestación
o Parcial
o Total

Revisado el concepto y los rasgos más relevantes, para nuestra investigación, limitada como hemos señalado a las ENL privadas, optamos por una definición sencilla, adaptada al campo de actuación del trabajo y que sigue el enfoque anglosajón de las nonprofit organizations (NPO): entidades privadas, organizadas formalmente, con autonomía de decisión, de libre adhesión, con importante componente voluntario, que producen bienes y sobre todo servicios sin contraprestación o con una contraprestación inferior al coste, cuyo objetivo es fundamentalmente el interés general y cuyos excedentes, de haberlos, revierten en ayudar a la entidad a cumplir con su misión.

1.3.2. Asociaciones y Fundaciones

Las entidades privadas sin ánimo de lucro se fundamentan en dos pilares: Asociaciones y Fundaciones. Por lo tanto, es primordial conocerlas un poco más en profundidad. Ambas forman la inmensa mayoría de las entidades colaboradoras en el estudio empírico de nuestra investigación. Totalmente de acuerdo con García Delgado quien señala:

Asociaciones y fundaciones son dos tipos de entidades cuyo análisis económico se suele presentar conjuntamente, aunque responden a realidades jurídicas muy distintas. Ambas comparten dos rasgos definatorios, a saber, su ausencia de ánimo de lucro y su condición de instituciones privadas. Tales rasgos las diferencian nítidamente de las empresas lucrativas, por un lado, y del sector público, por otro. (García Delgado, 2009, p. 102)

1.3.2.1. Las Asociaciones: definición y elementos necesarios

Las asociaciones reciben un sinnúmero de denominaciones diferentes: agrupaciones, plataformas, foros, federación, confederación, comunidad, cofradía, etc., las cuales hacen que este concepto resulte confuso.

El derecho de asociación viene regulado en el artículo 22 de la Constitución Española del año 1978. Ni la derogada Ley de Asociaciones de 24 diciembre de 1964, ni la actual Ley Orgánica 1/2002, de 22 marzo, reguladora del Derecho de Asociación contienen una definición expresa de esta figura, sino que simplemente aluden a la libertad de asociación y a sus fines, de los cuales establecen que deben ser lícitos. Sin embargo, en el artículo cinco de la vigente ley orgánica, dedicado a su constitución, se establece que “las asociaciones se constituyen mediante el acuerdo de tres o más personas físicas o jurídicas legalmente constituidas, que se comprometen a poner en común conocimientos, medios y actividades para conseguir unas finalidades lícitas, comunes, de interés general o particular, y se dotan de Estatutos que rigen el funcionamiento de la asociación”. Por lo tanto, podemos afirmar que las asociaciones

son organizaciones estrechamente vinculadas a los derechos humanos, puesto que son la pura manifestación del derecho fundamental de libertad conseguida en España después de la constitución de 1978. Son las asociaciones las que, sin duda, dotan al Tercer Sector de ese carácter emergente anteriormente mencionado.

La Comisión Europea (CE, 2012) define las asociaciones como una agrupación permanente de personas físicas o jurídicas cuyos miembros aúnan sus conocimientos o actividades, ya sea para un fin de interés general o con el fin de promover, directa o indirectamente los intereses de sus miembros.

Por su parte, la Comisión de las Comunidades Europeas (Bruselas, 1997) ya señalaba que “De los tres sectores – Cooperativas, Mutualidades y Asociaciones – que componen la Economía Social el de las Asociaciones es, con diferencia, el más difícil de delimitar o definir” y que en su concepción básica, son simplemente grupos de personas que se han unido con un fin determinado.

Nos parece muy acertada la definición que propone García Delgado (2004), abarcando tanto asociaciones formales (con acta fundacional y registro) como informales (no registradas y sin personalidad jurídica), al señalar que considera así los grupos de personas constituidos voluntariamente para realizar una actividad colectiva de una forma estable, organizados democráticamente, sin ánimo de lucro e independientes, al menos formalmente, del estado, los partidos políticos y las empresas.

El diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (RAE, 2001) define el término Asociación como “Acción y efecto de asociarse. Conjunto de los asociados para un mismo fin y en su caso, persona jurídica por ellos formada”.

De esta definición se desprenden los elementos que en sentido amplio caracterizan a estas figuras:

1. Una pluralidad de personas.
2. Una unidad organizada.
3. Un fin determinado común a todos los individuos.

No obstante, nos parece preciso señalar que, por tratarse de una definición muy general, no permite encontrar un régimen jurídico común a todos los supuestos. Por ello, resulta necesario poner de manifiesto los diversos elementos que, según la doctrina, vertebran el concepto de asociación:

Tabla 1.5. Elementos de las asociaciones

Elementos necesarios de las asociaciones	
✓	Elemento personal
✓	Elemento teleológico
✓	Elemento de aportación
✓	Elemento de organización
✓	Elemento temporal

Fuente: Elaboración propia

1. Elemento personal

Se considera el elemento personal como el aspecto diferenciador de las asociaciones, puesto que éstas consisten en una pluralidad de personas agrupadas para la consecución de uno o más fines de interés común. Por lo tanto, en ellas prevalece éste sobre el patrimonial.

Como señala Salas Murillo (1999, p. 103), la asociación tiene carácter abierto y vocacionalmente receptor de nuevos socios, sustentando el principio denominado de “puerta abierta”, que consiste en ofrecer a otras personas su ingreso libre y voluntario en ella.

2. Elemento teleológico

Este segundo elemento aparece siempre unido al concepto de asociación, constituyéndose como uno de los componentes esenciales y la razón de ser de cada uno de estos entes.

Hay que poner de manifiesto la diferencia entre los fines no lucrativos de la asociación, que deben venir recogidos en los Estatutos y que serán la razón de ser de cada una de ellas, y las actividades, que serán los medios para conseguir esos fines. De ahí la existencia de un fin no lucrativo unido a la posibilidad de realizar actividades mercantiles o con finalidad lucrativa. No obstante, es necesario procurar que dichas actividades no sean contrarias al fin, en cuyo caso, habría que plantearse una modificación del mismo.

No debemos confundir la inexistencia de ánimo de lucro con la inexistencia de obtención de excedentes económicos. Los obtenidos por las asociaciones, derivados del ejercicio de sus actividades, deberán destinarse, exclusivamente, al cumplimiento de sus fines. No cabe, en ningún caso, su cesión gratuita a personas físicas o jurídicas con interés lucrativo, ni su reparto entre los asociados, sus parientes, sus cónyuges o personas que convivan con ellos con análoga relación de afectividad.

3. Elemento de aportación

Una de las características de las aportaciones realizadas por los asociados es que no necesariamente deben ser económicas, puesto que pueden ser una actividad o un determinado conocimiento.

La aportación personal de los fundadores o asociados, en principio no tiene un carácter patrimonial, salvo que se considere que cualquier actividad humana que se aporte pueda ser económicamente valorable. No obstante, cualquier asociación necesita un mínimo de medios materiales para desarrollar su actividad, por lo que es preciso que tenga un patrimonio, de mayor o menor cuantía.

4. Elemento de voluntariedad

Las asociaciones nacen por voluntad de los particulares, considerándose como un derecho natural inherente a la naturaleza humana. Es decir, los integrantes de una asociación lo son libremente, por voluntad propia, lo cual ha de estar presente tanto en el momento de su creación, como en el ingreso y salida de sus asociados.

Esta voluntariedad debe tener su proyección en la libertad que tienen sus miembros en la determinación de sus fines, actividades, estructura y funcionamiento, sin perjuicio de que la legislación actual exija unas pautas mínimas en relación con estos aspectos.

Los asociados tienen derecho a separarse voluntariamente de la asociación en cualquier momento, en cuyo caso los Estatutos podrán establecer que dichos asociados puedan percibir la participación patrimonial inicial u otras aportaciones económicas realizadas, sin incluir las cuotas de pertenencia a la asociación que hubiesen abonado, con las condiciones, alcances y límites que se fijen en los Estatutos.

5. Elemento de organización

Para la consecución de la misión de la asociación, este elemento resulta necesario, dado que si las personas que se proponen realizar un fin que no es individual, obrasen cada una por su cuenta, el resultado sería casi nulo. Lo importante en la asociación no son los individuos sino el fin, por tanto, la misma permanece con independencia de las incorporaciones o salidas de personas que se produzcan en ella.

Las asociaciones pueden establecer su propio organigrama, sin más límite que contar con una Asamblea General y un órgano de representación. Dado que ofrecen cada vez más servicios y requieren de un personal más cualificado que garantice su buen funcionamiento, cada una podrá crear su propia estructura en función de su tamaño y necesidades, por lo que podrá constituir otros órganos complementarios o auxiliares de los anteriores, tales como una secretaría donde puede existir un gestor que lleve a cabo las decisiones de la junta directiva y la gestión diaria de la asociación.

El derecho que tienen los socios como miembros de la asociación es hacer cumplir los Estatutos siempre que estos no sean contrarios a la Constitución y a la legislación aplicable vigente. Estos tienen carácter obligatorio y general, y es la Asamblea General la que posee potestad para realizar cualquier modificación o supresión de los mismos, mediante convocatoria extraordinaria efectuada para tal fin.

6. Elemento temporal

Normalmente, las asociaciones nacen con una tendencia de permanencia para ser diferenciadas de otros fenómenos temporales. Sin embargo, se recoge dentro de su normativa la posibilidad de constituirse con carácter temporal. En este último caso, la obligatoriedad de indicar en los Estatutos el destino del patrimonio social resulta totalmente imprescindible, puesto que la disolución es un hecho que sucede en un plazo de tiempo determinado.

En el momento de su disolución, los bienes deben pasar necesariamente a instituciones que posean similares fines. No podrán ser repartidos entre los asociados, debido a la ausencia de lucro que caracteriza a estas figuras. El patrimonio deberá tener el destino previsto en los Estatutos.

Los asociados, mientras la asociación no haya sido inscrita, y siempre que hubieran manifestado actuar en nombre de la misma, responderán personal y solidariamente por las obligaciones contraídas por cualquiera de ellos frente a terceros.

A partir del momento en que nace la persona jurídica en una asociación, ésta posee autonomía patrimonial y es sujeto de derechos y obligaciones, por lo que debe responder de los actos de sus órganos o representantes. Las asociaciones inscritas responden de sus obligaciones con todos sus bienes presentes y futuros.

Las personas que operen en nombre y representación de la asociación, responderán ante ésta, ante los asociados y ante terceros por los daños causados y las deudas contraídas por actos dolosos, culposos o negligentes.

Consciente de la importancia del asociacionismo español, Monzón (2010, p. 123), refiriéndose a la Encuesta CIRIEC-2008 realizada sobre el conjunto de las asociaciones, señala que “ha permitido desvelar algunas de las grandes incógnitas de este amplio y heterogéneo colectivo. En primer lugar, de las 317.411 asociaciones inscritas y no disueltas sólo el 48% (151.725) tienen alguna actividad en 2008”. Este colectivo proporciona 470.347 empleos directos y su volumen de gasto es de 22.642.225.200€.

El Registro (Ministerio del Interior o de las Comunidades Autónomas) sólo dota a las asociaciones de la calificación de registradas, pero no de legales, puesto que son numerosas las que teniendo esta consideración, no aparecen como registradas. Por otro lado, muchas asociaciones registradas carecen de actividad. Los diferentes registros no mantienen aún una coordinación adecuada para extrapolar datos fiables sobre el dimensionamiento del fenómeno. Es el colectivo más numeroso y heterogéneo, siendo sus límites complejos y borrosos. Por todo ello, podemos concluir que conocer el tamaño y presencia del sector asociativo en España es una labor verdaderamente compleja.

Muchas asociaciones se autodenominan organizaciones no gubernamentales, por lo que son conocidas bajo la nomenclatura ONG.

1.3.2.2. Las Fundaciones: definición y elementos necesarios

En el artículo 34 de la Constitución Española de 1978 se reconoce el derecho de fundación para fines de interés general, con arreglo a la Ley.

Cualquier individuo puede actualmente, como señala García Delgado (2004), vincular un patrimonio de forma continuada al logro de un interés general de su elección, fundando una organización perfectamente legitimada para administrar el patrimonio fundacional con arreglo al servicio requerido por el fundador. La Administración Pública habrá de limitarse, a través del correspondiente Protectorado, a comprobar que los fondos están siendo empleados tal y como la fundación indica.

Para delimitar el concepto de fundación, es necesario empezar por una reflexión teórica, que, según señalan Jiménez, Viaña et al. (2007), está dominada por tres enfoques:

- El enfoque *non-profit*: destaca las afinidades del fenómeno fundacional con el asociativo.

- El enfoque de la Economía Social: une al fenómeno fundacional y al asociativo al fenómeno cooperativo en una amalgama de empresas no capitalistas.
- El enfoque nuevo: destaca la especificidad de la figura fundacional como alternativa a las restantes formas de emprender.

La Comisión Europea (CE, 2012) define las fundaciones como “entidades con un patrimonio propio y cuyos fondos se destinan, de acuerdo con la voluntad de sus fundadores, a un fin determinado, a proyectos o actividades de interés general. En sentido estricto, son organizaciones totalmente independientes del gobierno o de otras autoridades públicas, y están gestionadas por patronos (consejos de administración independientes)”. Además, establece que “las fundaciones no pueden distribuir los posibles beneficios generados por la actividad de la organización entre sus propietarios, miembros, administradores o directores”.

Su naturaleza privada es el fundamento de la fundación. Como señala la Asociación Española de Fundaciones (AEF, 2007), provienen de un patrimonio privado y surgen de un acto de la voluntad de un particular sin que éste espere beneficio económico alguno, lo que no impide que las mismas puedan desarrollar actividades empresariales sin perder de vista los intereses generales. Cada día se crean más fundaciones, tanto por iniciativa de personas físicas como jurídicas.

La idea esencial de las fundaciones, de acuerdo con la AEF, es la de “patrimonio organizado para un fin”, teniendo en cuenta que ese patrimonio fundacional es esencialmente privado, que la organización es un soporte de una personalidad jurídica necesaria y que el fin que se pretende alcanzar se encuentra en el campo de los fines de interés general.

De la definición anterior se desprenden los siguientes elementos:

- 1- Personalidad jurídica: la fundación es un sujeto de derecho y por lo tanto, la personalidad jurídica forma parte del contenido esencial del derecho de fundación.

- 2- Fin de interés general: las fundaciones, como entidades sin ánimo de lucro, deben perseguir fines de interés general: de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, sanitarios, de cooperación, etc.
- 3- Vinculación de bienes: los bienes de las fundaciones han de estar siempre afectos al interés general, subsistiendo siempre la vinculación de estos al fin benéfico.

Teniendo en cuenta los elementos anteriores, podemos agrupar los rasgos característicos generales de las fundaciones en tres grandes bloques:

- 1- En relación con los sujetos

La fundación es una entidad jurídica que no posee propietarios, en la que existen varios grupos de personas: el fundador o fundadores, las personas que forman parte del Patronato (patronos), el Protectorado y los usuarios y beneficiarios. El Patronato es el órgano de gobierno y representación de la fundación, y le corresponde cumplir los fines fundacionales y la administración del patrimonio fundacional. El Protectorado garantiza, para todas las fundaciones, el cumplimiento de la legalidad y de los fines establecidos por la voluntad del fundador.

- 2- En relación con el funcionamiento y la actividad

La finalidad principal de la fundación ha de basarse en el cumplimiento de unos fines de interés general, que no tienen por qué ser identificables con la actividad económica que pueda llevar a cabo dicha entidad.

- 3- En relación con el patrimonio

El objetivo principal del negocio de la fundación procede de la existencia de una dotación fundacional permanente, formada por las aportaciones, en principio, del fundador o fundadores. Ese patrimonio lo conforman, los bienes, derechos y obligaciones que componen dicha dotación, y también aquellos que la fundación adquiere tras su constitución, se afecten o no a la dotación.

Según la legislación actual, la constitución de la fundación debe comenzar con una aportación inicial mínima (30.000 €) que debe ser suficiente y adecuada para poder lograr los fines y objetivos que persigue. Posteriormente, podrán recibir aportaciones provenientes de terceros para completar la ayuda necesaria para cumplir dichos objetivos. Mientras que algunas necesitan un patrimonio relativamente pequeño, otras precisan aportaciones patrimoniales importantes de carácter cuantitativo para poder cumplir sus fines.

La dotación patrimonial de la fundación carece de titular. Es decir, el fundador o los posteriores donantes que así lo justifiquen son quienes se desprenden del patrimonio por lo que no son el titular, pero tampoco lo son los administradores ni los beneficiarios.

El patrimonio fundacional ha pasado de estar basado en un elemento estático generador de rentas a tener connotaciones de gestión patrimonial empresarial. Actualmente, a las fundaciones se les permite poseer todo tipo de bienes y derechos, de manera que les está permitido recibir contraprestaciones por sus servicios, pueden invertir en títulos valores, y tienen posibilidad de realizar actividades mercantiles.

Así el patrimonio de la fundación puede estar constituido por toda clase de bienes, derechos y obligaciones susceptibles de valoración económica, por lo que se entiende como patrimonio fundacional tanto las aportaciones dinerarias como las no dinerarias. Entre estas últimas se pueden incluir los bienes muebles e inmuebles, los derechos reales y derechos de crédito, las empresas y establecimientos, bienes intangibles, etc.

Fundaciones que parten de la utilización de un capital fundacional no tendrían, en principio, por qué emplear trabajo voluntario. Al respecto, García Delgado señala:

Si el capital fundacional fuera suficiente, las rentas derivadas de su inversión deberían aportar recursos económicos como para hacer viable la Fundación sobre la base de la contratación de factores productivos, entre ellos, trabajo remunerado. Si la inversión rentable del capital fundacional no llegara a aportar recursos suficientes como para hacer que la Fundación se sostuviera de una manera profesionalizada, entonces bien podría ocurrir que la entidad

empresaria la producción de bienes y servicios destinados a la venta, con los que generar ingresos que luego se asignarían a la producción de bienes y servicios no destinados a la venta, aquellos que constituyen, en todo o en parte, la misión fundacional. No es otra la idea de la Fundación-empresa, cuya realización más completa en la España actual la representan las Cajas de Ahorros. (García Delgado, 2004, p. 93)

La voluntad del fundador debe estar representada en el exterior, y el patrimonio debe estar organizado para que se lleve a cabo la aplicación de los medios al fin propuesto. Para lo cual es imprescindible la presencia del Patronato. Éste tiene la obligación de cumplir los fines fundacionales y administrar los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, manteniendo el rendimiento y la utilidad de los mismos.

Mientras que en algunas fundaciones el propio fundador está integrado en el Patronato, en otras no lo está. Cuando esto ocurre, no posee la función de controlar o dirigir la fundación.

Los patronos, para desarrollar las actividades que deben desempeñar, han de aceptar de forma expresa el cargo. La gratuidad y el ejercicio personal son las características que definen su desarrollo.

Parece que en la intención de las fundaciones late un pacto secreto con la sociedad. Como señala Ruiz Olabuenaga (2006, p. 74) “un interés obvio en que ésta se beneficie de su aportación y una apuesta por la cultura en todas sus manifestaciones. La sociedad a cambio le otorga un trato de favor y de privilegio fiscal”.

Es interesante reflejar a continuación las principales diferencias existentes, según Sánchez Arroyo (1996), entre las fundaciones y las empresas mercantiles:

Tabla 1.6. Diferencias entre Fundación y Empresa mercantil

	Fundación	Empresa mercantil
Cumplimiento de los fines	Motivo principal para su creación.	Ejercicio profesional de una actividad económica planificada.
Beneficiarios	Colectividades genéricas, distintas a los fundadores, sus cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive.	Socios, sin límites.
Beneficio	Cumplimiento de la actividad hacia los beneficiarios.	Reparto entre los socios.
Excedente	Aplicación de los medios a los fines.	Existe la necesidad de su obtención.

Fuente: Elaboración propia a partir de Sánchez Arroyo (1996)

a) Cumplimiento de los fines

- El fin que persiguen las fundaciones es una de las características que distingue a las mismas y va directamente ligado a su nacimiento. Es el motivo principal por el que se crea, y debe tratarse de un fin de interés general o interés público. En las fundaciones se cumple el principio de la aceptación del patrimonio basado en el cumplimiento de los fines de interés general, en virtud de lo que haya fijado el fundador.
- En la empresa mercantil, sin embargo, se define como el ejercicio profesional de una actividad económica planificada, siendo intermediadores en el mercado de bienes y servicios.

b) Beneficiarios

- Son el colectivo al que van destinadas las prestaciones. Los beneficiarios en las fundaciones son colectividades genéricas de personas distintas a los fundadores, sus cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive.
- Los beneficiarios de las empresas mercantiles son directamente los socios, sin límites.

c) Beneficio

- En las fundaciones el beneficio es el cumplimiento de la actividad hacia los beneficiarios, ya sea participando directamente o indirectamente.
- En las empresas los beneficios se reparten entre los socios, vía reparto de dividendos o distribución del patrimonio.

d) Excedentes

- En las fundaciones se establece la aplicación de los medios a los fines.
- En las empresas mercantiles existe la necesidad de obtener excedentes.

1.3.3. Principales diferencias entre Asociación y Fundación

Las asociaciones y fundaciones están orientadas al interés general por tratarse de patrimonios adscritos a un fin y porque para conseguir su estatus deben cumplir con unos estrictos requisitos que garantizan que ese interés general va a primar sobre el particular. De todas maneras, también entre la figura de Asociación y de Fundación existen notables diferencias.

1.3.3.1. Diferencias conceptuales

Siguiendo los citados estudios de García Delgado (2004, 2009), y aunque son muchos los puntos de convergencia que se desprenden de los mismos en lo referente al funcionamiento de ambas, también existen algunas diferencias. El voluntariado constituye el hecho diferencial de las asociaciones, siendo la fuente principal de recursos humanos y económicos de las mismas, mientras que su peso no es tan relevante en el caso de las fundaciones. Es decir, además de ser ambas el núcleo fundamental del sector no lucrativo, hay una importante diferencia entre asociaciones y fundaciones: las primeras tienen como factor productivo más importante el trabajo voluntario, mientras que las segundas son entidades no lucrativas que dependen, en lo esencial, de donaciones o capital gratuito, fundamentalmente.

En estas organizaciones, Ruiz Olabuenaga (2000, p. 22) nos señala tres factores de diferenciación:

1. Altruismo.
2. Defensa mutua.
3. Participación civil.

Atendiendo a la importancia que tiene cada uno de estos factores en las asociaciones y las fundaciones, elaboramos la siguiente tabla:

Tabla 1.7. Nivel de importancia del altruismo, la defensa mutua y la participación civil.

	Asociación	Fundación
Altruismo	Media	Mucha
Defensa mutua	Mucha	Poca
Participación civil	Mucha	Media

Fuente: Elaboración propia basada en Ruiz Olabuenaga (2000, 2006)

Además, la Asociación se constituye mediante el acuerdo o contrato de varias personas, mientras que la Fundación mediante un acto unilateral por el cual el fundador o fundadores destinan ciertos bienes a una finalidad o un negocio jurídico fundacional. Es la naturaleza del acto constitutivo lo que diferencia a una asociación de una fundación.

Las asociaciones pueden ser creadas con el objetivo de cumplir fines tanto de interés general como de interés privado, pero la misión de las fundaciones será siempre el interés general, por lo que no podrán beneficiar exclusivamente a sus patronos y allegados.

En cuanto a las funciones que desempeñan las asociaciones y las fundaciones, hay que indicar que estas últimas se concentran en la satisfacción de las intenciones del fundador, que no tolera, en ningún momento, la reciprocidad que se da en las asociaciones de ayuda mutua.

En lo referente al patrimonio, Salas Murillo (1999, p. 89) apunta que “es tan importante la organización de personas que gestionan el patrimonio, como el patrimonio en sí, aunque está claro que sin éste no podría haber fundación y teóricamente, sin patrimonio, sí que podría haber asociación”.

Para finalizar, podemos concluir que las diferencias conceptuales fundamentales entre ambas figuras, analizadas anteriormente, son a nuestro entender, las que a continuación recogemos en la Tabla 1.8.

Tabla 1.8. Diferencias conceptuales entre Asociación y Fundación

	Asociación	Fundación
Elemento central	Personas	Patrimonio
Factor predominante	Defensa y ayuda mutua entre socios	Altruismo
Función fundamental	Comunicación	Gestión
Estructura	Cada socio un voto	Fundamentalmente jerárquica y organizada
Objetivos de interés general	Posibilidad de reorientar la actividad	Propuestos en sus programas
Hecho característico	Colectividad	Patrimonio afectado

Fuente: Elaboración propia

1.3.3.2. Diferencias normativas

Tratando de evidenciar la disimilitud existente entre las asociaciones y fundaciones, García Delgado subraya que:

La regulación legal de las Asociaciones difiere notablemente de la de las Fundaciones. Ambas figuras jurídicas están reconocidas en la Constitución Española de 1978 (CE, 1978). Pero mientras las Asociaciones aparecen como reflejo de un derecho fundamental -dentro del título I, capítulo II, sección I, «De

los derechos fundamentales y de las libertades públicas» el derecho de fundación se presenta, en cambio, como un «derecho de los ciudadanos», presumiblemente en una extensión del derecho de propiedad, que no recibe el tratamiento de fundamental. (García Delgado, 2009, p. 102)

El Catedrático de Derecho Administrativo D. Rafael Entrena, por su parte, recalca que la Constitución Española destina un artículo específico al derecho de fundación que reconoce para fines de interés general, con arreglo a la ley. “Nuestra Constitución es original en esta materia, pues en ninguna otra Ley de leyes de los países occidentales se contiene una regulación específica de las fundaciones” apostilla el autor.

Recogemos en la tabla 1.9 las principales diferencias entre la figura de Asociación y la de Fundación, desde el punto de vista normativo:

Tabla 1.9. Diferencias normativas entre Asociación y Fundación

	Asociación	Fundación
Tipo de derecho	Derecho fundamental	Derecho ciudadano
Interés general	Carácter mutualista	Afectación patrimonial
Personalidad jurídica	Inscripción declarativa	Inscripción determinante
Órganos de gestión y representación	Asociados	Patronato
Órganos de control	Asamblea General	Fundador, Patronato y Protectorado
Personalidad jurídica	Privada de interés público	Privada de interés público o Pública de interés público
Idea principal	La unión hace la fuerza	El triunfo de la voluntad
Modificación de Estatutos	Asamblea General	Patronato, tras previa aprobación por el Protectorado
Desaparición	Disolución	Extinción
Separación voluntaria de un miembro	Puede recuperar la aportación patrimonial	No puede recuperar la aportación patrimonial
Integración de nuevos asociados	Libre y voluntaria	Puede acarrear la pérdida de control por los promotores
Capital Social y Dotación Fundacional	No se exige un Capital mínimo	La Dotación inicial ha de ser adecuada y suficiente (30.000 €)

Fuente: Elaboración propia

Las fundaciones, debido a la confianza que supone la mayor intervención pública y control existente en ellas, pueden verse favorecidas en la captación de fondos públicos con respecto a las asociaciones.

García Delgado (2009, p. 106) señala que “Por su parte, la regulación del derecho de fundación no está sujeta a controversia. No tratándose de un derecho fundamental, la legitimidad de los poderes públicos para regularlo con arreglo a la visión que en cada momento haya del interés general es indiscutible”.

En la tabla 1.10 resumimos la normativa sustantiva y fiscal aplicable a asociaciones y fundaciones:

Tabla 1.10. Normativa sustantiva y fiscal aplicable a Asociaciones y Fundaciones

	ASOCIACIONES		FUNDACIONES	
	Estatal	Autonómica	Estatal	Autonómica
Antecedentes	Ley 191/1964, de 24 de diciembre, de Asociaciones. BOE 311, de 28 de diciembre.	Ley 3/1988, de 12 de febrero, de Asociaciones. BOPV 42, de 1 de marzo.	Ley 30/1994, de 24 noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la participación privada en actividades de interés general. BOE 282, de 25 noviembre.	
Normativa sustantiva en vigor	Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación. BOE 73, de 26 de marzo.	Ley 7/2007, de 22 de junio, de Asociaciones de Euskadi. BOPV 134, de 12 de julio.	Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones. BOE 310, de 27 de diciembre.	Ley 12/1994, de 17 junio, de Fundaciones del País Vasco. BOPV 135, de 15 de julio.
Fiscalidad	Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo. BOE 307, de 24 de diciembre.	Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, de Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. BOTHA 83, de 21 de julio.	Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo. BOE 307, de 24 de diciembre.	Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, de Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. BOTHA 83, de 21 de julio.
		Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, de Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. BOB 49, de 11 de marzo.		Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, de Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. BOB 49, de 11 de marzo.
		Norma Foral 3/2004, de 7 de abril, de Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. BOG 71, de 19 de abril.		Norma Foral 3/2004, de 7 de abril, de Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. BOG 71, de 19 de abril.

Fuente: Elaboración propia

Podemos concluir señalando que existe un régimen fiscal especial para las fundaciones y asociaciones de utilidad pública que supone importantes ventajas fiscales (Ley del Mecenazgo).

Al respecto, Pedreira Menéndez considera que hay un trasvase de asociaciones a fundaciones cuando señala que:

Se puede afirmar que la obtención de la declaración de utilidad pública no está exenta de complicaciones, por lo que se está restringiendo de manera muy clara el posible acceso de las asociaciones al régimen tributario especial de la Ley 49/2002. Por ello, muchas entidades de base asociativa se han reconvertido los últimos años a la forma jurídica de fundación para beneficiarse de sus incentivos fiscales, sobre todo a la hora de buscar posibles patrocinadores o colaboradores para el desarrollo de sus actividades. (Pedreira Menéndez, 2003, pp. 75-76)

En la siguiente tabla resumimos, los que a nuestro entender son los principales aspectos positivos y negativos de la normativa sustantiva y fiscal aplicable a las ENL:

Tabla 1.11. Ventajas e inconvenientes de la normativa de las ENL

VENTAJAS	INCONVENIENTES
✚ Resulta más ventajoso económica y fiscalmente para las empresas confiar en las ENL.	✚ La descentralización de las competencias puede resultar una limitación en los casos de agrupaciones de ENL.
✚ Estas entidades gozan de ventajas fiscales que las mercantiles no tienen.	✚ La realización de explotaciones económicas por parte de una ENL puede generar desconfianza a la hora de que las lucrativas contraten con ellas.
✚ Mayor protección legal de los derechos de Fundación y de Asociación.	✚ Las entidades lucrativas pueden utilizar estas figuras y su legislación para evadir impuestos.
✚ Mayor conocimiento de la importancia del sector no lucrativo.	✚ Las exigencias contables y formales a las que están sujetas estas entidades pueden dificultar su actuación.
✚ Promueve la actuación de las Administraciones Públicas.	✚ Los mínimos de capital o aportación de fondos exigidos estimulan la creación de ENL muy pequeñas incapaces de sobrevivir.
✚ Aporta tranquilidad a los donantes.	✚ Semejante control público y transparencia pueden convertirse en un obstáculo.

Fuente: Elaboración propia

CAPITULO 2

LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS

2.1. FRONTERAS ENTRE EL SECTOR LUCRATIVO Y EL NO LUCRATIVO

“Probablemente no existiría un sector no lucrativo sin la existencia de un sector lucrativo, reservándose al sector no lucrativo la importante función de corregir las disfuncionalidades que genera la existencia de aquél” señala Barato Risoto (1995, p. 240). Resulta difícil pensar que personas que no tengan cubiertas sus necesidades básicas puedan emprender acciones solidarias.

En este mismo sentido, Álvarez Melcón indica:

Las empresas con actividades no lucrativas son, en el sistema capitalista, una consecuencia del progreso económico y el avance tecnológico en que estamos inmersos; es preciso haber alcanzado un grado importante de desarrollo en la economía de un país para que paralelamente a este hecho exista interés y preocupación por las empresas no lucrativas. (Álvarez Melcón, 1989, p. 17)

Aunque hayamos definido anteriormente el Tercer Sector en contraposición con el sector público y el privado mercantil, y aunque al principio aparecía más bien como un sistema autónomo, la realidad es que entre los tres sectores se han creado una serie de relaciones y vínculos cada vez más fuertes (The Aspen Institute, Fourth Sector Network & W. K. Kellogg Foundation, 2009).

La actividad que desarrollan los tres sectores no es, en general, exclusiva. Aunque en la mayoría de los casos, los servicios que ofrece el sector no lucrativo están en competencia con los que pueden ofrecer el sector privado y el sector público, hay ocasiones en las que los tres sectores trabajan de forma conjunta y necesitan coordinar sus esfuerzos para ofrecer servicios sociales de mayor calidad. De esta manera, como apuntan Elechiguerra y Rodríguez (1995), estos sectores van arañando y apropiándose

de elementos del Tercer Sector y viceversa.

Por ello, Vernis, Iglesias, Sanz y Saz (2004, p. 66) representan gráficamente los tres sectores con una intersección. El tamaño de ésta y la permeabilidad de sus fronteras determinan el civismo, la solidaridad y la capacidad cooperativa de una sociedad y producirá resultados visibles de índole económico y social. El contexto de esta intersección es una Sociedad Civil constituida por ciudadanos con derechos y obligaciones.

Figura 2.1. Intersección de los tres sectores



Fuente: Vernis, Iglesias, Sanz y Saz (2004)

La intersección se hace cada vez más fuerte, y como señala Ruiz Olabuenaga (2006, p. 17) refiriéndose a las organizaciones no lucrativas: “Se expande una economía mixta en la que éstas operan como socios contratados, lejos del estereotipo tradicional que las veía como hermanas pobres del sector público”.

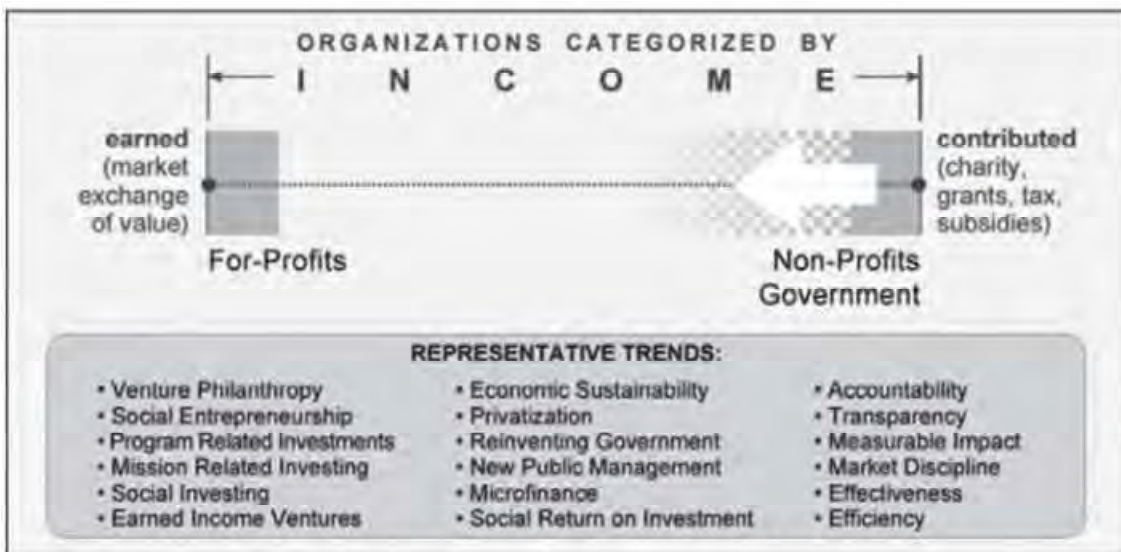
Por su parte, Zurbano et al. (2012), tomando como partida de su estudio el Informe *The Emerging Fourth Sector* (The Aspen Institute, Fourth Sector Network & W. K. Kellogg Foundation, 2009), advierten de la existencia de datos objetivos que demuestran que las organizaciones del sector privado lucrativo, el público y el tercer sector han desarrollado tendencias opuestas que las aproximan entre ellas, puesto que mientras las organizaciones del sector lucrativo se preocupan cada vez más de maximizar sus beneficios sociales, las del tercer sector comienzan a preocuparse de los beneficios económicos. Es decir, “las organizaciones tradicionalmente opuestas han empezado a acercar posturas” (Zurbano, 2012, pp. 42-43).

Figura 2.2. Tendencia de las empresas lucrativas



Fuente: The Aspen Institute, Fourth Sector Network & W. K. Kellogg Foundation (2009)

Figura 2.3. Tendencia de las organizaciones del sector público y el sector no lucrativo



Fuente: The Aspen Institute, Fourth Sector Network & W. K. Kellogg Foundation (2009)

Los autores del citado Informe conciben un Cuarto Sector como un espacio de confluencia que pretende hacer del mundo un lugar mejor para vivir, lo cual se consigue a través de la integración de los objetivos sociales y los métodos empresariales.

Consecuencia de todo lo comentado anteriormente, surge el Cuarto Sector, debido a que la misión y los objetivos de las organizaciones del Primer, Segundo y Tercer Sector son cada vez más similares. Ello ha dado lugar a organizaciones

que aúnan los objetivos sociales con los modelos de negocio y que conforman el emergente Cuarto Sector,.....éstas surgen en el momento en que se trata de buscar un beneficio económico a la vez que se maximiza el beneficio social. (Zurbano et al., 2012, p.43)

Como muestra de la difusa frontera entre el sector no lucrativo y el lucrativo, señalamos a continuación dos propuestas en las que, a nuestro entender, la parte empresarial no debiera incluirse nunca como entidad no lucrativa.

Tabla 2.1. Fronteras entre el sector lucrativo y el no lucrativo según Anthony y Henke

Propuesta de Anthony	Propuesta de Henke
<p>✚ La orientación al beneficio y las diferentes fuentes de recursos de las organizaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Organizaciones orientadas al beneficio. ✓ Organización no lucrativa Tipo A. ✓ Organización no lucrativa Tipo B. 	<p>✚ La pertenencia de los fondos y el objeto que persiguen:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Entidades lucrativas puras. ✓ Entidades cuasi lucrativas. ✓ Entidades cuasi no lucrativas. ✓ Entidades no lucrativas puras.

Fuente: Elaboración propia

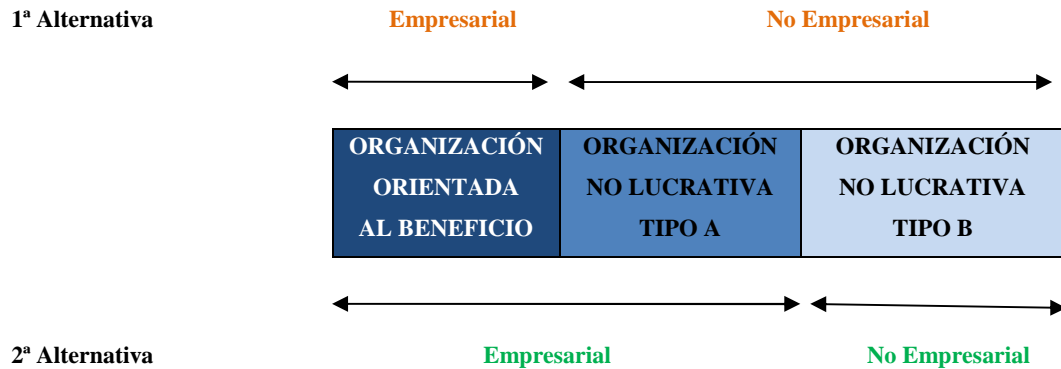
2.1.1. Propuesta de Anthony

Este autor distingue las organizaciones en función de los siguientes criterios (Anthony, 1978, p. 162):

- 1- Su orientación al beneficio: una organización sin ánimo de lucro no utiliza su explotación para obtener beneficio, y sus activos e ingresos no pueden ser distribuidos entre sus miembros, ni siquiera en caso de disolución.
- 2- Las diferentes fuentes de recursos financieros: las organizaciones de tipo A obtienen sus recursos financieros de la venta de bienes y servicios, es decir de ingresos; y las organizaciones tipo B las obtienen de otras fuentes diferentes.

Partiendo de estos dos criterios obtendríamos esta primera clasificación que ilustramos en la siguiente figura:

Figura 2.4. Propuesta de Anthony



Fuente: Elaborado a partir de Anthony (1978)

- Organizaciones orientadas al beneficio: son organizaciones empresariales.
- Organizaciones tipo A: no persiguen el lucro, pero obtienen sus recursos de ingresos derivados de la venta de bienes y servicios. Éstas serán clasificadas como empresariales o no empresariales en función del criterio elegido.
- Organizaciones tipo B: no persiguen el lucro y obtienen sus recursos de otras fuentes diferentes de los ingresos. Éstas son, sin duda alguna, no empresariales.

2.1.2. Propuesta de Henke

Este autor indica que las entidades económicas pueden agruparse de varias maneras (Henke, 1992, p. 6), atendiendo a diversos criterios. Así, en función de la pertenencia de los fondos y el objetivo que persiguen, tendríamos:

1. Organizaciones en las que la procedencia de los recursos que forman los fondos propios son acciones representativas de la propiedad que pueden ser vendidas o cambiadas por los socios que pertenecen a ella, y cuyos beneficios acumulados son sólo para estos.

Su principal objetivo es vender bienes y servicios con la intención de realizar beneficios materiales para sus socios o propietarios, y pueden subdividirse atendiendo a los objetivos concretos de sus operaciones, en:

- Entidades lucrativas puras: realizan los beneficios financieros para los propietarios. Se trata de cualquier empresa mercantil que suministra bienes o servicios al mercado con el objeto de obtener un beneficio.
 - Entidades cuasi lucrativas: realizan los beneficios en forma de servicios para los socios. Es el caso de los clubes privados y asociaciones cuyos beneficiarios son los miembros de la entidad, las cooperativas y las mutuas.
2. Organizaciones en las que la procedencia de los recursos que forman los fondos propios son impuestos y contribuciones basados en la capacidad de pago, y en las que no existen títulos valores que puedan ser vendidos o cambiados.

El principal objetivo de estas organizaciones consiste en la prestación de servicios sociales de los que se beneficia la comunidad, y pueden subdividirse atendiendo a los objetivos concretos de sus operaciones, en:

- Entidades cuasi no lucrativas: prestan servicios con la recuperación parcial del precio basado en el coste de uso. Es el caso de los hospitales, los colegios y las universidades.
- Entidades no lucrativas puras: prestan servicios en base a las necesidades de los usuarios únicamente. Es el caso de Cáritas o Cruz Roja.

2.1.3. Otras propuestas

En este apartado vamos a exponer las propuestas de clasificación que realizan Sanchez Arroyo y Mollá, dos relevantes autores, atendiendo a diversos criterios.

Así, Sánchez Arroyo (1993, p. 569) sintetiza en la siguiente tabla las características en relación con el ánimo de lucro, la propiedad patrimonial y el marco de actuación de cada entidad, tomando como base la clasificación propuesta por Henke.

Tabla 2.2. Fronteras entre el sector lucrativo y el no lucrativo según Sánchez Arroyo

Entidades Características	Lucrativas	Cuasi lucrativas	Cuasi no lucrativas	No lucrativas puras
Ánimo de lucro	X	X		
Derecho de propiedad	X	X		
Marco de actuación: directo sobre beneficiarios			X	X
Marco de actuación: mercado	X	X	X	
Marco de actuación: según fines		X		

Fuente: Elaboración propia basada en Sánchez Arroyo (1993)

La otra propuesta, que realiza Mollá (1988), establece que las organizaciones pueden tener tres actitudes respecto al beneficio, clasificándolas en:

- Lucrativas: su objetivo principal es obtener el máximo beneficio posible mediante el desarrollo de su actividad.
- Empresas públicas e instituciones privadas sin fines de lucro: están orientadas hacia fines distintos a la maximización del beneficio y su objetivo es la atención de fines de interés general.
- Mutualidades: se dedican al servicio de sus propios miembros.

Completamente de acuerdo con Socías et al. (2013, p. 34), que recalcan que debe ser el ánimo o no de lucro el criterio económico que delimite la frontera entre el sector lucrativo y el no lucrativo. “Sin embargo, esta delimitación es bastante subjetiva por lo que el legislador tiene que acotar aún más ambos campos. En cualquier caso, es muy difícil conseguir una frontera totalmente clara” apostillan los autores.

En resumen, podemos decir que una entidad económica sin ánimo de lucro del sector privado utilizará una forma jurídica civil y no actuará en el mercado, aunque hay excepciones en ambos aspectos. Del mismo modo una entidad lucrativa utilizará una figura jurídica mercantil y actuará en el mercado, aunque también hay excepciones. (Socías et al., 2013, p. 35)

2.2. EL BINOMIO CRECIMIENTO-BENEFICIO

La definición y medida del beneficio en base a los costes plantea una serie de dificultades y supone una visión muy diferente del mismo desde la perspectiva económica y desde la perspectiva contable. La clave de la cuestión está en los denominados costes de oportunidad o costes ocultos, los cuales difieren de la empresa lucrativa a la entidad no lucrativa: mientras que en la primera suponen renunciar a percibir la remuneración que los recursos destinados a una determinada inversión obtendrían en el mercado, en la segunda implican que sus usuarios no puedan tener cubiertas sus necesidades básicas, como alimentación.

Si a todos los factores se les imputara la totalidad de los costes de oportunidad, el beneficio económico y el contable sería el mismo. Cuestión que resulta casi imposible debido a la existencia de unos costes casi imposibles de valorar monetariamente: las externalidades.

Se ha producido un desplazamiento de los conceptos maximizadores de beneficio a los conceptos de satisfacción. La existencia actual de una mayor sensibilidad hacia los costes de oportunidad afecta directamente a las entidades no lucrativas por ser éstas receptoras de subsidios. En el momento en que el Gobierno o los particulares los distribuyen se producen estos dos efectos:

- 1- El que los recibe se beneficia.
- 2- El que entrega se empobrece.

En el caso del Gobierno, son los ciudadanos que pagan impuestos destinados a la beneficencia los que se empobrecen; mientras que en el caso de los ciudadanos, estos dejan de comprar bienes. Nada es gratis.

En relación al binomio crecimiento-beneficio, fijándonos primeramente en la empresa, se puede pensar que si ésta quiere crecer debe renunciar al beneficio. Esta presunción parece cumplirse sólo a corto plazo, puesto que a largo plazo el crecimiento favorece la generación del beneficio.

En este sentido, Cowling (2004) considera que la hipótesis de crecimiento-beneficio puede ser compatible, aunque no necesariamente simultánea. Habla de la hipótesis de causalidad acumulativa, donde el crecimiento genera beneficio y éste facilita más crecimiento:

- Las empresas al crecer se vuelven más eficientes ya que estandarizan, mejoran y ordenan los procesos, lo que incrementa los beneficios.
- Las empresas al crecer se dotan de una más diversa y mejor estructura directiva, siendo evidente que las mejor dirigidas obtienen mejores resultados.
- Las empresas al crecer tienen más oportunidades de tipo económico, relacional, financiero e institucional, lo que aporta mayores beneficios.

Si aceptamos, por lo tanto, que el beneficio es el motor del crecimiento también de las organizaciones no lucrativas, deberíamos preguntarnos cómo crecen estas entidades que no lo obtienen. En este sentido, generan un beneficio no extraíble, que en vez de acumularse en la entidad, se acumula en la sociedad al cumplir con su objeto social.

2.3. PRINCIPALES FUENTES DE FINANCIACIÓN DE LAS ENL

El crecimiento considerable del número de ENL ha supuesto que éstas sean cada vez más conscientes de que su supervivencia y el logro de la misión y de los objetivos sociales va a depender en buena parte de su capacidad para conseguir recursos.

“Los últimos años han supuesto para las organizaciones no lucrativas el paso de una perspectiva introvertida mantenida durante siglos a otra de apertura hacia el entorno” señalaba Ansoff (1985, p. 39) hace más de veinticinco años tras detectar el cambio de escenario que ya es comúnmente aceptado. Seguidamente, el autor añadía que “Ante sus ojos se abre el panorama de una sociedad que cuestiona la importancia social de estas organizaciones, pero que al mismo tiempo exige una expansión creciente

de los servicios que proporcionan y una mayor eficacia”. Así, para asegurar su supervivencia, las entidades sin ánimo de lucro han de saber adaptarse a las nuevas circunstancias determinadas por el entorno y necesitan desarrollar una actitud organizacional hacia el riesgo que refleje la misión social que les ha sido encomendada (Young, 2009).

Así, las integraciones institucionales son el resultado de complejos procesos en los que surgen fuertes desacuerdos. Estos, como señala McLaughlin (2010), son la expresión de fuertes resistencias al cambio que tienen su origen principal en estos tres aspectos: el miedo a la pérdida de autonomía, el propio interés y el choque cultural.

Es el momento de superar los límites organizativos al evaluar las capacidades y los recursos disponibles y avanzar hacia un enfoque colaborativo (Iglesias y Carreras, 2013). En esta perspectiva de impacto colectivo (Kania y Kramer, 2011) resulta necesario que los tres sectores abandonen sus propias agendas a favor de una aproximación colectiva y busquen aliados estratégicos con quien definir conjuntamente las competencias y los recursos necesarios que cada uno va a aportar para así dar respuesta a la necesidad identificada. Sólo así podrán generar un impacto multiplicador real y efectivo (Martín, 2012).

2.3.1. Introducción a las fuentes de financiación de las ENL

Un estudio sobre la financiación de las organizaciones del sector no lucrativo en España según el tamaño, las fuentes de financiación o la estructura de su gestión, realizado por Montserrat Codorniú (2006), destaca dos modelos: el de prestación de servicios y el de promoción ideológica. Modalidades que difieren en cuanto a su autonomía financiera y vulnerabilidad corporativa.

Este estudio concluye que las pequeñas ENL poseen una estructura de ingresos diferente a la de las medianas y grandes, y que se perciben diferencias entre las asociaciones y fundaciones del mismo grupo (véase la tabla 2.3).

Tabla 2.3. Estructura de ingresos de las ENL (%)

	ASOCIACIONES		FUNDACIONES	
	Ingresos menores a 100.000€/año	Ingresos superiores a 100.000€/año	Ingresos menores a 100.000€/año	Ingresos superiores a 100.000€/año
Servicios-Ventas	14,99	6,98	14,31	5,45
Donativos-Patrocinos	12,35	32,16	33,43	38,50
Cuotas de socios	30,53	15,01	6,37	1,63
Administración Pública	29,35	36,29	28,55	38,59
Patrimonio y otros	12,78	9,56	17,52	15,83

Fuente: Elaboración propia a partir de Montserrat Codorníu (2006)

De la misma manera, se observa lo siguiente:

- Mientras que el principal ingreso en las asociaciones de tamaño pequeño son las cuotas de los socios, en las fundaciones son los donativos.
- El porcentaje de los ingresos patrimoniales (ingresos típicos de las fundaciones) y otros se mantiene prácticamente constante independientemente del tamaño de la entidad.
- A medida que las asociaciones y las fundaciones incrementan su tamaño, las Administraciones Públicas y los donativos se convierten en las principales fuentes de financiación, mientras que las cuotas de socios y los ingresos por servicios y ventas se ven reducidos:
 - A medida que la entidad crece, el peso de los ingresos procedentes de las Administraciones Públicas incrementa tanto en las asociaciones como en las fundaciones, aunque de manera más acentuada en estas últimas. El ingreso procedente de las Administraciones Públicas es el principal.
 - Según aumenta el tamaño de la entidad, los donativos adquieren mayor peso en los ingresos de las asociaciones y las fundaciones, aunque de manera más acentuada en las primeras.

- Los ingresos por prestación de servicios o por ventas poseen un peso pequeño, y éste disminuye según aumenta el tamaño de la entidad.
- El peso de las cuotas de socios (ingresos típicos de las asociaciones) desciende a medida que aumenta el tamaño de la entidad.

Las asociaciones se nutren fundamentalmente de los recursos procedentes del Sector Público, mientras que las fundaciones lo hacen con fuentes de carácter privado, lo afirma García Delgado (2009). Las entidades de acción social reciben mayores ingresos que los del conjunto de organizaciones no lucrativas. La Plataforma de ONGs de Acción Social (2004) considera que se debería dejar de lado esa costumbre de dependencia que no fomenta la elaboración de estrategias en la captación de recursos privados, y estimular a las entidades de acción social a que sean más activas en la captación de fondos privados, fomentando los programas orientados a la cofinanciación pública y privada.

La preponderancia del modo de financiación es realmente importante. En este sentido, es conveniente que las entidades sin ánimo de lucro tiendan hacia su autofinanciación puesto que una financiación importante vía subvenciones podría comprometer su independencia. Debemos mencionar, sin embargo, que mientras los expertos defienden que las entidades no lucrativas diversifiquen sus fondos, el 67,3% de los ciudadanos (datos del CIS) opina que deben recibir dinero del estado para realizar sus programas.

Los resultados del trabajo de investigación sobre el análisis de la estructura y gestión financiera de las entidades sin ánimo de lucro realizada por Valor y de la Cuesta (2006) pusieron de manifiesto la insuficiencia de fondos para la financiación de las actividades de las organizaciones no gubernamentales (ONG), la concentración de un alto porcentaje de los recursos económicos del sector en un reducido número de entidades, la creciente competencia entre las propias ONG para acceder a ellos y la alta dependencia del sector de la financiación pública.

Según el Anuario del Tercer Sector de Acción Social de España (Fundación Luis Vives, 2010), los ingresos públicos son la principal fuente de financiación de las fundaciones de acción social, habiendo aumentado su participación en el total de fondos hasta 54,8%. La financiación privada, por su parte, se mantiene como segunda fuente de recursos reduciéndose en más de un tercio hasta quedar en el 30,3%, mientras que los recursos propios se quintuplican hasta suponer el 14,8%.

No obstante, los datos publicados de las asociaciones sufren variaciones de mayor envergadura, incrementando hasta el 65,4% la dependencia de fondos públicos. La financiación privada también crece hasta suponer el 19,6% y se convierte en la segunda fuente de financiación, mientras que los recursos propios disminuyen hasta el 14,9%.

Utilizando como referencia el informe anual publicado por la Coordinadora de ONG para el Desarrollo de España (CONGDE, 2010b), se observa que las ONGD presentan una mayor dependencia de fondos públicos respecto al año 2005, aumentando del 43% al 57%, mientras que la financiación privada reduce su participación del 53% al 39,7%. Esta mayor dependencia de las fuentes de financiación pública, junto con la tendencia de las entidades públicas a disminuir los fondos destinados a ayuda al desarrollo, constituye un mayor riesgo para la futura financiación de las ONGD.

Un análisis descriptivo de la estructura financiera de las entidades sin ánimo de lucro, realizado por Pardo y Valor (2012, pp. 114-116) identifica las siguientes características:

- La financiación del sector sigue siendo insuficiente para que las ENL puedan ejecutar los proyectos que habían surgido para atender el gran volumen de necesidades sociales. Si esta escasez ya era un problema para las ENL antes de esta crisis económica, la situación ha empeorado actualmente porque las necesidades están aumentando como consecuencia directa de la crisis económica y de los recortes en el gasto social que han empezado a realizar las Administraciones Públicas y que se prevé que sean todavía mayores durante los próximos años.

- Las entidades continúan teniendo una gran competencia entre ellas ya que muchas luchan por obtener un reducido número de fondos que, además, se concentran en las ONG de gran tamaño. Esta competencia se prevé que será incluso mayor a corto plazo debido a la disminución de fondos públicos y privados destinados a atender las necesidades y proyectos sociales de las instituciones del sector como consecuencia de la crisis económica.
- Las ENL poseen fuentes de financiación poco diversificadas, observándose una dependencia creciente de fondos públicos, especialmente de origen autonómico y local. Durante los últimos años, las instituciones del sector ya han sufrido en su tesorería los efectos negativos de esta alta dependencia de entidades públicas provocada por los atrasos en el desembolso de las subvenciones por la falta de liquidez de las Administraciones Públicas. Esta falta de liquidez se ha trasladado a las ENL causando desfases entre el plazo de ejecución de los proyectos públicos aprobados y el momento en el que estas entidades reciben los fondos, lo que ha obligado a las mismas a ejecutar los proyectos y, por tanto, realizar los pagos necesarios para su ejecución mucho antes de que las Administraciones Públicas realicen el pago efectivo.
- El sector privado ha reducido su contribución a la estructura financiera de las ENL en los últimos años, fundamentalmente en las asociaciones de acción social en las que su participación en la estructura financiera global se ha reducido en un 50%.
- Las donaciones y cuotas de socios son la principal fuente privada, las cuales están siendo fuertemente afectadas por la crisis económica.
- Las ENL han dado escasa importancia a la captación de fondos procedentes de fuentes privadas que, en su mayor parte se ha centrado en las Cajas de Ahorro. Los fondos de estas últimas también se han visto afectados por el actual proceso de reestructuración de las mismas, que ha llevado a la disminución de su número, a fuertes recortes en sus gastos y a la conversión de las entidades en bancos de capital privado en los que las actuales cajas son uno de sus accionistas.

- La adecuada ejecución de los proyectos financiados está siendo condicionada por la falta de regularidad en la convocatoria de subvenciones a proyectos de algunas Administraciones Públicas y su tardanza en ser resueltas y adjudicadas. La ejecución de los proyectos, ante la imposibilidad de anticipar fondos y asumir el riesgo de no ser concedidos, se ve retrasada por la excesiva dependencia de fondos públicos y la escasez de recursos propios. Una vez confirmada la financiación pública, la organización desarrolla el proyecto precipitadamente, lo que implica una pérdida de calidad en su consecución.

Los autores concluyen que “A la vista de esta situación parece vislumbrarse que la alternativa a la escasez de recursos financieros y la dependencia excesiva de fondos públicos, se encuentra en el recurso a la financiación privada”.

Como señala la Plataforma de ONGs de Acción Social (2006a), en el seno de las organizaciones del sector no lucrativo, no existe consenso entre las distintas entidades sobre si la comercialización de sus servicios como fuente de financiación atenta contra la solidaridad, sobre si es aceptable el tratamiento financiero de fondos públicos para buscar el máximo rendimiento, y sobre si es admisible la utilización de técnicas publicitarias para obtener fondos.

No obstante, son numerosos los autores (García Delgado, 2004; Montserrat Codorníu, 2004b;...) que consideran imprescindible el fortalecimiento de las fuentes de financiación del sector no lucrativo para la expansión y viabilidad futura del mismo, evitando ser rehén de una financiación de fondos articulados por la discrecionalidad de las Administraciones Públicas. En su opinión, las fuentes deberían residir más en los ingresos propios derivados de sus actividades que en las subvenciones públicas. Al respecto, añade García Delgado (2004) que “un sector que moviliza millones de ciudadanos para trabajar de forma voluntaria debería ser capaz de movilizar recursos de factor capital en sus diversas formas”.

La sorprendente cuantía de la necesidad de financiación registrada por las asociaciones españolas fue uno de los resultados más llamativos obtenidos en el reiteradamente citado estudio de García Delgado (2004). Explicar que dicha cuantía superaba con creces la capacidad de financiación de las fundaciones, comenta posteriormente el autor, no resultó fácil.

La respuesta que entonces se dio sigue pareciendo válida. La necesidad de financiación de las Asociaciones se suple por medio de lo que podría llamarse una *financiación informal*. No se trata de créditos bancarios, emisión de obligaciones ni de ningún instrumento financiero formal, sino más bien del retraso en los pagos. Las Asociaciones se financian retrasando el pago a sus empleados (cuyo empleo adquiere así ciertos rasgos de precariedad), forzando la ampliación de plazos a los proveedores y obteniendo préstamos de los socios más comprometidos con la entidad. (García Delgado 2009, p. 114)

Y añade asimismo el autor, refiriéndose a la previsión que hizo en 2004, que o bien el sector lograba “institucionalizar canales de financiación más estables, acordes con la nueva situación, o bien el sector no lucrativo, y las Asociaciones, en particular, tendrían que sufrir una profunda transformación para ajustar su estructura a sus posibilidades financieras” (García Delgado 2009, p. 115). Es esta última posibilidad la que parece se está materializando, según se desprende de las cifras de 2005.

Más adelante este autor señala, comparando las cifras de 2005 con las de 2002, que, con toda probabilidad, la importante mejora en la posición financiera tanto de las asociaciones como de las fundaciones, pasando de un abultado déficit a un pequeño superávit, tiene su origen en la transformación estructural a que se ha visto sometido el sector.

La crisis económica ha incrementado la demanda de las necesidades sociales y ha impactado en su tipología, lo que ha supuesto una vuelta a la demanda de servicios sociales básicos como los alimentos. Según el *At Risk of Poverty and/or Exclusion* (AROPE), indicador internacionalmente aceptado que mide el riesgo de pobreza y exclusión a través de los indicadores renta, privación material severa e intensidad de

trabajo, la pobreza y exclusión han aumentado durante estos últimos años y afectan actualmente a más de una cuarta parte de la población. Concretamente, en España ha aumentado 1 millón este último año, llegando a 13 millones (Fundación PwC, 2014).

Así, esta coyuntura económica ha provocado un cambio en la asignación de recursos públicos priorizando la asistencia a colectivos en riesgo de pobreza o exclusión, por lo que se ha producido un trasvase de recursos públicos desde cooperación internacional y medio ambiente hacia colectivos en riesgo como desempleados o discapacitados. Al respecto, el director de una ONG comentaba que “Durante los últimos años ha predominado, en general (salvo para las entidades de cooperación internacional o medio ambiente), un mantenimiento del status quo de 2008, sin embargo 2012 ha sido un año negro” y añadía que “Hasta 2011 en el sector todavía no habíamos tenido dificultades financieras, sin embargo se trataba de una bomba de relojería que ha estallado en 2012”.

En lo que a la financiación privada se refiere, ésta ha sido más sensible a la crisis económica y se ha visto reducida debido al deterioro del poder adquisitivo de particulares y al descenso de fondos de las cajas de ahorros, derivados de la reestructuración del sector financiero.

Como primera aproximación, Socías et al. (2013, p. 174) señalan que el mercado de donantes, el de bienes y servicios y el de inversiones son actualmente los canales que configuran todo el espectro financiero de las ENL.

A continuación, en la tabla 2.4 mostramos el resumen de las distintas vías de financiación de las ENL a las que vamos a hacer referencia en los siguientes apartados.

Tabla 2.4. Fuentes de financiación de las ENL

Procedencia	Modalidades
Particulares	Cuotas de asociados Donaciones puntuales Venta de elementos de <i>merchandising</i>
Administraciones Públicas	Instrumentos financieros directos: -Subvenciones -Contratos y convenios Instrumentos financieros indirectos: -Subsidios de demanda Instrumentos financieros ocultos: -Deducciones impositivas -Exenciones tributarias
Empresas	Mecenazgo Patrocinio Marketing con causa
Otras organizaciones no lucrativas	Financiación que ofrecen las fundaciones
Entidades financieras	Fondos de inversión solidarios Libretas de ahorro solidarias Microcréditos

Fuente: Elaboración propia

2.3.2. Fondos provenientes de particulares

La forma más extendida de financiación en las entidades no lucrativas suele ser la financiación procedente de particulares, mediante cualquiera de las siguientes modalidades:

- Cuotas de asociados: dependiendo del tipo de contraprestación directa que obtiene de la organización quien aporta las cuotas, éstas pueden pagarse a cambio de unos servicios ofrecidos por la organización o bien como donaciones para la actividad de la entidad, en cuyo caso el donante no obtiene contraprestación directa alguna, puesto que él no es el beneficiario directo de la actividad de la organización.

El socio que paga una cuota periódica está comprometido con la organización y sus objetivos. La fidelidad de los donantes supone una cartera consolidada para la entidad.

- Donaciones puntuales: el donante puntual suele ser un simpatizante dispuesto a colaborar en ocasiones contadas como:
 - Colectas: la organización concentra todos los medios de que dispone en un único día.
 - Fiestas: se crea un vínculo directo de comunicación con los simpatizantes, y se les transmite el mensaje central de la organización así como las actividades que desarrolla.
 - Apadrinamientos de proyectos específicos: el donante no se compromete con toda la organización, sino que con un proyecto en concreto.
 - Herencias y legados.

Estamos de acuerdo con Bilodeau y Steinberg (2006) cuando analizan los motivos por los cuales los particulares hacen donaciones a las ENL en lugar de realizarlas directamente a sus destinatarios finales o a otros tipos de empresas, y comprueban que el principio de no distribución de beneficios contribuye a que estas instituciones reciban, además de dinero, donaciones de tiempo.

- Venta de elementos de *merchandising*: son numerosas las organizaciones no lucrativas que obtienen fondos de la venta de productos como las postales navideñas o tarjetas de felicitación con la imagen de la asociación. La venta de este tipo de elementos debe ser, en todo momento, secundario en las estrategias de comunicación y financiación de la organización, y no debe, en ningún caso, confundirse con la venta de servicios relacionados con la misión.

La sensibilización de la población con las entidades del Tercer Sector se ha visto incrementada como consecuencia de la crisis económica, pero como señala la Fundación PwC:

Esto se refleja en un mayor apoyo no dinerario, mientras seguimos a la cola de Europa en cuanto a población donante y la financiación por esta vía cae progresivamente debido sobre todo a que, si bien las bajas se mantienen constantes éstas no se compensan con nuevas altas. (Fundación PwC, 2013, pp. 29-30)

Aunque la población española se ha vuelto más solidaria y dedica más tiempo al voluntariado y a ayudar a personas necesitadas, según el *World Giving Index* del Charity Aid Foundation (2010), la proporción de población donante en España es del 9% en 2010 mientras que la media europea se sitúa en el 19%.

Mientras las cuotas de los socios suponían un 26% de la financiación privada de las entidades del TS en 2008, según la Fundación PwC (2013, 2014), este porcentaje es del 23% en 2011 y del 20% en 2012. La falta de compensación entre el número de bajas y nuevas altas es la causa de que la financiación por cuotas haya decrecido. “Un 17,2% de los españoles ha finalizado, reducido o sustituido su colaboración económica con ONGs en 2011... el 95,7% achaca esta circunstancia a la crisis y al descenso de sus recursos económicos” aclara, por su parte, la Fundación Adecco.

Esta situación ha llevado al planteamiento de políticas de captación de fondos que requieren de una importante inversión, cada vez más difíciles de amortizar y sujetas a un relevante riesgo puesto que los nuevos socios son los que mayor tasa de abandono poseen (24% los de antigüedad inferior a un año, 2% los de superior a 10 años). Ante esta situación, como respuesta a sus socios que quieren seguir aportando a la causa pero que no pueden seguir pagando la misma cantidad que hasta ahora, algunas entidades del sector han comenzado a rebajar cuotas.

Conscientes de que a largo plazo la financiación privada será predominante, “Vamos a intentar incrementar el número de socios particulares en el medio-largo plazo, porque somos conscientes de que la financiación privada es nuestra salvación en el futuro” comenta a la Fundación PwC, en una entrevista, el director de una ENL.

2.3.3. Fondos provenientes de Administraciones Públicas

El hecho de que las asociaciones que se definen como no gubernamentales dependan de las Administraciones Públicas resulta un tema muy debatido, por la contradicción que el hecho implica. Sin embargo, muchas entidades no lucrativas recurren a las Administraciones Públicas como una fuente de financiación básica de sus actividades.

Existen diversos tipos de financiación pública:

- Subvenciones: esta forma de financiación siempre se concede a posteriori vinculada a una finalidad determinada de gasto o de inversión. Es decir, existe un proyecto al cual se han de aplicar los importes que posteriormente tendrán que justificarse ante el organismo oficial que la concedió. De esta manera existen tres posibles modalidades de subvenciones:
 - Subvenciones de capital: destinadas básicamente a la financiación de elementos del inmovilizado. Se amortizan al mismo ritmo que el elemento del activo que han financiado.
 - Subvenciones a la explotación: destinadas a gastos corrientes de gestión. Se contabilizan como ingresos del ejercicio, por lo que afectan directamente a la cuenta de resultados.
 - Subvenciones a clientes: destinadas a favorecer comportamientos y acciones concretas de algún colectivo.

- Contratos y convenios: se trata de alternativas que están cada vez más extendidas y se justifican por la tendencia actual a la congelación de la partida presupuestaria destinada a la contratación de personal en muchas Administraciones Públicas. Existen diversos tipos de contratos:
 - Cesiones de uso: en las que las administraciones deciden ceder a las asociaciones el uso de equipamientos con marcado interés social o de áreas especialmente protegidas.
 - Contratos de prestación de servicios: en los que la organización escogida prestará, en nombre de la administración correspondiente, el servicio a la sociedad.
 - Concierdos o convenios de colaboración entre una institución pública y una entidad no lucrativa: en los que el servicio que debería prestar la administración es cubierto por una ENL.

- Subsidios de demanda: se trata del instrumento financiero indirecto más importante mediante el cual la ayuda financiera pública fluye a las ENL por la vía de los demandantes de los servicios sociales. Pueden instrumentarse de la siguiente manera:
 - La ayuda puede consistir en un apoyo financiero dirigido a los demandantes en general, y no específicamente a las ENL. Los demandantes poseen la libertad de satisfacer sus necesidades sociales eligiendo entre los outputs ofertados por las ENL y por las empresas del Sector Privado Lucrativo. Este instrumento supone una incertidumbre de la recepción de la ayuda para las ENL, y a su vez, un énfasis en la mercantilización de las mismas.
 - Puede tratarse de un apoyo específico a las ENL, de manera que los demandantes reciben ayuda para que adquieran los bienes y servicios de las ENL.

- Deducciones impositivas: a través de las mismas se pretende fomentar las contribuciones de las personas físicas y jurídicas a las ENL. En función del momento en el que se efectúen las mismas, bien en la constitución de la entidad o bien posteriormente, se denominarán aportaciones o donaciones.
 - Si las deducciones se instrumentalizan antes de la aplicación del tipo impositivo se identifican como créditos impositivos.
 - Si las deducciones se instrumentalizan después de su aplicación se denominan subsidios impositivos. Es ésta la modalidad que existe en el sistema español.

Existe una gran controversia en lo referente a las ayudas a las ENL mediante deducciones impositivas. Algunos autores opinan que la producción de servicios sociales no tendría por qué realizarse por organizaciones privadas que pueden resultar ineficaces, discriminatorias o elitistas; y que los individuos que no efectúan donaciones no deberían estar penalizados con unos tipos impositivos más elevados. En contraposición a esta postura, otros autores defienden que un sistema de deducciones impositivas permite la descentralización de la decisión en el otorgamiento de la ayuda financiera pública a las ENL, en cuanto que es el contribuyente individual quien elige a qué ENL efectuar la donación.

- Exenciones tributarias: se aplican exclusivamente a las actividades propias de las ENL.

Mientras que algunos autores apoyan este tipo de beneficios fiscales a las ENL porque entienden que las posiciona en una situación de eficiencia relativa respecto al Sector Público Lucrativo, otros opinan que este trato fiscal de favor a estas entidades puede generar situaciones de competencia desleal entre las mismas y el Sector Privado Lucrativo.

Los recortes en los presupuestos a todos los niveles, la dificultad de cobros de fondos presupuestados, las dificultades de acceso al crédito y el encarecimiento del mismo, el incremento de la demanda de necesidades sociales generado por la reducción del marco de garantías de derechos de la Administración y la aparición de huecos de

atención, son según la Fundación PwC (2013), los factores que han hecho que el 2012 haya sido para la mayoría de las entidades del TS el punto de inflexión y la llegada de la crisis en la financiación pública.

Las organizaciones de cooperación internacional, concretamente, se enfrentan al futuro con gran preocupación. “En España el porvenir de la cooperación es nulo” alerta Fernando Martínez López (2013, p. 4), de Farmacéuticos sin Fronteras en el diario El Correo el 25 de agosto de 2013. No obstante, los propios cooperantes se mantienen esperanzados y así lo demuestra Devid Chimeno (2013, p. 4), de Coopera, cuando señala que “Aunque las Administraciones han recortado es de valorar el compromiso que mantienen particulares y empresas”.

Julio Yangüela (2013, p. 4), de Visión Mundi, señala que “nos están obligando a que dejemos de pensar que todos los fondos que recibimos tienen que venir por parte de organismos oficiales y busquemos formas alternativas de conseguir nuestra financiación lo cual a largo plazo también es bueno”. Así, opina que las organizaciones del sector deben reinventar el modelo de financiación para poder hacer frente a las circunstancias actuales y seguir actuando:

No podemos dejar de citar, sin embargo, iniciativas como la del País Vasco, donde las ENL que sean declaradas de “interés social” tendrán preferencia para cobrar subvenciones y ayudas del Gobierno autónomo, las diputaciones y los ayuntamientos vascos. Así lo ha establecido el Gobierno Vasco en un decreto aprobado en octubre de 2013, sobre la declaración de interés social de las entidades sin ánimo de lucro de servicios sociales, que establece los requisitos para obtener la nueva categoría prevista en la Ley de Servicios Sociales de 2008. La misma representa “un reconocimiento público” de la labor realizada por las ENL privadas de servicios sociales del País Vasco, a las que 181.000 vascos y vascas abonaban cuotas de manera regular (Muñoz, 2013).

No obstante, sólo podrán obtener la nueva categoría las ENL más profesionalizadas, puesto que es imprescindible disponer de recursos y de organización suficientes, acreditar una trayectoria ininterrumpida de cinco años y que el 40% de la plantilla sea de tipo indefinido. Los colectivos interesados en la obtención de dicha calificación deberán figurar en un registro oficial y acreditar que cuentan con “medios

personales y materiales adecuados”, así como con “la organización adecuada”. Además de la solicitud, hay que presentar las “cuentas anuales de los cinco últimos ejercicios económicos cerrados” y un informe detallado de las actividades realizadas durante ese periodo, así como precisar el número de personas usuarias o beneficiarias.

Las ENL declaradas de interés social tendrán que garantizar calidad y eficacia en los servicios que prestan, y además, deberán ofrecer los mismos costes que sus competidores. Ésta era, como señala abiertamente Javier Muñoz (2013, p. 5), una de las reivindicaciones de las principales ENL de Euskadi. Como apunta este autor, esta nueva categoría aglutina a “más de 1.500 organizaciones de la comunidad autónoma, con casi 18.600 empleados a sueldo y unos 60.000 voluntarios no remunerados, y con un presupuesto global de 520 millones de euros anuales, en su mayoría procedentes de las arcas públicas”.

La ventaja otorgada a las ENL más fuertes a la hora de cobrar subvenciones y ayudas de las instituciones vascas pretende conservar y defender “la identidad propia y diferenciada de este Tercer Sector de Acción Social” de Euskadi.

2.3.4. Fondos provenientes de empresas

Otra posibilidad de financiación de las ENL es la captación de fondos procedentes de las empresas, que requiere de un esfuerzo adicional para acercarse y entender las normas que rigen en el mundo empresarial. Si la captación de fondos de particulares y de las administraciones precisa una elevada inversión de tiempo y recursos, la recaudación de fondos de las empresas lo requiere aún más.

Resulta de gran importancia lograr que las empresas tengan una mayor responsabilidad social, y aunque es una labor que no resulta fácil, mediante los medios de comunicación y la formación de los futuros responsables de ellas se puede influir positivamente.

Puede suceder que se establezcan ciertas colaboraciones entre la ENL y las empresas. Se deben identificar aquellas que por su actividad puedan estar interesadas en

el proyecto o en la propia entidad. Para generar confianza, ambas han de trabajar en el desarrollo de los instrumentos de colaboración que están en sus manos: la mejora de su gestión, el marco fiscal de financiación del sector, y los proyectos que se han de financiar. Deben presentarse proyectos de colaboración que sean serios y creativos, de manera que resulten atractivos a las empresas potenciales. La entidad debe dar una imagen de fiabilidad y seriedad. Nos podemos encontrar con:

- Mecenazgo empresarial: es la ayuda desinteresada que ofrece una empresa a una organización no lucrativa con el fin de lograr un reconocimiento social.
- Patrocinio empresarial: es un instrumento de comunicación que pretende asociar la marca de una empresa con un acontecimiento deportivo, cultural, científico o social.
- Marketing con causa: las empresas consideran que al defender valores con los que están de acuerdo la mayoría de sus clientes o usuarios, su volumen de ventas aumentará.

Las empresas han incrementado sus aportaciones, según la Fundación PwC (2013), debido a que las donaciones son una herramienta de mejora de sus resultados financieros por su deducibilidad, y gracias al cambio de enfoque de la responsabilidad social corporativa hacia la acción social. “Durante los últimos años, y debido a la crisis, las empresas han cambiado las exigencias de los fondos que donaban: ahora quieren más acción social y menos cultura, así como más acción local y menos internacional” comenta el director de una ONG en lo referente al destino de las aportaciones corporativas en la actualidad.

A diferencia de lo ocurrido hasta la actualidad, donde la financiación pública suponía más de dos tercios de la total del TS, la previsión para el futuro del mix de financiación de las entidades entrevistas por la Fundación PwC (2013), es de predominio de la financiación privada (55%) sobre la pública (45%). “Hemos creado un departamento de comunicación y relaciones institucionales intentando atraer la financiación de las empresas con una comunicación más profesional, ya que

entendemos que la financiación privada es el camino a seguir en el futuro” apunta el director de una entidad.

Entre las investigaciones que identifican estrategias específicas de gestión del riesgo diseñadas para reducir la exposición de las ENL al mismo, destacamos la de Bennett, Iossa y Legrenzi (2006), quienes argumentan que las colaboraciones entre estas entidades y las empresas comerciales pueden servir como arma para luchar contra el carácter incierto de las donaciones.

Existe, no obstante, como señala Herranz Bascones (2007), polémica en torno a los recursos procedentes de las empresas puesto que recientemente ha aumentado el interés de éstas por las políticas de responsabilidad social, buscando el incremento de su prestigio corporativo mediante la asociación de su imagen a la de una entidad no lucrativa con buena reputación.

2.3.5. Fondos provenientes de otras organizaciones no lucrativas

En España existe un importante número de ENL que financian proyectos del sector no lucrativo relacionados con su ámbito de actuación. La mayoría son fundaciones y están ligadas a empresas y a diferentes proyectos de asociaciones en los subsectores cultural, científico y tecnológico, sanitario, deportivo, etc.

El dossier que presenten las asociaciones que quieran ofrecer un proyecto a una fundación ha de estar muy preparado y ha de contener toda la información necesaria: problemática y objetivos del proyecto, descripción y presupuesto detallados, plan de trabajo previsto, miembros del equipo y sus tareas, datos de la asociación, etc.

Como señalan Nieto, García, Reyna y Robina (2012), parece evidente que los tiempos difíciles de crisis económica puedan convertirse en un acicate al desarrollo de procesos de reestructuración en el sector no lucrativo, siendo un aumento en la calidad y efectividad de las colaboraciones entre entidades la dirección que parece marcarse en el horizonte próximo.

2.3.6. Fondos provenientes de entidades financieras

Las entidades financieras comercializan ciertos productos, como los fondos de inversión solidarios y las libretas de ahorro solidarias, destinados a inversores dispuestos a recibir menor retribución sabiendo que sus ahorros se destinan a fines sociales, que proporcionan recursos a las ENL.

Las cajas han hecho un verdadero esfuerzo por mantener su inversión en Obra Social a pesar de la coyuntura económica. No obstante, como hemos señalado anteriormente, la reestructuración del sector financiero ha supuesto un descenso de fondos provenientes de las Cajas de Ahorro. Las fusiones entre entidades financieras, según la Fundación PwC (2013), provocan una disminución adicional de recursos financieros para las organizaciones del Tercer Sector, puesto que con cada fusión se pierde de media un 25% del presupuesto destinado a obra social. Mientras que el fin social de las Cajas de Ahorro, materializado económicamente en el gasto anual dedicado a Obra Social (Guzmán y Escobar, 2011) suponía en 2008 un 27% de la totalidad de la financiación privada de las entidades del TS, este porcentaje se veía reducido al 21% en 2011.

Tradicionalmente, en el País Vasco ha existido una excelente obra social realizada por las tres Cajas de Ahorro en los tres territorios históricos. Actualmente, fusionadas en Kutxabank, facilitan el proceso de creación de valor social en el País Vasco mediante la financiación tanto de proyectos personales y profesionales que fomenten la inclusión, como la de empresas de economía social y entidades no lucrativas. Dedicar el ahorro de personas que desean dotar a su dinero de una rentabilidad social, concediendo financiación, en condiciones flexibles y a bajo interés, a personas socialmente vulnerables y a entidades que trabajan ayudando a los colectivos más desfavorecidos.

Kutxabank apuesta por el trabajo en red y la cooperación con otros agentes, tanto públicos como privados. Desarrolla, de manera simultánea, diversas herramientas enfocadas al apoyo del Tercer Sector: financiación social, proyectos compartidos, cesión de infraestructuras y recursos económicos, programas de fortalecimiento

institucional y ayudas económicas a través de programas específicos de subvenciones. Además, participa en distintas iniciativas de interés social como Bolunta, Ganbara, Indartu, Bidera, Observatorio del Tercer Sector, Canal Digital Vida Solidaria, etc.

Por su parte, el Fondo Social Caixa Galicia, F.C.R., es una fórmula pionera de inversión responsable que fusiona el interés social con la rentabilidad económica. Fue constituida en el año 2000 y está dirigida a proyectos que abarcan sectores tan variados como las energías alternativas, los centros especiales de empleo, las residencias de personas mayores, la investigación biomédica, etc.

Merece la pena destacar que el actual lehendakari del País Vasco, Iñigo Urkullu, y el presidente de La Caixa y de la Fundación La Caixa, Isidre Fainé, renovaron el pasado 29 de mayo de 2013 el convenio de colaboración en los campos social, educativo, medioambiental y cultural, que contempla que la entidad financiera eleve el presupuesto de su acción social en Euskadi hasta 10 millones de euros durante este año 2013, cifra que incrementa en un millón la dotación asignada en 2012. La Caixa ha optado por elevar su inversión “como respuesta a las crecientes necesidades sociales y como reflejo de su compromiso con Euskadi”, expresó Fainé.

El convenio contempla como prioridades comunes la lucha contra la exclusión social, prestando especial atención a la pobreza hereditaria; el fomento del empleo entre colectivos con dificultades; la participación en la sociedad y el envejecimiento saludable de las personas mayores; la atención integral a personas con enfermedades avanzadas; la protección de la naturaleza y del medio ambiente, así como la divulgación de la cultura.

La firma del acuerdo “ratifica el compromiso histórico de La Caixa con Euskadi y sus ciudadanos, especialmente con aquellos que pasan por situaciones de dificultad” señaló Fainé. “Este compromiso se ha intensificado en los últimos años en respuesta a la creciente confianza depositada por los vascos en nuestra entidad. Queremos contribuir al desarrollo de Euskadi y pensamos que nuestra obra social es una baza inmejorable” concluyó.

Tampoco podemos dejar de señalar que una de las formas de financiación más conocidas y representativas, en los últimos años, es el microcrédito. Su objetivo es ayudar a los desamparados, corregir la desigualdad y aliviar la pobreza. No están exentos de polémica y han sido objeto de importantes debates. No son el objetivo de nuestra investigación, pero es interesante señalar que, a pesar de su utilización no siempre correcta, ha sido una financiación que ha ayudado a salir de la pobreza a muchos desfavorecidos.

Por lo demás, a la hora de captar recursos bancarios, los pasos a seguir por las ENL son los mismos que los de una empresa convencional.

2.4. ESTRATEGIAS PARA LA CAPTACIÓN DE FONDOS EN LAS ENL

La incertidumbre y precariedad de los recursos hace que la búsqueda de financiación externa sea un reto para la dirección de las entidades no lucrativas. Las donaciones y parte de los fondos públicos obtenidos vía subvenciones son, como ya hemos señalado, muchas veces, de carácter incierto, a veces puntual, lo que provoca inestabilidad en la continuidad de los programas que sustentan, pudiendo llegar a la supresión de servicios a causa de la inexistencia de fondos (Fundación PwC, 2014).

La planificación meditada de la estrategia es una verdadera necesidad para la subsistencia de las ENL. Su ausencia supondría tener que echar mano de la improvisación, poniendo en riesgo la misión, la visión, los principios y la ideología de la entidad.

En lo que respecta al endeudamiento, las ENL deben tener recursos financieros suficientes para poder desarrollar todas sus actividades sin tener en cuenta la dotación fundacional. Si la entidad se viera obligada a depender excesivamente de recursos ajenos, se debilitaría su estructura financiera al aumentar su grado de riesgo y al tener que soportar unos costes no necesarios. En definitiva, sería su viabilidad lo que se vería en peligro.

Estas entidades deben plantearse estrategias de marketing destinadas a colectivos de potenciales donantes con relación a los fondos obtenidos vía donaciones y desarrollar una captación efectiva de recursos (Bray, 2005). En cuanto a los fondos públicos se refiere, la garantía de continuidad del servicio depende de la seguridad obtenida a través de los conciertos alcanzados con los poderes públicos, lo que en el mejor de los casos, permitirá a las entidades contener una fuente de financiación suficiente para un medio y largo plazo. En todo caso, las ENL han de tener presente la necesidad de contar con una buena organización, eficaz y eficiente, como base para la obtención de estos fondos.

En este sentido, sería conveniente la vinculación de fondos tanto públicos como privados al cumplimiento de ciertos compromisos, y el impulso a las redes de apoyo financiero colectivo y mutuo para fortalecer la capacidad financiera de las ENL.

No debemos olvidar, como indica Marcuello (2007), que estas organizaciones pueden aprovechar el interés de los ciudadanos para realizar actividades altruistas, siendo también ésta una forma indirecta de financiación, que en el caso del voluntariado vendría definida por la gratuidad de los recursos, lo que también obliga a la competencia por su captación.

Además, no es suficiente con captar un gran volumen de recursos que permita a la entidad realizar todas las actividades previstas para cumplir sus objetivos propuestos, sino que hay que ver en qué condiciones obtiene dichos recursos. Con los fondos que se obtienen han de cubrirse, además de sus programas, todos los gastos generales de la entidad y los propios costes necesarios para su captación. Por lo que cuanto menores sean estas dos últimas partidas, mayor será la cantidad disponible para su obra social.

La organización debe ser consciente de que se encuentra abocada a perseguir la misión para la que ha sido creada, por lo que no deberá permitir que sus planteamientos programáticos sean condicionados por las políticas públicas. Debe mantener sus principios propios sin relativizar su ideario en función de las áreas que los poderes públicos propongan como prioritarias para la obtención de fondos, ni tampoco debe adoptar filosofías empresariales cuando los busque procedentes del mercado. Esta

adaptación sería lo que Powell y Friedking (1987) consideran “el modelo de dependencia de los recursos”.

No podemos olvidar que estas organizaciones se enfrentan al riesgo de incurrir en problemas de carácter legal y fiscal si llevan a cabo transformaciones en el propósito para el que fueron creadas. Tampoco podemos ignorar que, tal y como señala Marcuello (2001), de forma sucinta, los fines han de condicionar los medios, y no viceversa.

Como muy bien indica Herranz Bascones (2005, p. 116) “la estabilidad de una ONG se manifestará a través de una posición financiera compuesta fundamentalmente por recursos que aporten seguridad y continuidad a la organización, que sean suficientes en cantidad y adecuados en calidad”. La autora, precisa además, que dichos recursos deberán ser destinados de manera que aporten la estabilidad y firmeza que toda organización reclama, eludiendo riesgos innecesarios.

La competitividad por los recursos financieros, la poca diversificación de sus fuentes de financiación y la gran dependencia de las Administraciones Públicas son factores que afectan a la estabilidad de las entidades no lucrativas. Por ello, la diversificación de sus fuentes debe ser el principal fin de la política de financiación de un entidad no lucrativa, de manera que, según Martínez y Martín (2001, p. 79), obtener el mayor número de donantes privados posibilitará no comprometer ideológicamente a la entidad al realizar su misión, salvaguardando así su futuro.

Como resumen, resultan relevantes, sin duda, las conclusiones obtenidas del Primer Estudio Spacexchange IESE Business School-International Research Center on Organizations (Spacexchange IESE-IRCO, 2007), citado en Balas (2010), de una muestra de 201 organizaciones sobre la estrategia de captación de recursos en el sector no lucrativo español:

- Las ONG se han fragmentado y localizado, por lo que el sector no está aprovechando las sinergias existentes del trabajo en red a nivel internacional.
- Las ONG, conscientes de los retos que afrontan en el ámbito financiero, están intentando diversificar sus fuentes de ingresos. No obstante, el reto de mejorar en eficiencia no parece que lo tengan tan asumido.

- Las fundaciones tienen, en promedio, mayores presupuestos que las asociaciones. Un 30% de las ONG apenas cuenta con recursos para asegurar su continuidad.
- Uno de los activos más importantes de las ONG y el principal motor de su desarrollo son los voluntarios, quienes representan más de la mitad del equipo humano.
- Cerca del 50% de las ONG cuenta con menos de cuatro empleados. La incorporación de profesionales competitivamente remunerados es uno de los principales retos del sector, aunque a primera vista, imposible de lograr debido a los escasos recursos financieros con que cuentan estas entidades.
- Los gastos fijos representan un 70% del total de las ONG, lo que hace patente la necesidad de tener fuentes de ingresos independientes y recurrentes.
- La estructura de ingresos varía mucho en función del tipo de ONG. Así, mientras que las subvenciones son la primera fuente de ingresos de las asociaciones cívico-sociales y de las fundaciones, las cuotas de los socios representan el 59% de los ingresos en las asociaciones empresariales.
- La mayoría de las ONG ha aumentado el número de financiadores privados.
- Los órganos de gobierno de estas entidades se implican muy poco en el diseño y ejecución de la estrategia de captación de recursos, limitándose a aprobar y supervisar el plan de actividades.
- Muchas ONG se muestran reticentes a la hora de comunicar sus cifras económicas.
- Existe, en general, poca cultura de transparencia dentro del sector.
- La colaboración interna entre las distintas organizaciones, a pesar de ser necesaria para crear un clima de confianza y cooperación, resulta insuficiente.
- Del mismo modo, son pocas las entidades que colaboran y desarrollan proyectos con entidades del sector público o del empresarial.

Cada vez existe mayor competencia por los fondos. Los donantes tienen un interés creciente por saber cómo y dónde se emplea su dinero, y quieren seleccionar las entidades más eficientes (Fundación PwC, 2013).

Las ENL, mediante el uso combinado de diferentes canales de comunicación, deben dejar claro que están intentando mejorar la sociedad, es decir, deben dar a conocer el trabajo que realizan porque a los donantes les gusta conectar directamente con los proyectos y las realidades con las que colaboran (Fundación PwC, 2013).

En este sentido, el dinero no es un fin en sí mismo. Además de ser un medio para lograr sus objetivos sociales, es una vía de acercamiento para sensibilizar y cambiar la conciencia del donante (ICFO, 2012). Hay que explicar por qué se hacen las cosas, potenciando así, la confianza de la sociedad en la labor de las ENL (García-Atance, 2012). La utilización de herramientas de comunicación adecuadas les posibilitará configurar su identidad propia y diferenciada, proyectándola en la imagen transparente (ICFO, 2013).

La captación de recursos implica, en mayor o menor medida y cuantía, un coste. Es decir, las organizaciones tienen que destinar una serie de medios económicos, humanos y técnicos para su obtención. A pesar de que gran parte de la financiación propia que obtienen las entidades no lucrativas son recursos sin pacto de retorno de remuneración, esto no significa que sean gratuitos. Mientras que algunos, como las campañas de recaudación, precisan la realización previa de una inversión significativa para su obtención, otros como las subvenciones, las donaciones o los convenios de colaboración no requieren un coste excesivo.

La elección de una u otra forma de financiación afecta a la estructura financiera de la entidad, y por lo tanto, determina el carácter y las actuaciones de la misma, así como su expansión y viabilidad futura. Habrá que tener en cuenta los siguientes aspectos:

- El grado de riesgo: cuanto más diversas sean las fuentes de financiación, menor riesgo.
- El grado de dependencia: cuanto más diversas sean las fuentes de financiación, menor dependencia.
- La complejidad de la gestión: cuanto más diversas sean las fuentes de financiación, mayor complejidad de la gestión de la entidad.
- La Tesorería: se debe tener claro que no es lo mismo ingresar que cobrar.

El gestor debe conocer las características de los diferentes tipos de financiación que se encuentran a su disposición para poder así planificar la estrategia financiera que mayor seguridad aporte a la entidad (Young, 2009). En este sentido, se encontrará con estos tipos de recursos:

- Recursos que aportan seguridad: como es el caso de las cuotas de asociados, socios, usuarios, afiliados, etc., cuya captación aporta el mayor grado de certeza.
- Recursos que no aportan seguridad: las subvenciones, los convenios por servicios, los patrocinios y las donaciones, son vías de captación de financiación cuya obtención no se conoce con certeza a priori, por lo que no aportan seguridad. Como ya hemos señalado, una dependencia excesiva de estos últimos podría afectar a la estabilidad de la entidad.

La captación de recursos debe realizarse, lógicamente, de manera eficiente (García Cebrián y Marcuello, 2007), eficaz y económica:

- Eficiente: obteniendo la mayor cantidad de recursos al mismo coste, o los recursos previstos a menor coste, o bien, más recursos y además a un coste menor.
- Eficaz: si se logra obtener todos los recursos financieros previstos para poder desarrollar las actividades planificadas.
- Económica: cuando se logra obtener los recursos al menor coste posible.

En el contexto presentado, surge la necesidad de búsqueda de fuentes de financiación alternativas que permitan compensar la caída así como la necesidad de adaptar la estructura organizacional al nuevo modelo de financiación. UNICEF ha reformado su estructura creando figuras específicas para la captación de fondos y de socios, la comunicación, la relación con las empresas, etc. Por otro lado, también surge la necesidad de mantener una base social estable, puesto que la figura del socio será esencial en el nuevo modelo de financiación. En esta línea, la Fundación Hazlo posible, tratando de impulsar la financiación de proyectos de ONGs, ha creado una plataforma de micro donaciones.

La previsión de un contexto adverso para el periodo 2013-2016, ha hecho, según la Fundación PwC (2013, 2014), que el 60% de las entidades estén ya recurriendo a la búsqueda de nuevas vías de financiación para hacer frente a estas circunstancias.

2.5. APLICACIÓN Y DESTINO DE FONDOS EN LAS ENL

De las investigaciones sobre la gestión del riesgo en las ENL, Ostrower y Stone (2006) identifican dos modelos normativos: el corporativo, que simpatiza más con la adopción del riesgo estratégico, y el filantrópico, más inclinado hacia el aseguramiento de fondos. Como señalan Scalan y Dillon-Merrill (2006), éste último se debe a la tendencia conservadora de las personas, que son reticentes a hacer cambios con recursos que se les confían.

La gestión de los recursos financieros de las ENL debe realizarse, en cualquier caso, con criterios éticos (Economistas Sin Fronteras, 2011), evitando ineficacias que provoquen la existencia de recursos ociosos o ineficiencias que impidan asignarles el destino para el que han sido donados, y logrando inversiones financieras socialmente responsables y exentas de riesgos para sus excedentes temporales de Tesorería.

En el caso de que una ENL decida invertir sus excedentes temporales de Tesorería, deberá hacerlo atendiendo más a la calidad y ética de sus inversiones que a su rentabilidad, porque ésta por encima de todo no tiene cabida en el sector no lucrativo. Es decir, se deberá invertir en productos financieros coherentes con sus principios y que además, no supongan riesgo, para así protegerse de posibles pérdidas (Herman, Head, Jackson y Fogarty, 2004). En los últimos tiempos, las ENL han adoptado principios de estrategia financiera que les permite seguir el enfoque de “hombre prudente”, invirtiendo sus recursos financieros en portafolios diversificados que conllevan niveles de riesgo muy reducidos (Freemont-Smith, 2004).

En esta misma línea, García Delgado (2004) subraya la vía de invertir en fondos sociales para aquellos que estuvieran dispuestos a recibir menos a cambio de hacer más por el interés social, siguiendo el ejemplo de aquellos que invierten en fondos de inversión verdes, a pesar de conseguir menores remuneraciones. Mientras no sean aplicados, la organización debe hacerse cargo del mantenimiento adecuado de esos recursos.

La normativa vigente señala que la entidad debe informar sobre el cumplimiento de su compromiso de aplicación de los recursos y también sobre el destino que han recibido los mismos. En caso de que no hayan sido aplicados en su totalidad, la entidad deberá rendir cuentas razonando las causas que lo hayan motivado. Esto justifica que todas las ENL estén obligadas a presentar la información sobre el destino de rentas o excedente.

Así, el *RD 1491/2011, de 24 de octubre*, del Consejo de Ministros aprueba las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos.

Concretamente, sobre el destino de rentas e ingresos a que se refiere la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, esta adaptación establece que la entidad debe informar indicando el cumplimiento del destino de rentas e ingresos y los límites a que venga obligada, de acuerdo con los criterios decretados en su normativa específica y según el modelo establecido.

CAPÍTULO 3

LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN Y LA GESTIÓN DE LA CALIDAD

3.1. FACTORES DEL ENTORNO

El diseño del sistema de información de la Contabilidad de Gestión, el sistema de Gestión de la Calidad y la configuración general de la organización se ven afectados por los factores del entorno, tanto internos como externos (Mintzberg, 1979). A continuación, y siguiendo a este autor, se va a realizar una breve descripción de dichos factores, así como de los vínculos existentes entre ambos sistemas y el contexto organizativo.

3.1.1. El sistema de Contabilidad de Gestión y los factores del entorno

Las características específicas de un sistema contable adecuado y oportuno dependen de las circunstancias particulares en las que se encuentra la organización. Existe una serie de factores o variables, que además de influir en la estructura de la organización, también afectan al diseño del sistema de la Contabilidad de Gestión. En la tabla 3.1 recogemos, de manera sintetizada, los que mayor influencia tienen.

Tabla 3.1. Influencia de los factores del entorno en la Contabilidad de Gestión

FACTOR	INFLUENCIA
Edad	Grado de formalización de tareas
Poder	Control de la organización
Tamaño	Grado de especialización de los puestos y grado de formalización del comportamiento
Tecnología	Grado de formación del personal de apoyo
Entorno	Grado de normalización y centralización del poder de la toma de decisiones

Fuente: Elaboración propia a partir de Mintzberg (1979)

Edad

La edad de una organización influye en el grado de concreción de las tareas, en el diseño de los puestos de trabajo y en las unidades de personal, de manera que cuanto más edad tenga una organización, más formalizado estará su comportamiento.

Poder

El poder está constituido por los siguientes aspectos: el control externo sobre la organización, las necesidades de conseguirlo, las aspiraciones de los miembros y la cultura. El primero, estimulando un uso mayor del acostumbrado de las reglas y los reglamentos con el fin de conseguir el control interno, concentrando el poder de decisión en la cumbre de la jerarquía. En cuanto a la relación de las aspiraciones de los miembros y la cultura, apostillar que el sistema de la Contabilidad de Gestión realiza un papel de suministrador de información para la toma de decisiones y un papel de influenciador sobre la actuación de la organización (Balada y Ripoll, 1994, p. 908). Por lo tanto, entendemos que los sistemas de Contabilidad de Gestión están influenciados por la cultura organizativa en su doble función de apoyo a la toma de decisiones y de control de dichas decisiones.

Tamaño

El tamaño de una organización incide en el grado de especialización de los puestos y en el grado de formalización del comportamiento. Cuanto mayor sea el tamaño de una organización, más elaborada estará su estructura y más formalizado estará su comportamiento, por lo que también será mayor la especialización y diferenciación entre las unidades. En el caso de las ENL, se observan diferencias en cómo se lleva a cabo la dirección en función del tamaño de las mismas, de manera que cuando son pequeñas, suelen estar gestionadas por ciudadanos de forma voluntaria, mientras que a medida que las organizaciones crecen, requieren dedicación parcial o total por parte de sus directivos.

Tecnología

La tecnología es el factor más utilizado en la Contabilidad de Gestión, puesto que la naturaleza de sus procesos determina la asignación de costes y afecta a la estructura de la organización. Cuanto más sofisticado sea el sistema técnico, más experto, capacitado y cualificado será el personal de apoyo. Luego, deberá concedérsele

un mayor poder de decisión. “Cuando un conocimiento es valioso para la toma de decisiones será beneficioso situar el poder de decisión donde éste se encuentre” afirman las profesoras Prieto y Santidrián (2013, p. 67).

Entorno

El entorno en el que la organización se halla y actúa es otro factor muy influyente, puesto que incide en el diseño del sistema de información de la Contabilidad de Gestión. Como señala Ripoll (1996, p.16), “es necesario considerar que hay una elevada interacción entre una Contabilidad de Gestión y las características del contexto en el que ésta opera”.

Son cuatro las variables que Mintzberg (1979) propone para categorizar los distintos tipos en los que se desenvuelven las organizaciones: estabilidad, complejidad, hostilidad y diversidad de mercados. Cuanto más complejo e inestable es el entorno, resulta más difícil para la organización prever su futuro y valerse de la normalización; y generalmente, se da la necesidad de descentralizar el poder de la toma de decisiones.

La tasa de incertidumbre del entorno afecta al diseño de las características del sistema de información de la Contabilidad de Gestión y también a la estructura organizativa. Cuanto mayor sea el grado de incertidumbre, más sofisticados y complejos serán los sistemas que necesitan los directivos.

En lo referente a los efectos sobre el resultado, podríamos decir que en circunstancias de elevada incertidumbre, la descentralización, la mayor amplitud del alcance y el nivel de agregación están vinculados con un mayor rendimiento.

Ya en 1978, Amigoni, afirmaba que a mayor complejidad en la estructura, mayor será el grado de detalle del sistema a niveles inferiores y menor a niveles superiores, mayor será el grado de responsabilidad formal, los procedimientos serán más rígidos y el estilo de control será más restrictivo.

Por su parte, Ewusi-Mensah (1981) propone un marco teórico general en el que identifica las características del sistema de información de la Contabilidad de Gestión

para diferentes tipos de entorno: controlable, parcialmente controlable e incontrolable.

Tabla 3.2. Características del sistema de información de la Contabilidad de Gestión para diferentes tipos de entorno

Tipos Entorno	Controlable	Parcialmente controlable	Incontrolable
Características del sistema			
Calidad de la información	Alta con riesgo bajo	Media con riesgo bajo-medio	Baja con riesgo alto
Disponibilidad de la información	Buena	Regular	Pobre
Fuentes de información	Algunas internas y la mayoría externas	La mayoría externas	Externas
Impacto en la toma de decisiones	Relativamente alto	Medio	Relativamente bajo
Interacción Organizacional	Activa	Activa-reactiva	Principalmente reactiva
Marco temporal	Presente orientado a futuro	Presente orientado a futuro	Principalmente orientado a futuro
Tiempo de respuesta	Puntual o lento	De lento a rápido	Relativamente puntual
Tipo de información	Cuantitativa y cualitativa	Alguna cuantitativa y mucha cualitativa	Predominio de cualitativa
Valor de la información	Relativamente alto	Medio	Relativamente bajo

Fuente: Elaborado a partir de Ewusi-Mensah (1981)

En una línea de investigación diferente, Mía (1993) estudia la función que desempeña el sistema de información de la Contabilidad de Gestión en la mejora del trabajo de los directivos y en el grado de satisfacción del mismo. Demuestra que es un intercesor entre la tasa de incertidumbre y el resultado, existiendo una relación positiva entre ambos. Por el contrario, existe una relación directa e inversa entre la tasa de incertidumbre y la satisfacción en el trabajo. Los cambios del entorno y de la estrategia organizacional afectan al diseño del sistema de información de la Contabilidad de Gestión.

Estamos de acuerdo con Chenhall y Langfield-Smith (1998) que en las organizaciones en que los responsables de la Contabilidad de Gestión han intervenido en el proceso de cambio, las prácticas de éstas se han visto modificadas. Esta

Contabilidad juega un papel fundamental en el desarrollo de un sistema de medidas del rendimiento en organizaciones en las que se ha producido un cambio de estrategia dirigida a la satisfacción del cliente y a los principios de gestión de calidad total.

A nuestro entender, el sistema de información contable debe ser considerado con un enfoque organizacional total, y los nexos entre él y su entorno más extenso deben ser precisados y analizados teniendo en cuenta que el correcto funcionamiento de la organización requiere garantizar la unidad y, a su vez, la cohesión de todos y cada uno de sus cometidos. Así, la adaptación al entorno requiere que las organizaciones sean lo suficientemente flexibles para realizar cambios permanentes (Ripoll, 1996, p. 18).

3.1.2. El sistema de Gestión de la Calidad y los factores del entorno

Es ampliamente aceptado que el entorno y las características de cada organización condicionan, también, el sistema de Gestión de la Calidad. La tabla 3.3 resume los principales efectos de los factores del entorno sobre el mismo.

Tabla 3.3. Efectos de los factores del entorno en el sistema de Gestión de la Calidad

FACTOR	EFECTO
Edad	A mayor edad, mayor rigor en la implantación de las distintas técnicas
Cultura	En diferentes culturas, diferentes percepciones y filosofías
Tamaño	A mayor tamaño, más se adoptan sistemas de calidad total y más se emplean los costes de calidad
Tecnología	A mayor avance en la tecnología, mayor capacidad productiva y menores costes de no calidad

Fuente: Elaboración propia a partir de Mintzberg (1979)

Edad

Esta variable afecta al sistema de gestión de la calidad, y por ello, el tiempo que la organización lo tiene implantado está relacionado con el éxito de sus prácticas. Es lógico pensar que a más años y más experiencia, las organizaciones implementan sus técnicas de forma más rigurosa.

Cultura

Por lo que respecta a la cultura, son numerosos los trabajos que han estudiado cómo ésta afecta al sistema de gestión de la calidad, y como es lógico pensar, han

encontrado diferencias significativas entre las percepciones y la filosofía de las organizaciones occidentales y orientales.

Tamaño

El tamaño es una de las variables más influyentes en el sistema de gestión de la calidad. Las grandes organizaciones disponen de más recursos financieros y humanos que las pequeñas. Además, los procedimientos empleados en unas y en otras suelen ser diferentes. La gestión de calidad total es adoptada más en las grandes, mientras que las pequeñas se centran en el aseguramiento o certificación de esa calidad, y emplean, por tanto, sus costes de calidad en menor medida. Concretamente, existe relación directa entre el tamaño de la organización y la implantación del modelo EFQM: las entidades de mayor tamaño diseñan modelos más complejos de gestión de la calidad, y por lo tanto, son las que reciben los premios por la implantación del Modelo EFQM (Aguirre, Albizu, Landeta y Charterina, 2006, p. 341).

Tecnología

La tecnología es un elemento que influye en el sistema de gestión de la calidad puesto que las nuevas tecnologías afectan a la capacidad productiva de las organizaciones, a los costes de fallos o no calidad, etc.

3.2. LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

3.2.1. Concepto

La información, apunta Malles (2005, p. 13), “es uno de los aspectos más destacables de nuestra sociedad; muchas de las actuaciones de los individuos se ven respaldadas por una información previa que les ha llevado a adoptar una postura determinada en vez de otra”. El autor, así mismo, recalca que “en el campo económico las necesidades de información son cada vez mayores y más si tenemos en cuenta la complejidad creciente de los procesos decisionales y la variedad de alternativas que se suelen tener para elegir” (Malles, 2005, p. 13).

Actualmente, la Contabilidad es la fuente de información empresarial más importante, y como muy bien señala el profesor Leandro Cañibano:

Para que la información económico-financiera de dichas unidades económicas suponga una respuesta adecuada a las demandas informativas, es preciso que la misma esté revestida de unas ciertas garantías que avalen su credibilidad. En primer lugar, que su proceso de elaboración se acomode a unos criterios objetivos y, en segundo término, que existan unos controles sustantivos ejercitados por personas ajenas a la entidad emisora de la información. (Cañibano, 1987, p. 26)

Tradicionalmente, el desarrollo de la Contabilidad se ha asociado a la Contabilidad Externa. No obstante, y a pesar de la existencia de múltiples rasgos comunes a ambas, la Contabilidad Interna ha ido adquiriendo cada vez mayor envergadura, hasta lograr una personalidad propia.

Con los documentos e informes emanados de la Contabilidad Externa podemos conocer si una organización obtiene pérdidas o beneficios y también la relevancia cuantitativa de esos conceptos, pero el origen de esa cifra, aspecto crucial para la organización, no lo podemos saber. Ante esta carencia informativa, nos vemos obligados a recurrir a la Contabilidad Interna y adoptar un enfoque que va más allá del simple análisis de los costes organizacionales, centrándonos en la consecución de información con el propósito de poder aprobar y adoptar decisiones correctas. Así, las ventajas que presenta la Contabilidad de Gestión justifican su implantación: “puede facilitar el control y la reducción de costes, así como la mejora de la gestión al permitir una mayor calidad y cantidad de la información económica relevante para la toma de decisiones y el control de la actuación” (Ripoll, 1996, p. 16).

Si reparamos en las necesidades de los directivos españoles, resulta necesario citar el trabajo realizado por Castelló, Lizcano y Ripoll (2003). En el mismo se preguntaba a varios gestores y dirigentes de distintas organizaciones sobre las variables que ellos consideraban más significativas desde el punto de vista de la mejora competitiva. Los resultados emanados de dicha investigación indicaban que, prioritariamente, las variables eran: la calidad, los costes y los precios.

Por su parte, Senovilla Arranz (2013) afirma que son muchas las organizaciones españolas que, aún hoy, no disponen de un sistema depurado de los costes de sus productos y que la carencia de una información racional promueve actuaciones precipitadas basadas en la intuición. El autor asegura que “La dirección de la empresa debe implicar a todo el personal en procesos de reducción de costes de productos, promoviendo comportamientos de búsqueda continua de alternativas más económicas” y concluye que la calidad de los productos no puede verse alterada por la mejora de costes.

En esta misma línea, Vassallo (2012) afirma que todas las organizaciones hacen un análisis financiero de su situación pero se pregunta cuántas analizan sus costes eficientemente. Apunta que, para anticiparse a posibles problemas, el control de costes resulta imprescindible.

Queriendo dejar clara la importancia de la Contabilidad Interna y la necesidad de la elaboración de un sistema de costes efectivo, Ripoll (2012) asegura que se le hace “inconcebible que una empresa pequeña quiera competir sin tener un sistema de control de gestión; [...] el día que intente ampliarse o tiene un buen estudio de costos de todos sus productos o está condenada al fracaso”.

Resulta ilustrativo, sin duda, lo expresado por el profesor Iglesias Sánchez:

Uno de los problemas que se está planteando constantemente en las empresas es la falta de relevancia de la información contable cuando ésta es el resultado de modelos contables tradicionales, diseñados con vistas a satisfacer necesidades de información de usuarios externos, olvidándose del importante papel que tiene que desempeñar la Contabilidad para dar cumplida respuesta a las cuestiones y problemas que permanentemente surgen y se plantean en ámbito interno. (Iglesias Sánchez, 1990, p. 439)

Con el fin de evitar confusiones terminológicas posteriores, y al margen de distintas opiniones, nos inclinamos por definir nuestra materia presentando dos definiciones que por corresponder a dos instituciones tan emblemáticas, a nivel

internacional la primera, y a nivel nacional la segunda, nos parecen las más representativas:

La National Association of Accountants define la Contabilidad de Gestión (1981, pp. 58-59) como el proceso de identificación, medida, acumulación, análisis, preparación, interpretación y comunicación de la información financiera usada por la gestión para planificar, evaluar y controlar una entidad a fin de asegurar el uso apropiado de los recursos y su contabilización.

AECA, por su parte, determina:

La contabilidad de gestión es una rama de la contabilidad que tiene por objeto la captación, medición y valoración de la circulación interna, así como su racionalización y control, con el fin de suministrar a la organización la información relevante para la toma de decisiones empresariales. (AECA, 1989, p. 23)

3.2.2. Requisitos de la información contable interna

Conviene precisar los requisitos de esta información por su posterior relevancia y empezar por considerar la Contabilidad Interna como un integrante más del Sistema de Información Contable de las organizaciones. Estos requisitos, por lo tanto, serán fundamentalmente, como señala Iglesias (1994), los proporcionados por la American Accounting Association (AAA), que resumimos en la tabla 3.4.

Tabla 3.4. Requisitos de la información contable interna

Relevancia-congruencia de objetivos
Exactitud-precisión-fidabilidad
Consistencia-comparabilidad-uniformidad
Verificabilidad-objetividad/neutralidad-comparabilidad
Agregación
Flexibilidad-adaptabilidad
Oportunidad
Comprensión/aceptabilidad/motivación/claridad

Fuente: Elaboración propia a partir de Iglesias (1994)

Las entidades no lucrativas deben formalizar sus sistemas de información para poder desarrollar una gestión socialmente rentable. En este sentido, desde la óptica de la Contabilidad de Gestión, y en aras a que la información por ésta suministrada pueda ser útil para la toma de decisiones correctas, estamos totalmente de acuerdo con Donoso y Donoso (1988, p. 319) cuando indican que se debe “satisfacer el requisito de relevancia de acuerdo con el modelo de decisión específico, y, en todo caso, sometida a la restricción del principio de economicidad”.

3.2.3. La función de la Contabilidad de Gestión en las ENL

En el trabajo de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) *Estudio sobre la implantación de la Contabilidad de Gestión en España* (1994, p. 17), se establece que los objetivos más importantes para los profesionales de la Contabilidad son, y por este orden: toma de decisiones, cálculo de costes y resultados, control, información para cuentas anuales y planificación.

Resulta complicado planificar, medir y controlar los objetivos de las ENL (AECA, 2002). Éstas deben definir con precisión su misión y objetivos, de manera que estos sean asumidos por todos los miembros de la organización. De no ser así, el desarrollo de indicadores o medidas de la consecución de esos objetivos de las distintas áreas de la organización resultará imposible, con lo que la medición del impacto de sus actuaciones será muy difícil. Como concluyen Erkizia, Ibarloza, Azkue, Malles y Robleda (2011, p. 125), “La colaboración de los gestores se convierte en un elemento clave para la mejora tanto del contenido de los indicadores como de su cálculo”.

Los sistemas informales de comunicación suministran una visión general de la situación de la organización, pero no permiten la realización de un análisis en profundidad, por lo que problemas aparentes pueden acabar absorbiendo muchos recursos, mientras que problemas de mayor relevancia quedan desatendidos.

En el caso de las ENL, es necesaria la implantación de una gestión específica de recogida y tratamiento de los datos con el fin de poder estimar el coste económico de cada actividad, programa, producto o servicio. Los sistemas de cálculo de costes son la base de la información para su gestión, y estarán en función de la estructura de la organización y de los objetivos que se quieran obtener con el cálculo de dichos costes.

En este sentido, el conocimiento y la utilización de los potenciales de las herramientas de la Contabilidad de Gestión, resulta imprescindible para el correcto diseño de un sistema de gestión, puesto que pueden ofrecer información sobre la situación de la organización y la mejora de su gestión.

En opinión de Smith (1997), a pesar de que la información no financiera es la que ha adquirido gran importancia recientemente en Contabilidad de Gestión, la mayor parte de la que las organizaciones utilizan es la externa, la cuantitativa y la financiera. Al respecto, autores especializados en la gestión de entidades no lucrativas realizan diferentes propuestas sobre los instrumentos de esta Contabilidad que los directivos deberían utilizar, proponiendo, en una primera fase, el uso de sistemas contables externos e internos y el proceso de planificación con el presupuesto. En una segunda fase, debe predominar el interés y la importancia en los objetivos de las organizaciones y la implantación de la planificación estratégica y del cuadro de mando integral como instrumentos de información que permitirán medir mejor la eficacia y la eficiencia de estas entidades.

En España no existe normativa contable de costes específica. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC núm. 34, 1998, p. 58) recomienda a las ENL la aplicación de cualquier sistema de Contabilidad de Costes con el fin de enriquecer la información de la contabilidad financiera que estas entidades puedan ofrecer, y a su vez, puedan obtener información de sus costes y aplicar la política más adecuada de precios y cuotas en las transacciones económicas que las mismas realicen.

3.3. LA GESTIÓN DE LA CALIDAD

3.3.1. Principales aportaciones a la creación del concepto de calidad

Si queremos que las ENL introduzcan en su filosofía la calidad como algo primordial, resulta imprescindible recordar brevemente lo que reconocidos especialistas han aportado a su concepto. En la tabla 3.5 recogemos un resumen.

Tabla 3.5. El concepto de calidad según diferentes autores

Autor	Concepto de calidad
Philip B. Crosby (1982, 1990)	Conformidad con las especificaciones. Coste de la no conformidad. La prevención es el núcleo del sistema. Cero defectos como estándar de desempeño.
Eduard Deming (1989)	Uniformidad a bajo costo y adecuada al mercado. Implica un compromiso con la innovación y la mejora continua. No existen óptimos.
Armand V. Feigenbaum (1986, 1991)	La calidad debe ser planeada en un enfoque hacia la excelencia. Implica a la totalidad de la organización.
Masaaki Imai (1991)	Organiza las herramientas, filosofías y teorías de gestión que se habían desarrollado en Japón bajo el concepto “Kaizen”: mejora continua, lento y sin fin, que implica a toda la organización.
Kaouru Ishikawa (1986, 1994)	La calidad empieza y termina por la capacitación, revelando lo mejor de cada empleado. El control de calidad debe mostrar resultados, sino, no es calidad.
Joseph M. Juran (1990)	Adecuación al uso. Clientes internos y externos. La calidad sí cuesta, hay un óptimo.
Genichi Taguchi (1979, 1986)	La calidad se debe definir en forma monetaria mediante la función de pérdida: a mayor variación de una especificación con respecto al valor nominal, mayor es la pérdida transferida al consumidor. Los productos deben ser atractivos al cliente y mejores que los de la competencia.

Fuente: Elaboración propia

Debido a la importante trayectoria de estos autores y a la influencia que han ejercido sus aportaciones, éstas son consideradas, actualmente, un marco de referencia relevante en la gestión de la calidad de todo tipo de organizaciones.

3.3.2. Concepto de calidad

El concepto de calidad ha evolucionado desde sus inicios ocasionando la aparición de enfoques consecutivos hasta llegar a la gestión de la calidad total, incorporando el valor estratégico y la satisfacción del cliente o usuario, además del cumplimiento de los requerimientos y especificaciones.

A lo largo de la historia pueden encontrarse diversas manifestaciones sobre la permanente preocupación del ser humano por lograr la calidad, por lo que, según Gimeno (2009), podría ser considerada una de las constantes de la condición humana.

A la hora de buscar una definición de calidad nos parece imprescindible constatar que se trata de un concepto dinámico muy amplio, por lo que resulta sumamente difícil llegar a un consenso básico que haga posible dar una definición que abarque todas las dimensiones. Como muy bien señala Garvin (1988) “la calidad es un concepto inusualmente resbaladizo, fácil de ver, pero extraordinariamente difícil de definir”. Aún así destacamos:

La Real Academia Española de la Lengua define el término calidad como “propiedad o conjunto de propiedades inherentes a algo, que permiten juzgar su valor” (RAE, 2001).

La International Standard Organization (ISO), organización internacional que establece las pautas para la normalización y la gestión de diversos aspectos de la calidad, la define como “el conjunto de características de una entidad que le confieren la aptitud para satisfacer las necesidades expresadas o implícitas” (ISO 8402:1994). Es esta definición, junto con la norma ISO 9000:2005, la cual postula un concepto de calidad más integrador como es “el grado en el que un conjunto de características inherentes cumple con los requisitos”, la que ha hecho posible la armonización a escala mundial y ha supuesto el crecimiento del impacto de la calidad en el mercado internacional.

La American Society for Quality Control (ASQC) (1974), uno de los organismos más representativos de la calidad a nivel mundial, la define como “el conjunto de funciones y características de un producto, proceso o servicio que le confieren la capacidad necesaria para satisfacer las necesidades de un determinado usuario”. Así, la calidad se desarrollará desde el momento de diseño hasta las diferentes circunstancias de uso.

De acuerdo con la revisión realizada por Morales Sánchez y Hernández Mendo (2004a, 2004b), podrían determinarse las siguientes cuatro perspectivas básicas del concepto de calidad que coexisten actualmente:

1. Calidad como excelencia.
2. Calidad como ajuste a las especificaciones.
3. Calidad como valor.
4. Calidad como satisfacción de las expectativas de los usuarios o consumidores.

Además, los siguientes principios de AECA (1995, p. 11) son aplicables a cualquier tipo organización y a nuestro parecer, esenciales:

- Calidad es la satisfacción de las necesidades de los clientes con el mínimo coste.
- Calidad tiene que ver también con los empleados, proveedores y con el entorno en que se mueve la empresa.
- Calidad es hacer bien el trabajo, sin fallos, desde el principio, desde el diseño hasta el servicio post-venta, pasando por todo el resto de etapas del proceso de creación de valor, tales como: la producción, la comercialización y la administración.

Aunque las definiciones globales se aplican a los productos físicos, nos parece importante introducir en nuestro trabajo los diversos matices que rodean al concepto de calidad en el ámbito de los servicios, considerando que las ENL son, fundamentalmente, suministradoras de servicios.

La prestación de servicios la componen tanto elementos cuantitativos como cualitativos. Los primeros recogen su estructura formal y los recursos utilizados para su prestación, y los segundos la parte cualitativa referente a las relaciones interpersonales. Es esta última la que implica dificultades en la medición del proceso.

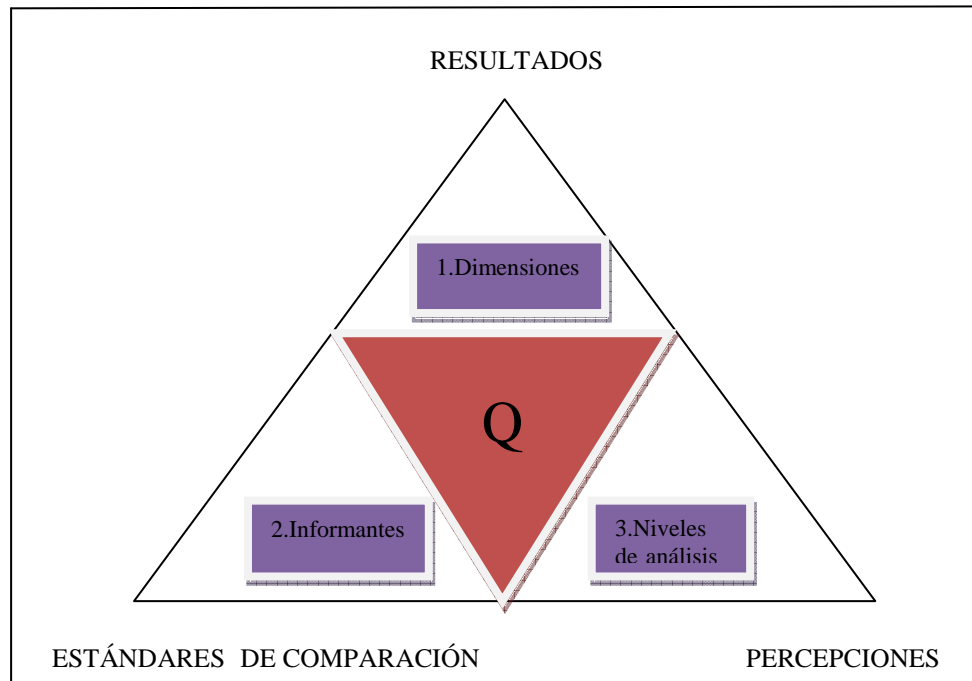
Tradicionalmente, la calidad de servicio se ha conceptualizado y medido desde la perspectiva individual del usuario (Juaneda, 2009), impactando sobre la satisfacción que éste experimenta. Como señalan Sánchez-Hernández, Martínez-Tur, González-Morales, Ramos y Peiró (2009), el usuario es un juez relevante aunque, a diferencia de otros conceptos, como la confirmación de expectativas o la satisfacción, el de la calidad de servicio no se refiere a una experiencia interna de cada persona, sino a la valoración de atributos externos del servicio, por ejemplo, rapidez en la atención.

La calidad de los servicios es un concepto abstracto y complejo, que resulta muy difícil de medir por las características intrínsecas de estos (Parasuraman, Zeithaml y Berry, 1985): intangibilidad, inseparabilidad, heterogeneidad y caducidad.

Hay que añadir a las anteriores una quinta característica intrínseca relevante. Por su parte, Martínez-Tur, Peiró y Ramos (2001, pp. 45-46) señalan que con la adquisición de un bien de consumo la persona generalmente se queda en propiedad lo que compra, mientras que en el ámbito de los servicios, el usuario sólo tiene un acceso temporal al servicio en cuestión. Se consigue el beneficio que puede derivarse del servicio, pero no el servicio en sí mismo.

Estos mismos autores diseñaron una metodología de medida y control de la calidad de servicio y la satisfacción del cliente dando lugar al denominado Triángulo de la Calidad del Servicio. Este modelo, pese a su aplicación inicial en el ámbito turístico, es susceptible de adaptación y aplicación en organizaciones de servicios de diferente tipología. Se representa gráficamente mediante un triángulo y muestra en sus vértices los principales conceptos que se pretenden medir: resultados, estándares de comparación y percepciones.

Figura 3.1. Triángulo de la calidad del servicio



Fuente: Elaborado a partir de Martínez-Tur, Peiró y Ramos (2001)

Su interior, como podemos observar, lo delimitan tres ángulos: el que integra las principales dimensiones consideradas, el que hace referencia a los informantes del modelo y el que considera los diferentes niveles de análisis:

- Dimensiones: considera los aspectos sociales, técnicos y emocionales; tanto tangibles como intangibles.
- Informantes: hace referencia a la calidad del servicio desde diferentes puntos de vista: directivos, empleados y clientes o usuarios.
- Niveles de análisis: se estructura en los niveles micro (calidad de servicio de una organización considerando clientes o usuarios, empleados y directivos), meso (comparación de la calidad de servicio de la organización con la de sus competidoras directas) y macro (calidad de servicio de la organización en relación con su entorno social).

Así, la calidad de servicio, como indican Lloréns y Fuentes (2006), ha pasado a ser una estrategia de diferenciación empleada para aumentar la rentabilidad y la productividad, para ganar la lealtad de los clientes o para mejorar la imagen, por lo que lograr calidad en el servicio se considera uno de los requisitos indispensables a la hora de obtener una adecuada competitividad y viabilidad en las organizaciones.

En el contexto actual, nadie identifica ya la calidad en base a lujo, tamaño, dificultad o complejidad. Como señala Ramírez (2006), hoy día existe de manera intrínseca como parte de la comodidad y del bienestar de vida. La calidad es un atributo fundamental que el “cliente” exige a todos los productos y servicios que adquiere, por lo que se ha convertido en uno de los pilares básicos sobre los que se ha cimentado la competitividad de las organizaciones.

No obstante, aún existen organizaciones que creen que la calidad no les atañe, o que es una moda que, como otras, pasará. Otras piensan que es sólo un coste y que genera un montón de documentos. Las hay que lo único que buscan es un papel que certifique que tienen calidad y deciden implantar el sistema sólo de forma parcial. Otras deciden implementar los sistemas de forma autoritaria. También hay quienes creen que la calidad es una receta que soluciona todos sus problemas de forma milagrosa.

Lo cierto es que el proceso de implantación del sistema de calidad no se hace en dos días. Como muy bien señalan Herbig et al. (1994, pp. 33-34), es necesario que pasen varios años y que se dé una profunda modificación en la cultura de la organización. Es un cambio lento, un proceso sin fin en el que las mejoras van apareciendo al poco tiempo de comenzar. No basta con declaraciones de intenciones, sino que hace falta involucrarse y participar activamente. Los líderes son los responsables de transmitir a toda la organización la visión de la calidad, y para ello, tienen que tener muy claro lo que desean conseguir. Es preciso favorecer la participación, delegando responsabilidades.

Existen, como se ha señalado, distintas definiciones de calidad y no hay una única que sea la mejor. En el contexto actual, la concebimos como un factor clave en la determinación de los objetivos estratégicos de cualquier organización que desee permanecer en el entorno o ámbito competitivo. Por lo tanto, para que el concepto de

calidad sea útil y práctico, habrá que precisarlo en función del contexto o la perspectiva a considerar puesto que todos los significados son válidos. En este sentido, serán las propias organizaciones las que decreten la aptitud y adecuación de cada definición en base a sus objetivos y estrategias.

Así, debemos entender la calidad con una doble dimensión:

- Externa: implica el grado de satisfacción del cliente o usuario y determina las cualidades que ha de tener un producto o servicio para satisfacer sus necesidades y expectativas.
- Interna: la relacionada con la gestión interna de la organización, en tanto que sea capaz de conseguir una eficiencia en sus procesos y una anticipación a las demandas de los clientes o usuarios.

En este sentido, como señala la Fundación EDE (2008), la calidad implica la adopción de un enfoque en el que todas las personas de la organización aprenden, participan y fomentan la mejora continua, un modo de hacer que aporta valor añadido a los resultados y un sistema de gestión que toma en consideración la perspectiva de todos los grupos de interés de la entidad. Siendo imprescindible, por tanto, adoptar un enfoque, una práctica y un sistema de gestión estratégica, por procesos y ética:

- Estratégica: la organización debe orientarse a largo plazo en coherencia con su identidad y en atención a los cambios previstos a nivel interno y externo.
- Por procesos: adoptando la perspectiva del sistema-usuario, identificando los procesos que permiten añadir valor para los destinatarios, y organizando todos los recursos de la entidad en función de los procesos identificados.
- Ética: desarrollando una gestión coherente con los valores propios, que permita a la organización responder a las necesidades de los destinatarios finales y desarrollar su misión en un marco de responsabilidad social.

No podemos obviar que las entidades no lucrativas prestan servicios a múltiples “clientes”: las personas destinatarias de los servicios o actividades, sus familiares, las administraciones públicas, las entidades privadas o personas que aportan fondos y financian la actividad, la sociedad en su conjunto, etc. Todos ellos pueden ser destinatarios de la acción de la organización y constituyen sus “grupos de interés” en la medida en que contribuyen, de una u otra forma, a que la entidad pueda desarrollar su misión.

De esta manera, la implementación formalizada de sistemas de gestión de la calidad constituye un verdadero reto para las entidades no lucrativas, y puede permitirles, como señala la Fundación EDE (2008), entre otros, los siguientes aspectos:

- ✓ Mejorar su gestión y el conjunto de su actuación.
- ✓ Aumentar e intensificar la participación en la organización de todos sus grupos de interés.
- ✓ Medir la realidad de sus resultados.
- ✓ Formalizar y dar a conocer su cultura y sus buenas prácticas.

3.3.3. Enfoques de gestión de la calidad

Una vez centrado el concepto de calidad, repasaremos los distintos enfoques a los que han dado lugar las distintas acepciones. Estos enfoques han evolucionado hacia una visión cada vez más global, de manera que los nuevos abarcan los anteriores.

Se puede esquematizar la evolución de los enfoques de gestión de la calidad en la figura 3.2, que muestra cómo ha ido evolucionando su filosofía.

Figura 3.2. Evolución de los enfoques de gestión de la calidad



Fuente: Elaboración propia a partir de Sangüesa, Mateo e Ilzarbe (2006)

3.3.3.1. Inspección de la calidad

Al finalizar la I Guerra Mundial, el empleo de mano de obra poco cualificada y la presión por el volumen de la producción masiva aumentaron el riesgo de generar productos defectuosos. Se generó la necesidad de creación de la labor de inspección.

La inspección de calidad abarca una serie de actividades muy limitadas tales como el recuento, la medición, y la separación de piezas defectuosas. El inspector es el responsable de la calidad del trabajo y su labor está completamente separada del personal encargado de la realización del producto.

La norma ISO (8402:1995) define la inspección como “las actividades de medir, examinar, probar, calibrar una o más características del producto o servicio y comparar ésta con las especificaciones requeridas para determinar su conformidad”. A medida que el volumen y la complejidad de los productos se incrementan, la inspección masiva resulta más difícil y costosa.

Podemos resumir que los principales defectos de este enfoque, siguiendo a Miranda et al. (2007), son los siguientes:

- Se admite que el operario lo hace mal y el inspector lo tiene que hacer bien.
- Desmotivación por parte de los trabajadores.
- No se aprovecha la inteligencia ni la creatividad del empleado.
- Enfrentamiento entre los objetivos de producción (coste y rapidez) y de calidad.
- Deshumanización del trabajo por separar lo más importante, que es la calidad del trabajo realizado.

Se trata de un sistema que no contiene ninguna actividad de prevención ni ningún plan de mejora; se realiza sobre el producto final. Por ello, comporta unos costes elevados y no contribuye a mejorar ni la eficiencia ni la eficacia.

3.3.3.2. Control de la calidad

Hacia los años cuarenta, la producción en masa había aumentado tanto que la revisión del 100% de los productos terminados resultaba prácticamente imposible.

El primero en reconocer que la variabilidad es consustancial a la producción industrial y que puede ser medida y controlada utilizando herramientas estadísticas fue Shewhart (1931). Por primera vez, se le da una orientación científica a la disciplina. De esta manera, resulta posible distinguir las fluctuaciones aceptables de aquellas que indican la existencia de un problema.

La norma ISO (8402:1995) define el control de calidad como “el conjunto de técnicas operativas y actividades que se usan para cumplir los requerimientos de la calidad”.

Se avanza en la investigación de las técnicas de muestreo, partiendo de la base de que la inspección del 100% de las piezas resulta ineficaz. Se desarrollan técnicas que aseguran que inspeccionando un número limitado de outputs, el número de piezas defectuosas de un lote no supera un porcentaje determinado. Se define un nivel aceptable de calidad (AQL) y se rechazan lotes completos cuando el ratio de defectos está por encima del porcentaje previamente establecido.

La estadística se convierte en la herramienta indispensable para poder predecir y comprobar el grado de fiabilidad de los outputs. El proceso de control de calidad basado en métodos estadísticos sigue siendo responsabilidad exclusiva del departamento de producción. La detección y corrección de errores se realiza sobre el producto finalizado. Se trata de un sistema económicamente más eficiente que la inspección, pero es rígido, mecánico, se limita a la función de producción y no se realizan actividades de prevención.

3.3.3.3. Aseguramiento de la calidad

La característica principal de esta etapa es la necesidad de asegurar la mejora de la calidad alcanzada, para lo que resultaba necesario formar profesionales en este terreno. Se busca el modo de evitar que los errores se produzcan de manera repetitiva y sea posible la obtención de productos conforme a unas especificaciones. Para ello, la organización debe dirigir todos sus esfuerzos hacia la planificación de procedimientos de trabajo y diseño de productos que permitan prevenir los errores desde su origen. Es entonces cuando se crean normas técnicas que defienden al consumidor y ayudan al cliente y al proveedor.

En esta etapa se desarrollan mecanismos para el aseguramiento de la calidad, lo cual implica el desarrollo de procesos de planificación y sistematización necesarios para asegurar la calidad en el lugar de fabricación, tales como las normas European Norms (EN), British Standards (BS), International Standardization Organization (ISO) o Una Norma Española (UNE).

Con el aseguramiento de la calidad pasamos de un enfoque de detección a uno de prevención, por lo que supone un relevante avance en la evolución de la gestión de la calidad.

3.3.3.4. Gestión de la calidad total

La gestión de la calidad total es un enfoque global de dirección, una filosofía de gestión, y no la aplicación aislada de una serie de programas independientes (Garvin, 1988). Constituye, la última etapa en el desarrollo de la gestión de la calidad.

Es la forma de dirigir las organizaciones, en todos los niveles, para lograr el aumento constante de los clientes externos, internos e indirectos, con una disminución permanente de los costes reales. Es la que nos proporciona la vivencia suficiente de una cultura de calidad que nos permita una mejora continua y para ello, hace falta involucrar a todo el personal de la organización, especialmente a la dirección. Tal y como

concluyen en su artículo Salvaggio et al. (2007), el papel o rol que juegue el jefe de un servicio estará vinculado, muy probablemente, a los resultados obtenidos en la evaluación de la calidad de ese servicio.

El compromiso y liderazgo de la dirección resultan imprescindibles para proporcionar credibilidad al proceso de implantación de la calidad total y asegurar la continuidad del proyecto. Esta mejora continua será necesaria para cumplir con las expectativas y necesidades de los clientes o usuarios cambiantes con el tiempo, con unos niveles de exigencia cada vez mayores.

La calidad total presupone asumir por parte de las organizaciones los nuevos significados de este término, ante todo, un significado global y unificador que se proyecta tanto al interior como al exterior de la propia organización. Como señalan Barranco (2004) y Lacasta (2005), dentro del significado del término calidad se deben reunir aspectos tales como competitividad, coste, rentabilidad, excelencia, moral, productividad, beneficio, calidad del producto o servicio, volumen, resultados, servicio, seguridad, atención al entorno, etc.

Por lo tanto, no se deben superar las expectativas de los clientes, ya que esto supone un sobrecoste que no se aprecia. Podemos decir que el cociente entre la calidad del producto o servicio y las expectativas de los clientes o usuarios debe ser 1, y toda desviación de este cociente será una disminución de la calidad.

El liderazgo está centrado en el reconocimiento, la preparación y el desarrollo de los recursos humanos de la organización (Zairi, 1994). Para una buena implantación de un sistema de calidad total es necesario que exista una buena organización en base a procesos orientados a los clientes o usuarios, una reducción constante de los costes y un reconocimiento y comunicación de los éxitos logrados. Se amplía el concepto de “cliente” o “usuario”, pasando al de grupos de interés o *stakeholders* de la organización.

No podemos olvidar que la calidad total es una estrategia a largo plazo que se debe desarrollar de forma paulatina. Como ya hemos señalado anteriormente, requiere un cambio cultural, es decir, cambios en los comportamientos, actitudes y hábitos de trabajo. Hay que incentivar a todos los individuos que intervienen en el proceso de toma

de decisiones, estimulando la innovación, enfatizando la mejora y centrándose en buscar soluciones y no culpables.

En este enfoque se establece el uso generalizado de herramientas y técnicas que facilitan la resolución de problemas de modo sistemático: las siete herramientas de calidad definidas por Ishikawa (1988), el ciclo Deming (1989), la función de despliegue de la calidad, el diseño de experimentos, etc. El trabajo en equipo permite la participación de los miembros de la organización en la resolución de problemas. Los equipos de proyecto, los círculos de calidad y los equipos de mejora son ampliamente utilizados.

Los grupos de mejora se configuran para desarrollar cada uno de los elementos del sistema de calidad. Estos, siguiendo a Harrington (1990, p. 54), pueden ser:

- Grupo de costes totales de calidad: deben establecer el sistema y modelo de cálculo de los costes de calidad, así como su seguimiento y la forma de informar periódicamente.
- Grupo de acciones correctoras: diseñará un sistema para eliminar las causas de las no conformidades y que los problemas de la organización proporcionen retroalimentación.
- Grupo para los indicadores de calidad: desarrollarán los indicadores que reflejen cómo se van produciendo los requisitos clave.

Si nos referimos ahora a la documentación del sistema de calidad, ésta se ha de formar con la colaboración de todos los miembros de la organización. El desarrollo de la formación continuada debe estar ajustado a las necesidades de cada trabajador. La documentación del sistema de calidad será la siguiente (Vidal Nieto, 1999, p. 12): el manual de calidad, el manual de procedimientos, las instrucciones y especificaciones técnicas, los planos de calidad, los documentos asociados y los registros de calidad.

Desde nuestro punto de vista, los dos primeros enfoques de la gestión de calidad no pueden considerarse enfoques de dirección puesto que están destinados a la realización de actividades de detección y su influencia es prácticamente nula.

Muy interesantes son algunas ideas falsas sobre la calidad y la gestión de la calidad (Camisón, Cruz y González, 2007):

- La gestión de la calidad consiste en hacer más rigurosa la inspección.
- La calidad se alcanza con el máximo esfuerzo, trabajando al máximo.
- La gestión de la calidad quiere decir establecer normas de calidad para productos y procesos.
- La gestión de la calidad quiere decir desarrollar manuales de calidad.
- La gestión de la calidad equivale a la certificación.
- La gestión de la calidad consiste en preparar gráficos de control.
- La gestión de la calidad es estadística.
- La gestión de la calidad es una cosa que hace la sección de control de calidad, circunscribiéndose al área de fabricación.
- La gestión de la calidad se puede dejar en manos de producción.
- La gestión de la calidad no necesita el compromiso del personal.
- La gestión de la calidad busca lograr un producto técnicamente perfecto.
- La gestión de la calidad no tiene nada que ver con la dirección.
- La calidad es costosa.
- La gestión de la calidad es innecesaria en mi empresa, porque es rentable.
- La gestión de la calidad es innecesaria en empresas de servicios.

Así, el fin último del sistema de gestión de la calidad es alcanzar la Excelencia como vía para la satisfacción de las necesidades y expectativas de todos los *stakeholders* de la organización, implicando la eficiencia en su conjunto. Como muy bien indica Crosby (1990, p. 215), la calidad no se consigue de forma individualizada; requiere un cambio en el planteamiento de los feudos departamentales y la realización de un esfuerzo colectivo guiado por un liderazgo impulsor del cambio, aunque “el impulso no es lo que mantiene en movimiento el proceso de calidad, ni lo que lo convierte en una parte permanente de la estructura de la compañía. La necesidad y el éxito también ayudan”. Cuando los individuos asimilan esta manera de hacer las cosas, asegura el autor, después ya no quieren prescindir de ella.

3.3.3.5. Análisis comparativo de los enfoques

Como hemos podido vislumbrar, cada uno de los enfoques de la gestión de la calidad analizados en los apartados precedentes presenta una serie de características específicas. En la tabla 3.6 mostramos, de forma resumida, las principales diferencias entre las mismas.

Tabla 3.6. Características diferenciadoras de los enfoques de gestión de la calidad

Característica	Inspección	Control	Aseguramiento	Gestión Total
Alcance	Departamento de inspección	Departamentos de diseño y fabricación	Departamentos involucrados en el proceso productivo	Toda la organización, con compromiso y liderazgo de la dirección
Énfasis	Uniformidad del output	Uniformidad del output reduciendo inspección	Prevención de fallos	Las necesidades y expectativas del cliente
Enfoque	Detección	Detección	Prevención	Filosofía de gestión global
Finalidad	Detección	Control	Coordinación	Impacto estratégico
Métodos	Calibración y medición	Herramientas y técnicas estadísticas	Programación y sistemas	Planificación estratégica
Orientación	Inspección interna	Control interno	Aseguramiento de calidad	Gestión de calidad
Percepción de calidad	Problema a resolver	Problema a resolver	Problema a resolver de forma activa	Ventaja competitiva

Fuente: Elaboración propia

3.3.4. Metodologías de la gestión de la calidad

Existen unos principios básicos que todas las organizaciones deben cumplir antes de proceder a la implantación de cualquier método de mejora de la calidad, y que podemos resumir en:

- ✓ La dirección de la organización debe asumir el compromiso y liderazgo en el método de mejora de la calidad, para proporcionar credibilidad al proceso de implantación y asegurar la continuidad del proyecto.

- ✓ La organización tratará de motivar a todo el personal y le proporcionará formación en sistemas de calidad.
- ✓ La dirección debe crear un buen ambiente de trabajo, para lograr el apoyo de la totalidad de la organización al método a implantar.

La organización implantará el sistema de calidad que más adecuado le resulte, para lo cual existen metodologías que ayudarán a cumplir los principios básicos y a que su implantación sea útil para la misma.

A continuación describimos, brevemente, algunas de las metodologías más relevantes.

Las 5 S

El sistema de las 5 S (Imai, 1996), también conocido como las 5 C o *housekeeping*, es un modelo sencillo que resulta muy adecuado para la fase inicial de la implantación de los programas de calidad. Se trata de un método de cinco etapas de desarrollo que persigue crear hábitos para poner orden dentro de la organización, mejorando así las condiciones de trabajo y aumentando la motivación y la eficiencia del personal. Todo esto se verá traducido en un incremento de productividad y una disminución de los costes. En la tabla 3.7 recogemos un resumen de este método.

Tabla 3.7. Las 5 S

Idioma	Japonés	Inglés	Español
Etapas			
1	Seiri	Clear	Clasificación: separar lo innecesario y eliminarlo
2	Seiton	Configure	Orden: organizar y disponer ordenadamente lo necesario
3	Seiso	Clean	Limpieza: mantener limpio el entorno de trabajo
4	Seiketsu	Conform	Normalización: prevenir la aparición de la suciedad y el desorden
5	Shitsuke	Custom and practice	Disciplina: mantener autodisciplina y compromiso con las 5 S

Fuente: Elaboración propia

Es un método muy indicado como un primer paso para todas las organizaciones que valoran la calidad. Es sencillo de poner en marcha y con poca inversión la obtención de resultados concretos y positivos se da de manera muy rápida. Sirve como punto de referencia para ver el potencial de mejora y de ahorro de costes que se puede obtener con la aplicación de los sistemas de calidad.

TPM

Total Productive Management o Mantenimiento Productivo Total es el mantenimiento productivo normal desarrollado por todos los empleados a través de pequeños grupos de mejora. Las siglas TPM fueron definidas en 1971 por el Instituto Japonés de Ingenieros de Planta. Se trata de un sistema basado en una metodología que abarca todas las funciones desarrolladas en la organización.

Esta metodología persigue dos objetivos principales: cero averías y cero defectos. Esto implica un aumento de los ratios de utilización de los equipos, una reducción de los costes, una minimización de inventarios y un incremento de la productividad del personal. Por lo tanto, podemos afirmar que maximiza la efectividad del equipo tanto cuantitativa (aumenta la disponibilidad) como cualitativamente (reduce el número de defectos), de manera que cada equipo pueda operar a su máximo potencial de forma continuada.

El plazo de implantación de un sistema TPM en la organización oscila entre los 3 y 5 años. Por lo tanto, requiere su tiempo, aunque las primeras mejoras son más rápidas. Además, a largo plazo, los costes de calidad se reducen notablemente.

La puesta en marcha de esta metodología precisa muy poca inversión y el ahorro de costes que puede generar en la organización es muy importante. Es el paso siguiente a la de las Cinco S, puesto que son complementarias.

PDCA

El método PDCA (Plan, Do, Check, Act) (planificar, hacer, verificar, actuar) fue especificado por W. A. Shewhart en 1939 y Deming lo llevó a Japón en 1950. También es conocido como Ciclo Shewhart o Rueda de Deming.

El objetivo de esta metodología es conseguir que una organización aplique la mejora de forma continuada, incrementando así la calidad y la productividad. Consta de las siguientes cuatro etapas:

- Plan (planificar): Se identifica en qué situación se encuentra la organización y a dónde se quiere llegar. Para ello es recomendable:
 - o Identificar los posibles temas, seleccionar el tema y definir los objetivos.
 - o Observar y documentar la situación actual con la recogida de datos.
 - o Analizar la situación actual mediante el análisis de los datos.
 - o Determinar las posibles causas.
- Do (hacer): Se aplica el método teórico, definiendo los medios que han de emplearse y la forma de realización. La formación del personal que lo vaya a aplicar resulta esencial.
- Check (verificar): Se comprueban los resultados obtenidos con las hipótesis planteadas en la etapa de planificación, para proceder a su confirmación o a su desecho.
- Act (actuar): Si las hipótesis han sido confirmadas, las acciones que se han llevado a cabo para eliminar las causas deben ser consolidadas. Si por el contrario han sido rebatidas, se tendrá que analizar de nuevo todo el ciclo, desde el principio.

El PDCA es una de las bases de las normas ISO 9000 y también del proceso de autoevaluación del modelo EFQM. Es un procedimiento que pretende ayudar a mejorar cualquier proceso de la organización, con la finalidad de conseguir la mejora continua.

Se trata de aprender a mejorar el producto o servicio de mañana, y para eso hace falta predicción. Cualquiera de sus fases puede precisar el apoyo de la estadística para economizar, ir más rápido y protegerse de las conclusiones erróneas por no haber ensayado y medido las interacciones. Por ello, se trata de un método algo más complicado de llevar a la práctica en la organización que los dos anteriores.

AMFE

El Análisis Modal de Fallos y Errores críticos (AMFE), además de una magnífica herramienta impulsora de la creatividad, es una metodología de trabajo en grupo para evaluar un sistema, un diseño, un proceso o un servicio en función de las formas en las que suceden los fallos. Para estos, se hace una estimación de su efecto sobre todo el sistema y su severidad. También se efectúa una revisión de las medidas planificadas con el fin de minimizar la probabilidad de fallo y minimizar su repercusión.

Los directivos de las organizaciones se han visto obligados a desarrollar la fiabilidad, debido a la necesidad de minimizar el riesgo de un diseño o proceso.

Es una metodología que intercepta los problemas cotidianos y también los que pueden acontecer en un futuro, por ello, resulta muy adecuada para los sistemas de calidad. No obstante, debido a su elevado contenido matemático, resulta difícil de utilizar por los no iniciados.

Poka -Yoke

El método Poka-Yoke o método a prueba de errores consiste en integrar dispositivos salvaguardas en un proceso para reducir los errores humanos inadvertidos. La detección de uno de ellos acciona una alarma o provoca una acción de prevención, o ambas acciones a la vez. Consta de tres etapas:

- 1- Interrumpir el proceso siempre que se produzca cualquier error.
- 2- Determinar la causa del error.
- 3- Desarrollar acciones para evitar que se vuelva a producir el error.

El coste de reparar un error se propaga exponencialmente según nos alejamos del punto donde se produjo el fallo, por lo que el secreto está en hallar un dispositivo que impida que se produzca. Si esto no es posible, debemos encontrar una manera sencilla de inspeccionar los productos y servicios antes de que pasen a etapas posteriores. Para ello, la organización debe aplicar el principio de Justo a Tiempo (JIT) y hacer lo necesario, en el momento necesario y en las cantidades necesarias. De esta manera, existirán menos posibilidades de error.

Se logra que los posibles errores se detecten en el momento en que se producen, no ocasionando más costes de los estrictamente imprescindibles y que el personal tome conciencia de los cometidos. Es una metodología de costes de prevención.

Kaizen

Es una metodología de origen japonés y significa proceso de pequeñas mejoras continuas con poca inversión, lento y sin fin, que implica a toda la organización. Busca la mejora continua en todos los aspectos de la vida y se centra en la inversión en las

personas, no en los equipos o sistemas. Se trata de calidad de gente, de la que mejora cada día. También se le denomina Kaizen Gemba: mejoramiento continuo en el mismo lugar de trabajo.

El Kaizen es la clave de la ventaja competitiva de los japoneses, como señala Imai (1986, pp. 10-25), por cuanto se fundamenta en la gente, en los recursos humanos de las organizaciones. Estos, además de participar, se involucran en los procesos de mejoramiento, y todo resulta afectado por las mejoras generadas en los cambios de actitud de las personas. No sólo se busca detectar los problemas, sino que se realizan actividades y tareas para la solución de los mismos.

Presupone que los problemas sí existen y cuando esta verdad se acepta con naturalidad, se establece una cultura organizacional en la que todos se involucran y en la que la calidad de las cosas viene a ser una consecuencia directa y natural de la calidad de las personas. Su idea básica es de pequeñas mejoras permanentes que apuntan hacia la excelencia. El logro de cada día es el éxito del mes.

Empowerment

El Empowerment es una metodología que busca dar poder a todo el personal de la organización vía formación. Es un sistema de valores, no un programa con principio y fin, en el que todos los niveles de la entidad deben entender el modo en que este reparto de poder y responsabilidad puede satisfacer todas las necesidades personales. Los empleados tienen la oportunidad y la responsabilidad de dar lo mejor de sí; son responsables de sus propias acciones y el liderazgo viene de los equipos de trabajo.

Todo ello requiere de un cambio en la cultura de la organización, de una profunda preparación de todas las personas involucradas en la misma y de que se trabaje en equipo. Todas las áreas del negocio deben dirigirse hacia un mismo objetivo. No se trata sólo de delegar poder y autoridad a los subordinados. Los canales de comunicación deben ser efectivos para que el personal tenga conocimiento de todo lo que acontece en la organización. Los sistemas de recompensa y reconocimiento que desarrollan orgullo y autoestima son de gran importancia, y como señalan Naceur y Abdullah (2005), son los que dan soporte a la implementación de herramientas de gestión de la calidad como la ISO 9000.

Esta metodología estratégica da sentido al trabajo en equipo y permite que la calidad total deje de ser una filosofía motivacional y se convierta en un sistema plenamente funcional. Es una herramienta que provee de elementos a las organizaciones para fortalecer los procesos que llevan a éstas a su adecuado desarrollo.

Cuadro de Mando Integral

El Cuadro de Mando Integral (CMI) o *Balanced Scorecard* es una herramienta que facilita la gestión de la organización. AECA, en su documento número 17, desarrolla el Cuadro de Mando Integral en los principios de Contabilidad de Gestión, y lo define de la siguiente manera:

Soporte de información periódica para la dirección de la empresa, capaz de facilitar una toma de decisiones oportuna, conociendo el nivel de cumplimiento de los objetivos definidos previamente, a través de indicadores de control y de otras informaciones que lo soporten. (AECA, 1998a, p. 41)

Además, en su documento número 24, La Contabilidad de Gestión en las Entidades sin Fines de Lucro, hace referencia a la utilización de este CMI en las ENL (AECA, 2002).

Esta herramienta se hizo pública por primera vez en 1992 (Kaplan y Norton, 1992, pp. 71-79). El término *Balanced Scorecard* refleja, como señalan estos autores (1997, p. 8), “el equilibrio entre objetivos a corto y largo plazo, entre medidas financieras y no financieras, entre indicadores tradicionales e históricos y entre perspectivas de actuación internas y externas”. Lo definen como un conjunto de indicadores – históricos- e inductores de actuación –previsionales- derivados de la misión y estrategia concreta de la organización, que ayuda a tomar decisiones que inducen a la organización a actuar correctamente, logrando, en el futuro, los resultados deseados. Por lo tanto, no es un instrumento de medida, sino de gestión (Kaplan y Norton, 1996). Su elaboración requiere seguir las siguientes etapas:

- 1- Identificar el objetivo global de la organización. La misión es su razón de ser, y a su vez, como señalan Muñiz y Monfort (2005, p. 69), el principal puntal del CMI.
- 2- Establecer los factores clave de eficiencia que ayuden a determinar los objetivos estratégicos y los procesos esenciales sobre los que hay que tener indicadores que evalúen su grado de cumplimiento.
- 3- Proponer los indicadores que permitan el control de los factores clave establecidos con anterioridad.
- 4- Incentivar a todos los miembros de la organización para con el CMI. En opinión de Olve, Petri y Roy (2004, p. 157), casi todos los empleados deberían estar enterados y participar en las discusiones.

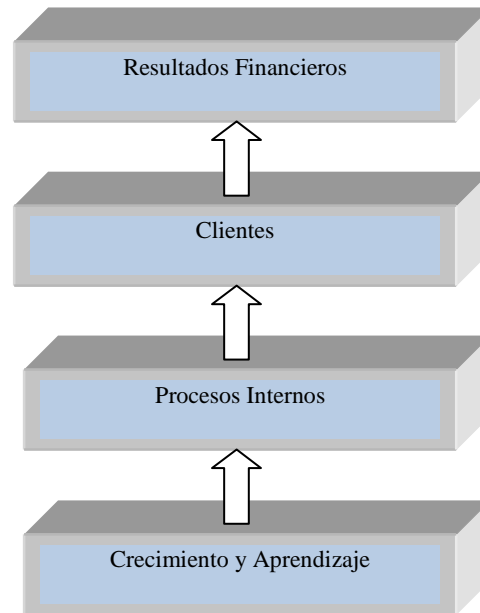
Recalcar la importancia de invertir para el futuro es uno de los aspectos clave en la creación del CMI. Entre los recursos de la organización, Kaplan y Norton (2006, p. 104) señalan que los activos intangibles aportan el 80% del valor total. La durabilidad, la transferibilidad, la imitabilidad y la apropiabilidad son aspectos que, según Benavides y Quintana (2003, pp. 20-43), resultan fundamentales para construir ventajas competitivas duraderas.

Tal como pusieron de manifiesto Stewart y Carpenter-Hubin (2001, p. 39), el CMI es un conjunto de medidas que proporcionan a la alta dirección una panorámica rápida y completa del negocio. Al tener en cuenta el CMI tanto indicadores financieros como no financieros, hace posible realizar una evaluación general y relativa a distintos ámbitos organizacionales. Es decir, es capaz de aportar una visión integral y globalizadora de toda la organización.

Para ello, se debe, primeramente, identificar los factores clave que permiten el logro de los objetivos establecidos en la estrategia, y posteriormente, determinar unos indicadores que informen acerca de la evolución de los mencionados factores bajo cuatro perspectivas fundamentales (Kaplan y Norton, 1996): financiera, clientes, proceso productivo y empleados. Todas ellas están interrelacionadas y deben analizarse siempre conjuntamente, puesto que la acción en cualquiera de ellas, probablemente, repercutirá sobre las demás. Esta relación causal entre las distintas perspectivas suele representarse mediante el denominado “mapa estratégico”, recogido en la figura 3.3.

Kaplan (2003) publica patrones para la implementación del CMI y de los mapas estratégicos. Estos últimos son los cimientos del CMI y normalmente se desarrollan en las primeras fases de implementación de su proyecto (Kaplan y Norton, 2004).

Figura 3.3. Cuadro de Mando Integral – Modelo Tradicional



Fuente: Elaborado a partir de Kaplan y Norton (1997)

Resulta lógico pensar que una mejora en el aspecto de formación, crecimiento y aprendizaje de la organización se traduce en el perfeccionamiento de sus recursos humanos, lo que consecuentemente proporciona una mejora en los procesos productivos. Si a todo ello le sumamos una mejor atención al cliente, se producirá una mayor satisfacción de los consumidores, lo que se verá traducido, probablemente, como indican también los autores (1997, p. 59), en una mejora de los resultados financieros de la organización.

Los indicadores, financieros y no financieros, monetarios y no monetarios, cualitativos y cuantitativos, serán los que integren el CMI y reflejen un equilibrio entre el ámbito externo y el interno. Además, mantienen un análisis equilibrado entre los resultados ya obtenidos derivados de esfuerzos pasados y los inductores que impulsan la actuación futura, guardando equilibrio el cuadro de mando entre las mediciones objetivas y fácilmente cuantificables de los resultados y los objetivos, y en cierto modo determinados inductores de resultados.

El CMI analiza las relaciones causales existentes entre los indicadores clave, por lo que las perspectivas determinadas en él reproducen relaciones causa-efecto. Así, se puede evaluar el efecto de las variaciones unitarias en los diferentes indicadores sobre los otros, ya que se recibe información de lo que sucede y se sabe el porqué. Tal y como afirman Kaplan y Norton (1996, p. 21) y (1997, pp. 32-33), nos permite:

- ✓ Clarificar la estrategia empresarial y conseguir un consenso sobre la misma.
- ✓ Comunicar dicha estrategia a toda la organización.
- ✓ Alinear los objetivos, tanto personales como departamentales, con la estrategia.
- ✓ Vincular los objetivos estratégicos con objetivos a medio y largo plazo, y con los presupuestos anuales.
- ✓ Identificar los indicadores clave para cada objetivo y sus inductores de actuación.
- ✓ Identificar y alinear las iniciativas estratégicas.
- ✓ Realizar revisiones periódicas y sistemáticas de la estrategia.
- ✓ Obtener retroalimentación con el objetivo de aprender sobre nuestra estrategia y mejorarla.

Aunque inicialmente el enfoque y la aplicación del CMI se produjeron en las organizaciones del sector lucrativo, actualmente, está siendo utilizado por entidades de distintos sectores económicos. En España, AECA ha desarrollado una serie de documentos orientados a su implantación, entre otras, en ayuntamientos, universidades, instituciones sanitarias, entidades públicas y *entidades sin fines de lucro*.

Se trata de un mecanismo para implementar una estrategia basada en un sistema de calidad total que puede ayudar a cualquier organización a obtener la información sobre los costes de calidad. Una vez comunicada dicha estrategia a la organización, el CMI ayudará a que todo su personal se implique y comprometa a llevarla a cabo mediante acciones concretas, suministrando información por medio de indicadores y formulando medidas a tomar mediante los inductores de las áreas de actuación clave.

Esta metodología de gestión de la calidad nos parece fundamental para las ENL, y ha hecho que profundicemos en nuestra investigación en este CMI.

CAPÍTULO 4

MODELOS DE GESTIÓN DE CALIDAD TOTAL Y DE COSTES DE CALIDAD

4.1. MODELOS DE GESTIÓN DE CALIDAD TOTAL

Son muchas las metodologías que posibilitan mejorar la gestión y los resultados de todo tipo de organización. Los modelos para implantar la gestión de la calidad desde una concepción de gestión de la calidad total (GCT) son abundantes y sirven de base a prestigiosos premios internacionales como pueden ser el Deming Price, el Malcolm Baldrige National Quality Award o el European Quality Award. Aunque los más conocidos son aquellos en que se basan estos premios, no debemos olvidar que el elemento central es el cambio estratégico y cultural, y éste no lo aseguran los premios.

Los cuatro modelos principales de Calidad Total surgen con el objetivo de promover el grado de competitividad entre las organizaciones y de favorecer la puesta en común de las herramientas que favorecen su mejor desempeño. Cada modelo tiene su ámbito geográfico de influencia y se va enriqueciendo en cada revisión con las aportaciones de distintos consultores expertos y las exitosas experiencias. Son ampliamente reconocidos, utilizados y presentan sus criterios a través de un lenguaje común. Su aplicación permite a las organizaciones, además de reconocimiento, una relevante información para alcanzar el objetivo de la Excelencia en el funcionamiento de manera sostenida.

En los siguientes apartados desarrollaremos brevemente el contenido de los modelos, que según Camisón et al. (2007), son los más extendidos en Japón, Estados Unidos, Iberoamérica y Europa:

- Modelo Deming
- Modelo Malcolm Baldrige
- Modelo Iberoamericano de Excelencia en la Gestión
- Modelo EFQM

4.1.1. Modelo Deming

La calidad a lo largo y ancho de la organización (Company Wide Quality Control) es el modelo japonés de calidad. Surgió en 1951, como fruto del esfuerzo para la reconstrucción de la industria japonesa. En agradecimiento a las enseñanzas del Dr. W. E. Deming a los directivos acerca de los fundamentos estadísticos del control de la calidad, la Asociación de Científicos e Ingenieros Japoneses (JUSE) incorporó sus principios para la elaboración del modelo que adoptaría el nombre de Deming, el cual recoge la aplicación práctica de las teorías japonesas del Control Total de la Calidad.

El Total Quality Management (TQM) o Gestión de Calidad Total se define, en el marco del modelo, como un conjunto de actividades sistemáticas desarrolladas por toda la organización “encaminadas a la consecución de los objetivos organizativos de forma eficaz y eficiente, así como de proporcionar productos y servicios con un nivel de calidad que satisfaga a los clientes, a un precio adecuado y en el momento preciso”. Se basa en los siguientes principios:

- 1- Crear constancia en el propósito de mejorar el producto o servicio.
- 2- Adoptar la nueva filosofía.
- 3- Dejar de depender de la inspección para lograr la calidad.
- 4- Acabar con la práctica de hacer negocios sólo sobre la base del precio. En su lugar, minimizar el coste total trabajando con un solo proveedor.
- 5- Mejorar constantemente y continuamente todos los procesos de planificación, producción y servicio.
- 6- Implantar la formación en el trabajo.
- 7- Adoptar e implantar el liderazgo.
- 8- Desechar el miedo.
- 9- Derribar las barreras entre las áreas de la plantilla.
- 10- Eliminar los eslóganes, exhortaciones y metas para la mano de obra.
- 11- Eliminar los cupos numéricos para la mano de obra y los objetivos numéricos para la dirección.
- 12- Eliminar las barreras que privan a las personas de sentirse orgullosas de su trabajo y eliminar la calificación anual o el sistema de méritos.

- 13- Implantar un programa vigoroso de educación y automejora para todo el mundo.
- 14- Poner a trabajar a todas las personas de la organización para conseguir la transformación.

La implantación del sistema de Gestión de la Calidad se centra en los siguientes puntos:

- 1- Diseñar la estrategia de acuerdo al entorno en el que opera la organización y establecer los objetivos orientados hacia el cliente y el cambio bajo un claro liderazgo.
- 2- La TQM ha sido implementada adecuadamente para alcanzar los objetivos y la estrategia mencionada anteriormente.
- 3- Como consecuencia del apartado anterior, los resultados excepcionales se han obtenido para los objetivos y las estrategias de negocio según lo indicado en el primer apartado.

El Premio Deming a la calidad ha sido clave para la implantación en Japón de la cultura de la Calidad Total y es considerado como el pionero entre los diferentes modelos. Es el referente y sobre él se apoyan los siguientes. Actualmente, se otorga a aquellas organizaciones que contribuyen de manera muy significativa al desarrollo de la dirección y control de calidad en Japón, y supone un aliciente para promover la gestión de la calidad en muchas organizaciones que encuentran en el galardón una excelente ocasión para comenzar a aprender. Destaca la gran importancia que tienen los procesos implícitos en el funcionamiento de una organización para la calidad de la misma. Se pretende que cada una realice su autoevaluación y establezca sus objetivos y procedimientos en función de su estado y de sus posibilidades.

Reflejamos a continuación los criterios de la guía perteneciente al año 2013, en la que se establece una puntuación para cada uno de los mismos y la relación existente entre ellos.

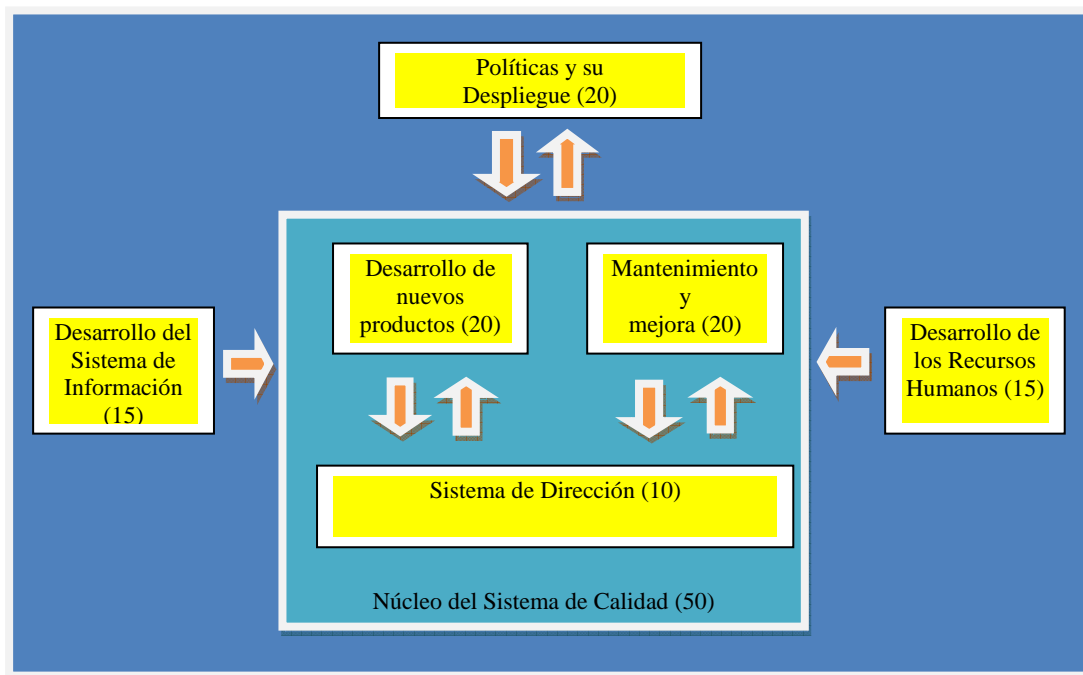
Tabla 4.1. Criterios Deming Prize 2013

Criterios de evaluación	Elementos	Puntuación
Categorías Básicas (escala 100 puntos)	<ul style="list-style-type: none"> • Políticas y su despliegue. • Desarrollo de nuevos productos y/o innovación en el proceso. • Mantenimiento y mejora del producto y la calidad operativa. • Establecimiento de sistemas de gestión efectivos. • Implantación del Sistema de Información. • Desarrollo de los Recursos Humanos 	<ul style="list-style-type: none"> • 20 puntos • 20 puntos • 20 puntos • 10 puntos • 15 puntos • 15 puntos
Actividades únicas (escala 1-5 puntos)	<ul style="list-style-type: none"> • Actividades generadoras de desempeños excepcionales. Relacionadas con el núcleo de calidad de la organización. Su evaluación se centra en la ejecución realizada. 	<ul style="list-style-type: none"> • De 1 a 5 puntos
Roles de ápice estratégico (escala 100 puntos)	<ul style="list-style-type: none"> • Papel que desempeña la dirección en la promoción del sistema de TQM. 	<ul style="list-style-type: none"> • De 1 a 100 puntos

Fuente: Elaboración propia a partir de Modelo Deming (2013)

A diferencia de otros, el Modelo Deming no obtiene una puntuación global para la organización, sino que establece evaluaciones independientes de cada una de las categorías mencionadas.

Figura 4.1. Categorías básicas del Modelo Deming y su puntuación



Fuente: Elaborado a partir de Modelo Deming (2013)

4.1.2. Modelo Malcolm Baldrige

Este modelo se ha convertido en Estados Unidos en un estándar que es seguido como referencia para la implantación de un sistema de gestión basado en la calidad total en las organizaciones. Fue institucionalizado por la Ley 100-107 *The Malcolm Baldrige National Quality Improvement Act*, en 1987, que supuso la creación de un programa de cooperación público-privado.

El propósito básico de esta iniciativa fue establecer un programa nacional de mejora de la calidad que reconociese los logros alcanzados por las organizaciones y que permitiese difundir las buenas prácticas así como la promoción de iniciativas en programas de mejora de la calidad en EEUU.

El premio a la calidad llamado Malcolm Baldrige se creó en memoria del secretario de comercio norteamericano impulsor del mismo. Se instituyeron las categorías de organización industrial, organizaciones de servicios y pequeña organización; posteriormente se añadieron las categorías de educación y sanidad y finalmente, la de agencias públicas y *organizaciones sin ánimo de lucro*. Este premio ha sido fuente de inspiración al Premio Europeo de la Calidad (*European Foundation for Quality Management – EFQM*).

Este modelo promueve colaboraciones con intermediarios en lo relacionado con educación y entrenamiento (Lowery, 2001). Asimismo, establece que los líderes de la organización deben estar orientados a la dirección estratégica y a los clientes. También deben dirigir, responder y gestionar el desempeño basándose en los resultados. Las medidas y los indicadores del desempeño y el conocimiento organizativo deben ser la base sobre la que construir las estrategias clave. Éstas deben estar relacionadas con los procesos clave y con la alineación de los recursos. De este modo, se conseguirá una mejora general de la organización y la satisfacción de los consumidores y los grupos de interés.

La excelencia orientada al consumidor es uno de los conceptos fundamentales del modelo. Se persigue la fidelidad de los clientes a través de la entrega de valor y satisfacción. Siguiendo a Camisón et al. (2007), las organizaciones deben cuidar al

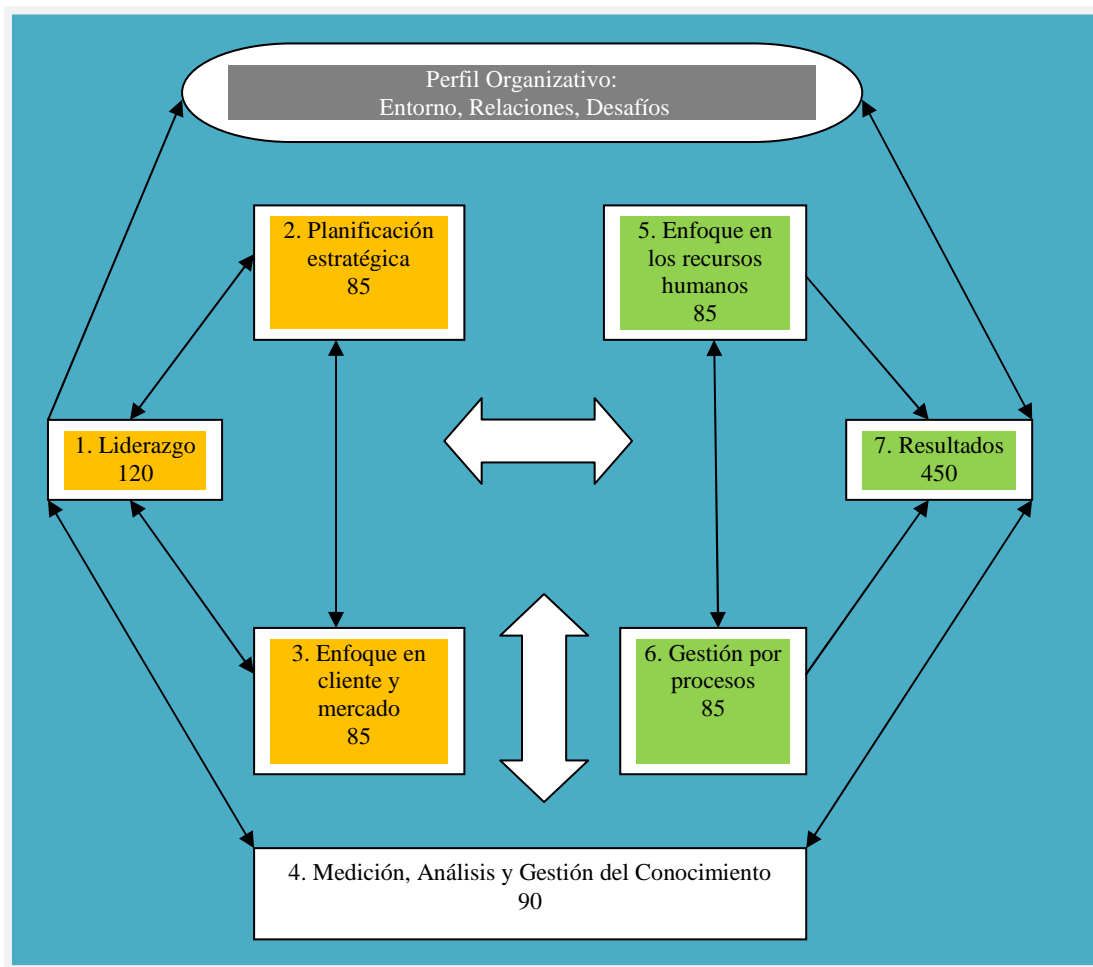
máximo sus relaciones con los clientes, asegurarse su confianza, mantener su confidencialidad y conseguir su lealtad, para lo cual resulta muy importante conocer los gustos y necesidades de los consumidores.

Los criterios del modelo pretenden mejorar la competitividad de las organizaciones y han sido diseñados para ayudar a las mismas a utilizar un enfoque integrado para la dirección basado en (Blazey, 2013):

- 1- Transmisión de cada mejora a los clientes, contribuyendo así al éxito.
- 2- Mejora global de la eficiencia y las capacidades organizativas.
- 3- Aprendizaje organizativo y personal.

En la Figura 4.2 podemos observar la relación existente entre las variables del contexto en el que opera la organización.

Figura 4.2. Criterios del Modelo Malcolm Baldrige y su puntuación



Fuente: Elaborado a partir de Baldrige Performance Excellence Program (2013)

Los criterios se distribuyen en siete categorías clave interrelacionadas entre sí. Cada categoría o criterio tiene otorgado un peso distinto que aporta un marco integrado para la aplicación de los 19 subcriterios en los que se subdividen. De esta manera, el entorno, las relaciones y los desafíos sirven de marco para definir la dirección del desempeño en la organización. La tríada del liderazgo muestra la interacción existente entre éste, la estrategia y los clientes. La tríada de resultados refleja la interacción existente entre los resultados de la organización, los recursos humanos y la gestión por procesos. Por último, la retroalimentación proporcionada por el sistema de información sirve para la mejora continua del sistema.

Podemos afirmar que se trata de un modelo no-prescriptivo, puesto que los criterios del modelo indican dónde se debe demostrar la excelencia en la gestión y los resultados, pero la forma de lograrla es cuestión de las propias organizaciones (Graham Brown, 2013).

4.1.3. Modelo Iberoamericano de Excelencia en la Gestión

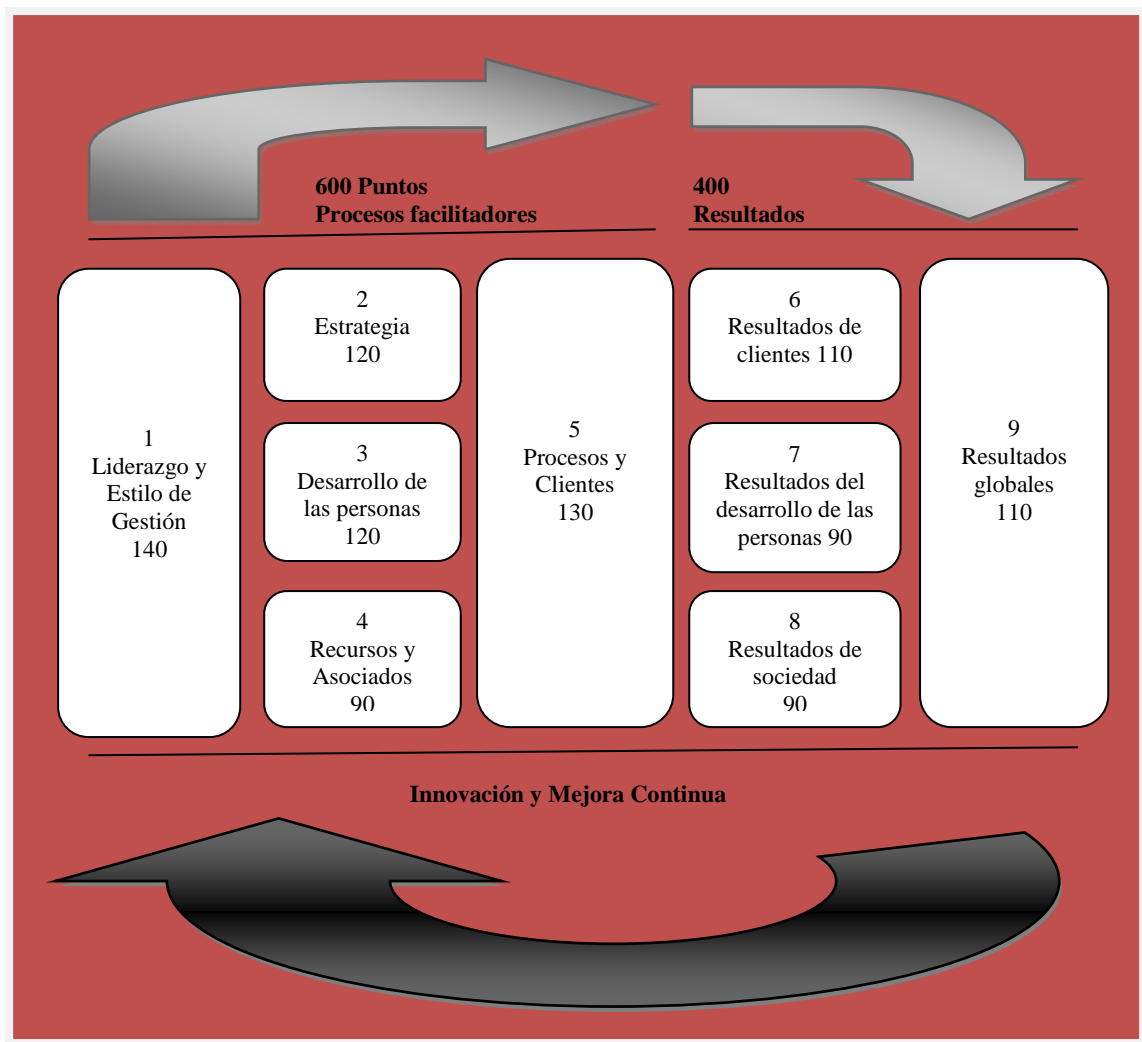
Este modelo fue implantado por la Fundación Iberoamericana para la Gestión de la Calidad (FUNDIBEQ), en 1999. Ésta fue constituida el 18 de marzo de 1998, para la promoción y desarrollo de la Gestión Global de la Calidad y el logro de la Excelencia en el tejido organizacional de Iberoamérica, España y Portugal. El 17 de noviembre de 2000 se entrega la 1ª edición del Premio Iberoamericano de la Calidad.

Debido a la evolución de los escenarios de las Organizaciones Públicas y Privadas, y tras un profundo análisis en el que se hizo partícipes a numerosas organizaciones y profesionales de toda Iberoamérica, el Modelo FUNDIBEQ ha sido actualizado recientemente. No obstante, la última versión, Modelo Iberoamericano de Excelencia en la Gestión 2012, mantiene la estructura del anterior modelo. La actualización introduce pequeñas modificaciones, una nueva organización en el documento y la inclusión de un Glosario Iberoamericano de términos relacionados con la calidad.

Se trata, al igual que el modelo europeo (EFQM), de un modelo de autoevaluación. Está estructurado en nueve criterios, clasificados a su vez en dos grandes grupos, los cinco primeros son criterios de Procesos facilitadores y los otros cuatro de Resultados.

Aunque hay que decir que la ponderación asignada a cada uno de los criterios se ha realizado de manera diferente, el sistema de evaluación del Modelo Iberoamericano de Excelencia en la Gestión (MIEG) es similar al que se emplea en el EFQM.

Figura 4.3. Criterios del Modelo Iberoamericano de Excelencia en la Gestión 2012



Fuente: Elaborado a partir de FUNDIBEQ (2012)

4.1.4. Modelo EFQM

El Modelo Europeo de Gestión de la Calidad surge por iniciativa de la Fundación Europea para la Gestión de la Calidad o European Foundation for Quality Management (EFQM) en 1990 y ha sido sustituido por las versiones posteriores que sirven como orientación en la valoración de los Premios de la Calidad, que fueron concedidos por primera vez en 1992. Las categorías son:

- Grandes organizaciones y unidades de negocio.
- Unidades operativas de organizaciones.
- Organizaciones del sector público y *sin ánimo de lucro*.
- Pequeñas y medianas organizaciones.

Este modelo, como se ve, es una herramienta de gestión de la calidad adaptada a las entidades sin ánimo de lucro por lo que se estudiará con más detalle en el capítulo 6.

La Fundación Europea para la Gestión de la Calidad fue creada en 1988 por catorce importantes organizaciones europeas con el apoyo de la Comisión Europea. Su misión es impulsar la excelencia en las organizaciones europeas de manera sostenida. Es la propietaria del Modelo EFQM de Excelencia y la encargada de gestionar el Premio Europeo a la Calidad.

Dentro del ámbito de la excelencia, este modelo tiene por finalidad configurar un marco abierto de asesoramiento y autoevaluación para las organizaciones. Es un instrumento práctico y no-prescriptivo que reconoce que la excelencia de una organización se puede lograr de manera sostenida mediante distintos enfoques. La utilización y la aplicación del Modelo EFQM junto con los Conceptos Fundamentales de la Excelencia y el Esquema Lógico REDER, logran la mejora continua y hacen realidad su estrategia. Es un modelo holístico o multidimensional que toma en cuenta todas las variables (intangibles y tangibles, monetarias y no monetarias, cuantitativas y cualitativas,...) de la organización (Euskalit, 2010).

La versión actual del Modelo es la del 2013. Los 8 Conceptos Fundamentales de la Excelencia EFQM han sido revisados con respecto al Modelo 2010. Siguiendo las agujas del reloj de la imagen que representa a los mismos, citamos a continuación los del Modelo 2013:

Figura 4.4. Conceptos Fundamentales de la Excelencia EFQM 2013



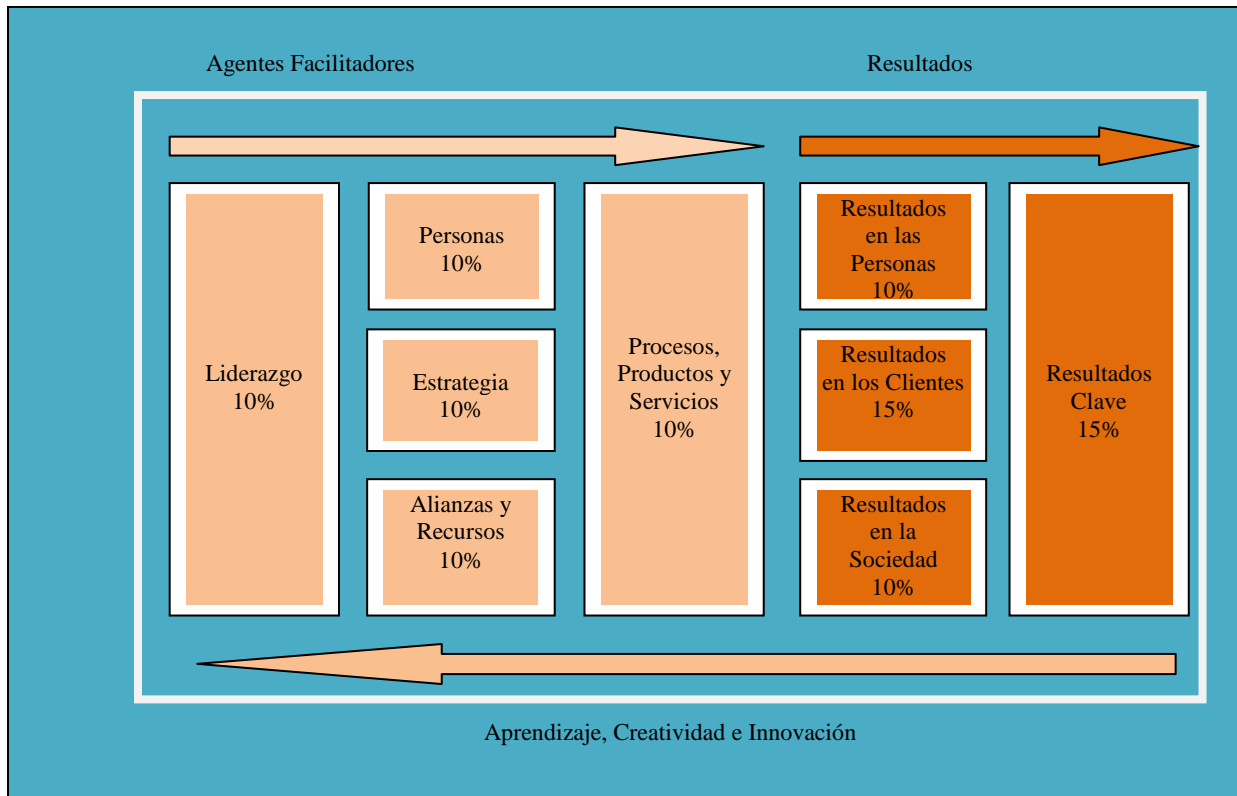
Fuente: Club Excelencia en Gestión (2013)

- Añadir valor para los clientes. Es una mejora del antiguo concepto que tenía el mismo título. Como cambios significativos, podemos destacar que se hace alusión a que las organizaciones excelentes añaden valor constantemente a los clientes, se nombra específicamente “clientes existentes y potenciales”, y se hace referencia a la transformación de sus necesidades, expectativas y potenciales requisitos en propuestas de valor atractivas y sostenibles.
- Crear un futuro sostenible. Proviene del anterior concepto “Asumir la responsabilidad de un futuro sostenible”. El modelo actual pone mayor énfasis en que las organizaciones excelentes producen un impacto positivo en el mundo y que su crecimiento tiene incidencia en las condiciones económicas, ambientales y sociales.

- Desarrollar la capacidad de la organización. Se trata de un concepto nuevo, que recoge aspectos de cómo las organizaciones excelentes, mediante una gestión del cambio eficaz, incrementan sus capacidades.
- Aprovechar la creatividad y la innovación. Proviene del anterior concepto “Favorecer la creatividad y la innovación”. Resulta interesante que se hace mención a que las organizaciones excelentes utilizan un enfoque estructurado para generar y priorizar ideas creativas.
- Liderar con visión, inspiración e integridad. Tiene el mismo título del concepto que aparece ya en el Modelo 2010. Se producen pequeños matices, y se incide en otros aspectos como liderar con transparencia, integridad y con capacidad de respuesta por las actuaciones de los líderes.
- Gestionar con agilidad. Es un concepto nuevo. Hace hincapié en que las organizaciones excelentes se reconocen por su habilidad para identificar y responder de forma eficaz y eficiente a oportunidades y amenazas.
- Alcanzar el éxito mediante el talento de las personas. Este concepto proviene del antiguo “Alcanzar el éxito mediante las personas”. Como se puede deducir del propio título, aparece la importancia de atraer, desarrollar y retener el talento en las organizaciones. También se añaden los aspectos de la diversidad de las personas, de las comunidades y mercados en los que la organización opera.
- Mantener en el tiempo resultados sobresalientes. Este concepto es una revisión y mejora del anterior concepto “Lograr Resultados Equilibrados”. La importancia de alcanzar resultados sobresalientes que se mantengan en el tiempo aparece en el propio concepto, pero con un matiz de alcance: en el contexto de su entorno operativo. La alusión a que las organizaciones excelentes proporcionan beneficios sostenibles a todos sus grupos de interés resulta interesante.

Por lo tanto, podemos afirmar que en el Modelo 2013, con respecto al Modelo 2010, hay seis conceptos revisados y mejorados, dos nuevos, y dos que desaparecen como tal: “Gestionar por procesos” y “Desarrollar alianzas”.

Figura 4.5. Criterios y ponderación del Modelo EFQM de Excelencia 2013



Fuente: Elaborado a partir de Club Excelencia en Gestión (2013)

En la figura 4.2 observamos que este modelo contiene 9 elementos o criterios. Cinco de ellos son los inputs del sistema de gestión de calidad de la organización, denominados “Agentes Facilitadores”. Los otros cuatro son los logros obtenidos en diferentes ámbitos relacionados con la organización, denominados “Resultados”. Estos últimos son la consecuencia directa de los primeros.

Cada criterio se apoya en unos subcriterios que describen lo que se debería tener en cuenta durante la evaluación de una organización. Las flechas de la figura subrayan la naturaleza dinámica del Modelo, mostrando que el aprendizaje, la creatividad y la innovación potencian la labor de los agentes facilitadores, dando lugar a una mejora de los resultados.

El Modelo EFQM 2013 no presenta cambios en los enunciados de los 9 Criterios o de los 32 subcriterios, sin embargo, sí se han revisado y mejorado las áreas a tratar recogidas en cada subcriterio. Éstas no son prescriptivas y son ejemplos que nos ayudan a entender su significado.

En la tabla 4.2 podemos apreciar que los pesos específicos de los criterios del modelo sí variaron de la versión del 2003 al 2010, pero no han variado de la versión del 2010 a la actual.

Tabla 4.2. Pesos específicos de los criterios de los Modelos EFQM 2003, 2010 y 2013

Criterios Modelo EFQM	2003	2010 y 2013	
Liderazgo	10 %	10 %	50 %
Estrategia	8 %	10 %	
Personas	9 %	10 %	
Alianzas y Recursos	9 %	10 %	
Procesos, Productos y Servicios	14 %	10 %	
Resultados en las Personas	9 %	10 %	50 %
Resultados en los Clientes	20 %	15 %	
Resultados en la Sociedad	6 %	10 %	
Resultados Clave	15 %	15 %	

Fuente: Elaboración propia

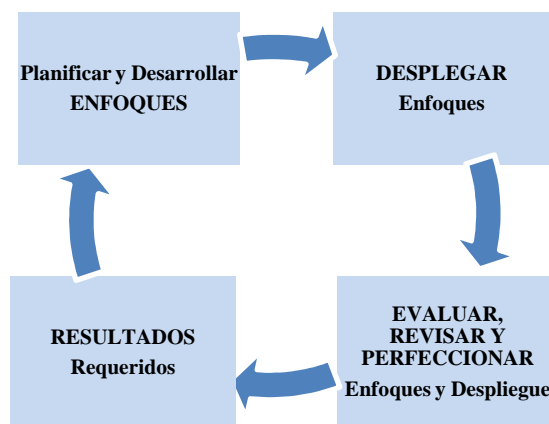
El proceso de retroalimentación también viene impuesto por el sistema de evaluación propuesto por el modelo: el esquema REDER (Resultados, Enfoque, Despliegue, Evaluación, Revisión y Perfeccionamiento). Se trata de una poderosa herramienta de gestión y evalúa el rendimiento de una organización de manera estructurada (Euskalit, 2010, p. 24). Cada uno de los elementos que aparecen en el modelo ha de estar sólidamente fundamentado en torno a la Misión, Visión y Estrategia de la organización (Enfoque), lo cual permitirá alcanzar las Metas establecidas. El Enfoque debe implantarse con las políticas y actuaciones programadas de acuerdo al plan de Actuación (Despliegue), que permitirá el seguimiento de las diferentes medidas adoptadas y la realización de correcciones pertinentes (Evaluación, Revisión y

Perfeccionamiento). Todo ello hará posible que la organización alcance los resultados y continúe en el tiempo (Resultados).

Siguiendo la lógica REDER, toda organización precisa:

- Establecer los Resultados que quiere lograr como parte de su estrategia organizacional.
- Planificar y desarrollar una serie de enfoques sólidamente fundamentados e integrados que posibiliten la obtención de los resultados que se requieran tanto ahora como en el futuro.
- Desplegar los enfoques de manera sistemática para asegurar su implantación.
- Evaluar, revisar y perfeccionar los enfoques desplegados basándose en el seguimiento y análisis de los resultados alcanzados y en las actividades continuas de aprendizaje.

Figura 4.6. Esquema lógico REDER



Fuente: Club Excelencia en Gestión (2013)

Al puntuar una organización mediante la herramienta REDER de Evaluación y Gestión, se asigna un peso específico a cada uno de los elementos o criterios del Modelo, de manera que resulte posible calcular el número total de puntos asignados a la organización.

Encontramos algunas novedades en el REDER de puntuaciones del Modelo 2013 donde se mantiene la estructura de las matrices, pero los clásicos “alguna

evidencia”, “evidencia clara”,... son sustituidos ahora por los términos “no se puede demostrar”, “limitada capacidad para demostrar”, etc.

Merece la pena resaltar que en la matriz REDER de los Agentes Facilitadores para ayudar a analizar y evaluar los enfoques de los 5 Criterios Agentes del Modelo, se han introducido variaciones significativas. En la versión actual “La Puntuación Global no debe exceder la de los enfoques presentados”, de manera que si los ejemplos que nos presentan no están sólidamente fundamentados o no abarcan las áreas que recoge el subcriterio que se evalúa, aunque el Despliegue, y la Evaluación, Revisión y Perfeccionamiento tengan valoraciones altas, la puntuación global no podrá exceder de la del Enfoque. Como consecuencia, con las mismas puntuaciones en Enfoque, en Despliegue y en Evaluación, Revisión y Perfeccionamiento, se obtiene distinta puntuación Global del subcriterio con respecto a la versión anterior del Modelo.

El Modelo EFQM no se certifica, pero en la Comunidad Autónoma del País Vasco (CAPV), Euskalit (Fundación Vasca para el fomento de la Calidad) ofrece a las organizaciones la posibilidad de realizar una evaluación externa. El Gobierno Vasco concede el distintivo Q de plata a aquellas organizaciones que superen los 400 puntos y la Q de oro a las que superen los 500 puntos de acuerdo con el sistema de evaluación del modelo. También existe la modalidad de Q de bronce-Comercio Excelente y los Diplomas de Compromiso con la Excelencia a organizaciones que han superado el servicio de contraste externo de Euskalit. Además, existe la posibilidad de optar a premios europeos a la calidad.

La European Foundation for Quality Management (EFQM) otorga reconocimientos a través de su socio nacional en España que es el Club Excelencia en Gestión (CEG). Es decir, existe el reconocimiento europeo de la EFQM armonizado con el reconocimiento de Excelencia nacional, de manera que se hace entrega de dos certificados por el mismo proceso de evaluación técnica: el EFQM Levels of Excellence y el Sello CEG de Excelencia. Son sellos de calidad, equivalentes a una certificación si habláramos de normas. El primer reconocimiento externo, denominado Compromiso hacia la Excelencia, se otorga a organizaciones cuyo resultado de la evaluación es homologado en 200 o más puntos. Cuando se obtienen más de 300 puntos se accede al sello de Excelencia Europea 300+ y si se obtienen más de 400 puntos al de Excelencia

Europea 400+. El máximo galardón es Excelencia Europea 500+ y se otorga a las entidades que aplican más del 50% del modelo.

4.1.5. Análisis comparativo de los modelos

Las causas que motivan a las organizaciones a la implementación de los sistemas de calidad total son el cumplimiento de los estándares internacionales de certificación de calidad (certificación ISO 9000) y el logro de importantes premios de calidad. Ambas constituyen un modo necesario para la institucionalización de la mejora continua y la ventaja competitiva.

El estándar ISO 9000, a pesar de ser prescriptivo, no concede premios sino certificaciones a las organizaciones que cumplan con las normas que se fijan en el estándar.

El Premio Europeo de Calidad (EFQM), el Iberoamericano y el Baldrige están formulados y determinados por grupos de empresarios interesados en la calidad desde la perspectiva de la dirección, y por ello, se centran en los sistemas de nivel organizativo y en el desarrollo del liderazgo. No obstante, el Premio Deming tiene carácter técnico y centra su énfasis en el control estadístico, debido a que está estructurado por científicos e ingenieros académicos. En la tabla 4.3 se muestra una comparación entre los distintos premios de calidad total.

Tabla 4.3. Premios a los Modelos de Calidad Total

	Premio Deming	Premio Baldrige	Premio Iberoamericano	Premio EFQM
Año de creación	1951	1987	1999	1992
Aplicación geográfica	Japón	Estados Unidos	Ibero-América	Europa
Enfoque	Control estadístico	Liderazgo del cliente	Facilitadores de la organización y resultados	Facilitadores de la organización y resultados
Estructura básica	Premio a largo plazo	Concurso anual	Concurso anual	Concurso anual
Ganadores	Pocos	Pocos	Muy pocos	Muy pocos

Fuente: Elaboración propia

Como podemos apreciar en la siguiente tabla, el Modelo EFQM y el Modelo Iberoamericano de Excelencia en la Gestión tienen mucho en común y poseen esquemas similares, puesto que el segundo está basado en el primero. Ambos contemplan nueve criterios en la presentación de su estructura. Por otro lado, el Modelo Baldrige y el Modelo Deming también tienen el mismo número de criterios entre ellos, que en este caso son siete.

Tabla 4.4. Criterios de los Modelos de Calidad Total

Criterio N°	Modelo Deming	Modelo Baldrige	Modelo Iberoamericano	Modelo EFQM
1	Liderazgo visionario	Liderazgo	Liderazgo y estilo de gestión	Liderazgo
2	Políticas y su despliegue	Planificación estratégica	Estrategia	Estrategia
3	Desarrollo de nuevos productos e innovación de procesos	Enfoque en los recursos humanos	Desarrollo de las personas	Personas
4	Mantenimiento y mejora de la calidad	Medida, análisis y gestión del conocimiento	Recursos y Asociados	Alianzas y Recursos
5	Establecimiento de sistemas de gestión efectivos	Enfoque en cliente y mercado	Procesos y Clientes	Procesos, Productos y Servicios
6	Implantación del sistema de información	Gestión por procesos	Resultados de clientes	Resultados en los clientes
7	Desarrollo de los recursos humanos	Resultados	Resultados del desarrollo de las personas	Resultados en las personas
8			Resultados de sociedad	Resultados en la sociedad
9			Resultados globales	Resultados clave

Fuente: Elaboración propia

En lo que se refiere al sistema de retroalimentación o feedback que establecen los cuatro modelos, la comparación entre ellos resulta muy sencilla. Como podemos observar en la tabla 4.5, el Modelo EFQM y el Deming cuentan con un elemento más que el Modelo Baldrige y el Iberoamericano, pero todos ellos cuentan con las mismas características y están en la misma dirección.

Tabla 4.5. Elementos del Sistema de Retroalimentación de los Modelos de Calidad Total

Modelo Deming	Modelo Baldrige	Modelo Iberoamericano	Modelo EFQM
Planificar	Estrategia	Enfoque	Enfoque
Hacer	Despliegue	Desarrollo	Estrategia
Comprobar	Revisión	Evaluación y Revisión	Despliegue
Actuar			Evaluación y Revisión

Fuente: Elaboración propia

Tras la breve descripción de los modelos internacionales de gestión de la calidad, y una vez establecida una pequeña comparativa entre ellos, podemos concluir que:

- 1- Todos ellos hacen hincapié en un método dirigido a quienes apuestan por la organización, es decir, clientes, empleados y sociedad.
- 2- Todos los modelos sirven de autoevaluación, tanto para incorporar mejoras como para comprobar el funcionamiento y rendimiento de la organización.
- 3- Los cuatro tienen como objetivo ofrecer una herramienta de análisis del sistema de gestión de la calidad para poder detectar sus puntos débiles y buscar soluciones que permitan un avance en el camino hacia la Excelencia.
- 4- El Modelo EFQM y el Iberoamericano cuentan con los mismos principios, y básicamente los mismos criterios.
- 5- El Modelo Deming es el más técnico mientras el Modelo EFQM, el Iberoamericano y el Malcolm Baldrige poseen un perfil más ético, puesto que están enfocados hacia la dirección de la calidad.
- 6- Todos ellos entienden la organización como un conjunto de subsistemas relacionados y conectados entre sí, cuyo objetivo primordial es el logro de la Excelencia.

Las organizaciones, incluidas las ENL, tienen que ampliar su campo de visión a toda la sociedad. La Excelencia se logra mediante la satisfacción de los clientes, maximizando la utilización de los recursos e impulsando la mejora continua, buscando un equilibrio entre los costes de la no-calidad y los costes del sistema. Un sistema TQM debe promover la responsabilidad social de su actividad y la búsqueda de sinergias mediante la colaboración estable con otras organizaciones.

4.2. LOS COSTES DE CALIDAD

4.2.1. Concepto

Miner (1933, p. 300) fue el primer autor que reconoció los costes de calidad en los años treinta, pero no es hasta finales de los años cincuenta cuando varios autores muestran un creciente interés sobre el tema. En los años ochenta se comienza a hablar de los costes de calidad en nuestro país.

La Asociación Española para la Calidad (AEC) define el coste de la calidad como “cualquier coste que no tendría que haber sido gastado si la calidad hubiera sido adecuada” (AEC, 1991).

En 1995 AECA publica el documento nº 11 sobre Principios de Contabilidad de Gestión, donde define los costes totales relacionados con la calidad como “la suma de los costes de obtención de la calidad (prevención y evaluación) y los costes de los fallos”. Los costes de obtención de la calidad, también denominados costes de conformidad, pueden clasificarse como controlables. Los de los fallos incluyen el consumo de factores adicionales o costes tangibles, por una parte, y los costes de oportunidad de los mismos o costes intangibles, por otro.

La norma UNE EN ISO 8402 (1994) no recoge la definición de coste de calidad total. La UNE EN ISO 9004-1 (1994) tampoco, y en su lugar, enumera tres posibles enfoques:

- El modelo prevención, evaluación, fallos.
- El enfoque de coste de conformidad, coste de no conformidad.
- El enfoque de la pérdida de calidad.

No existe una única definición universal del concepto costes de calidad. Los elementos que lo constituyen han sufrido grandes cambios en los últimos años. Mientras que al principio sólo se percibían como costes del departamento de calidad, hoy en día van más allá del ámbito de fabricación, y engloban los de diseño, implementación,

elaboración y mantenimiento del sistema de calidad de una organización. Por lo tanto, podemos afirmar que su origen se encuentra en todas las áreas de la organización.

Al carecer de una definición amplia del concepto, proponemos los siguientes aspectos a tener en cuenta para poder elaborar una satisfactoria:

1. Actualmente no es posible hablar de gestión de la calidad total sin hablar de una continuada reducción de costes.
2. Lo primero que debe hacerse es identificar y medir los costes ocasionados para la obtención de un producto o servicio de calidad, que cubra las necesidades del usuario, para poder así tomar conciencia de su existencia.
3. No podemos, de ninguna manera, olvidarnos de los costes intangibles porque estos, derivados de la pérdida de imagen de la organización, del grado de implicación del personal, etc., son una parte realmente importante de los costes de calidad.
4. Así mismo, debemos considerar también los costes de oportunidad en los que incurre la organización por no adoptar medidas de gestión de la calidad total, tales como un incremento de ventas derivado por una reducción de los plazos de entrega, etc.

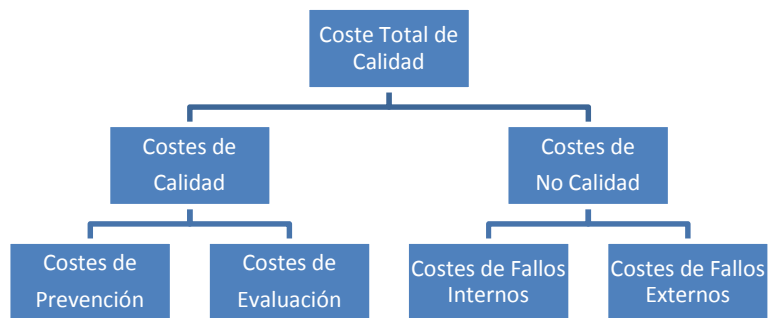
4.2.2. Clasificación

Excepto algunas variaciones en la terminología, la inmensa mayoría de los autores establecen una misma clasificación de los costes de calidad.

Las categorías prevención-evaluación-fallos posibilitan la obtención de ventajas generales y también específicas. Entre las primeras figuran: que puede agilizar la obtención de costes, así como aportar orden y uniformidad a los informes posteriores. Entre las segundas, podemos citar: su aceptación universal y que proporciona criterios clave para ayudar a decidir si los costes se relacionan efectivamente con la calidad. No podemos obviar que dicha clasificación está muy preocupada por los costes internos relacionados con la calidad y que la atención específica que presta a los generados por los proveedores y los relacionados con los usuarios es muy escasa.

Así, existen clasificaciones diferentes que recopilan y presentan los mismos costes, pero con otras denominaciones. En la figura 4.7 se representa gráficamente una que nos parece muy acertada por su claridad, y fundamentalmente, porque tiene en cuenta los costes de fallos externos.

Figura 4.7. Clasificación del Coste Total de Calidad



Fuente: Elaboración propia

A su vez, los costes de no calidad (también denominados costes de no conformidad) o costes de los fallos pueden ser tangibles e intangibles. Mientras que los primeros se pueden calcular con criterios convencionales de Contabilidad generalmente aceptados y normalmente van acompañados de un desembolso efectivo, los segundos están habitualmente ocultos y necesitan de criterios esencialmente subjetivos apoyados en hipótesis y datos, que no suelen estar registrados en los sistemas convencionales de costes.

Los costes intangibles suelen ser consecuencia de la pérdida de imagen que supone un producto o servicio defectuoso detectado por el usuario. La repercusión que esto puede suponer para la organización es muy difícil de calcular, aunque en algunos casos el efecto suele ser inmediato: su pérdida. Se puede dividir en las siguientes dos categorías: costes de la insatisfacción del usuario y costes de la pérdida de imagen.

Los costes de no conformidad o no calidad, es decir los de la mala calidad, son muy importantes porque ayudan a medir el desempeño e indican dónde debe llevar la organización una acción correctiva que sea rentable.

Como hemos comprobado, no existe un criterio unificado sobre los conceptos y definiciones que deberían componer el coste de la calidad. Las organizaciones suelen encontrarse con muchas dudas y cuestiones al respecto. No es conveniente incluir ninguno sin que haya habido un acuerdo previo entre todas las partes implicadas de la organización. Si una vez desaparecidos todos los fallos y defectos, el coste en cuestión no desaparece, eso significa que no está asociado con los problemas de la calidad y, por lo tanto, no deben incluirse dentro de los costes de la calidad.

Además, resulta imposible disponer de un listado exhaustivo de elementos que sean aplicables en cualquier organización. A la hora de implantar el sistema de costes de calidad, la definición de los elementos es una de las mayores dificultades a las que se enfrentan las entidades.

La calidad requerida no se consigue por casualidad ni accidentalmente, sino que todo debe ser planeado en actividades, medido y garantizado; y esa planificación cuesta dinero. Es necesario saber qué se debe mejorar mediante la cuantificación en términos monetarios de los costes de calidad, puesto que estos son el principal medidor.

Debe realizarse una medición de los costes de calidad y de mala calidad. En este sentido, la cuantificación es el primer paso hacia el control y la mejora. Para conseguir una significativa y duradera reducción de ellos se requiere de un proceso estructurado de ataque a las principales fuentes de pérdidas.

No podemos olvidar que los costes de calidad son una herramienta de información muy valiosa. Hay que identificarlos y medirlos adecuadamente para poder tomar conciencia del problema y justificar las inversiones que deben acometerse para reducirlos. La gestión de la calidad total, como ya hemos señalado, debe ir necesariamente acompañada de una reducción de costes.

El estudio de estos costes de calidad corresponde a la Contabilidad de Costes y de Gestión, aunque es el departamento de calidad el que debe proporcionar todos los datos que el contable no pueda obtener. Entre ambos, colaborando con todas las demás áreas de la organización, desarrollarán el sistema de costes de calidad que mejor se adecúe a las peculiaridades de la organización, así como a las de todos los miembros de

la misma. Si la labor anterior no se realiza en grupo y con el compromiso del personal de la alta dirección para apoyar el proceso de recopilación y el uso de los costes de calidad, su cálculo no podrá progresar en la organización.

4.3. MODELOS DE MEDICIÓN DE LOS COSTES TOTALES DE CALIDAD

Sabemos que la Contabilidad de Costes y de Gestión es una pieza clave en el cálculo de los costes de calidad, y más aún dentro de un sistema de gestión de calidad total.

Los sistemas de Contabilidad de Costes tradicionales han fracasado en la tarea de recoger y tratar esta categoría de costes (Campanella, 1997, p. 8). Su función para la clasificación y registro de las actividades de las organizaciones en términos monetarios, para valorar el cometido y su posición financiera, estática y dinámicamente, ha sido cada vez más difícil de alcanzar. Su tarea se ha complicado, aún más, con la aparición de los costes de calidad y no calidad.

La finalidad principal de un sistema de información sobre los costes de calidad es cuantificar el tamaño de sus problemas, en un lenguaje que impacte a la alta dirección (Juran y Gryna, 1988). Su correcta valoración hará visible el efecto de los costes de calidad sobre los beneficios de la organización y facilitará la toma de medidas necesarias para reducirlos.

Es imprescindible que cada organización establezca su estrategia a seguir para la medición de los costes relacionados con la calidad y poder cuantificar las mejoras obtenidas. Muchas organizaciones no los calculan porque los desconocen, por lo que resulta imposible que tomen medidas para remediarlos.

Existen, a pesar de los inconvenientes apuntados, modelos de medición de los costes de calidad. Repasamos a continuación sus características ya que posteriormente serán utilizados para el estudio empírico.

4.3.1. El modelo de Prevención-Evaluación-Fallos

Siguiendo su evolución, el primero importante que nos encontramos es el modelo de prevención, evaluación y fallos (PEF) (*prevention, appraisal and failure model, PAF*). También fue el primero definido por Juran (1951). Feigenbaum (1991), en su desarrollo, para referirse al coste de calidad, emplea la frase “hay oro en la mina”. Se trata de cuantificar los costes de calidad utilizando los de prevención, evaluación y fallos, para obtener el óptimo.

Cuanto más gaste la organización en los costes de evaluación y prevención, menos tendrá en los de fallos. Es decir, estos disminuyen según aumenta la calidad. Todas las teorías afirman que la inversión en estos costes provoca una disminución de los de fallos mayor que dicha inversión. No obstante, no hay acuerdo a la hora de determinar cuál es su nivel óptimo, puesto que hay autores que opinan que nunca se podrá alcanzar un nivel cero, mientras que otros afirman que sí.

El modelo PAF, en el que profundizó Campanella ya en 1997, se basa en los siguientes cuatro elementos:

- 1- Los costes de prevención: Es el coste en el que incurre la organización para prevenir la variación de un producto o servicio y satisfacer las necesidades y expectativas de los clientes o usuarios y los suyos propios.
- 2- Los costes de evaluación: Es el coste de asumir la calidad del producto o servicio y de comprobar los requisitos y especificaciones de calidad.
- 3- Los costes de fallos internos: Es el coste que surge cuando el producto o servicio no cumple los requisitos y el fallo se detecta antes de la entrega al cliente o usuario.
- 4- Los costes de fallos externos: Es el coste de la garantía, las reclamaciones, las quejas de los usuarios, etc.

Este modelo de medición de costes de calidad, desde su aparición hasta la actualidad, ha experimentado una importante evolución para adaptarse a las necesidades del entorno de cada momento:

- El modelo PAF clásico (Juran y Gryna, 1988): Considera que la eliminación total de los fallos sólo es posible con grandes inversiones que harán crecer de forma asintótica los costes de evaluación y prevención. El coste óptimo se alcanza antes de que desaparezcan los defectos o fallos. Aunque las actividades de prevención podrán seguir reduciendo los costes de fallos indefinidamente si se realizan con efectividad, parece lógico pensar que llegará un punto en el que los costes de evaluación generarán más gasto en inspección de lo que se podrá ahorrar en fallos.
- El modelo PAF revisado (Juran y Gryna, 1988): Asume que con el aumento de prevención y evaluación los costes de los fallos pueden llegar a ser cero. Los de prevención y evaluación crecen más que proporcionalmente al principio, pero luego se van reduciendo porcentualmente, llegando a un punto en donde se consigue que los costes de fallos sean cero. Así, el coste total de calidad se minimiza cuando se alcanza la calidad total, es decir, cero defectos. Se admite, por tanto, que es factible alcanzar la perfección con costes finitos.

Se trata de un modelo basado únicamente en el incremento de los costes de prevención para llegar a un óptimo de los de evaluación, y de esta forma reducir o eliminar los de fallos internos y externos. En ningún momento contempla la separación entre los tangibles e intangibles, por lo que deja al margen la importancia que pueden suponer para la organización estos últimos. No da indicaciones de cómo puede mejorarse el proceso. No clasifica los costes por departamentos. Tampoco tiene en cuenta las necesidades de los usuarios.

Desde 1996 Wasserman y Lindland han aportado una crítica de los dos modelos anteriores, basada en la aproximación dinámica o modelo neoclásico de coste total de calidad óptimo. Estos autores estrechan el abanico de variación de la conformidad del 90 al 100% al introducir la realidad de los mercados actuales, que demandan como mínimo una calidad del 99,73% de conformidad con especificaciones. Junto a los costes de prevención y evaluación se evalúan las acciones correctoras asociadas a esfuerzos de ingeniería para rediseñar correctamente las deficiencias en procesos. Además, se adopta

la satisfacción del cliente o usuario como medida de los componentes del coste total de calidad.

4.3.2. El modelo Coste-Beneficio

La relevancia que tiene el control interno de la calidad sobre la actividad y la planificación organizacional es la base del análisis de la relación coste-beneficio de la calidad. Este análisis exige que, para que la organización sea eficiente, un incremento en sus costes vaya acompañado de un incremento en sus beneficios más que proporcional.

Como resultado de la incorporación de los costes y de la obtención de una mayor cantidad de ingresos derivados de trabajar con una filosofía de calidad, resulta lógico que el punto de equilibrio de una organización varíe. La incorporación de los costes de calidad al modelo, pondrá de manifiesto si determinadas inversiones que suponen un incremento de la calidad total, son económicamente eficientes. No es labor fácil obtener el límite hasta el cual sigue siendo rentable incrementar los costes globales de la organización, como consecuencia de la incorporación de los de calidad.

La determinación del punto óptimo de la calidad debe ser el primer paso del análisis de los costes de calidad. Cuando la organización ya ha obtenido su óptimo relativo al coste de calidad, se coteja con los costes de producción en aras a conocer cuál es el porcentaje del total de costes soportados en el ejercicio que está destinado a un incremento en la calidad a nivel global. La determinación de la relación coste-beneficio de la calidad es realmente importante, puesto que puede llegar un momento en el que una inversión en calidad no sea rentable porque no implica un incremento en el beneficio.

Se trata de un modelo basado en un conjunto muy amplio de hipótesis, inscritas todas ellas dentro de un marco estático. La mayoría de los estudios sólo recogen las variaciones de los costes relativos a la calidad de un producto o servicio individual, sin incluir los beneficios a largo plazo derivados de las actividades de gestión de la calidad. Es decir, no se incluyen los costes intangibles de la calidad.

Además, hay que tener siempre en cuenta que entre la inversión en mejorar la calidad y la mejora de la calidad existe un intervalo de tiempo. Es decir, la aplicación de una medida de prevención no tiene una implicación inmediata en la disminución de los fallos.

4.3.3. El modelo de costes por procesos

El modelo de costes de calidad por procesos fue desarrollado por la British Standards Institution en su norma BS 6143 Parte I ya en 1992 y está basado en una técnica de fabricación asistida por ordenador. Es un método de descripción de procesos parecido a los diagramas de flujo.

En cada organización se desarrollan múltiples procesos, y a su vez, cada persona trabaja dentro de uno realizando diversas actividades. Así mismo, cada uno de ellos tiene un propietario responsable de la efectividad del mismo.

Consideramos conveniente definir los términos empleados en el método:

Tabla 4.6. Terminología del modelo de costes de calidad por procesos

Concepto	Definición
Control	Factores o situaciones que regulan y/o influyen en el proceso.
Coste actual	Costes proporcionados periódicamente por la Contabilidad.
Coste de conformidad	Costes de producir productos o servicios con los estándares requeridos.
Coste de no conformidad	Costes de la ineficiencia dentro de un proceso concreto.
Coste sintético	Costes proporcionados por otras fuentes distintas a la Contabilidad.
Inputs	Materiales y/o información que se transforman en el proceso para crear el output.
Outputs	Resultado de la transformación de los inputs.
Proceso	Actividad que transforma los inputs en outputs.
Propietario del proceso	Persona que tiene total responsabilidad y autoridad sobre el proceso.
Recursos	Personal y equipamiento con los que se lleva a cabo el proceso.

Fuente: Elaboración propia a partir de BS 6143: Parte I, 1992

Se realiza un diagrama de flujo en el que se identifica el propio proceso, su propietario, las actividades clave que lo conforman, así como los inputs y el output que se obtiene. Éste se proporciona al usuario interno que será el propietario del siguiente proceso, y por lo tanto, el responsable de generar y establecer un modelo. Después se redacta un informe de costes en el que se identifican cada uno de sus elementos y se clasifican en costes de conformidad y no conformidad para cada una de las actividades. También se especificará el método de cálculo y el origen de los datos.

Se trata de un modelo cuyo objetivo básico es la mejora continua, por lo que podríamos decir que es una aproximación al concepto de Kaizen y al ciclo de mejora continua de Deming.

En este modelo, por lo tanto, para realizar un análisis de los costes de calidad es imprescindible analizar bien el proceso, pero es complejo de aplicar en las organizaciones. Los equipos de trabajo deben estar formados por personal que sea capaz de visualizar los cambios que se van produciendo en los costes de conformidad y no conformidad. Además, puede aplicarse tanto a departamentos productivos como de servicios y facilita la obtención de los costes propios de cada uno, pero falla al identificar dichos costes cuando estos están compartidos, bien porque no se pueden identificar con claridad o porque se encuentran dificultades para que los propietarios de los procesos los asuman como propios.

4.3.4. El modelo de costes de fallos internos y externos

Este modelo clasifica los costes en dos grandes grupos, que son los de fallos internos y externos. Se emplea una ficha modelo en la que se recoge toda la información derivada del proceso de evaluación de los costes de calidad y en la que se detallan los productos que no cumplen con las especificaciones. En ella se describen los fallos encontrados en las actividades de evaluación y también las decisiones que se vayan a adoptar. Se cuantifican los factores que originan los costes de fallos internos y externos, determinando así el precio de la no calidad.

Por lo tanto, es un modelo centrado en el análisis de los fallos, y que estudia los costes de evaluación únicamente para identificar el motivo por el que no se detectó el problema. Los costes de prevención son el punto de partida para disminuir los costes de calidad, y como tal, su análisis nos parece imprescindible. De igual manera, los costes de evaluación también deben tenerse más en cuenta. Además, los únicos costes intangibles que considera son los de los fallos externos, obviando los intangibles de los costes de prevención, evaluación y fallos internos. Tampoco clasifica los costes por departamentos.

4.3.5. El modelo de los costes ocultos

Este modelo se fundamenta en la identificación, en términos monetarios, de los desajustes que se diagnostican en una organización. Es decir, la valoración de las desviaciones entre el funcionamiento esperado y el real. La rectificación de estos desequilibrios genera unos costes, denominados ocultos. Para su identificación, se agrupan los fallos según los siguientes cuatro indicadores: absentismo laboral, accidentes de trabajo, rotación del personal y la no calidad.

Este modelo divide los costes ocultos en dos grandes grupos:

- Costes históricos de los diferentes tipos de costes de los sistemas de información. Influyen de forma directa sobre la cuenta de resultados puesto que tienen carácter contable. Pueden agruparse en tres tipos: sobreconsumos, sobresalarios y sobretiempos. Estamos hablando de los costes tangibles.
- Costes de oportunidad: No suelen ser considerados contablemente por las organizaciones debido a su carácter subjetivo y cualitativo. Sin embargo, para lograr la calidad total o la norma de cero defectos, los gestores deben controlar y cuantificarlos para poder así considerarlos contablemente y analizar su repercusión en la cuenta de resultados. Se trata de los costes intangibles.

Es un modelo que no contempla la clasificación de los costes de calidad en los cuatro grandes grupos de prevención, evaluación, fallos internos y fallos externos. Se basa, esencialmente, en el estudio de los costes tangibles e intangibles y no tiene en cuenta el origen de los fallos que originan los costes. Tampoco los clasifica por los distintos departamentos que los originan.

4.3.6. El modelo just not defect

Este modelo lo propusieron Jiménez y Nevado en el año 2000 y su finalidad principal es calcular e identificar los costes ocultos o de no calidad de los fallos que se puedan diagnosticar en las organizaciones. A su vez, se diferenciarán los costes tangibles de los intangibles o de oportunidad.

Estos autores, para realizar la agrupación de los fallos y así poder determinar y valorar los costes de calidad, recomiendan estos cinco indicadores:

- Fallos internos: Son los detectados en el proceso de producción.
- Fallos externos: Son los ocasionados a partir de la entrega al cliente.
- Recursos humanos: Son los costes del personal de la organización.
- Medioambiente: Son los costes soportados por la organización como consecuencia de su responsabilidad social y de las interrelaciones que mantiene con el entorno.
- Entorno o colectividad: Son los costes de responsabilidad social para el cumplimiento de sus objetivos sociales. Este conjunto de costes se puede considerar como costes de oportunidad y estaría compuesto por los siguientes factores:
 - Costes por la pérdida de las ventas, ocasionados por la anulación de un pedido por la insatisfacción del cliente o usuario.
 - Costes de publicidad suplementarios a los normales, para reducir la pérdida de imagen.

- Pérdida de ingresos como consecuencia de la pérdida de imagen y confianza de los clientes o usuarios.
- Costes derivados de la relación con los proveedores.

La información obtenida aparecerá representada mediante un cuadro de doble entrada en el que por filas se reflejan los indicadores arriba señalados y por columnas los distintos tipos de costes tangibles e intangibles que hay que identificar.

Por lo tanto, este modelo se fundamenta en la clasificación de los costes tangibles e intangibles, y a diferencia de otros, profundiza en los costes medioambientales y de colectividad. Sin embargo, no identifica ni los de prevención ni los de evaluación, y tampoco determina el origen de los mismos ni los clasifica por departamentos.

4.3.7. El modelo ABC

Son muchos los autores que proponen la utilización de la filosofía ABC (Activity Based Costing) para el cálculo de los costes de calidad. Este modelo presupone que los costes y actividades están estrechamente relacionados, de manera que los primeros pueden entenderse como el resultado directo del conjunto de actividades que se llevan a cabo en la organización (Fernández y Texeira, 1991, pp. 445-460).

Con el ABC se puede realizar un análisis y una evaluación de los costes de calidad, ayudando así a la mejora continua. Son dos las etapas propuestas para implantar un sistema de costes basado en actividades adecuado a los aspectos requeridos por la Calidad Total:

1. Análisis y clasificación de las actividades: Se identifican las más significativas y se establecen tres categorías: preventivas, correctoras y productivas. Así mismo, también son clasificadas en actividades que añaden valor y que no. De esta manera, se analizan las que añaden valor al producto y ayuda a cuestionar y eliminar aquellas que no (Blanco Ibarra, 2008a, p. 178).

2. Cálculo de los costes de las actividades y determinación del coste total de calidad de las preventivas, correctoras y de fallos, así como de las actividades de control de calidad de todos los niveles organizativos.

El objetivo del coste de calidad es asignar éste a las actividades específicas, procesos, productos o departamentos para así poder reducirlos. El modelo ABC persigue mejorar la efectividad del coste total centrándose en sus elementos clave.

Se trata de aprovechar la información del modelo ABC de costes y adaptarlo a la obtención de los costes de calidad, recogiendo como actividades, para averiguar si aportan valor añadido, los costes de prevención y evaluación y así poder reducir los costes de fallos. La información que proporcionan los de la mala calidad determinados en el modelo, son básicamente datos sobre los responsables de la realización de las actividades, así como información que sirva para confirmar el avance logrado en la supresión de algunas superfluas.

La información que contienen los costes convencionales es a menudo insuficiente para adecuar el análisis de costes de calidad y aplicar la mejora continua, por ello el ABC es más adecuado para cubrir estas necesidades. La selección de los *cost drivers* o portadores de costes no es una labor fácil. El proceso de identificar y cuantificar algunos en una organización proporciona una base de datos que no solamente nos ayuda a encontrar y asignar los costes de calidad, sino que también nos ayuda a gestionarlos, pudiendo ir de los *cost drivers* a las causas.

Así, es un modelo muy adecuado para integrarlo con cualquier otro analizado, y una vez clasificados los costes de calidad, tener una buena información de sus orígenes y su cuantificación. Mediante el uso de las técnicas ABC se facilita la búsqueda y la asignación de estos costes, el nivel de detalle y la información que contienen. En las Entidades No Lucrativas es fundamental presentar información por actividades.

4.3.8. El modelo de medidas financieras y no financieras

En las organizaciones en las que se establece una filosofía de calidad surge la necesidad de rotular indicadores del rendimiento para revelar los avances conseguidos en su mejora. Es decir, las medidas no financieras son prioritarias. Debemos tener en cuenta que dicha prioridad se corresponde con la evolución que ha ocurrido en la Contabilidad, con lo cual no queremos decir que se deban dejar de lado las medidas financieras, sino que éstas deben completarse con las de carácter no financiero (Kurman, De Grosbois, Choisne y Kumar, 2008, pp. 210-211).

Así, los indicadores del rendimiento son unidades de medida que permiten el seguimiento y evaluación periódica de las variables clave de una organización, mediante su comparación con los correspondientes referentes internos y externos (AECA, 1997, pp. 31-33). En aras a cumplir con la doble función descriptiva y valorativa, pueden incluir tanto medidas físicas como medidas financieras. Su formulación es un proceso que se desarrolla en las siguientes tres fases:

1. Establecer los factores clave y variables que conduzcan a la obtención de la calidad.
2. Detallar, para cada una de las áreas, las actividades necesarias que garantizan la consecución de la misma.
3. Establecer las unidades de medida en las que vengán expresados los indicadores, la recogida de datos, su presentación y su seguimiento.

Son numerosas las críticas que han recibido en el entorno de la gestión de calidad total los sistemas de obtención de datos financieros como medidas del rendimiento. Entre ellas resaltamos las siguientes:

- Adoptan una perspectiva de corto plazo.
- Ignoran las necesidades de los clientes.
- Los gastos generales distorsionan la información.
- No identifican el origen de los problemas de calidad.
- Se requiere de mucho tiempo para la obtención de los datos.

Además, se argumenta que los indicadores financieros a corto plazo no son una medida adecuada del rendimiento y que puede que las estrategias adoptadas por las organizaciones distraigan su atención de las actividades fundamentales que crean valor. Al respecto, ya en 1983, Kaplan propone que los responsables de Contabilidad de Gestión desarrollen medidas no financieras del rendimiento que reflejen la gestión de la calidad. La Contabilidad de Gestión ha evolucionado y hoy en día resulta habitual la reivindicación de indicadores monetarios y no monetarios en ese campo de conocimiento (Blanco Ibarra, 2008a, p. 255).

Las entidades no lucrativas, como hemos señalado, se dedican a la prestación de servicios pero sin perseguir el beneficio económico como objetivo prioritario, por lo que el resultado del ejercicio no puede ser considerado como un indicador del grado en que se han llevado a cabo los objetivos de la organización, sino que resulta necesario contar con otro tipo de información que permita valorar el cumplimiento de la promesa de servicio social de la ENL.

La información financiera no responde a los requerimientos informativos acerca de la misión y el logro de los objetivos de estas entidades, y tampoco del cumplimiento de las obligaciones de los gestores de las mismas.

En este sentido, el Financial Accounting Standards Board (FASB, 1997) señala que los estados financieros deberían proporcionar información que ayude a los actuales y potenciales suministradores de recursos y otros usuarios a evaluar los servicios que una entidad no lucrativa proporciona y su capacidad de continuar prestando tales servicios, y cómo los gestores de estas entidades han desempeñado sus responsabilidades, así como otros aspectos de su gestión.

En consecuencia, los estados contables deben ser completados con otro tipo de información de carácter no financiero que permita demostrar el cumplimiento de los objetivos de la ENL en términos de economía, eficiencia y eficacia, instrumentado a través de una serie de indicadores de gestión diseñados en función del tipo de entidad, resultando muy complejo establecer uniformidad.

En las organizaciones comprometidas con la gestión de calidad total los indicadores no financieros se convierten en los más importantes. Las medidas no financieras pueden proporcionar una información más objetiva que la obtenida simplemente con los costes, por lo que los sistemas de Contabilidad de Gestión deben proporcionar información sobre la calidad, por tratarse de una variable clave en la moderna gestión de operaciones. Los contables de estas organizaciones deben estar preparados para elaborar los indicadores de gestión.

A estos efectos, la coexistencia de medidas financieras y no financieras parece lo más acertado para proporcionar información que cubra las necesidades informativas tanto de gestores como de donantes de las ENL, permitiendo así la valoración del grado de cumplimiento de los objetivos que han sido establecidos con anterioridad en las mismas.

Los indicadores no financieros que miden la calidad dentro de las organizaciones pueden venir expresados en distintos tipos de unidades. Las principales ventajas e inconvenientes vienen expresados en la tabla 4.7.

Tabla 4.7. Principales ventajas e inconvenientes de los indicadores no financieros

Ventajas	Inconvenientes
Ofrecen información útil para actividades de mejora porque dirigen la atención hacia procesos que presentan problemas.	La mayoría de los planes estratégicos están necesariamente expresados en medidas financieras que permiten a los directivos alcanzar y comparar el resultado obtenido por las unidades operativas.
Fáciles de ser comprendidos por los recursos humanos de la organización.	Relativamente difíciles de cuantificar.

Fuente: Elaboración propia

Son muchas las organizaciones que han establecido un intervalo de medidas clave compuesto por una mezcla de indicadores financieros y no financieros. Proponemos la coexistencia de ambas medidas, aunque no es fácil saber dónde está el equilibrio entre unas y otras.

Además, no olvidemos que antes de implantar un sistema de medida, hay que cerciorarse de que los objetivos son medibles. El sistema de indicadores debe estar nivelado para evitar la aparición de roces y desavenencias entre el corto y el largo plazo,

o entre los intereses y resultados de cada departamento con el conjunto de la organización. La medida idónea de calidad está subordinada al proceso o actividad objeto de evaluación.

Cada organización puede tener distintas preferencias en cuanto a las actividades o procesos a corregir, y por tanto en la elección de indicadores. Al definirlos se deberán seleccionar, en la medida de lo posible, aquellos que sean simples y precisos, útiles a la mejora, no manipulables y auto explicativos. Además, se dará prioridad a los que mejor midan la actividad en términos de calidad, coste y plazo.

4.3.9. El modelo de gestión de la calidad total

Este modelo determina que la calidad es gratuita, que no tiene efectos económicos porque no es un activo que pueda comprarse, venderse o en el que se pueda invertir.

Crosby (1982), principal defensor de esta escuela, señala que “La calidad no cuesta. No es un regalo, pero es gratuita”. En su opinión, son las cosas que no la tienen las que cuestan dinero, es decir, todas las acciones que resultan de no hacer las cosas bien a la primera. Sin embargo, no todos los expertos coinciden en identificar cuál es el factor más importante en el concepto de Gestión de Calidad Total. Así, mientras que para Lloréns y Fuentes (2000, pp. 241-243) la calidad total es una forma de pensar, organizar y trabajar, para Albright y Lam (2006, pp. 159-160) la Gestión de la Calidad Total implica que el cumplimiento de los requisitos de los clientes sea el objetivo en cada estado de cada operación en la cadena de suministros. Por su parte, Ferrando y Granero (2005, p. 16) señalan que el término excelencia encierra un concepto semejante a calidad total.

Uno de los pilares de la gestión de la calidad total es que para que un problema pueda ser resuelto, primero debe ser medido, si no, no podremos determinar si la solución ha sido correcta ni si se ha producido la mejora.

Este modelo, denominado también de mejora continua, no acepta que exista un punto óptimo entre prevención y fallos, sino que centra su atención en la prevención de defectos en el largo plazo, ya que como consecuencia, disminuyen los costes totales.

Además, no se considera necesario separar prevención y evaluación como en el sistema de costes tradicional. Algunos autores proponen eliminar los de prevención del sistema ya que los entienden bajo el concepto de inversión, no coste. Los objetivos de la gestión de la calidad total no pueden alcanzarse con el enfoque tradicional del programa de costes de calidad que justifica las actividades de control. Mantener los costes de prevención y evaluación bajos no es lo prioritario, dado que se centra en la mejora continua.

Estudiado todo este grupo de modelos de medición de costes totales de calidad, es éste de mejora continua con el de medidas financieras y no financieras el que mejor se adapta para, a través del cuadro de mando integral, contribuir a mejorar la gestión de las ENL y conseguir que éstas sean más eficaces y eficientes.

4.3.10. Análisis comparativo de los modelos

Durante los últimos años han ido surgiendo trabajos que analizan, de forma global, los distintos modelos de medición de costes de calidad tratando de clarificar los procesos internos y las interrelaciones entre los elementos de los modelos, revelando la importancia de considerar la aceptación y adopción de un sistema de gestión de calidad total basado en el modelo, como una decisión que abarca la globalidad de la organización.

A continuación, en la tabla 4.8, mostramos un resumen comparativo de los modelos atendiendo al objetivo principal de cada uno de ellos y al tipo de organización en que son implantados, en lo que a tamaño y estructura organizativa se refiere.

Tabla 4.8. Comparativa de los modelos de medición de costes totales de calidad

Modelo	Objetivo principal	Tipo de organización en el que es implantado
Prevención-Evaluación-Fallos	Obtener un coste total óptimo mínimo.	Tanto pequeñas como grandes. Con estructura organizativa funcional y un sistema de costes tradicional. Situadas en la perspectiva del aseguramiento de la calidad.
Coste-Beneficio	Analizar la influencia de los costes de calidad sobre la cifra óptima de ventas.	Tanto pequeñas como grandes. Con estructura organizativa funcional y un estilo de gestión tradicional. Amplían el alcance del sistema de información de la contabilidad de gestión.
Costes por procesos	Determinar los costes de los procesos de la organización.	Tanto grandes como pequeñas. Con una estructura basada en procesos. Maduras en la implantación de sistemas de gestión de calidad total.
Costes de fallos internos y externos	Analizar y clasificar los costes en fallos internos y externos.	Tanto grandes como pequeñas. Maduras en la implantación de sistemas de gestión de calidad total.
Costes ocultos	Medición de los costes de oportunidad.	Tanto grandes como pequeñas. Maduras en la implantación de sistemas de gestión de calidad total.
Just not defect	Calcular e identificar los costes de no calidad.	Tanto grandes como pequeñas. Maduras en la implantación de sistemas de gestión de calidad total.
ABC	Asignar el coste de calidad a las actividades específicas.	Tanto grandes como pequeñas. Maduras en la implantación de sistemas de gestión de la calidad.
Medidas financieras y no financieras	Diseñar indicadores del rendimiento para informar de la mejora de la calidad.	Tanto grandes como pequeñas. La estructura organizativa no es determinante, el modelo se ajusta a las características específicas de la organización.
Gestión de la calidad total	Centrar la atención en la prevención de defectos a largo plazo, para la mejora continua.	Normalmente, con un importante nivel de recursos, aunque cada vez más en las pymes. Estrategia centrada en la mejora continua.

Fuente: Elaboración propia

A medida que las organizaciones evolucionen y profundicen en los fundamentos de la calidad, incorporarán las necesidades y expectativas de los usuarios en sus sistemas y tomarán conciencia de la necesidad de evolucionar del enfoque tradicional hacia el de la calidad total.

Los sistemas de costes tradicionales no proporcionan indicadores no financieros, por lo que suelen ser un inconveniente para implementar la gestión de la calidad total en las organizaciones. La Contabilidad de Gestión, sin embargo, en el contexto de la excelencia organizacional, permitirá el conocimiento de variables monetarias y no monetarias (Blanco Ibarra, 2008a, p. 11), financieras y no financieras, cuantitativas y cualitativas, fundamentales para conseguir el éxito en la gestión.

4.4. HERRAMIENTAS DE MEDICIÓN Y CONTROL

Este grupo de herramientas proporciona información a la organización para que ésta pueda actuar con un mayor grado de acierto en la resolución de problemas y lograr así optimizar los costes. A continuación, vamos a recordar, muy brevemente, las que son utilizadas en los sistemas de calidad habitualmente, posteriormente formarán parte de la encuesta enviada a las ENL para que éstas informen sobre su conocimiento y utilización.

Análisis de tendencias

Es una representación gráfica de las tendencias de las variables que se analizan. Se fundamenta en la confección de gráficos referentes a información de la organización y cotejar los niveles actuales con los del pasado. Los costes de cada uno de los grupos se pueden separar por meses y cuantificar en euros tanto en valores absolutos como relativos, como porcentajes respecto a variables directamente implicadas.

Es una herramienta fácil de manejar y muy útil para analizar aspectos como la evolución de las ventas o de cada uno de los productos o servicios. Al estudiar a lo largo del tiempo su evolución, esta herramienta nos mostrará su ciclo de vida.

Diagrama de Pareto

El Diagrama de Pareto es un histograma especial en el que las frecuencias de determinados sucesos se ordenan de mayor a menor. En esta representación gráfica de los datos obtenidos sobre un problema concreto, normalmente, se logran unos resultados que indican que alrededor del 80% de estos están ocasionados por un 20% de causas que los provocan.

Su aplicación se realiza en el siguiente orden:

1. Anotar las causas que provocan los problemas.
2. Ponderarlas según los incidentes o el valor de éstas.
3. Ordenarlas de mayor a menor.
4. Obtener los porcentajes acumulados.
5. Representar tanto los porcentajes relativos como los absolutos.

Se trata de una herramienta muy útil para identificar las áreas prioritarias de intervención y atraer la atención de todos sobre dichas prioridades, concentrando los recursos sobre éstas. De esta manera, podremos conseguir el mayor nivel de mejora con el menor esfuerzo posible y obtendremos un importante ahorro de costes.

Diagrama de correlación

El diagrama de correlación es una representación gráfica, en un eje de coordenadas, de los datos que se recogen sobre dos variables para poder analizar si existe relación de causa efecto entre ellas, es decir, para estudiar y comprender si dos magnitudes están vinculadas entre sí y en qué medida.

Es una herramienta que verifica causas reales, define y mide relaciones entre dos variables siguiendo los siguientes pasos:

- 1- Recogida de datos.
- 2- Representación.
- 3- Interpretación.
- 4- Medición de la correlación.

Resulta muy adecuada para sacar conclusiones de determinadas relaciones del tipo de causa-efecto que pueden ayudar a mejorar la calidad.

Encuestas o cuestionarios

Es un método de recogida de información mediante preguntas realizadas de diversas maneras a las personas que disponen de la información deseada. Ésta es un elemento esencial en la toma de decisiones que permite a los responsables de la organización prever y controlar sabiendo. Utilizado posteriormente en nuestra investigación, recordamos brevemente, como hemos indicado con anterioridad, los aspectos que hemos tenido que determinar:

- Orden del cuestionario.
- Lenguaje que se va a emplear.
- Tipos de preguntas.
- Tiempo máximo de duración.
- Presentación del cuestionario al entrevistado.
- Tratamiento posterior de la información que se obtenga.
- Tipo de encuesta: personal, postal y telefónica.

El tipo de encuesta es uno de los aspectos fundamentales a tener en cuenta a la hora de diseñar el cuestionario. Como hemos indicado anteriormente, la encuesta puede ser personal, postal o telefónica. A continuación presentamos las principales ventajas e inconvenientes de cada una de ellas.

Tabla 4.9. Ventajas e inconvenientes de la encuesta personal

	<i>Ventajas</i>	<i>Inconvenientes</i>
<i>Consiste en una entrevista personal entre dos personas, por iniciativa del entrevistador, para obtener información del entrevistado sobre unos aspectos determinados</i>	<p>Elevado índice de respuestas.</p> <p>Pueden aclararse las dudas de interpretación de cualquier pregunta.</p> <p>Posibilidad de obtener datos secundarios del entrevistado respecto al objetivo.</p> <p>Entrevistador y entrevistado se conocen con certeza.</p>	<p>Es un método lento.</p> <p>El entrevistador puede influir en el entrevistado.</p> <p>Posible distorsión de los resultados.</p> <p>Resulta caro.</p>

Fuente: Elaboración propia

Tabla 4.10. Ventajas e inconvenientes de la encuesta postal

	<i>Ventajas</i>	<i>Inconvenientes</i>
<i>La recogida de información se realiza mediante un cuestionario que se envía y devuelve por correo</i>	Más económico.	Bajo índice de respuestas.
	La investigación se desarrolla con mayor rapidez.	La identidad del entrevistador no se conoce con certeza.
	La distancia no supone una traba.	El cuestionario ha de ser más reducido.
	Ofrece flexibilidad en el tiempo al entrevistado.	La obtención de datos secundarios no es posible.
	Elimina la influencia del Entrevistador.	Otras personas pueden influir en el entrevistado. Interpretación errónea de algunas preguntas.

Fuente: Elaboración propia

Tabla 4.11. Ventajas e inconvenientes de la encuesta telefónica

	<i>Ventajas</i>	<i>Inconvenientes</i>
<i>Consiste en una entrevista telefónica entre dos personas, por iniciativa del entrevistador, para obtener información del entrevistado sobre unos aspectos determinados</i>	Las dudas de interpretación de cualquier pregunta pueden ser aclaradas.	Cierta desconfianza por parte del entrevistado.
	Es un sistema rápido y permite entrevistar a personas muy ocupadas.	La obtención de datos secundarios no es posible.
	La distancia no supone una traba.	La entrevista suele ser breve.
	Elevado índice de respuestas.	
	Relativamente económico.	

Fuente: Elaboración propia

En consecuencia, la encuesta es una herramienta muy importante que resulta de gran utilidad para una amplia variedad de organizaciones. Es muy acertada para realizar una estimación de sus costes intangibles y el grado de satisfacción de sus usuarios.

Estudios de precisión

Los estudios de precisión consisten en la calibración de los instrumentos que se utilizan para la medición y comprobación de los productos fabricados. Permiten

determinar los defectos e identificarlos correctamente, de forma que nos muestren los costes de calidad que pueden acarrear.

Evaluación de 360°

Esta herramienta pretende recabar información extensiva para poder determinar diferentes posibilidades de formación, de corrección de errores, etc. Trata de medir las conductas del personal obteniendo aportes desde todos los ángulos: supervisores, compañeros y subordinados. Supone dar al empleado la retroalimentación necesaria para tomar las medidas para mejorar su cometido y su comportamiento, y facilitar a la gerencia la información necesaria para tomar decisiones en el futuro.

A pesar de que en sus inicios sólo se empleaba para fines de desarrollo, esta herramienta está utilizándose actualmente para medir la eficacia, las competencias y otras aplicaciones administrativas. Se requiere el compromiso de la alta dirección y una formación adecuada de todos los implicados en el proceso, resultando clave que el jefe de la persona evaluada actúe como juez y también como formador.

Gráficos de control

Los gráficos de control sirven para medir si el proceso se encuentra dentro de los límites deseados. Son un diagrama que permite un control visual del proceso, en el que se van anotando los valores sucesivos de la característica de calidad que se está controlando. A partir de la información obtenida en el gráfico, los responsables de la toma de decisiones podrán conocer qué parte de variabilidad de un proceso es debida a variaciones aleatorias y qué parte a la existencia de acciones individuales. De esta manera, se podrá conocer si un proceso es estable o no.

Los límites calculados estadísticamente reflejan el rango de variación de los promedios de datos individuales tomados del proceso, cuando ésta es consecuencia únicamente de su aleatoriedad. Por lo tanto, dicho proceso será estable cuando repita por sí mismo los resultados durante un período largo de tiempo. Cuando los valores que aparecen en el gráfico de control se sitúan dentro de los límites establecidos y sin ninguna disposición particular, las diferencias entre los distintos valores serán debidos a motivos de aleatoriedad, es decir, a causas comunes. Los puntos fuera de los límites de control sólo serán significativos a la hora de buscar motivaciones y causas para estos

resultados concretos. El origen de estas causas, las especiales, no descansa en el propio sistema sino en razones ajenas al mismo.

Se trata de una herramienta que suministra una base para que los responsables de la toma de decisiones actúen a partir de la información obtenida.

Histograma

El histograma es un gráfico que representa el grado de variación de un conjunto de datos, que indica cómo se distribuyen los valores de una o varias variables de los elementos de una muestra o población. Esta herramienta puede suministrarnos los siguientes datos:

- Medida de los valores del proceso.
- Distribución de las medidas.
- Tipo o forma de distribución.
- Visión clara y efectiva de la variabilidad del sistema.
- Mostrar el resultado de un cambio de sistema.
- Identificar anomalías examinando la forma.
- Comparar la variabilidad con los límites de especificación.

Se emplea para la ordenación de información y hechos que son utilizados en la medición de datos para poder seleccionar los problemas y solucionarlos, y para la mejora de la calidad.

Hoja de recogida de datos

La hoja de recogida de datos compila la información necesaria para poder responder a los interrogantes que se nos planteen. El propósito de los datos debe estar claro y estos deben reflejar la verdad, siendo fáciles de obtener y de manejar.

La recogida de datos puede resultar en ocasiones muy costosa. Por ello, una vez fijadas las razones para realizarla, se debe determinar cómo, quién, dónde y con qué frecuencia se realizará dicha recogida.

Es una herramienta muy útil para organizar y optimizar la recogida de datos y poder sacarle el mayor provecho posible.

Hojas de registro de tiempos

Con el fin de compararlos con los parámetros establecidos, los datos de los tiempos de las distintas fases de los procesos se anotan en unas hojas de registro. Permiten calcular el tiempo empleado en la realización de las distintas tareas.

Las hojas de registro facilitan el cálculo del precio del incumplimiento, siendo éste un factor realmente importante.

La función de pérdida de Taguchi

Taguchi (1979) define la calidad como “la pérdida ocasionada a la sociedad desde el momento en que se entrega el producto al cliente”. Según este concepto, las pérdidas se dan no sólo cuando alguna de las características de calidad de un producto se sale de las especificaciones sino también cuando éste se halla dentro de las mismas. La diferencia, entre un producto que está justo fuera de los límites de las especificaciones y uno que está justo dentro de los límites, es mínima.

Basándose en su experiencia, Taguchi formuló una función parabólica de pérdidas que crecen continuamente alrededor de un punto nominal. Mientras menor sea la variación con respecto al valor objetivo, mejor será la calidad. La pérdida aumenta, como función cuadrática, cuando uno más se aleja del valor objetivo. La función es una combinación de métodos estadísticos y de ingeniería para conseguir rápidas mejoras en costes de calidad, mediante la optimización del diseño de los productos y sus procesos de fabricación.

Se trata de una herramienta para la ingeniería. El punto clave de su aplicación son los costes y puede ser utilizada para determinar el de insatisfacción ocasionado por la producción de unidades que representan desviaciones respecto al valor objetivo.

Esta función de pérdida es muy útil para estimar los costes de fallos ocultos o costes de oportunidad, los cuales son habitualmente ignorados, como ya hemos señalado anteriormente, en los estudios tradicionales de costes totales de calidad. Ayuda a medir

el rendimiento de los proyectos de mejora y a evaluar el progreso de los objetivos de calidad.

El mayor inconveniente del modelo se encuentra en la dificultad de aplicarlo, puesto que no es fácil identificar correctamente la distribución de los defectos de los productos. En cualquier caso, el centrarse en la función de pérdida de calidad hace que nos esforcemos por reducir continuamente la variación de una característica de calidad de un producto. Esta función, utilizada junto con los modelos de toma de decisiones y los sistemas de costes, puede ayudar a evaluar inversiones propuestas para la mejora de la calidad porque proporciona un buen método para cuantificar el ahorro que se obtiene de la aplicación de ciertas mejoras.

Quejas y sugerencias

Son unas hojas a disposición de los usuarios para que estos manifiesten sus quejas y su falta de satisfacción con los productos y servicios adquiridos, así como sus sugerencias, de manera que lleguen a la dirección de la organización.

Si entendemos los fallos de calidad como una oportunidad para convertir a la persona insatisfecha en el centro de atención de la organización por unos momentos y para poner en marcha la creatividad para rediseñar el producto o servicio, resolveremos el motivo de la queja sorprendiendo al usuario y fidelizándolo.

Es una de las herramientas más implantadas en las organizaciones, e incluso es obligatorio su uso por parte de las autoridades para que la tengan al servicio de los clientes o usuarios. No obstante, no resulta de gran eficacia, puesto que la mayor parte de ellos no se molestan en rellenar el formulario con la descripción de las causas que no les ha satisfecho del producto o servicio, y dejan de comprarlo o demandarlo.

Sin embargo, merece la pena incentivar su utilización, bien estimulando económicamente a los usuarios, bien mediante compromisos de cobro exacto, de escucha, de devolución, etc., y animar al usuario que no se encuentre satisfecho a que rellene un formulario manifestando las causas de su disconformidad. Si la entidad no conoce los motivos por los que surgen las quejas o reclamaciones, difícilmente podrá resolverlos.

4.5. HERRAMIENTAS PARA EL ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DE PROBLEMAS

Al igual que con el grupo de herramientas de medición y control, también vamos a recordar brevemente las utilizadas para el análisis y resolución de problemas porque son básicas para el logro de la mejora continua en las entidades no lucrativas y han sido parte de la encuesta realizada.

Diagrama de flujo

Esta herramienta es un gráfico que representa la sucesión de pasos que se dan para obtener un resultado determinado. Éste puede ser un proceso, un servicio, o una combinación de ambos. Consiste en la descripción básica de un contratiempo, que nos ayudará a entender su funcionamiento antes de tomar una solución.

Se trata de una herramienta que utiliza símbolos fáciles de identificar para representar el tipo de proceso desarrollado en cada fase. Se emplea cuando se necesita conocer el camino real que un producto o servicio sigue a fin de identificar desviaciones.

Además, es muy útil para examinar cómo se relacionan entre sí las distintas fases de un proceso, puesto que permite una visualización completa del mismo y de sus posibles problemas, dando una imagen de conjunto que permite un análisis mucho más eficaz. Identifica aquellos puntos que son críticos para el éxito del producto o servicio.

Diagrama de causa-efecto o Ishikawa

Esta herramienta, también conocida como árbol de causas o espina de pescado, representa gráficamente las relaciones lógicas existentes entre las causas que producen el efecto definido, de manera que permite visualizar en una sola figura todas las asociadas a una disfunción, así como sus posibles relaciones.

Para su aplicación, se debe responder a preguntas como: quién, cómo, dónde, cuánto, cuál es el problema, dónde está situado, cuándo ha aparecido, quién es la persona implicada, etc.

Se trata de una herramienta que hace posible la combinación de varias y la obtención de unos análisis mucho más pormenorizados de los distintos problemas. De esta manera, por ejemplo, en cada una de las familias de las causas se puede utilizar un análisis de Pareto para cuantificar su importancia.

Matriz de criterios

Es una matriz de doble entrada mediante la cual se logra la solución más apropiada para el problema que se desea solventar. Se emplea para reducir la subjetividad cuando se desea determinar cuál de las soluciones previstas se ajusta más a los criterios preestablecidos.

Esta herramienta tiene la siguiente estructura:

- Las soluciones que tenemos previstas se emplazan en las filas.
- Los criterios bajo los cuales nos queremos regir (coste, efectividad, fiabilidad, rapidez, sencillez,...) se ubican en las columnas.

DAFO

El análisis DAFO (Debilidades, Amenazas, Fortalezas, Oportunidades) es una valiosa herramienta para formular la estrategia de unidad de negocio. Su confección exige el diagnóstico de los puntos fuertes y débiles de la organización, y de las oportunidades y amenazas del entorno. Estos aspectos se pueden agrupar en:

- Factores externos: Afectan a la organización en su funcionamiento. Se trata de identificar los factores exógenos que configuran el entorno de la organización y que les pueden afectar.
- Factores internos: Identifican las situaciones o factores endógenos de la organización que afectan al logro de sus objetivos.

Es una herramienta que permite centrar las coordenadas básicas de la actividad y conocer en profundidad la organización. Sin embargo, no permite ver su dinámica competitiva, es decir, no indica a qué velocidad van los competidores y cuál es su dirección a largo plazo.

Despliegue de la función de calidad QFD

El despliegue de la función de calidad o *Quality Function Deployment* (QFD) es una metodología de planificación que introduce el control de calidad en la etapa del diseño y desarrollo de un producto o servicio, asegurando que el consumidor es escuchado y tomado en cuenta en todas las etapas del proceso. Es decir, se centra en el lenguaje del cliente para mejorar la comunicación y transformar las necesidades de éste en acciones para satisfacerlo. Así, esta herramienta ayuda al equipo interfuncional a organizar y relacionar la información obtenida durante las distintas etapas del proceso de planificación.

Además, mejora la comunicación y la cooperación entre los distintos departamentos de la organización. Existe un énfasis especial en el trabajo de equipos multifuncionales, adoptando decisiones basadas en el consenso. No debemos olvidar que los sistemas de calidad precisan la relación y cooperación entre todos los departamentos de la organización. White, Samson, Rowland-Jones y Thomas (2009) sugieren la elaboración de mapas estratégicos para el análisis y despliegue de los procesos en las ENL. Estos procesos de mejora continua, los recursos humanos y los sistemas son factores importantes para que los sistemas de gestión de la calidad sean duraderos (Kaziliūnas, 2010). Por esta razón, Miguel y Dias (2009) proponen un escenario en el que se combinen la ISO 9001 y el despliegue de la función de la calidad.

4.6. HERRAMIENTAS DE GRUPO Y AYUDA A LA CREATIVIDAD

En este apartado vamos a seguir recordando brevemente determinadas herramientas que pueden ayudar a estimular la creatividad, entendiendo ésta como la habilidad para abandonar las vías estructuradas y las maneras de pensar habituales y generar ideas que permitan solucionar un determinado problema. Por lo tanto, las organizaciones deben de seleccionar y aprovechar todas las ideas creativas, tanto internas como externas, gestionándolas de forma sistemática puesto que son la materia prima para la innovación y la solución de problemas. En la encuesta realizada se les ha pedido que informen si las conocen y las utilizan.

El Benchmarking

El *Benchmarking* o colaboración entre diferentes grupos para la mejora del sistema es un proceso sistemático y continuo para comparar nuestra eficiencia con aquellas organizaciones líderes. Este proceso estratégico y analítico se basa en identificar a los competidores que obtienen las mejores prácticas en alguna actividad o proceso con el fin de medirlas, analizarlas y comparar los productos, servicios y prácticas de la organización frente al líder del área estudiado.

Es una metodología aplicable junto con cualquier medida, financiera o no financiera, y la implicación del personal juega un papel clave en la solución de problemas del negocio, puesto que asegura que el talento de las personas ejerza influencia sobre el negocio para así lograr el éxito. Además, propicia un efecto transformador sobre los directivos, puesto que busca las mejores prácticas con el propósito de realizar mejoras organizacionales que conducen a un desempeño excelente.

Es una técnica que busca lograr la superioridad en todas las áreas: calidad, fiabilidad y coste. Por ello, se emplea en el ámbito estratégico para determinar los estándares de rendimiento, y también en el ámbito operativo para comprender mejor las prácticas y procesos que conducen a la consecución de rendimientos superiores.

En la tabla 4.12 reflejamos las ventajas e inconvenientes de cada tipo de *benchmarking*.

Tabla 4.12. Ventajas e inconvenientes del *Benchmarking*

Tipo de <i>Benchmarking</i>	Ventajas	Inconvenientes
<i>Benchmarking</i> de actividades internas	Sencillo y rápido. El más eficiente en costes. Un buen punto de arranque.	Bajo rendimiento. No es un reto. Posibilidad de degeneración interna.
<i>Benchmarking</i> competitivo	Cooperación entre organizaciones. Comparación de procesos comunes. Problemática común.	Secretos industriales. Puede facilitarse información falsa. La competencia puede aprovechar tu debilidad.
<i>Benchmarking</i> funcional	Comparaciones cuantitativas. Prácticas comunes en diferentes sectores.	Distintas culturas organizacionales. Requiere mucho tiempo y adaptación elevada.

Benchmarking genérico	Innovación.	Alto coste y riesgo de fracaso.
	Alta mejora.	Mucho tiempo.
	Nueva perspectiva a problemas conocidos.	Difícil.

Fuente: Elaboración propia a partir de Heras (2000)

La tormenta de ideas

La tormenta de ideas, más conocida como el *brainstorming*, es una técnica de generación de ideas mediante la cual un grupo de personas trata de encontrar posibles soluciones a un problema determinado, generando ideas de forma espontánea. Cada persona va exponiendo las suyas a medida que van surgiendo, de manera que cada uno tiene la oportunidad de ir perfeccionando las ideas de otros.

Son reuniones en las que no se distinguen ni critican las ideas que van apareciendo, todo está permitido, incluso las más absurdas que fluyen libremente. Es esta atmósfera relajada e informal la que hace que los participantes no se sientan cohibidos, se pone en marcha el flujo de ideas y proporciona al grupo confianza en sí mismo. La evaluación se hace posteriormente.

En la tabla 4.13 reflejamos las ventajas e inconvenientes de cada uno de los métodos mediante los que se desarrolla básicamente esta técnica: el método no estructurado, el estructurado y el silencioso.

Tabla 4.13. Ventajas e inconvenientes de la tormenta de ideas

Método	Ventajas	Inconvenientes
No estructurado	Muy espontáneo y creativo. Se contribuye a las ideas de otros.	Pérdida de ideas cuando hablan muchos a la vez. Dominio de individuos fuertes.
Estructurado	Se alienta a todos a que participen. Discusiones más centradas.	Resulta difícil abordar el turno. Resistencia a dar una opinión.
Silencioso	No hace falta hablar. Es aplicable a grupos muy numerosos.	Resulta muy lento. Es difícil aclarar ideas.

Fuente: Elaboración propia a partir de Sociedad Latinoamericana de la Calidad (2002)

Como hemos indicado anteriormente, la relación y cooperación entre todos los departamentos de la organización resulta imprescindible para los sistemas de calidad. El

Brainstorming es una de las herramientas más utilizadas actualmente dentro de los sistemas de calidad, puesto que potencia la colaboración entre todos los miembros de la organización.

Los 6 sombreros para pensar

En este método de creatividad para la resolución de problemas, se discute de manera ordenada acerca de la adopción de una decisión concreta. Describe un camino sencillo, pero efectivo, para convertirse en mejor pensador.

Clasifica el pensamiento en seis maneras diferentes identificadas como “seis sombreros para pensar”. Los asistentes a la reunión los utilizan consecutivamente, de un modo simbólico, con colores diferentes que están asociados a una actitud.

El ponerse un sombrero puede centrar y enfocar el pensamiento, y redirigirlo si se cambia. De este modo se logra tratar un tema de forma exhaustiva y evitar las discusiones estériles, acortando así la duración de las reuniones. De todas maneras, los seis sombreros se deben considerar como direcciones de pensamiento y no como etiquetas del mismo (tabla 4.14).

Tabla 4.14. Actitudes de los 6 sombreros para pensar

Color del sombrero	Actitud del pensamiento
Blanco	Los argumentos, las propuestas, los datos y las cifras
Rojo	La intuición, los sentimientos y las emociones
Negro	El juicio y la cautela
Amarillo	La lógica positiva, la mirada hacia el logro de valor
Verde	La creatividad, las alternativas, las propuestas, los estímulos y los cambios
Azul	La vista global y el control del proceso

Fuente: Elaboración propia

Los círculos de calidad

El sistema de los círculos de calidad parte del principio de que quien mejor conoce el trabajo es aquel que lo realiza, y por lo tanto, es quien lo puede optimizar. Estos círculos se concretan en una sola área con trabajadores de la misma. Son los encargados de llevarlo a la práctica, con lo cual, se aseguran que sus ideas alcancen el éxito.

El objetivo de esta herramienta es lograr incorporar a los trabajadores de forma voluntaria, a un movimiento productivo en el que se esfuercen en hacer mejor su trabajo. Sus sistemas de trabajo se encuentran normalizados para toda la organización, de manera que permite involucrar a la gerencia en la optimización de las mejoras desarrolladas por los grupos operativos. También orienta a los jefes de área y a los líderes en las funciones y responsabilidades, con lo que se logra desarrollar un progreso en la organización y una optimización de los recursos que se manejan.

Es una técnica muy valiosa para reducir los costes y errores e incrementar la calidad. Promueve que se involucren todos los miembros de la organización, con lo que se reducen los tiempos muertos y el absentismo. Estos tienen el orgullo de ser quienes solucionan los problemas, por lo que se desarrollan como personas e incrementa su motivación.

PARTE II

**LA GESTIÓN DE LA CALIDAD Y SUS COSTES
EN LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS**

CAPÍTULO 5

IMPLICACIONES Y DIFICULTADES DE GESTIONAR CON CALIDAD LAS ENL

5.1. OBJETIVOS Y SU MEDICIÓN

El crecimiento de las entidades no lucrativas supone, como aseguran los expertos, además de nuevas posibilidades y recursos, nuevos retos, exigencias y necesidades a las que tienen que responder. La forma en que la sociedad las percibe, la necesidad de las mismas de afrontar el proceso de adecuación a la realidad social y económica a través de una mayor profesionalización, y el mayor nivel de conocimiento de aspectos clave de su organización que los años de experiencia de las ENL han proporcionado, son factores que hacen que su gestión surja como una respuesta a las necesidades actuales y futuras.

Cuando las entidades no lucrativas funcionan bien consiguen grandes éxitos, pero por el contrario, afirmaba Herzlinger (1996, p. 98), cuando funcionan mal consiguen grandes fracasos. Para demostrarlo, el autor utiliza casos reales señalando las siguientes razones fundamentales:

- Son entidades inefectivas porque no saben cómo cumplir con su misión.
- Son ineficientes porque no saben cómo gastan sus recursos.
- Sus gestores tienden a aprovecharse privadamente de las ventajas fiscales que tienen.
- Corren un riesgo económico excesivo utilizando los recursos por encima de sus posibilidades.

Así, reforzar la identidad corporativa, potenciar redes y colaboraciones, la planificación estratégica y operativa, desarrollar modelos de gestión basados en procesos, crear equipos de gestión, capacitar y reforzar el liderazgo o utilizar métodos y

herramientas para la gestión son algunos de los retos internos que debe afrontar el Tercer Sector.

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

Tabla 5.1. Áreas de las ENL

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

Fuente: Elaboración propia a partir de Sector 3, Información y servicios para el Tercer Sector (2013)

Por lo tanto, dirigir una ONG con estrategia exige conocer y saber aplicar adecuadamente determinadas técnicas; pero ante todo, asegura Mataix, requiere una disposición mental y una actitud adecuadas que deben ser compartidas por quienes las integran. Añade además este autor:

Es la suma de los procesos de aprendizaje: un proceso formal y deliberado de reflexión y análisis, mediante el que, utilizando determinadas técnicas, se buscan buenas ideas (estrategias) que contribuyan a avanzar en la consecución de los principales propósitos de la organización y, además, un proceso no formalizado, integrado de un modo natural en la cultura y los sistemas vitales de la organización, que favorece la aparición y la incubación de nuevas ideas (estrategias) que, cuando toman forma, se vuelven prioritarias y desplazan a las anteriores. (Mataix, 2001, pp. 75-76)

Lo cierto es que existen muchas técnicas de gestión económica y financiera aplicables al sector no lucrativo, sin embargo, las características específicas del mismo imponen cambios cualitativos esenciales en su uso. No debemos confundir la inexistencia de ánimo de lucro con la inexistencia de gestión de la organización. Uno de los aspectos a tener en cuenta por los gestores del sector no lucrativo se basa en criterios de rentabilidad. En este sentido, se debe evitar el déficit para asegurar la viabilidad de su entidad y deben, incluso, generar un excedente si quieren desarrollarla.

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

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

- El carácter intangible de los objetivos propios de algunas entidades.
- La coexistencia de más de un objetivo estratégico.

- La dificultad en la evaluación de resultados cuando el objetivo no es específicamente económico.

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

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

Habiéndose dejado atrás los años en que la buena gestión y las organizaciones no lucrativas eran cuestiones prácticamente incompatibles, Vernis, Iglesias, Sanz y Saz (2004) opinan que la construcción de los valores organizativos y la misión de la entidad no lucrativa ocupan hoy un espacio central y preliminar en el esquema de gestión de las organizaciones del Tercer Sector. No obstante, para lograr el fortalecimiento institucional y su legitimación social, cada organización tiene que superar los retos de la confianza y colaboración de la sociedad (Independent Sector, 2005).

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

Al respecto, por su parte, Herranz Bascones (2005) propone que el sistema de información para la evaluación y gestión de las organizaciones del sector no lucrativo se base en los siguientes objetivos:

1. Ética y responsabilidad social.
2. Estabilidad.
3. Profesionalidad.
4. Fortaleza.
5. Calidad.

Estos objetivos estratégicos representan los parámetros del código de conducta que los interesados esperan que cumplan las ENL y las magnitudes fundamentales para conducir su gestión. Todo ello, planteado en términos de logro.

5.1.1. Ética y Responsabilidad Social

La Comisión Europea, en su comunicación del 25 de octubre del 2011 al Parlamento, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones (CE, 2011, p. 7), define la Responsabilidad Social de las empresas como:

“La responsabilidad de las empresas por sus impactos en la sociedad”.

Además, especifica que las empresas deben aplicar un proceso destinado a integrar las inquietudes sociales, ambientales, éticas, de derechos humanos y de consumidores en sus operaciones y su estrategia básica, para asumir plenamente su responsabilidad social.

Este enfoque de gestión es hoy en día incorporado en todo tipo de organizaciones. Entendemos que las entidades del sector no lucrativo deben ser ética y socialmente responsables ante beneficiarios, donantes y sociedad en general. Es decir, deben comprometerse en la creación de riqueza y valor sostenible con criterios éticos,

teniendo siempre en cuenta los intereses y opiniones de los grupos interesados y responsabilizándose de sus actuaciones u omisiones.

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

Respecto a este objetivo, son muy interesantes las conclusiones del Edelman Trust Barometer 2013, Barómetro de Confianza realizado por el grupo Edelman (2013), que aún sitúa a las ONG entre los grupos mejor valorados por la sociedad, por lo que podemos afirmar que es el sector que mayor credibilidad social ofrece. En el caso de España, han obtenido las ONG el 55%, frente al 50% obtenido por los medios de comunicación, el 44% de las empresas y el 20% del gobierno.

Así, una actuación con criterios éticos y socialmente responsables es la que conduce a los gestores a:

- 1- Cumplir lo prometido en cuanto a los objetivos sociales previstos o a su misión.
- 2- Hacer un uso ético de la imagen de la entidad.
- 3- Procurar para los recursos el destino asignado por sus financiadores.
- 4- Seleccionar las inversiones para la obtención del máximo volumen posible de recursos económicos atendiendo antes a su calidad y ética que a su rentabilidad.
- 5- Huir de protagonismos e individualismos, fomentando la cooperación con otras entidades.

El debate sobre la responsabilidad social reflexiona sobre la realidad interna de la entidad y sobre su perfil moral y ético, considerando a los empleados como colaboradores imprescindibles en el éxito y la supervivencia de la misma. También reflexiona sobre la realidad externa tomando como base la iniciativa social, la cooperación con la comunidad y la mejora del medio ambiente.

El valor esencial de la responsabilidad social está íntimamente vinculado al fortalecimiento de la comunidad. No por ser un principio fundamental se debe dar por

supuesto su cumplimiento y descartarlo de los instrumentos de control que diseñe la entidad. Hay que entenderlo como una oportunidad de negocio, de mejora de la gestión y de consolidación de sus estructuras humanas. Es decir, como un objetivo a lograr.

Lo que realmente importa es que las cosas se hagan, y con la máxima calidad. Cada vez son más, afortunadamente, las organizaciones que incorporan la responsabilidad social a su modo de actuar y tratan de resarcir a la sociedad que les ha permitido desarrollarse. El mundo asociativo trata de realizar muy bien su trabajo para lograr una verdadera mejora social. Por supuesto, aún queda mucho camino por recorrer. Los procesos de calidad, como es el caso de las directrices EFQM, integran muchos aspectos de la responsabilidad social corporativa.

En este contexto, no resulta difícil comprender que la buena voluntad no es suficiente. La capacidad de crear valor del sector no lucrativo está basada en su credibilidad y legitimidad, por lo que es un bien que se debe gestionar, exigir, demostrar y comunicar con vigor. La credibilidad no se alcanza en virtud de la no lucratividad.

Por lo tanto, desde el sector no lucrativo no se puede relegar la responsabilidad social en una mera buena práctica. Como señala Canyelles:

Al contrario, hay que encontrar el valor esencial que tiene y que se vincula íntimamente al fortalecimiento de la comunidad. Bajo este prisma es fundamental concebir que la RS no conforma un paradigma sólo de las empresas sino de todas las organizaciones. Tanto la propia Administración como las Organizaciones No Lucrativas tienen un gran recorrido a realizar en su compromiso, y éste será uno de los retos de los próximos años para el que habrá un fuerte liderazgo, para asumir retos de transparencia, capacidad relacional, impacto en la sostenibilidad, compra ética,... Por ello, junto a la RSE (de la Empresa) podemos hablar de RSO (de las Organizaciones) y de la RSA (de las Administraciones), cada una con su especificidad. Y entendida como un desarrollo ad hoc para el propio sector. El sector no debería instalarse en una posición enfocada meramente a cómo captar recursos de las empresas. (Canyelles, 2012, p. 134)

Así, resumiendo, entendemos que la responsabilidad social corporativa es una oportunidad para que las organizaciones del sector no lucrativo fortalezcan su credibilidad y legitimidad, mediante la gestión de la excelencia social que gozan.

5.1.2. Estabilidad

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

Así, Prieto y Santidrián (2013, pp. 67) enfatizan la necesidad de que en las organizaciones exista y se desarrolle una capacidad para crear respuestas oportunas que les garantice su supervivencia y la obtención de rendimientos sostenidos en el tiempo.

Según la Encuesta a Directivos de Entidades, FONCE-2005, García Delgado (2009) señala en ella unos datos y llega a unas conclusiones muy relevantes en relación con este objetivo de estabilidad. En esa fecha había 287.762 asociaciones y fundaciones registradas en España, de las cuales sólo 141.241 (el 49%) se encontraban activas. En el caso concreto del País Vasco, eran 14.657 las registradas, de las cuales más de la mitad se encontraban inactivas, siendo 7.021 las activas (casi el 48%).

Al respecto, refiriéndose a los mismos datos, García Delgado apunta abiertamente que:

La transformación, que aquí se ha caracterizado como conducente a una mayor profesionalización del sector, se manifiesta en un importante trasvase de voluntarios desde las entidades que no emplean trabajo remunerado, y que presumiblemente son las menos profesionalizadas en su gestión, a las entidades que sí emplean trabajo remunerado. Como consecuencia de ese trasvase, numerosas entidades que necesitaban perentoriamente de trabajo voluntario para compensar el excedente de explotación negativo que cabe esperar en todo el sector, han dejado de actuar, lo que se refleja en un fuerte crecimiento de las entidades inactivas. (García Delgado, 2009, p. 124)

Este ajuste del sector no lucrativo, que parece haberse adelantado en cierto modo al de la economía española en general, según el autor, está perjudicando primeramente a las organizaciones sin empleo remunerado

Más de un millón de voluntarios parecen haberse cansado del desorden, penuria de medios e incertidumbre sobre el futuro que genera la falta de profesionalidad en las organizaciones. Esos mismos voluntarios, u otros nuevos que han venido a ocupar el lugar de los primeros, se han incorporado a Asociaciones más profesionalizadas, bien resultantes de la transformación que es producto de la presión por ellos ejercida, bien otras nuevas donde su altruismo encuentra mejores oportunidades de expresión. (García Delgado 2009, p. 115)

Sin embargo, la implantación de estructuras temporales para la solución de problemas concretos, como bien señala Herranz Bascones (2005, p. 86), no debería ser una opción valorable ante la ineficiencia que supone desaprovechar todas las capacidades técnicas, económicas y humanas que han de ponerse en marcha para la creación e introducción de una nueva organización.

Así, la necesidad de que las entidades no lucrativas que quieran optar a subvenciones demuestren experiencia y capacidad de gestión o demuestren disponer de una estructura suficiente para garantizar el cumplimiento de objetivos, es uno de los requisitos que con más insistencia figuran en todas las convocatorias públicas o privadas de subvenciones.

La crisis actual, como señala la Fundación PwC (2013, 2014) en el ya citado estudio sobre el TS, ha puesto de manifiesto la necesidad por parte de las entidades de contar con un modelo de actuación y una estructura más flexible, que haga posible reaccionar de manera ágil a los cambios en las necesidades sociales y en las demandas de los financiadores. “Funcionar a través de un modelo basado en proyectos nos permitiría ser más ágiles en nuestra respuesta, pero necesitaríamos una estructura mucho más ligera que la actual” asegura el director de una entidad del sector. Todo ello, por supuesto, sin renunciar a la misión y visión de cada entidad.

Por su parte, la ONG Save The Children destina el 76% de su presupuesto al desarrollo de los programas. En un intento de flexibilización, y debido al incremento experimentado por la demanda de atención directa como consecuencia de la crisis, esta entidad está tratando de trasladar parte de los recursos hasta ahora dedicados a sensibilización hacia la atención directa.

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

5.1.3. Profesionalidad

Como hemos venido señalando, las organizaciones actuales se mueven en entornos cada vez más competitivos. Esto les obliga a idear nuevas fórmulas de captación de recursos, a reorientar sus estrategias organizativas y a la utilización de criterios de gestión empresarial. Aunque la ilusión es uno de los valores fundamentales para que los proyectos salgan adelante, ya sabemos que la buena voluntad de las personas no es suficiente para hacer frente a las cada vez mayores necesidades sociales, las cuales hay que cubrir con recursos cada vez más escasos.

En este contexto, resulta imprescindible la existencia de personas con una formación específica en el ámbito de la gestión. La eficacia y la eficiencia son importantes y deberían ser criterios tenidos en cuenta a la hora de plantear cualquier intervención desde el ámbito no lucrativo. Así, la especialización no se puede alcanzar sólo con personas voluntarias y es necesaria una cierta profesionalización del sector.

Está muy bien ir con buena voluntad por la vida y dedicar parte del tiempo a colaborar en un proyecto social. Ahora bien, hay que realizar el trabajo lo mejor posible. Y si éste requiere preparación o formación específica, será necesario realizar esta formación, anterior a cualquier trabajo voluntario. (Vernis, Iglesias, Sanz, Solernos, Urgell y Vidal, 2004, p. 151)

Consideramos, por lo tanto, que la profesionalización de las estructuras y de la gestión de las entidades no lucrativas resulta necesaria y debe ser planteada como un objetivo a conseguir, en términos de eficacia, eficiencia y economía en la planificación y en la búsqueda y aplicación de recursos humanos, económicos y técnicos. Hay que señalar que una actuación será eficaz, como bien indica Herranz Bascones (2005, p. 69), cuando obtenga los recursos que había previsto y realice las actividades propuestas; mientras que una actuación será eficiente cuando rentabilice la imagen de la entidad, logre una estructura de recursos humanos productiva y alcance economías tanto en la obtención de sus recursos financieros, como en los costes de su estructura organizativa.

5.1.4. Fortaleza

El fortalecimiento institucional constituye en la actualidad uno de los temas recurrentes en la agenda de las entidades sin ánimo de lucro. La colaboración, la confianza y la innovación resultan imprescindibles a la hora de crear capacidades para dicho fortalecimiento institucional. Tampoco podemos olvidar la necesaria rendición de cuentas y transparencia.

5.1.4.1. Colaboración

Situar la colaboración en el centro de la estrategia de la organización supone contar con una perspectiva colaborativa como maniobra principal, deliberada y voluntaria de acercarse a los problemas y retos estratégicos y de gestión (Iglesias y Carreras, 2013, p. 38). Las entidades colaborativas se caracterizan porque son catalizadoras de alianzas y redes que favorecen su misión, situándola en el centro de sus decisiones y actividades, cuentan con los recursos y las capacidades del entorno al analizar sus estrategias y construyen relaciones desde la confianza, y no desde el control (Wei-Skillern y Marciano, 2008).

Para avanzar en la colaboración hace falta trabajar en crear confianza, y ésta se basa en las relaciones personales. Si las ENL aprenden a explicar de forma clara sus actuaciones, lograrán que las personas comprendan cuál es su espacio propio. Estas

entidades han de demostrar a una parte importante de la población que no son instituciones caritativas, y trabajando desde sus valores específicos, que además de hacer el bien lo hacen bien. Hay que dejar constancia de que esta colaboración puede ser entre las propias entidades, en el contexto interno y con la propia sociedad.

Las ENL y las empresas deben saber identificar espacios y objetivos compartidos que puedan abordar de forma conjunta mediante colaboraciones duraderas. Son muchas y claras las diferencias entre las alianzas estratégicas con empresas o colaboraciones integrativas (Austin, 2000) y otro tipo de colaboraciones como las filantrópicas. Las primeras van mucho más allá del estricto trueque de dinero con una empresa y suponen el desarrollo de una serie de proyectos comunes que generan valor para ambos *partners*.

De la misma manera, las ENL y las Administraciones deben avanzar en un nuevo marco de colaboración que les reportará una serie de beneficios a ambas, entre los que destacan los siguientes: atención a la diversidad, acceso a nuevos recursos, ahorro de costes, conocimiento, mayor contacto con la comunidad, canalizar las demandas sociales, avanzar en su misión de servicio público y agilidad, flexibilidad y respuesta a necesidades emergentes en el caso de las Administraciones, y financiación, acceso a otros ámbitos, mercados, usuarios u organizaciones, información, conocimientos, *knowhow*, desarrollo de nuevos servicios o proyectos, reconocimiento de derechos y servicios, ventaja competitiva, salto en el cumplimiento de su misión, legitimidad, visibilidad y credibilidad en el caso de las ENL (Iglesias y Carreras, 2013).

La relación entre las ENL es, sin duda, como señala la Fundación PwC (2013, 2014) uno de los retos para el futuro del sector. La necesidad de mayor influencia, eficiencia e impacto del sector, junto con la importancia de disponer de capacidad de negociación frente a proveedores y la necesidad de un mayor impacto en los resultados, hace que estas organizaciones desarrollen acciones que les ayuden a lograr una mayor visibilidad y capacidad de influencia. Cruz Roja, por ejemplo, decidió unir todos los presupuestos de sus federaciones territoriales para incrementar su capacidad de negociación con las entidades financieras.

Trabajar en red genera conocimiento, aprendizaje y hace que la representatividad externa sea mayor. El valor de esa red se erige en base a la voluntariedad y la confianza, ésta última fundamentada en tres ejes: los objetivos compartidos, la competencia de las organizaciones y la comprensión (Waddell, 2011).

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

Cuando se quiere proponer un nuevo proyecto en una organización, lo primero que se debe saber es si existe otra que ofrezca la misma actividad o servicio y si podría desarrollarse una colaboración con ella u otras asociaciones para llevar a cabo su actividad con más eficacia, eficiencia y economía. Se trata de saber, según Vernis, Iglesias, Sanz y Saz (2004, p. 143), “si cada organización es más eficaz y eficiente en el contexto en que trabaja actuando sola o en colaboración con otra organización”.

Al respecto, el director general de la Asociación de Telefónica para las personas con Discapacidad-Atam, Ignacio Aizpun, sostiene que:

Se está produciendo una transformación brutal de la sociedad a escala global. La realidad es que hay menos recursos, por lo que toca conjugar las conciencias individuales y locales. El problema de trabajar en red es que no sabemos trabajar en red. Eso se debe a que, a lo largo de los últimos siglos, hemos dejado de ser seres relacionales en cooperación, relegando esa responsabilidad solidaria en el monstruo de las administraciones públicas. Y eso ha tenido su repercusión en las organizaciones, que se han dedicado más a la reivindicación de derechos que a la acción. (Aizpun, 2012, p. 19).

Así, el Grupo Amás nació en 2010 de la fusión de dos entidades dedicadas a la atención a la discapacidad, con la intención de maximizar la competitividad y conseguir ofrecer más y mejor servicio. Actualmente está formada por cinco entidades que

apoyan, ejercen, impulsan y defienden los derechos de las personas con discapacidad intelectual, y que actúan en la Comunidad de Madrid. Compartiendo colectivo y área de actuación, forman una entidad más eficiente y con mayor poder de negociación.

Por su parte, iniciativas como la de la Plataforma de ONG, la Plataforma de Voluntariado y EAPN que comparten oficinas y recursos administrativos para ahorrar en costes fijos de estructura, son cada vez más frecuentes.

Además de la relación entre entidades y la mutualización de los recursos de las mismas, la colaboración precisa, como señala la Fundación PwC (2013), del incremento de la participación de la sociedad civil y la maximización de su aportación como vía para hacer frente al nuevo contexto de crisis actual. Las entidades del sector se encuentran abocadas a buscar distintas formas de incentivar la participación ciudadana, y de sensibilizar al donante y a la ciudadanía para fomentar, también, las redes informales de apoyo. La fundación Kanimambo, por ejemplo, incentiva al donante mediante donativos de felicidad como envío de cartas, manualidades, videos, fotos, etc., por parte de los niños apadrinados. Así, el Grupo Amás, consciente de la necesidad de sacar el máximo partido posible a la participación ciudadana a través de una gestión eficiente del voluntariado, ha creado un contrato para voluntarios con el que se les exige, además de un nivel de compromiso en cuanto a horarios, un compromiso en cuanto a tiempo de permanencia en la entidad.

5.1.4.2. Confianza

También la confianza puede ser considerada desde distintos puntos de vista, empezando por comprobar que la que generan las personas que ocupan los Patronatos, Juntas Directivas y Consejos de Administración no lo hagan únicamente por prestigio, sino que actúen como garantes de la confianza que la sociedad ha depositado en estas entidades y que realmente velen por el cumplimiento de la misión de las mismas. Aunque lo hayamos comentado con anterioridad, no podemos olvidar, tal y como señala Salvador García-Atance (2011), fundador y presidente de la Fundación Lealtad, refiriéndose al Tercer Sector, que aún es el sector que genera más confianza en España.

Además, Rollin A. Van Broekhoven (2012, p. 27), presidente saliente de ICFO (International Committee on Fundraising Organizations), plataforma que agrupa a 16 evaluadores de ONG de 15 países y de la que la Fundación Lealtad es su socio español, en el Encuentro Anual ICFO 2012, en el marco de la Conferencia Internacional “Impulsar la confianza de los donantes en un contexto global: Retos de la evaluación independiente de las ONG” organizada por la Fundación Lealtad y celebrada en Madrid el 18 de mayo de 2012, destacó que la confianza no se puede generar sin rendición de cuentas ni transparencia. Se trata de virtudes reflejadas en la integridad con la que opera una organización. Pero, ¿qué papel juegan la rendición de cuentas y la transparencia para generar confianza cuando gran parte de la captación de fondos se realiza a través de las redes sociales? Los mensajes de texto permiten captar mucho dinero pero el objetivo de las ONG no es captar fondos sino hacer el bien, atender las necesidades humanitarias, y quizás ciertas necesidades sociales y políticas, y ello requiere grandes dosis de integridad y confianza por parte de los donantes. Debemos tener claro que la integridad es un valor relativo, al igual que el dinero no es un valor absoluto, puesto que lo que hace es ayudar a obtener aquello que queremos. En cierto modo, según Van Broekhoven (2012), la confianza funciona de un modo similar.

Así, estamos hablando de que la confianza es básica en todas las relaciones sociales, pero como señalan Vernis, Iglesias, Sanz y Saz (2004), aún lo es más en el ámbito del Tercer Sector, puesto que es el camino para conseguir el reconocimiento social y el apoyo de sus beneficiarios. La pérdida de la confianza del público puede implicar un aislamiento progresivo de la organización que puede obligarla, incluso, a desaparecer.

Por ejemplo, tras los atentados del 11 de septiembre, señalaba Light (2002), la confianza de las personas en las organizaciones no lucrativas descendió notablemente, pasando de ser del 24% antes al 13% después. La utilización que se hizo del dinero recolectado para las víctimas del ataque terrorista fue uno de los motivos fundamentales de esta desconfianza. La Cruz Roja Americana (American Red Cross), concretamente, se vio obligada a rectificar su anuncio de gastar más de 200 millones de dólares del dinero que recaudó para esta causa, en futuros desastres, en vez de en las víctimas del ataque y sus familias como había propuesto.

Situaciones como las anteriores influyen en el deterioro de la imagen así como en la confianza, la transparencia, la reputación y la credibilidad de todo el sector. En un conjunto de entidades en las que, como ya indicaba Drucker, esa confianza general es incluso más importante que en el sector empresarial.

Las organizaciones se fundan en la confianza. Confiar en los otros significa saber qué podemos esperar de ellos. Confianza es sinónimo de entendimiento mutuo. No de amor mutuo, ni siquiera de respeto mutuo, sino de previsibilidad. Esto es mucho más importante en una entidad sin fines de lucro que en una empresa comercial, porque típicamente aquélla tiene que depender del trabajo de un sinnúmero de voluntarios y personas que escapan a su control. [...] En estas entidades es muy importante (mucho más que en una empresa) insistir en la claridad de los compromisos y las relaciones, así como en la responsabilidad por hacerse entender y por educar a los compañeros de trabajo. (Drucker, 1994, pp. 118-119)

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

5.1.4.3. Transparencia y Rendición de cuentas

En el apartado anterior, al hablar de la confianza, hemos señalado que la misma no se puede generar sin transparencia y rendición de cuentas. No olvidemos que una organización puede ser transparente y no rendir cuentas, pero no puede rendir cuentas si no es transparente. Es decir, la rendición de cuentas debe ser, necesariamente, transparente.

Actualmente, las ENL deben ser transparentes y rendir cuentas de todo lo que hacen (*accountability*) (Cutt y Murray, 2000). La gestión de estas entidades se desarrolla desde unos valores propios (Kearns, 1994) entre los que se encuentran el

interés general, el servicio, la integridad, la apertura y la rendición de cuentas (Bonbright, 2007), que, por tanto, constituye un valor intrínseco de las mismas.

Figura 5.1. El proceso de transparencia en las ENL



Fuente: Herranz de la Casa (2006)

En el sector no lucrativo, al igual que ocurre en el mundo empresarial, la necesidad de mejorar la transparencia para afianzar la reputación y la confianza de los distintos grupos de interés de las organizaciones es cada vez mayor (Edwards y Hulme, 1995; Goodin, 2003). Al respecto, Novell (2002) indica que las empresas están avanzando en las mejoras del buen gobierno pero, también en las Administraciones Públicas y las organizaciones no lucrativas se avanza en la introducción de mecanismos que aumentan su transparencia y su responsabilidad ante la sociedad. Recientemente ha sido aprobada a nivel nacional la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno. Un modelo a tener en cuenta y un paso importante para avanzar en la transparencia.

Existen, hoy en día, multitud de iniciativas del Tercer Sector que actúan a nivel local o internacional. Al respecto, Vilanova, Lozano y Dinarés (2007) señalan que se trata de iniciativas muy diversas en su enfoque, lo que supone un verdadero problema en el ámbito del *accountability* porque las entidades tienen una gran dificultad para valorar o seleccionar iniciativas relevantes para su organización en este marco tan complejo.

La transparencia externa está empezando a convertirse, según Ruiz Olabuenaga y EDEX Kolektiboa (2004), en un requisito indispensable para que las ENL disfruten

del nivel de legitimidad social (Howard, 2006) que hasta ahora no habían tenido, y todo ello debe ir acompañado de un exigente programa de profesionalización para no caer en una dinámica de eficiencia comercial o estatal extraña al concepto de misión y de ciudadanía de la solidaridad características del sector no lucrativo.

Por su parte, un estudio de la CONGDE (2005b) manifiesta que a pesar de la existencia de una percepción positiva del uso de los fondos, la información relativa a la transparencia es baja, lo que pone de relieve la falta de comunicación entre las ONG y los ciudadanos.

Al respecto, Mercedes Ruiz-Giménez, presidenta de la Coordinadora de ONGD, señala lo siguiente:

Una de las características propias de la democracia es la transparencia; sin ésta, aquélla se ensombrece y se debilita. La claridad en las cuentas públicas, la buena gestión de los fondos y la rendición de cuentas han de ser garantizados de manera firme en cualquier democracia. [...] Los debates que se están produciendo en el ámbito de la opinión pública sobre estos asuntos demuestran que se trata de un tema que va mucho más allá que una buena intención. Se trata de un derecho de los y las ciudadanas. [...] En este sentido, las ONG de Desarrollo, como organizaciones que recibimos recursos públicos y privados, estamos obligados a garantizar la transparencia –y asumimos ese deber con una enorme responsabilidad. Además, por coherencia con nuestros valores, el buen gobierno tiene que tener un peso fundamental en nuestras actuaciones. (Ruiz-Giménez, 2013)

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

Como señala un estudio de Spacexchange IRCO-IESE 2007 (citado en Balas, 2010), existe un amplio rechazo por parte de muchas organizaciones de dar a conocer la cifra global de su presupuesto para los años 2005 y 2006, lo cual pone de manifiesto la

escasa cultura de transparencia en las ONG. No obstante, casi un 40% de las entidades declara que han sido auditadas, lo cual, evidencia que se está mejorando en este ámbito.

Así, un problema común a las organizaciones de este sector es la carencia o la insuficiencia de la rendición de cuentas.

Los diversos grupos de interés (*stakeholders*) tienen diferentes preocupaciones sobre la gestión y la rendición de cuentas de las ENL. Por una parte, los donantes tienen la garantía de que sus contribuciones se destinan a la finalidad propuesta por la ENL. Por otra parte, los directivos y sus empleados buscan la consecución de los objetivos sociales de la ENL y, de esta forma, asegurarse que su organización sobreviva y prospere. (Rovira, Jerez y Johanisova, 2012, p. 164)

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

El diseño de nuevos modelos de rendición de cuentas para las ENL debe comenzar con el cambio de los métodos de información pasivos por otros más activos. Al respecto, Rovira et al. (2012) argumentan que:

Se deberían elaborar unos principios para realizar un sistema de rendición de cuentas cuyo principal objetivo fuese velar por la veracidad de la información contable, basándose en los datos publicados por la organización, que permitiera tomar buenas decisiones, hacer predicciones futuras fiables y proporcionar una buena información a los *stakeholders*. Como prueba de la importancia de esta problemática es importante destacar que la organización internacional de referencia para memorias voluntarias de sostenibilidad, el Global Reporting Initiative (GRI), publicó en mayo de 2010 un suplemento sectorial para las ENL cuyo objetivo es mejorar la transparencia y la rendición de cuentas en este tipo de organizaciones (GRI, 2010). (Rovira et al. 2012, pp. 164-165)

La transparencia debe ser entendida, según señala Martínez Churiaque en la “Jornada Conmemorativa AECA-CVE: Europa y los nuevos retos en Contabilidad” celebrada en Bilbao el 27 de septiembre de 2012, como información fiable y puede significar en algunos momentos más control sobre las actividades de las entidades. Si éste es exigido por los aportantes de fondos no tiene por qué menoscabar la independencia de la organización, mientras que si es la Administración la que exige dicho control, ésta puede ponerse en tela de juicio. Así, deben ser las propias ENL las que fomenten desde dentro, y de una manera innovadora, sus propios elementos de medición y transparencia.

Al respecto, el grado de información y la actitud con que se afronta el proceso son los dos componentes de la transparencia como principio básico de la rendición de cuentas. Ambas están intrínsecamente relacionadas con la participación y comunicación de la organización con los grupos de interés o *stakeholders*, siendo estos uno de los ejes principales de la transparencia. Cuando desde la organización se divulga información que refleja una imagen precisa de la misma, se genera una credibilidad que servirá para afianzar la relación con sus partes interesadas, de manera que los colectivos tanto internos como externos (donantes, financiadores, usuarios y los socios general) estarán más predispuestos a colaborar con ella.

Del uso de la transparencia como un valor en su comportamiento diario dependerá la garantía y calidad de supervivencia de muchas organizaciones del sector. También dependerá, como señala Herranz de la Casa (2007, p. 8) en su trabajo centrado en la gestión de la comunicación como elemento generador de transparencia en las entidades no lucrativas y como factor clave a la hora de potenciar su imagen externa, de cómo fomenten y comuniquen ese valor a todos los grupos de interés. De ahí la importancia de controlar los intercambios de información e impulsar la comunicación directa para que la imagen de las entidades no lucrativas sea percibida como más honrada y veraz.

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

De los resultados y conclusiones del estudio sobre el grado de transparencia de las fundaciones realizado por Martín (2011) en dos años consecutivos (2009-2010), se constata que las fundaciones españolas tienen que mejorar mucho la comunicación con sus grupos de interés y hacer un esfuerzo para ser más transparentes, tanto en lo que a sus estados financieros se refiere como a quienes conforman sus órganos de gobierno y sus comités de dirección. Este autor opina que es necesaria la adopción de estándares de publicación de información relevante (*reporting*), como los que desde hace una década existen en el sector empresarial. Por su parte, Campos, Villanueva y Norverto (2003) analizan el *reporting* de las instituciones universitarias.

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

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

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

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

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

Mediante resolución de 26 de marzo de 2013 del ICAC se han aprobado dos textos referentes a la contabilidad de las ESFL:

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

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

Tabla 5.2. Normativa contable básica aplicable a las ENL según tamaño

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

Fuente: Elaboración propia a partir de Socías et al. (2013)

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

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

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

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

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

Este estado se divide en los siguientes apartados:

- A. Excedente de la actividad.
 - B. Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto.
 - C. Reclasificaciones al excedente del ejercicio.
 - D. Variaciones del patrimonio neto por ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto.
 - E. Ajustes por cambios de criterio.
 - F. Ajustes por errores.
 - G. Otras variaciones.
 - H. Resultado total, variaciones en el patrimonio neto en el ejercicio.
4. La normalización del plan de actuación.

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

En el Anexo II se presenta el modelo que deben utilizar las fundaciones de competencia estatal para *“informar de cada una de las actividades propias y de las*

actividades mercantiles, de los gastos estimados para cada una de ellas y de los ingresos y otros recursos previstos, así como cualquier otro indicador que permita comprobar en la Memoria el grado de realización de cada actividad o el grado de cumplimiento de los objetivos”.

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

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

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

Para responder a la creciente exigencia de la sociedad hacia estas entidades, es necesario que las mismas avancen en la adopción de técnicas y mecanismos de gestión, de buen gobierno, de transparencia y de rendición de cuentas similares a los del sector empresarial (Myers & Sachs, 2003). Somos conscientes, sin embargo, de que la escasa cultura de transparencia, el reducido tamaño de muchas entidades y el coste económico de la elaboración y difusión de la información, son limitaciones asociadas a esa transparencia y rendición de cuentas que afectan negativamente al sector.

5.1.4.4. Innovación

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

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

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

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

En su discurso de apertura, Martina Ziegerer, presidenta de ICFO, destacó el papel que Asia tendrá en el futuro como canalizador de fondos para proyectos solidarios. Hacia el año 2030, según datos de la OCDE, el crecimiento de la clase media y de las fortunas individuales será impulsado por Asia.

Las previsiones de crecimiento económico y niveles de riqueza individual a largo plazo sugieren, que en los próximos veinte años, millones de personas

accedan a un nivel de vida que les permita contar con renta disponible para realizar donaciones. En el futuro, el crecimiento de las donaciones se espera que tenga lugar más allá de los centros filantrópicos tradicionales de Europa y Norteamérica. (Ziegerer, 2013)

Éste es uno de los motivos por los que ICFO, tras celebrar su Asamblea General Anual durante los últimos 55 años en países europeos o norteamericanos, decidió celebrar este evento por primera vez en el continente asiático.

La jornada concluyó con la exposición de diversas iniciativas que se han desarrollado en Taiwán relacionadas con el uso de las nuevas tecnologías para la captación de fondos para proyectos solidarios.

5.1.5. Calidad

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

Sabemos que son dos los orígenes del acercamiento a la calidad:

- Por motivos intrínsecos: la propia organización se lo exige a sí misma.
- Por motivos externos: los distintos grupos de interés (financiadores públicos, donantes, beneficiarios, empresas y la sociedad en general) exigen profesionalidad y eficiencia en las actuaciones de la organización.

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

5.2. SÍNTOMAS DE PROBLEMAS EN LA GESTIÓN DE LAS ENL

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

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

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

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

- La tendencia de estas organizaciones a centrarse y a favorecer a determinados subgrupos de la población objetivo.
- La denominada filantropía insuficiente, cuando los recursos que se generan no resultan suficientes para cubrir las necesidades económicas, ni se renuevan de la forma deseada. Algunas ENL se encuentran con volúmenes difícilmente

manejables de fondos en circunstancias extremas como catástrofes naturales, mientras que se ven incapaces de dar continuidad a determinados proyectos con horizonte temporal a medio-largo plazo.

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

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

5.3. APLICABILIDAD DE ENFOQUES DE GESTIÓN PROCEDENTES DEL ENTORNO EMPRESARIAL

Para que la gestión de las ENL pueda hacer frente a las dificultades anteriormente mencionadas, resulta necesario analizar en qué medida los enfoques de gestión y de investigación procedentes del entorno empresarial les son aplicables.

5.3.1. Diferencias en los enfoques de gestión

Como hemos ido viendo a lo largo de estos capítulos, son varias las peculiaridades de las organizaciones del Tercer Sector, sobre todo si las comparamos con las empresas lucrativas.

Fundamentalmente, en el ámbito de la gestión, podemos establecer el siguiente resumen:

- Falta de una medida de beneficio.
- Diferente estatus legal y fiscal.
- Organizaciones, mayoritariamente, productoras de servicios.
- Necesidad de tener la Misión como objetivo.
- Predominio de profesionales como médicos, abogados, enfermeros, asistentes sociales, etc.
- Diferencias en el modo de gobierno.
- Diferencias en el *management*.
- Persistencia de un uso inadecuado de los sistemas de control de la gestión.
- Diferente modalidad de captación de fondos.

A pesar de su indiscutible existencia, estos rasgos diferentes de gestión de las ENL con respecto de las lucrativas se están empezando a homogeneizar, según Aragón Correa, Rubio y Casado (2004), debido a diversos motivos:

- El aumento de contratación de personal retribuido por numerosas entidades no lucrativas.
- La Ley española que faculta a éstas a ser propietarias de actividades empresariales.
- El incremento de la competencia entre ellas, la relevancia cada vez mayor que le dan las organizaciones lucrativas a la realización de medidas socialmente responsables.
- La motivación de sus empleados en base a planteamientos no exclusivamente retributivos.

Sin embargo, añaden los autores que, aún así, se sigue conservando una cierta especificidad del Tercer Sector y apunta las siguientes como principales diferencias en el ámbito de gestión entre las entidades del Tercer Sector y las organizaciones lucrativas:

1. Planificación y organización: los problemas que surgen a la hora de determinar los objetivos y medir el buen o mal funcionamiento de las entidades no lucrativas.
2. Gobierno: el rol de los consejeros de las organizaciones lucrativas es salvaguardar los intereses de los accionistas o propietarios de sus empresas, mientras que el de las no lucrativas es velar por el cumplimiento de la misión definida por los que promueven la entidad, manteniendo su razón de ser específica.
3. Recursos humanos: la participación de voluntarios no remunerados como trabajadores de la organización es una característica frecuente en las entidades del Tercer Sector, sobre todo en las asociaciones. En lo que respecta a los trabajadores remunerados de estas entidades, hay que subrayar el componente motivacional, el cual repercute en la implicación del trabajador.
4. Finanzas: existe cierta dificultad en capitalizar los recursos económicos de las organizaciones del Tercer Sector, puesto que las contribuciones financieras que se realizan a las mismas suelen tener carácter finalista, y el excedente financiero que pueden acumular crea diversos problemas.
5. Marketing: esta función está muy poco extendida entre las organizaciones del Tercer Sector. La cuestión es cómo concertar la satisfacción de quienes contribuyen con fondos a la organización y quienes reciben fondos de la misma.

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

Ante el interrogante de si las diferencias entre las organizaciones no lucrativas y las empresas justificarían el empleo de diferentes sistemas de dirección en ellas, existen diferentes opiniones. Mientras que algunos autores opinan que sólo hay que hacer pequeñas adaptaciones a los sistemas de control que utilizan las organizaciones lucrativas, otros defienden el análisis específico en materia de control de gestión para las ENL por ser organizaciones con objetivos muy diferentes, que ofrecen servicios intangibles, con grupos de interés diferentes, con fiscalidad propia, con marcada influencia política, con fuentes de financiación irregulares, etc.

Por su parte, Paton y Cornforth (1992) llegan a la conclusión de que las citadas diferencias no justifican sistemas de dirección distintos ni específicos a los de las empresas, sino que bastaría con adoptar aquellos que mejor se ajusten a las características y necesidades del sector no lucrativo.

A pesar de la fuerte similitud en las necesidades de dirección y gestión entre empresas y ENL, tampoco podemos olvidar que la inexistencia de beneficio (Foster y Bradach, 2005) impide que la extrapolación de las distintas técnicas y métodos de gestión de empresas a las entidades no lucrativas sea perfecta. La falta de una aceptada medida de sus prestaciones, comparable al criterio del beneficio de las empresas del mercado, es un problema que dificulta el desarrollo de eficaces sistemas de control de la gestión de las entidades del Tercer Sector.

Así, las entidades del sector no lucrativo, al igual que ocurre con las organizaciones pertenecientes al mercado, deben orientar su dirección teniendo en cuenta el entorno competitivo, aunque sus fuentes de financiación no dependan totalmente del mercado. En éste, sabemos que la eficiencia se mide por los parámetros tradicionales basados en los beneficios. Sin embargo, en las ENL la “gratuidad” de los servicios junto a la buena voluntad atribuible a estas organizaciones favorece que muchas se hayan creído eximidas, en cierta medida, de la justificación de una gestión eficiente de sus actividades.

Por otra parte, la auto-demarcación como un sector independiente alternativo al empresarial hace que se desdeñen modos de funcionamiento asociados a éste. El hecho, en muchos casos, de que los usuarios no tengan posibilidad de elegir otra organización,

puede favorecer situaciones de monopolio susceptibles de generar una menor preocupación por la calidad del servicio prestado. Mientras que la exigencia de la calidad en las ENL procede principalmente de financiadores y donantes, en la empresa son los clientes quienes exigen, y a su vez, impulsan dicha calidad.

A modo de resumen, destacamos los siguientes aspectos diferenciadores entre la gestión de organizaciones no lucrativas y empresas:

1. Propósitos. Las ENL se centran en objetivos sociales, lo que conduce a que la medida de sus consecución/eficiencia sea muy difícil de establecer. La complejidad para la dirección aumenta cuando existe multi-objetivo, es decir, coexisten varios objetivos.
2. Origen de los recursos. Las ENL disponen de recursos “sin coste” procedentes ya sea de las cuotas de los socios, de la financiación pública, o del trabajo voluntario de sus colaboradores.
3. *Stakeholders*, grupos de interés o actores: Las personas y grupos involucrados en los dos tipos de organizaciones presentan motivaciones, características e intereses muy diferentes.

Desde el punto de vista del control de gestión, la actividad desarrollada, la dirección, la legalidad, la financiación, el factor humano y las dificultades para el diseño e implantación de sistemas de costes y de gestión del coste son los factores que Soldevilla y Cordobés (2012, p. 25) identifican como diferenciadores entre las ENL y el resto de organizaciones.

Tabla 5.3. Factores diferenciadores de las ENL en relación con la Contabilidad de Gestión

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

Fuente: Soldevilla y Cordobés (2012)

Para terminar tenemos que destacar una serie de ventajas muy importantes que los indicadores suponen para valorar la gestión de las entidades no lucrativas:

- ✓ Contribuyen a aclarar los objetivos de gestión de estas entidades.
- ✓ Proporcionan la definición de dichos objetivos.
- ✓ Facilitan la obtención de información sobre las actividades realizadas.
- ✓ Ayudan a estudiar los resultados de la entidad y admitir la aportación de cada centro de responsabilidad a dicho resultado.
- ✓ Facilitan y enriquecen la rendición de cuentas.

- ✓ Incentivan la reducción de costes.
- ✓ Estimulan a los responsables, puesto que sus actuaciones van a ser valoradas mediante el análisis de los resultados obtenidos por todos y cada uno de los indicadores que les afectan.

Sólo a través del desarrollo de un conjunto de indicadores, concretos y ajustados a cada tipo de entidad, pueden solventarse los desafíos a los que se enfrenta la dirección de estas ENL.

Así, nos parece interesante recordar que una de las aportaciones de la investigación que realizaron McCauley y Hughes (citado en Herrera Gómez y Castón Boyer, 2003) hace ya una veintena de años, en la que se analizaron 300 organizaciones del Tercer Sector que actuaban en el campo de los servicios sociales y sanitarios de algunos estados del este de Estados Unidos, fue la individualización de los distintos retos que los directivos de estas organizaciones tenían que afrontar.

En la siguiente tabla se recogen, de manera sintetizada, los principales desafíos. El primer grupo, compuesto por los primeros seis, recoge los retos que son comunes a las organizaciones que actúan en otros sectores. El segundo, sin embargo, es propio de la tipología organizativa de las entidades del Tercer Sector.

Tabla 5.4. Desafíos en la dirección de organizaciones del Tercer Sector

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

Fuente: Elaboración propia a partir de Herrera Gómez y Castón Boyer (2003)

5.3.2. Eficacia, eficiencia y economía en las ENL

Las ENL, como ya hemos comentado, al igual que las organizaciones pertenecientes al mercado, deben orientar su dirección teniendo en cuenta el entorno competitivo, aunque sus fuentes de financiación no dependan totalmente del mercado. La inexistencia del beneficio económico como objetivo integrador en su entorno exige plantearse los tres conceptos, eficacia, eficiencia y economía, al unísono, como guía o parte central para el control de la gestión de estas entidades.

Tabla 5.5. Las tres Es

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

Fuente: Elaboración propia

Eficacia

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

Por su parte, AECA (2000, p. 23) la define como medidor del grado de cumplimiento de los objetivos fijados en los programas de actuación de una organización, o de los tácitamente incluidos en su misión. Por ello, constituye la principal finalidad del control de la gestión de las ENL. Su limitación más importante como guía es que no tiene en cuenta el volumen de recursos consumidos para el logro de dichos fines.

Las ENL deberían proporcionar, como establece AECA (2003a, pp. 61-62), información suficiente sobre el grado de realización de las actividades y deberán ser juzgadas según las actividades que hayan realizado durante el ejercicio. De este modo, la eficacia relacionará los outputs reales con los outputs previstos o con un óptimo posible, tratando de asegurar el logro de los fines de la organización.

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

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

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

Eficiencia

Considerando también la eficiencia en términos generales, es el cociente entre los objetivos alcanzados y los recursos empleados para ello. Compara los servicios prestados ó outputs con los recursos o inputs consumidos, tratando de maximizar el output obtenido con unos inputs determinados o, alternativamente, de minimizar los inputs utilizados para un nivel de output dado. Por lo tanto, sí toma en cuenta el volumen de recursos consumidos.

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

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

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

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

Economía

En las ENL, la eficacia y la eficiencia son atributos que deben ser analizados conjuntamente con la economía. Esta última se obtiene comparando los inputs reales con los inputs previstos. A este respecto, Montesinos Julve (1992, p. 30) señala que “el

análisis de la economía se ocupa de verificar si los recursos han sido obtenidos con el mínimo coste posible, preservando la adecuada calidad y cantidad de los mismos”. Por tanto, es un término expresivo del grado de acierto con el que las adquisiciones de recursos fueron practicadas, en cuanto que hace referencia a su calidad y cantidad apropiada y al menor coste posible.

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

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

5.4. VALIDACIÓN EXTERNA DE LA GESTIÓN DE LA CALIDAD EN EL SECTOR NO LUCRATIVO

La gestión de la calidad, como hemos señalado, además de afectar al producto o servicio, también concierne a la organización interna de la entidad y al impacto que sus actividades pueden tener sobre su entorno y los distintos grupos de interés. Las ENL están demostrando haber comprendido y adoptado este concepto de gestión integral de la calidad.

Por su parte, el National Council for the Voluntary Organisations (NCVO, 1996) de Gran Bretaña, basándose en varios estudios realizados en la década de los 90,

manifiesta que las entidades del sector no lucrativo se encuentran cada vez más presionadas por los beneficiarios de las actividades y los financiadores, para demostrar el cumplimiento de los objetivos propuestos, y también para mantener estándares de calidad verificables.

Así, la elección de la herramienta de gestión de calidad a adoptar por las ENL resulta especialmente complicada si tenemos en cuenta la dificultad que tienen éstas para medir la calidad, puesto que lo que se mide son los resultados y no el impacto final de las actividades desarrolladas.

Una característica fundamental de la gestión de la calidad es la certificación. Algunos estudios realizados sobre el sector no lucrativo, demuestran que las herramientas de calidad que no estén verificadas por una validación externa independiente, no conseguirán el apoyo de los distintos grupos de interés.

Existen diversas opciones para lograr esta verificación de estándares que permitan satisfacer a los grupos de interés internos y externos, como por ejemplo (Quality Standards Task Group, 1998): autoevaluación y revisión por un igual o *peer review*, certificación externa, compromiso público con un modelo conocido, mejora continua y benchmarking.

Tanto los procesos de normalización, certificación y acreditación, como los organismos y entidades responsables de poner en marcha los procesos que apoyan la materialización de la gestión de la calidad han ido desarrollándose en paralelo a la evolución del concepto de calidad. Estos procesos se basan en la existencia de normas que hacen posible asegurar cuándo una organización cumple con los requisitos contenidos en dichas normas.

Así, es preciso que las ENL conozcan la definición y el concepto de normalización, certificación y acreditación, para que puedan utilizarlas y demostrar a sus usuarios, y a la sociedad en general, que desarrollan una gestión de calidad y cumplen con su misión. En la tabla 5.6 mostramos estos tres conceptos básicos.

Tabla 5.6. Normalización, certificación y acreditación

	CONCEPTO
Normalización	Creación de normas de conocimiento público y aceptación general mediante la homogeneización de criterios.
Certificación	Comprobación objetiva y fiable de la normalización, y que debe ser aceptada por todas las partes interesadas.
Acreditación	Garantía y reconocimiento de que las entidades certificadoras trabajan de acuerdo a normas de calidad.

Fuente: Elaboración propia

Mediante la implantación de sistemas de gestión de calidad, las organizaciones ponen de manifiesto su deseo de cumplir con determinados estándares de calidad. La normalización, certificación y acreditación de cualquier atributo de ésta es un proceso voluntario por parte de quien decide realizarlo.

Así mismo, recordamos brevemente los organismos y entidades responsables de poner en marcha los procesos que apoyan la materialización de la gestión de la calidad.

Tabla 5.7. Organismos de normalización y entidades de certificación y acreditación

	CONCEPTO
Organismos de normalización	Entidades privadas sin ánimo de lucro. Desarrollan las actividades relacionadas con la elaboración de normas para lograr la unificación de criterios en determinadas materias.
Entidades de certificación	Entidades públicas o privadas sin ánimo de lucro. Establecen la conformidad de la normalización
Entidades de acreditación	Entidades privadas sin ánimo de lucro. Reconocen, de manera formal, la competencia técnica de las certificadoras.

Fuente: Elaboración propia

Al respecto, destacamos los siguientes organismos de normalización: la ISO a nivel mundial, el Comité Europeo de Normalización a nivel europeo y AENOR a nivel español.

Entre las entidades de certificación, destacan en España: AENOR, Bureau Veritas, Det Norske Veritas, ECA, LGAI Technological Center, Lloyd's Register, SGS y TÜV.

La Entidad Nacional de Acreditación (ENAC) es el único organismo nacional de acreditación dotada de potestad pública para otorgar acreditaciones. Esta organización privada sin ánimo de lucro declarada de utilidad pública, es firmante de todos los Acuerdos Multilaterales de Reconocimiento establecidos en el seno de la European Cooperation for Accreditation, la International Laboratories Accreditation Cooperation y el International Accreditation Forum. Por ello, su presencia en el ámbito internacional goza de gran solidez, lo que aporta el máximo reconocimiento a sus acreditaciones.

CAPÍTULO 6

HERRAMIENTAS DE GESTIÓN DE LA CALIDAD EN LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS

6.1. INTRODUCCIÓN

Sabemos que el sector no lucrativo se enfrenta con la necesidad de definir y defender su propia identidad colectiva, y para ello, la utilización de normas y modelos resulta imprescindible. En este sentido, la implantación de sistemas de gestión de la calidad es un reto para las ENL, lo cual no significa que su gestión les sea ajena. La orientación al usuario, la mejora continua y la participación de las personas que trabajan en la entidad son principios fundamentales que conectan directamente con la tradición del Tercer Sector.

Así, de las apreciaciones que se desprenden de un estudio realizado en el año 2002 por la Fundación Luis Vives sobre ONGs de acción social (Fundación Luis Vives, 2003b) que se encontraban en procesos de implantación de sistemas de gestión de calidad, destacamos las siguientes:

- El 89,5% de las organizaciones citan la transparencia como el valor que potencian estos sistemas de gestión de calidad.
- La participación es el valor que citan en segundo lugar, seguida de la honestidad, la responsabilidad social de la entidad, la búsqueda del interés general, la mejora de la calidad de vida de los usuarios, y la solidaridad.
- Los valores que representan aspectos económicos, como el control de los costes de producción y la autonomía financiera, son los valores menos mencionados.

Las características propias del sector, como la intangibilidad y la dificultad de vincular y medir acción e impacto, dificultan la implantación de las herramientas y

sistemas de gestión de la calidad. Además, como ya hemos señalado, la formación e implantación de las mismas va ligada a aspectos negativos como el coste (importante consumo de recursos humanos y materiales) y la excesiva burocratización.

Durante los últimos años se han desarrollado herramientas basadas en las normas ISO y el EFQM, adaptadas a las características específicas de las entidades del Tercer Sector. A raíz de estas experiencias pioneras, se están impulsando distintas iniciativas como:

- Norma ONG Con Calidad.
- Norma UNE 165011:2005 EX “Ética. Sistema de gestión de las ONG” de AENOR.
- Proyecto Esfera.
- Modelo de Calidad FEAPS.
- Código de Conducta de la Coordinadora estatal de ONGD.
- Código ético de las organizaciones del voluntariado.
- Proyecto TQM-ONG de la Fundación Luis Vives.
- Guía de la transparencia y las buenas prácticas de las ONG de la Fundación Lealtad.
- Enfoque del Marco Lógico.
- Carta de responsabilidad para las ONG internacionales.
- Octógono de la Agencia Sueca de Cooperación Internacional para el Desarrollo.
- SGS ONG Benchmarking.
- Procedimiento de Calificación de ONGD de la Agencia Española de Cooperación Internacional.

Estas herramientas de gestión de la calidad permiten a las ENL formalizar y comunicar lo mejor de ellas e incorporar principios de gestión y buenas prácticas de otros sectores. Preveamos una unificación de las mismas, probablemente de forma obligatoria, para aquellas entidades que deseen obtener financiación pública.

Tras la polémica surgida en el sector en 2007 como consecuencia del escándalo de dos importantes ENL españolas, Fundación Intervida y Anesvad y el posterior

conocimiento público de irregularidades en la gestión del Instituto Nóos de Estudios de Patrocinio y Mecenazgo, los mecanismos de transparencia y de calidad en estas organizaciones cobran una importancia aún mayor. En este contexto, los financiadores precisan de herramientas que les ayuden a decidir qué ENL financian y que les aseguren que los recursos que ellos aportan son destinados a su fin de la manera más eficiente y eficaz posible.

Cuando se da a conocer información sobre irregularidades o fraudes en la gestión de estas entidades, se genera desconfianza entre los suministradores de fondos y todo el sector se ve desprestigiado (Greenlee, Fischer, Gordon y Keating, 2007). Es más, nos defrauda a todos, a toda la sociedad.

En el contexto actual, resulta fácil comprender que cada vez son más los grupos de interés que incorporan las herramientas de gestión de la calidad en sus decisiones de financiación y colaboración, por lo que las ENL se ven más presionadas hacia la mejora de su gestión y el cumplimiento de los requisitos exigidos por las distintas herramientas.

Estas herramientas son fundamentales para garantizar una acción social adecuada de las ENL a las necesidades de la sociedad, pero la incorporación de las mismas, por sí sola, no asegura el éxito de la implantación de una estrategia. Resulta necesario considerar otras variables como el conocimiento de los distintos grupos de interés, la dinámica del sistema, las capacidades y compromisos del capital humano, etc. Sólo así existirá coherencia entre lo que ocurre y lo que debería ocurrir dada la estrategia definida.

El objetivo del análisis de las distintas herramientas y sistemas de gestión de la calidad es incorporar las características y peculiaridades de cada modelo de gestión para aportar una visión integral de la calidad en las ENL.

En este capítulo se analizan las herramientas que consideramos más relevantes por su nivel de conocimiento e implantación en nuestro entorno, así como su general aceptación. Se establece la clasificación de las mismas en función de la entidad u organismo que promueve su creación. De esta manera, tenemos:

Tabla 6.1. Principales herramientas de gestión de calidad en las ENL

Entidad elaboradora	Herramienta de gestión de calidad
Entidades de normalización y/o certificación	Norma UNE. AENOR Normas ISO Modelo EFQM de Excelencia para el SP y las OV
Las propias ENL	Norma ONG con calidad
Los financiadores públicos	Procedimiento de Calificación de ONGD de AECID
Plataformas o coordinadoras de ENL	Códigos de Conducta
Intermediario entre financiador y ENL	Guías de la transparencia y las buenas prácticas de las ONG

Fuente: Elaboración propia

6.2. NORMA UNE 165011:2005 EX “ÉTICA. SISTEMA DE GESTIÓN DE LAS ONG” DE AENOR

Esta norma ha sido elaborada por el Comité Técnico de Normalización AEN/CTN 165 de Ética cuya Secretaría desempeña AENOR. Ante la preocupación por el comportamiento ético de las ENL, se constituye a principios del año 2002 el Grupo de Trabajo GT#4 Sistemas de Gestión de ONG y ONL, cuya finalidad es elaborar una Norma UNE sobre comportamientos éticos dirigida al Tercer Sector español.

El GT#4 justifica la necesidad de la existencia de una norma ética para ONG como vía para asegurar que la calidad sea un indicador no sólo de eficiencia y eficacia, sino de la congruencia de objetivos; es decir, ética. De esta manera, se evitaría que las entidades con comportamientos corruptos o éticamente perjudiciales fueran certificadas.

La norma ONG con Calidad, la normativa ISO 9001 para pequeñas y medianas empresas, el modelo EFQM de excelencia para el Sector Público y Organizaciones del Voluntariado, y los estudios realizados por la Fundación Lealtad sobre micro entidades de acción social son documentos que el GT#4 toma como punto de partida para la elaboración de esta norma UNE.

Con esta norma se pretende ofrecer la oportunidad de autorregulación del sector e incrementar el rigor de la gestión de las organizaciones no lucrativas. Sólo a partir de una imagen de seriedad podrán verse incrementadas la confianza y la legitimidad social hacia el Tercer Sector, indispensables para el desarrollo de políticas sociales positivas.

Son varias las entidades y personas con interés en su existencia:

- AENOR: dentro de su misión de promoción de la normalización y certificación, ha encontrado un campo de expansión de su oferta en el de la ética.
- Las ONG: por la necesidad de una autorregulación e identificación del sector como vía para la mejora de la eficacia y eficiencia y el alineamiento de objetivos.
- Los beneficiarios o usuarios, socios, personal voluntario y remunerado, y las ONG contrapartes: por la necesidad de tener mayores garantías por parte de la ONG.
- Los financiadores: la confianza de los aportadores de fondos públicos y privados se ve incrementada al mejorar la imagen externa de la ONG.
- La sociedad: demanda sistemas de gestión que favorezcan el fortalecimiento de las ONG.

La Norma UNE 165011:2005 (AENOR, 2005a) fue aprobada en mayo de 2005 con el objeto de definir los requisitos de un sistema de gestión ética en las entidades no lucrativas de derecho privado con personalidad jurídica propia que desarrollen programas de interés general en el Bienestar Social y Sostenibilidad con la finalidad de mejorar la sociedad: acción social, educación, sanidad, medio ambiente, cooperación para el desarrollo y desarrollo sostenible. Los partidos políticos, iglesias, sindicatos, mutualidades, colegios profesionales, clubes deportivos y entidades financieras no lucrativas no son objeto de esta norma.

Su texto sigue la estructura de una norma de gestión ISO y consta de 22 páginas divididas en cinco epígrafes, agrupadas a su vez, en dos partes diferenciadas:

- Primera parte

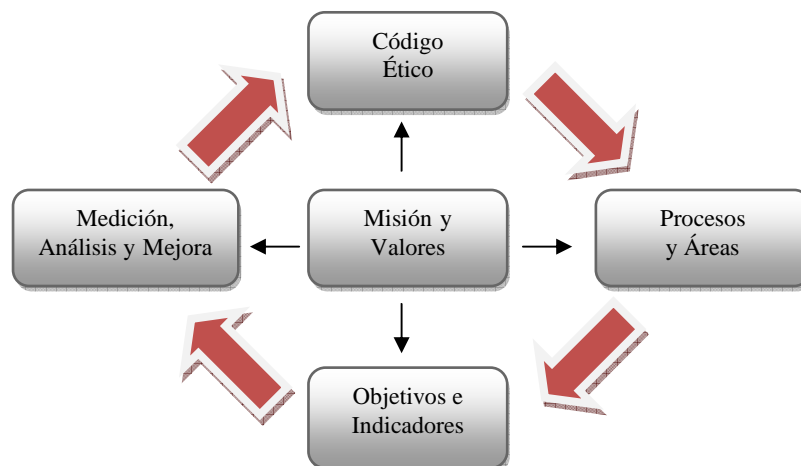
Ésta contiene un apartado de introducción donde se describe el contexto del sector y la relevancia y oportunidad de la norma, dando paso al apartado 1 correspondiente al objeto y campo de aplicación de la misma. A continuación se exponen las definiciones básicas necesarias para una mejor comprensión de ella, para por último, en el apartado 3 citar los principios en los que se basa la misma.

- Segunda parte

Es esta segunda parte la que constituye el núcleo principal de la norma. El apartado 4 recoge de forma detallada los requisitos que han de cumplir las ONG ante sus principales grupos de interés o *stakeholders*: accionistas propietarios, aportadores de fondos, voluntariado y personal remunerado, clientes, suministradores y subcontratistas, entidades concurrentes, la Administración, y la sociedad.

En el apartado 5 se establece la obligatoriedad de crear y aplicar un conjunto de indicadores documentados y de implantar un sistema de auditorías internas para asegurar el compromiso de la organización con su misión, sus valores y también su código ético, a partir del cual, se establecen acciones preventivas, correctivas y de mejora continua. Además, se describen las funciones del Comité de Gestión Ética que la ONG debe constituir y se incide sobre la importancia que tiene el compromiso de los responsables de la organización para con el sistema de gestión ética y con la mejora continua de eficacia.

Figura 6.1. Modelo del Sistema de Gestión según la Norma UNE 165011:2005



Fuente: Asociación Española para la Normalización-AENOR (2005a)

Al final del cuerpo de la norma se indican unas referencias bibliográficas donde se citan los distintos documentos y normas consultados en su elaboración: Norma ONG con Calidad, Proyecto TQM-ONG de la Fundación Luis Vives, Guía de la Transparencia y de las Buenas Prácticas de las ONG de la Fundación Lealtad y el Código de Conducta de la CONGDE.

También se contempla la elaboración de un sistema de certificación de la norma que incluye un modelo de solicitud, la documentación requerida o los requisitos para cada uno de sus aspectos.

Para llevar a cabo la implantación de esta norma se plantean los siguientes pasos:

1. Realizar un diagnóstico de la ONG en la que se desee implantar, comparando la realidad de la entidad con los requisitos que establece la norma.
2. Concienciar de la necesidad de la implantación a todo el personal.
3. Difundir el Manual de Calidad y Ética.
4. Planificar la actividad de la organización y delimitar las responsabilidades de los profesionales.
5. Analizar la metodología de trabajo actual e introducir mejoras.
6. Plasmar por escrito dicha metodología.
7. Crear una base formal para las relaciones de la ONG con los grupos de interés.
8. Introducir una sistemática para corregir las causas de las no conformidades y los incumplimientos respecto del código ético, y definir una sistemática para la incorporación de acciones preventivas.
9. Dotar a la organización de vías que permitan conocer las sugerencias y quejas de los grupos de interés.
10. Introducir una sistemática de auditorías internas para verificar la implantación y el cumplimiento de los requisitos de la norma.
11. Crear un panel de indicadores a modo de cuadro de mando para la organización, con el fin de planificar y reorientar la gestión ética y encontrar posibles espacios de mejora.
12. Analizar los recursos de los que dispone la organización y los plazos necesarios para llevar a cabo la implantación.

Una valoración de esta herramienta de gestión de la calidad nos lleva a destacar ciertos aspectos favorables y algunos inconvenientes o limitaciones de la misma:

Tabla 6.2. Ventajas e inconvenientes de la Norma UNE 165011:2005

Ventajas	Inconvenientes
Cuenta con la participación conjunta de ONG y empresas en AENOR.	Las ONG tienen un peso relativo pequeño en el Comité Técnico AEN/CTN 165 de Ética comparado con las empresas: 21% frente al 39%.
Está adaptada específicamente al Tercer Sector.	Escasa experiencia del funcionamiento de esta norma en el sector (Ingeniería Sin Fronteras).
Ofrece una oportunidad de autorregulación del sector.	Resulta difícil para organizaciones pequeñas costear la fijación por tercera parte del cumplimiento de una norma.
Incrementa el rigor de la gestión de las organizaciones.	El plazo de obtención de esta norma no se adecúa a la urgencia en la necesidad de modelos de referencia específicos para la gestión de estas organizaciones.
Permite establecer más y mejores pactos de las organizaciones con su entorno.	Se percibe un alejamiento de la realidad del trabajo y una excesiva burocratización.
Posibilita el incremento de la influencia de las organizaciones del Tercer Sector como constructoras de valores sociales solidarios y como agentes de cambio.	Al tratarse de una norma certificable cuyos pilares fundamentales son la ética y la calidad, posee requisitos que resultan difíciles de auditar, por lo que podrían surgir problemas.
Incrementa la confianza y la legitimidad social hacia el Tercer Sector, por lo que tiene consecuencias en el desarrollo de políticas sociales positivas.	Si la norma es empleada sólo con el fin de lograr un sello certificador, las ONG intrusas o corruptas con recursos suficientes podrían hacer un mal uso de la certificación.
Permite vincular la gestión de calidad con la gestión ética, porque exige que las organizaciones cuenten con un código ético.	
Ataca la raíz del problema que subyace en muchas ONG, relativo a la congruencia o alineamiento de objetivos.	
Favorece la ordenación de las ENL y el establecimiento de reglas del juego que limiten comportamientos no éticos, sin que la dimensión de la organización sea un obstáculo.	

Fuente: Elaboración propia

6.3. NORMAS ISO 9000

Las normas de la serie ISO 9000, como indica AENOR (2005b), permiten un lenguaje común que unifica los criterios de gestión de la calidad en todo el mundo y han sido adoptadas por más de un centenar de países.

La familia de normas de la serie ISO 9000 está compuesta por un conjunto de normas internacionales sobre calidad y gestión continua de calidad establecidas por la Organización Internacional de Normalización (ISO). Son aplicables en cualquier tipo de organización, tienen como objetivo proporcionar guías para la gestión de la calidad y definir los requisitos generales para los sistemas de calidad. Por lo tanto, además de recoger el contenido mínimo y las guías y herramientas específicas de implantación, contienen también los métodos de auditoría.

Los principios de gestión de la calidad en los que se fundamenta la familia de normas ISO 9000 tienen como objeto conducir a la organización hacia el éxito a largo plazo, y son los siguientes:

1. Enfoque al cliente o usuario.
2. Liderazgo.
3. Participación del personal.
4. Enfoque basado en procesos.
5. Enfoque de sistema para la gestión.
6. Mejora continua.
7. Enfoque basado en hechos para la toma de decisión.
8. Relación mutuamente beneficiosa con el proveedor.

La serie ISO 9000 la componen las siguientes normas:

- Norma ISO 9000:2005

Contiene los principios de un Sistema de Gestión de Calidad y define los términos relacionados con el mismo, es decir, los fundamentos y el vocabulario.

- Norma ISO 9001:2008

Contiene las especificaciones que debe cumplir un Sistema de Gestión de Calidad, es decir, los requisitos que debe cumplir para certificación o con fines contractuales. Es la única norma certificable de la serie.

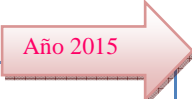
La Norma 9001 se centra en la eficacia del sistema de gestión de calidad para cumplir los requisitos del cliente o usuario.

- Norma ISO 9004:2009

Persigue la mejora continua del desempeño global de una organización, la eficiencia y eficacia con un enfoque basado en procesos. Traza el camino a seguir para lograr el éxito sostenido de una organización, no con fines contractuales o de certificación. Se centra en la satisfacción de los clientes o usuarios y otras partes interesadas, a largo plazo y de manera equilibrada.

La Norma ISO 9004 se recomienda como guía para las organizaciones cuya alta dirección desee ir más allá de los requisitos de la Norma ISO 9001. Ambas han sido diseñadas para complementarse entre sí, como un par coherente, pero también pueden utilizarse como documentos independientes.

Tabla 6.3. Evolución de la familia ISO 9000

	1986/1987	1994	2000	En vigor 
Fundamentos y vocabulario	ISO 8402:1986	ISO 8402:1994	ISO 9000:2000	ISO 9000:2005
Requisitos	ISO 9001:1987 ISO 9002:1987 ISO 9003:1987	ISO 9001:1994 ISO 9002:1994 ISO 9003:1994	ISO 9001:2000	ISO 9001:2008
Directrices para la mejora del desempeño	ISO 9004:1987	ISO 9004-1:1994	ISO 9004:2000	ISO 9004:2009 (Gestión para el éxito sostenido- enfoque de gestión de la Calidad)

Fuente: García Díaz, J. (2013)

La familia de normas ISO 9000 surgió en 1987, tomando como referencia la norma británica BS 5750 de 1987. Fue a partir de la versión de 1994 cuando experimentan su mayor crecimiento. Según la última encuesta realizada por ISO, con datos a finales de 2011, hay más de 1,1 millones de empresas certificadas en la ISO 9001 en todo el mundo, en 180 países. España ocupa el cuarto lugar en número de organizaciones certificadas según ISO 9001, con más de 53.000 certificados.

Las normas ISO 9000 de 1994 estaban orientadas hacia el cumplimiento de requisitos, la estabilidad de los procesos y el ciclo productivo. Estas normas dividían a todos los tipos de productos suministrados por las organizaciones en cuatro categorías: material o hardware, soporte lógico o software, materiales procesados y servicios.

La versión de la norma de 1994 resultaba excesivamente burocrática y costosa para las organizaciones tanto del entorno empresarial como del sector no lucrativo, lo que provocó cierto rechazo sobre los instrumentos de gestión de calidad en las ENL.

De un estudio europeo sobre la certificación de esta norma en el Tercer Sector (Van Pachterbeke, 1999) se desprenden los siguientes motivos principales del escepticismo de las organizaciones no lucrativas ante las normas ISO:

- Una importante inversión en recursos.
- Inadecuación de las normas a la realidad de las entidades del Tercer Sector.
- Inadecuación de los métodos y procedimientos utilizados para obtener la certificación ISO a las peculiaridades del Tercer Sector.
- La certificación ISO 9000:1994 se limita al aseguramiento externo de la calidad.

En diciembre del año 2000 se aprobó la revisión de las normas ISO, la cual recoge algunas variaciones con respecto a las normas de la versión de 1994. Cambia la definición del producto, considera todos los sectores y tamaños de organización, y emplea la satisfacción del cliente o usuario como medida para determinar las prestaciones del sistema. El funcionamiento de la organización se basa en la mejora continua y el liderazgo, y se promueve la gestión por procesos. Esta versión del año 2000 permite la aproximación a la Calidad Total.

La versión actual, que reemplaza a la versión del año 2000, fue publicada el 13 de noviembre de 2008. No contiene ningún nuevo requisito y únicamente incorpora aclaraciones a los requisitos de la Norma ISO 9001:2000. Además, presenta cambios que intentan mejorar la consistencia con la Norma ISO 14011:2004. Podemos destacar los siguientes matices de esta cuarta versión, ISO 9001:2008, con respecto a la anterior:

Tabla 6.4. Matices de la ISO 9001:2008 con respecto a la ISO 9001:2000

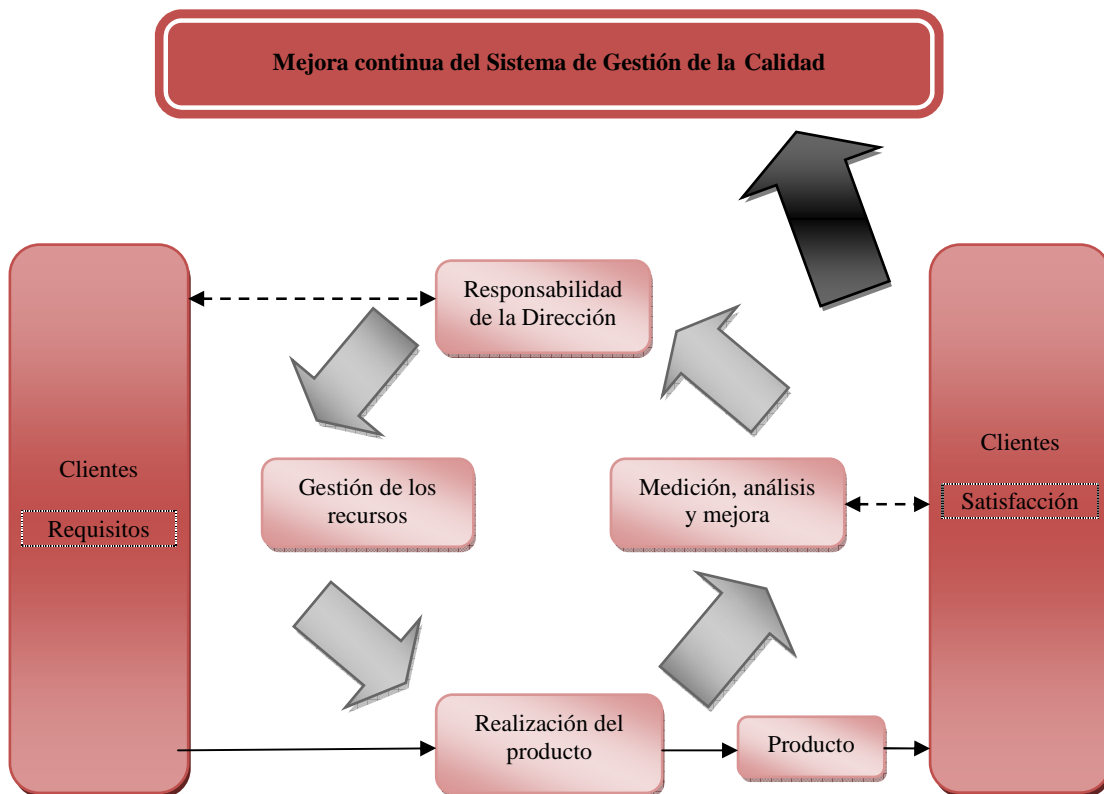
Aclaraciones de la ISO 9001:2008 a la ISO 9001:2000
Clarifica que los sistemas de información se incluyen como parte de la infraestructura de la organización, y por lo tanto, de su sistema de gestión.
El representante de la dirección ha de ser un miembro de la dirección de la organización, y no una persona externa.
La dirección de la unidad auditada ha de asegurar que, en las auditorías internas, son establecidas las correcciones y las acciones correctivas necesarias sin demora injustificada.
La organización debe revisar la eficacia de las acciones correctivas y preventivas.
La organización ha de controlar la competencia de todo el personal cuya función afecte a la conformidad con los requisitos del producto.
Proporciona una orientación adicional para explicar distintos métodos de decisión y seguimiento de la satisfacción del cliente.
Refuerzo del control sobre los procesos externalizados que afectan a la conformidad del producto con los requisitos.

Fuente: Elaboración propia

A diferencia de la versión de 1994, que contenía 20 elementos, la Norma ISO 9001:2008 define, al igual que la versión del año 2000, cinco tipos de requisitos:

- Sistema de gestión de la calidad
Identificación de procesos, su interacción, criterios y métodos de operación y control, disponibilidad de recursos e información, seguimiento, medición y análisis y acciones para alcanzar resultados y la mejora continua y sobre la documentación.
- Responsabilidades de la dirección
Compromiso y enfoque hacia el cliente o usuario, establecimiento de políticas y objetivos, responsabilidad y comunicación y revisión por la dirección.
- Gestión de recursos
Recursos humanos, infraestructura y ambiente de trabajo.
- Realización del producto
Planificación, procesos relacionados con el cliente o usuario y con el producto.
- Medición, análisis y mejora
Seguimiento y medición (satisfacción del cliente o usuario), control de productos no conforme, análisis de datos y mejora (mejora continua, acción correctora y acción preventiva).

Figura 6.2. Modelo de un Sistema de Gestión de la Calidad basado en procesos



Fuente: Norma ISO 9000

El Comité de Normalización nº 176, tan pronto como se publicó la edición 2008 de la norma ISO 9001, comenzó las labores de investigación para la próxima revisión de la norma, prevista para ser publicada en septiembre de 2015. Aparentemente, los cambios se refieren fundamentalmente a la forma, por lo que los requisitos no se verán muy afectados.

Por su parte, Javier García, Director de Normalización de AENOR, coincidiendo con el 25 aniversario de la publicación de la Norma ISO 9001, nos adelanta que:

La nueva ISO 9001, que seguirá siendo genérica y mantendrá el enfoque a procesos, será más fácil de implantar en determinados sectores y colectivos, como servicios, micropymes, AA PP u ONG. Además, se adaptará al uso de las nuevas tecnologías. La futura ISO 9001 tendrá una nueva estructura, común a todas las normas de sistemas de gestión, lo que facilitará su implantación e integración con otras, como la ISO 14001. (García Díaz, 2013, p. 36)

La implantación de la Norma ISO 9001:2008 puede ayudar a cualquier organización a mejorar su gestión de la calidad, independientemente de su tamaño, ámbito, producto o servicio. Se deben seguir las siguientes fases, según Cobo (2007a):

1. Elaboración del diagnóstico inicial de calidad.
2. Diseño del plan de desarrollo del sistema de gestión de calidad.
3. Elaboración de la documentación del sistema de gestión de calidad.
4. Implantación del sistema de gestión de calidad.
5. Seguimiento de la implantación.
6. Verificación de objetivos/certificación.

Posteriormente, para llevar a cabo un mantenimiento del sistema de calidad implantado en la organización, se realizarán auditorías de seguimiento anuales mediante las siguientes normas:

- Norma ISO 19011:2011
Especifica los requisitos y directrices para la realización de las auditorías de primera parte y segunda parte de los sistemas de gestión (su predecesora ISO 19011:2002 se limitaba a sistemas de gestión de la calidad y gestión medioambiental). También incluye los principios y el proceso a seguir para planificar y realizar una auditoría.
- Norma ISO 17021:2011
Se aplica estrictamente para auditorías realizadas como parte de un proceso de certificación (tercera parte) de los sistemas de gestión.

Son numerosas las experiencias de implantación de la norma ISO 9000 en el sector no lucrativo español. Citamos, entre otras, las siguientes ONG de acción social:

- Fundación Arrotegi.
- Fundación Candéal (Proyecto Hombre).
- Fundació Engrunes (Barcelona).
- Asociación Mensajeros de la Paz (Madrid).
- Asociación Coruña Solidaria.
- Asociación Surt, Associació de Dones per la Inserció Laboral.

- Fundación Lesmes.

No son tantas las ONG de cooperación al desarrollo que han implantado la norma ISO 9000, posiblemente por no encontrarse aún sometidas a fuertes presiones por parte de los financiadores. Podemos citar, entre otros, los casos de las siguientes ONG con sede en España:

- Cruz Roja Española.
- Save the children.
- Fundación ADSIS.
- Intermón OXFAM.
- Manos Unidas.
- Fundación Intervida.

Nos llama la atención de manera especial el caso de la Fundación Intervida, quien afirma en su web que gracias a este sistema de gestión de la calidad puede garantizar la eficacia de los procesos de captación, aplicación y control de sus recursos, asegurando así un buen funcionamiento interno y una gestión transparente y de calidad. “Esto se consigue al orientar todos sus procedimientos hacia la consecución de una mayor satisfacción, tanto de los financiadores (denominados padrinos) como de los propios empleados” concluye la entidad.

Sin embargo, esta ONG fue investigada durante cuatro años por la Fiscalía Anticorrupción por un presunto desvío de fondos, y la jueza de Barcelona que instruyó el caso, comunicó que estos fueron destinados a través de sociedades al mundo empresarial, por lo que los objetivos de los padrinos (ayudar a niños desfavorecidos) no se habían cumplido. Previamente, la Fundación Intervida había emitido un comunicado al diario El País el 3 de abril de 2007, declarando que:

La Fiscalía de Barcelona ha reconocido que no existe ninguna irregularidad contable en las cuentas de Intervida y sólo está valorando si la utilización de empresas sociales por parte de la Fundación para el desarrollo de sus proyectos, es la opción más adecuada para dedicar los fondos destinados a micro créditos, construcción de aulas o la construcción de sistemas de agua potable. La Ley reconoce la necesidad de que las fundaciones puedan constituir empresas. Se

trata de una actividad habitual en el sector. Son empresas de propiedad enteramente de las fundaciones de manera que cualquier beneficio que puedan obtener permite dedicar mayores fondos a los fines sociales. (Fundación Intervida, 2007)

Lo sorprendente en casos como éste es que la ONGD Intervida obtuvo la certificación ISO 9001:2000 para los procesos de captación, aplicación y control de sus recursos, y sin embargo, existe una intervención judicial por la desviación de estos en su destino final “sobre el terreno”, que es donde realmente se debe medir la calidad de la gestión de las ENL, es decir, el cumplimiento de su misión.

Estas situaciones restan credibilidad al sector (Greenlee, 2007) y además siembran dudas sobre si los sistemas de gestión de calidad contribuyen realmente al cumplimiento de los objetivos y la misión de estas organizaciones.

Son numerosos los estudios que confirman que la certificación ISO 9000 no garantiza una mejora en la gestión, que es demasiado caro y que los costes de su implementación superan los beneficios que de él se derivan (Bhuiyan & Alam, 2005; Ab Wahid & Corner, 2009). En cualquier caso, la implantación de esta herramienta de gestión de calidad en organizaciones del sector no lucrativo presenta ciertos aspectos favorables y también algunos inconvenientes para las mismas.

Tabla 6.5. Ventajas e inconvenientes de las Normas ISO 9000

Ventajas	Inconvenientes
Cuenta con el reconocimiento internacional, por lo que mejora la imagen y la aceptación de la organización que consigue su certificación.	Existe el riesgo de uso indebido de la norma, como mera herramienta de marketing de cara a la obtención de financiación o para enmascarar malas prácticas.
Hace hincapié en la responsabilidad de la organización de proporcionar la calidad que los beneficiarios necesitan, es decir, promueve la responsabilidad descendente en lugar de la ascendente.	Requiere un importante esfuerzo económico, por lo que la certificación ISO 9000 resulta difícil en organizaciones de pequeño y mediano tamaño.
Puede aplicarse en cualquier contexto y no tiene por qué ser implantada en la totalidad de la organización.	Su implementación puede crear una excesiva administración y burocracia, por lo que debe ser realizado de forma sencilla y orientada a la consecución de unos objetivos.

Facilita la introducción de la cultura de la calidad total.	El Tercer Sector no participa en la creación de esta norma y no existe una versión adaptada al sector no lucrativo.
Fomenta la gestión por procesos frente a la gestión departamental, por lo que mejora la gestión de la organización .	La gestión por procesos que fomenta la norma supone una mayor carga de trabajo durante el largo y costoso proceso de implantación.
Las normas ISO contribuyen a mejorar la gestión del conocimiento en la organización porque existe un sistema para gestionar y documentar cualquier mejora de los procesos.	No es la solución a todos los problemas de calidad, sino que es una herramienta que puede ayudar a evaluar y mejorar determinados aspectos del desempeño en lo que a calidad se refiere.
Las auditorías periódicas son herramientas que contribuyen a mantener un sistema de mejora continua de la organización.	Existe el peligro de que la certificación ISO sea utilizada por las organizaciones como un sello de calidad de una vez y para siempre.
Posibilita la realización del trabajo de manera planificada, con un método de ejecución claro e instrumentos de control definidos.	Existe el riesgo de considerar sólo la mejora de la gestión “en sede”, en vez de “sobre el terreno”.

Fuente: Elaboración propia

6.4. MODELO EFQM DE EXCELENCIA PARA EL SECTOR PÚBLICO Y ORGANIZACIONES DEL VOLUNTARIADO

Como se ha indicado anteriormente, el Modelo EFQM de Excelencia, cuya última actualización corresponde al año 2013, es un marco de trabajo no prescriptivo que establece que la excelencia sostenida en todos los resultados de una organización se puede lograr mediante distintos enfoques. Es decir, nos indica que los resultados globales obtenidos por una organización excelente se consiguen mediante: clientes o usuarios satisfechos, empleados comprometidos y satisfechos, y una organización que contribuye al desarrollo de la comunidad donde la misma está implantada.

En un principio, el modelo fue diseñado para empresas de tamaño considerable, pero las últimas revisiones han introducido adaptaciones y versiones para otras categorías como Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES) o el Sector Público y Organizaciones del Voluntariado (SP y OV). Si a esto le sumamos su flexibilidad, la

sencillez del lenguaje empleado y la no prescripción de herramientas y prácticas de gestión específicas, podemos afirmar que el modelo EFQM de Excelencia es útil para la evaluación, el diagnóstico y la orientación de cualquier tipo de organización; bien sea del sector público, privado o no lucrativo.

Debido a que la Fundación Europea para la Gestión de la Calidad reconoce la existencia de diferencias entre los distintos tipos de organizaciones, en 1994 el modelo fue adaptado a las peculiaridades de las organizaciones pertenecientes al Sector Público y el Tercer Sector en la versión denominada “Modelo EFQM de Excelencia: Sector Público y Organizaciones del Voluntariado”. Refleja las peculiaridades que singularizan a las organizaciones de estos sectores: el carácter de monopolio para el Sector Público y la naturaleza de las organizaciones sin ánimo de lucro (Berzosa, Corréa y Cámara, 2005). Además, esta versión, al igual que el modelo general, permite respetar e incorporar el trabajo realizado con otros modelos, sistemas y procedimientos como el cuadro de mando integral, la certificación ISO, la cadena de valor para el cliente o usuario, etc.

El modelo EFQM de Excelencia genérico ha sido analizado en el apartado 4.1.4, por lo que a continuación vamos a centrarnos en la versión del modelo para el Sector Público y las Organizaciones del Voluntariado, indicando las principales diferencias que existen entre ambas, y que son destacadas por la propia Fundación Europea para la Calidad (EFQM).

Tabla 6.6. Principales aspectos diferenciadores de la versión del Modelo EFQM de Excelencia para el SP y OV con respecto al Modelo EFQM genérico

Principales aspectos diferenciadores de la versión del Modelo EFQM de Excelencia para el SP y OV con respecto al Modelo EFQM genérico
El problema de definición del “cliente” en las ENL
La existencia de múltiples objetivos en las ENL
Situación de monopolio o cuasi monopolio de las ENL
Imposibilidad de consulta previa sobre sus necesidades a los clientes
La importancia de la gestión de las personas
La existencia de excedentes de fondos obtenidos

Fuente: Elaboración propia

1. El problema de definición del “cliente” en las ENL

Las ENL se plantean en múltiples ocasiones la dificultad de determinar quién es el verdadero “cliente” de sus organizaciones a la hora de implantar modelos de gestión orientados a los clientes. Se trata de uno de los objetos de reflexión más tratados en el Tercer Sector. El “cliente”, en muchas ocasiones, es el propio receptor de la actividad de la entidad, y además, también pueden serlo los familiares de los beneficiarios primarios. Tampoco podemos olvidar que existen otros grupos de interés o *stakeholders* como los financiadores públicos y privados, socios, Patronato, la sociedad en general, etc., ante los que también hay que rendir cuentas.

2. La existencia de múltiples objetivos en las ENL

El modelo EFQM es especialmente recomendable debido a la problemática que supone la existencia en las ENL de múltiples objetivos procedentes de distintos *stakeholders*.

3. Situación de monopolio o cuasi monopolio de las ENL

Algunas ENL poseen preponderancia sobre las demás debido a su prestigio, antigüedad, tamaño, o a una mayor y mejor relación con los Gobiernos, partidos políticos o la Iglesia. Incluso pueden ser consideradas como únicas en la prestación de determinado servicio, por lo que el cliente no tiene la posibilidad de elegir.

4. Imposibilidad de consultar previamente sobre sus necesidades a los clientes

Aunque en el caso de algunas ENL de servicios sociales la consulta previa sobre sus necesidades a los clientes sí tiene sentido, en muchas ocasiones, y debido a la idiosincrasia de algunas de ellas, la misma sería poco operativa o prácticamente imposible.

5. La importancia de la gestión de las personas

La gestión de las personas adquiere una relevante importancia en las ENL y las organizaciones del Sector Público. En las primeras, concretamente, el factor cultural adquiere una especial sensibilidad.

6. La existencia de excedentes de fondos obtenidos

Debido a la disociación existente entre el entorno de los ingresos y el de los gastos en el sector no lucrativo, las ONGD participantes en las campañas finalistas en situaciones de emergencia se plantean el problema de qué hacer con los excedentes de los fondos obtenidos con motivo de una catástrofe. La versión del EFQM para el Sector Público y las Organizaciones del Voluntariado recomienda medir la relación entre los recursos empleados y la política y estrategia de la organización.

A continuación presentamos una tabla con los conceptos básicos del Modelo EFQM en referencia a las características específicas para el SP y las OV.

Tabla 6.7. Conceptos básicos del Modelo EFQM para el SP y las OV

Conceptos básicos del Modelo EFQM de Excelencia en referencia al SP y OV	
Aprendizaje, innovación y mejora continua	La innovación, la formación, la sistematización de experiencias y el intercambio entre las distintas organizaciones son aspectos que permiten la mejora de la calidad.
Desarrollo de alianzas	Se deben establecer relaciones mutuamente beneficiosas basadas en la confianza para compartir el conocimiento y la integración con otras entidades públicas o privadas, o con personas y redes.
Evaluación	Mediante la autoevaluación y detección de áreas de mejora se logra la mejora continua de las actividades y de la gestión de la organización.
Gestión por procesos	Debe permitir determinar, comprender y mejorar la lógica de actuación administrativa y procedimental de las organizaciones.
Involucración y desarrollo de las personas	La organización ha de desarrollar su potencial, motivar, involucrar y fomentar la participación del mayor número de personas, porque éstas son una seña de identidad de la organización.
Liderazgo	Debe alcanzar al mayor número posible de personas involucradas en la organización.
Orientación hacia clientes	Uno de los principales objetivos de estas organizaciones es la satisfacción de las necesidades del cliente en todas sus vertientes.
Orientación hacia resultados	El beneficio no existe como medida tradicional del resultado en el sector no lucrativo.

Fuente: Elaboración propia

La Fundación Luis Vives (2003b) recomienda la aplicación del EFQM en su proyecto “Gestión Total de la Calidad en las ONG de acción social, Proyecto TQM-ONG”, cuyo principal objetivo es el incremento del conocimiento y de las buenas prácticas de implantación de modelos de gestión de calidad en las ONG de acción social españolas. No obstante, contempla la posibilidad de permitir a la ONG participante la elección del modelo de gestión de calidad que considere más adecuado a sus características y necesidades, proponiéndose así diversas alternativas como la norma “ONG con Calidad” o la Norma UNE 165011:2005 EX “ Ética. Sistema de gestión de las ONG” de AENOR.

Aunque no es una herramienta de gestión de calidad propiamente dicha, este proyecto desarrollado por la Fundación Luis Vives, en principio para las ONG de acción social, sí constituye una valiosa iniciativa en el ámbito de las ONG puesto que impulsa la adopción de la cultura de la calidad en el sector no lucrativo y ayuda a la implementación de las distintas herramientas, contribuyendo así a la mejora de estas organizaciones, incluso no participantes en el proyecto.

Además, la Fundación Luis Vives publicó en 2007 una Guía para la aplicación del Modelo EFQM de Excelencia en entidades de acción social, en la que lo explica detalladamente y realiza una adaptación de su lenguaje al entorno no lucrativo y a las características específicas de estas organizaciones.

Algunos ejemplos de ONG de acción social que utilizan esta herramienta son:

- Asociación Gorabide.
- Asociación Bizitegi.
- Fundación Artium.
- Fundación Gizakia.
- Asociación Erroak.
- Fundación Proyecto Hombre de Navarra.
- Entidades que han iniciado y/o continuado un proceso de mejora continua dentro del Proyecto TQM-ONG de la Fundación Luis Vives: Cruz Roja Española, Fundación Gaztelan, Save the Children, etc.
- Fundación Goiztiri.
- Fundación Lantegi Batuak.

Esta Fundación Gaztelan, por ejemplo, que ha implantado el modelo EFQM obteniendo el Sello de Excelencia 2003, nivel de Bronce, decidió adoptar el modelo como un instrumento práctico que ayudara a determinar el punto en el que se encontraban en el camino hacia la excelencia y analizar el modo de alcanzarla.

Estimula la búsqueda de soluciones, el trabajo en equipo, la implicación y responsabilidad de las personas, la innovación, la creatividad y el aprendizaje, la optimización de recursos, la sistematización de procedimientos, la orientación hacia los resultados, la satisfacción de todos los beneficiarios de la entidad, la autoevaluación permanente, la mejora continua, así como la responsabilidad social. (Fundación Gaztelan, 2007)

Alcanzar el nivel bronce les ha supuesto, internamente, la gratitud y satisfacción del equipo humano y el reconocimiento a un trabajo profundo. Pero sobre todo, su valor fundamental supone, según la Fundación Gaztelan (2005), “situar y reivindicar a las entidades no lucrativas dedicadas al servicio de las personas, en parámetros de eficacia y eficiencia, demostrando la validez de un modelo que aúna viabilidad económica con responsabilidad social y con calidad en la gestión”. Asegura que una de las características del premio es que permite pasar de la autoevaluación a que sean otros los que midan los avances de la entidad y añade que la evaluación externa proporciona objetividad y rigor profesional.

Decidieron organizar su sistema de gestión según el Modelo EFQM, señala Santiago Lesmas, coordinador de proyectos de Gaztelan, porque necesitaban una metodología que les guiase en la preocupación y alusión continua que supone la calidad para su entidad.

Optamos por EFQM, frente a otros modelos como ISO, principalmente por tratarse de un modelo sistémico (modelo de calidad total, que posee carácter integral y aborda la totalidad de los aspectos que afectan a nuestra organización) y debido a que además es sistemático (con carácter pautado, progresivo y cuya aplicación se realiza con lógica y sucesivos pasos), todo lo cual se adaptaba muy bien a nuestro objetivo y a nuestras posibilidades. Este modelo estimula la búsqueda de soluciones, el trabajo en equipo, la implicación y responsabilidad

de las personas, la innovación, la creatividad y el aprendizaje, la optimización de recursos, la sistematización de procedimientos, la orientación hacia los resultados, la satisfacción de todas las personas beneficiarias y usuarias, la autoevaluación permanente, la mejora continua, así como la responsabilidad social. (Fundación Gaztelan, 2005)

Por su parte, el trabajo que supone y el tiempo e implicación que requiere la aplicación del Modelo EFQM son las principales dificultades o inconvenientes a las que ha tenido que enfrentarse la Fundación Gaztelan. De ello se deriva la necesidad de que las ENL distingan lo importante de lo urgente, teniendo siempre presente que el objetivo a medio y largo plazo no es otro que la mejora continua y la satisfacción de los distintos grupos de interés.

En cuanto a las ONG de Cooperación al Desarrollo (ONGD) cabe destacar que uno de sus principales financiadores, la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo (AECID) ha lanzado un procedimiento de calificación de ONGD que trata de impulsar la cultura de la calidad del sector. En él se valoran positivamente las iniciativas de las organizaciones orientadas a la mejora continua y la excelencia, lo que impulsa una mayor utilización del Modelo EFQM.

Algunos ejemplos de ONGD que emplean esta herramienta, además de Cruz Roja Española que es de acción social y también de desarrollo, son:

- Fundación Paz y Tercer Mundo (PTM-Mundubat).
- Intermón OXFAM.
- Solidaridad Internacional.

Son principalmente éstas, las razones que nos han llevado a utilizarlo en nuestro modelo propuesto:

- 1- El reconocimiento público que está alcanzando a nivel europeo, nacional, autonómico y local.
- 2- Su relativamente fácil aplicación gracias a la existencia de un modelo específico para organizaciones del voluntariado.

- 3- Emplea la metodología de autoevaluación facilitando un enfoque estructurado a la organización, permitiendo a la organización identificar sus puntos fuertes y débiles, valorar el proceso y establecer acciones de mejora ordenados por procesos, y compararse con otras organizaciones.
- 4- Integra el concepto de calidad en la actividad habitual de las organizaciones.
- 5- Pone un gran énfasis en el aseguramiento de la Visión y la Misión de la organización.
- 6- Concede especial importancia a las personas.
- 7- Impulsa la búsqueda de soluciones y el trabajo en equipo.
- 8- Es un modelo de calidad total multidimensional.
- 9- Emplea indicadores tanto financieros como no financieros.
- 10- Estimula la autoevaluación permanente y la mejora continua.

Así, sobre la implantación del Modelo EFQM de Excelencia como herramienta de gestión de calidad en organizaciones del sector no lucrativo, hacemos las siguientes valoraciones:

Tabla 6.8. Valoraciones positivas y negativas del Modelo EFQM para el SP y las OV

Valoraciones Positivas	Valoraciones Negativas
Proporciona un planteamiento muy estructurado y basado en datos que permiten la identificación y evaluación de los puntos fuertes y las áreas de mejora de la organización, así como la medición de su progreso periódicamente.	Exige una mayor formación previa con respecto a otros sistemas de gestión de calidad; falta hábito para trabajar con la metodología que propone.
Facilita la comparación con otras organizaciones al utilizar un conjunto de criterios ampliamente aceptados en toda Europa, por lo que permite el benchmarking.	Cada organización debe hacer el esfuerzo de adaptar la metodología que propone el modelo a su propia gestión.
Fomenta el trabajo en equipo.	Está menos implementado como sistema de certificación respecto a las normas ISO.
Permite disponer de un modelo eficaz para realizar una autoevaluación.	Excesivo consumo de recursos en el proceso de autoevaluación, especialmente el tiempo, por tratarse de un proceso lento.
Permite introducir en su gestión indicadores y estándares de rendimiento que suplan la inexistencia del beneficio como medida clásica del rendimiento.	Ambigüedad en algunos criterios.

Integra las distintas iniciativas de mejora en el día a día de la organización.	
Su reconocimiento internacional facilita a las organizaciones el acceso a la financiación pública europea, así como a los espacios de incidencia política en instituciones de la Unión Europea.	

Fuente: Elaboración propia

6.5. NORMA ONG CON CALIDAD

Un grupo de ONGs de acción social impulsa en 1999 la creación de un sistema de gestión de calidad a medida de las actividades y valores propios de las organizaciones del Tercer Sector que responda a la inquietud y compromiso de éstas por alcanzar la excelencia en su gestión. Este proyecto innovador nace con el objetivo de crear la norma ONG con Calidad de forma que estas organizaciones puedan implantar y certificarse por una norma aceptada tanto por el Tercer Sector como por la Administración Pública. Se crea también, posteriormente, una organización, la Red ONG con Calidad (ROCC), para apoyar y desarrollar el proyecto mediante los medios y organismos adecuados, así como el Instituto para la Calidad en las ONG (ICONG), entre cuyos fines se encuentra convertirse en organismo certificador de ONG, promoviendo la existencia de una marca propia del Tercer Sector.

En el desarrollo de la norma se tuvieron en cuenta los requisitos del modelo que propone la norma ISO 9001 y algunos elementos innovadores del modelo europeo de gestión de calidad EFQM. Se desarrolla además una guía específica para la implantación de la norma basada en un ejemplo sobre una ONG virtual y la aplicación informática LORCA para facilitar la gestión por procesos.

Sus redactores destacan que no se trata de una norma importada del entorno lucrativo, sino que se ha elaborado “con la convicción de que toda ONG orientada hacia y con calidad tiene que regirse por determinados valores y principios”. Estos han sido, junto con la orientación metodológica, la referencia básica a la hora de elaborar los

distintos requisitos de calidad de la norma. Con los principios que a continuación se citan y su orientación hacia los valores del sector social, esta norma pretende marcar la diferencia con respecto a los sistemas de gestión de la calidad aplicados en las organizaciones del sector lucrativo.

Tabla 6.9. Principios de la norma ONG con Calidad

PRINCIPIOS DE LA NORMA ONG CON CALIDAD
<p style="text-align: center;">Orientados a las personas</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ La dignidad humana ✓ La defensa de los derechos ✓ La solidaridad ✓ La orientación a cada persona
<p style="text-align: center;">Centrados en la organización</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ La orientación a las partes interesadas ✓ La participación del voluntariado ✓ La participación y el trabajo en equipo ✓ La profesionalidad ✓ La eficacia y la eficiencia ✓ La mejora continua ✓ La gestión de la globalidad de la misión de la organización
<p style="text-align: center;">Orientados hacia la sociedad</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ La confianza ✓ Transparencia ✓ Rendición de cuentas ✓ El compromiso democrático ✓ La apertura y la implicación social

Fuente: Elaboración propia a partir de ICONG (2011)

La primera versión de la norma se edita en 2001 (ICONG, 2001). A partir de diferentes propuestas de colaboración y de su puesta en práctica en distintas ONG, se abre un proceso de revisión y de introducción de modificaciones a la norma que culmina con una segunda edición publicada en 2003. La tercera versión se edita en 2009 y la presente edición de la Norma fue aprobada por el Comité de Desarrollo e Innovación del ICONG el 8 de julio de 2011 y por la Junta directiva del Instituto el 29 de noviembre de 2011. Se trata de un documento vivo que incorpora mejoras en cada edición; mejoras que los propios usuarios proponen.

La norma ONG con Calidad pretende, además de lograr que estas entidades desarrollen su gestión y sus actividades a la luz de dichos valores y principios fundamentales, poner en evidencia qué ONG los incumple, con la intención de desenmascarar aquellas cuya gestión se encuentre puesta en entredicho. Existe, por lo tanto, una estrecha vinculación entre la calidad y la ética (ICONG, 2012). Propone un sistema basado en la mejora continua a través de la adaptación permanente a las necesidades y expectativas de los usuarios finales y de las otras partes interesadas. Su objetivo principal aparece definido en su Introducción:

La razón fundamental de elaborar y crear una Norma de Gestión de la Calidad para el funcionamiento de las Organizaciones No Gubernamentales de Servicios Sociales, radica en la pretensión de conseguir una referencia del propio sector que contribuya significativamente, a la mejora de la eficacia y la eficiencia y, en consecuencia, a la aproximación a la excelencia de éstas a la hora de cumplir sus fines. (ICONG, 2001)

Esta norma ONG con Calidad tiene una estructura bastante similar a la de la norma UNE 165011:2005 EX “Ética. Sistema de gestión de las ONG” de AENOR, permitiendo a las ONG aprovechar el esfuerzo inicial invertido en los procedimientos necesarios para presentarse a una de las normas. En el caso de que la ONG considere oportuno auto evaluarse, analizarse o certificarse por varios instrumentos, este esfuerzo puede ser empleado en otras normas, aprovechando economías de escala.

Recoge el conjunto de requisitos mínimos de gestión de la calidad que toda ONG necesita cumplir para mejorar progresivamente:

1. Requerimientos del sistema con relación a las necesidades de clientes y de los requisitos legales.
2. Responsabilidad de la dirección en la promoción y mantenimiento del sistema de calidad.
3. Planificación, tanto de los objetivos como de los procesos, los cambios, la prevención de riesgos y las contingencias.
4. Procesos de organización y desarrollo de las actividades y servicios.

5. Sistemas de medición, evaluación y documentación.
6. Sistemas de mejora continua.
7. Comunicación interna y externa.

Hay que señalar que la norma dedica un apartado a la gestión económica y administrativa, así como de compras. Se persigue una planificación, control y aplicación de recursos transparente y eficiente para la prestación de servicios de calidad. Es por esto por lo que hace hincapié en la importancia de analizar los costes de calidad, pero sin olvidar los de la no calidad.

Para aquellas ONG que decidan adoptar un sistema de gestión de la calidad, se han desarrollado junto a la norma, las siguientes herramientas:

Guía para la implantación de la norma

En ella, con el fin de facilitar el proceso de su implantación y el desarrollo del futuro sistema de certificación, se establece una metodología de trabajo distribuida en siete pasos:

1. Compromiso.
2. Organización.
3. Formación.
4. Adaptación.
5. Mejorar.
6. Auditoría interna.
7. Auditoría externa.

Los responsables de este proyecto ponen a disposición pública, a través de su Web www.ongconcalidad.org, una ONG virtual denominada “Centro de protección a la infancia” que permite comprobar, detalladamente, cada uno de los pasos, documentos, etc., necesarios para la implementación de la norma. La documentación sobre la ONG virtual se presenta en un CD-ROM interactivo de libre disposición.

Guía de Procesos

La gestión por procesos es uno de los aspectos que más esfuerzo implica en la implantación de un sistema de gestión de calidad. Por ello, se ha desarrollado una guía

específica para que fuera aplicable tanto en el contexto del sistema ONG con Calidad como en el ámbito general de los Servicios Sociales.

La aplicación informática LORCA

Esta herramienta de apoyo posee un sencillo diseño y está en código abierto, Access, para que pueda adaptarse a las necesidades de cada entidad. También puede ser empleado tanto en el contexto del sistema ONG con Calidad como en el ámbito general de los Servicios Sociales.

Algunos ejemplos de ONG de acción social que aplican la norma ONG con Calidad son:

- Cruz Roja Española.
- Confederación Española de Organizaciones a favor de las personas con discapacidad intelectual (FEAPS).
- Federación de Mujeres Progresistas.
- Fundación Pioneros.
- Fundación Secretariado Gitano.
- Fundación Vínculos.
- Instituto de Trabajo Social y Servicios Sociales (INTRESS).

Esta norma, diseñada por y para las ONG, es la primera norma de gestión de calidad española específica para organizaciones no lucrativas. Su implantación presenta aspectos favorables y también algunos inconvenientes:

Tabla 6.10. Ventajas e inconvenientes de la norma ONG con Calidad

Ventajas	Inconvenientes
Su orientación al cliente es una de las características definitorias de la norma, por lo que orienta toda su actividad a la satisfacción de sus clientes, siendo los productos y servicios de calidad.	Orientada únicamente a entidades de acción social.
Todos los elementos de la norma y las distintas herramientas de apoyo tienen carácter abierto, no exclusivo y gratuito, propiciando así el efecto red.	Las distintas Administraciones Públicas podrían no ponerse de acuerdo en la exigencia de la norma, con lo que se perdería el efecto red.

No pretende sustituir a ningún otro modelo, sistema o iniciativa, sino que pretende complementarlos.	La adopción de este tipo de normas, a pesar de su gratuidad y del fácil acceso a la misma, puede suponer un coste relevante debido al importante consumo de recursos materiales y humanos que se realiza en la primera fase. Si se producen errores en la implantación, los costes se ven incrementados.
Permite a la ONG aprovechar el esfuerzo invertido en presentarse a esta norma y a su eventual certificación en otras normas similares cuando la ONG lo estime conveniente.	La heterogeneidad del Tercer Sector puede dificultar la aplicación de este tipo de normas.
Consigue que las ONG mejoren de manera permanente.	Carece de un reconocimiento claro fuera del Tercer Sector.
Contribuye a la mayor credibilidad y legitimidad del Tercer Sector, por tratarse de una norma aceptada por el sector y por la Administración.	Se trata de una norma que no es aún certificable.
Considera los valores y las características específicas de las organizaciones del sector no lucrativo.	Si se compara con una norma ISO o el Modelo EFQM de Excelencia, no tiene excesivo rodaje.

Fuente: Elaboración propia

6.6. PROCEDIMIENTO DE CALIFICACIÓN DE ONGD DE AECID

La Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo (AECID) desempeña un importante papel en el funcionamiento de las ONGD españolas por ser el primer financiador público y haber creado los Convenios de Cooperación al Desarrollo, uno de los instrumentos de cooperación de mayor peso. Su papel con respecto a las ONGD implica, entre otras cuestiones, la gestión del registro de ONGD españolas, el fomento de marcos de apoyo a los cooperantes en el exterior, y la canalización de la ayuda oficial al desarrollo a través de instrumentos que favorezcan la eficacia y la calidad.

Esta Agencia, creada en noviembre de 1988 como órgano de gestión de la política española de cooperación internacional para el desarrollo bajo la denominación de Agencia Española de Cooperación Internacional (AECI), fue modificada por el Real Decreto 1403/2007, de 26 de octubre, por el que se aprueba el Estatuto de la nueva

Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo (AECID). Esta entidad de Derecho Público adscrita al Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación a través de la Secretaría de Estado para la Cooperación Internacional (SECI), es la responsable del diseño, la ejecución y la gestión de los proyectos y programas de cooperación para el desarrollo.

Aunque no es estrictamente un sistema de gestión de calidad, el Procedimiento de Calificación de ONGD de AECID (2005), presenta rasgos típicos de un sistema de gestión de calidad basado en la autoevaluación como la orientación a clientes y resultados, el desarrollo e implicación de las personas, el liderazgo, el aprendizaje organizativo o el desarrollo de las alianzas.

La financiación pública constituye una importante fuente de recursos financieros de las ONGD españolas, lo que hace que la AECID sea uno de sus principales grupos de interés. Es por ello por lo que el instrumento de calificación propuesto por esta agencia resulta tan relevante para la mejora de la calidad de la gestión de estas entidades.

La política oficial española de cooperación internacional establece un conjunto de instrumentos, objetivos, principios y prioridades a través de los cuales canalizar su intervención en materia de cooperación internacional al desarrollo.

Los principales objetivos de los Convenios de Cooperación al Desarrollo son:

1. Servir de instrumento para la ayuda oficial al desarrollo (AOD).
2. Facilitar y potenciar al máximo las capacidades de innovación y propuesta de las ONGD.

Estos Convenios de Cooperación al Desarrollo se rigen por los siguientes principios:

- a. Principio de colaboración: es el elemento articulador de la unidad del proceso. La colaboración va unida a la corresponsabilidad de las partes en la consecución de los objetivos fijados.

- b. Principio de complementariedad: entre los distintos agentes de la cooperación internacional en cuanto a la puesta en práctica de los objetivos, la forma de alcanzarlos y la distribución de la responsabilidad. Para ello, se hace necesario un diálogo entre las partes que intervienen en una política de desarrollo compartida. La complementariedad entendida como la suma de sinergias entre los factores de la cooperación en la implementación de una política de desarrollo compartida.
- c. Principio de calidad de la ayuda: buscará la aplicación de los instrumentos más idóneos y prestará especial atención a la evaluación y al aprendizaje basándose en una mejor planificación y en una mayor coordinación entre los distintos factores de la cooperación.

Las ONGD, para poder acceder a estos Convenios de Cooperación al Desarrollo, deben haber superado previamente el procedimiento de calificación de la AECID, es decir, es necesario que estén reconocidas por ésta como entidades calificadas.

En el diseño del procedimiento de calificación de las ONGD y de sus criterios y subcriterios, además del código de conducta de CONGDE, se toman como referencia el Modelo Europeo EFQM de Excelencia en su versión para el Sector Público y Organizaciones del Voluntariado, la Norma UNE 165011 EX “Ética. Sistema de gestión de ONG” de AENOR y el Octógono o Instrumento para evaluar fortalezas y debilidades de las ONG de la Agencia Sueca de Desarrollo Internacional (ASDI, 2003).

En la elaboración del procedimiento de calificación de ONGD de la AECID, y en virtud de los principios de colaboración en que se basan los Convenios de Cooperación al Desarrollo, se contó con el consenso de la CONGDE, quien ha tenido una participación activa realizando aportaciones, comentarios y propuestas.

El procedimiento de calificación de ONGD viene regulado en la ORDEN AEC/1303/2005, de 27 de abril, por la que se regulan las bases para la concesión de subvenciones a organizaciones no gubernamentales de desarrollo, para la realización de intervenciones en materia de cooperación internacional para el desarrollo. Las normas

de seguimiento y justificación de proyectos y convenios de cooperación al desarrollo subvencionados a las organizaciones no gubernamentales de desarrollo se aprueban por la Resolución de 24 de marzo de 2009 de la Presidencia de la AECID. La Resolución de 22 de abril de 2009 desarrolla lo establecido en la Orden de Bases, y establece el procedimiento para la obtención de la calificación por las organizaciones no gubernamentales de desarrollo, y para su revisión y revocación.

El proceso de calificación tiene como objetivo certificar a las ONGD que reúnan las actitudes oportunas para actuar en la consecución compartida de objetivos de desarrollo generales con la AECID. Este procedimiento, que habilitará a las ONGD que tengan la calificación para poder acceder a la modalidad de los Convenios de Cooperación al Desarrollo, consta de los siguientes pasos:

Tabla 6.11. Pasos del procedimiento de calificación de ONGD de la AECID

Pasos	
Paso 1	La AECID convoca el proceso de calificación de ONGD y publica un Manual de autoevaluación para éstas.
Paso 2	Las ONGD interesadas se autoevalúan en base al manual y presentan su solicitud de calificación.
Paso 3	La AECID revisa las autoevaluaciones y, si lo estima oportuno, hace visitas y consultas a las ONGD.
Paso 4	La AECID publica en el BOE una resolución en la que se conceden las acreditaciones como "ONGD Calificada".
Paso 5	La AECID convoca subvenciones a las ONGD para llevar a cabo Convenios de Cooperación al Desarrollo.
Paso 6	Las ONGD calificadas interesadas presentan sus solicitudes de subvenciones para intervenciones de desarrollo determinadas.
Paso 7	La AECID comunica la estimación o desestimación de las solicitudes.

Fuente: Elaborado a partir de AECID (2005)

El Manual de autoevaluación requerido para la calificación consta de las siguientes cuatro fases:

Tabla 6.12. Fases del Manual de Autoevaluación para obtención “ONGD Calificada”

Fases	
I. Análisis del cumplimiento de los Criterios Previos	Se hace referencia al cumplimiento de una serie de requisitos de tipo jurídico-legal y de tipo operativo-organizacional. La AECID, en esta fase, se limita a comprobar la documentación aportada por la ONGD.
II. Valoración Cuantitativa	Se pretende asegurar que la entidad analizada cuenta con un nivel de solvencia patrimonial suficiente para responder ante un posible quebranto en la gestión de los fondos procedentes de la Administración Pública. Se aplican los principios de objetividad y rigurosidad para analizar la capacidad financiera, la capacidad operacional y los recursos humanos de la ONGD. Esta última área, como seña de identidad de las organizaciones no gubernamentales, es la que mayor peso tiene.
III. Valoración Cualitativa	Se realiza un análisis de la estructura, la organización, la actividad, el entorno y la estructura económica y Cuentas Anuales, para proceder a la medición del grado de desarrollo organizacional de la ONGD.
IV. Valoración Global	Se realiza la suma aritmética de las dos fases anteriores. Si la entidad analizada cumple la puntuación mínima (el 60%) de cada una de ellas, podrá obtener la denominación de “ONGD Calificada”.

Fuente: Elaborado a partir de AECID (2005)

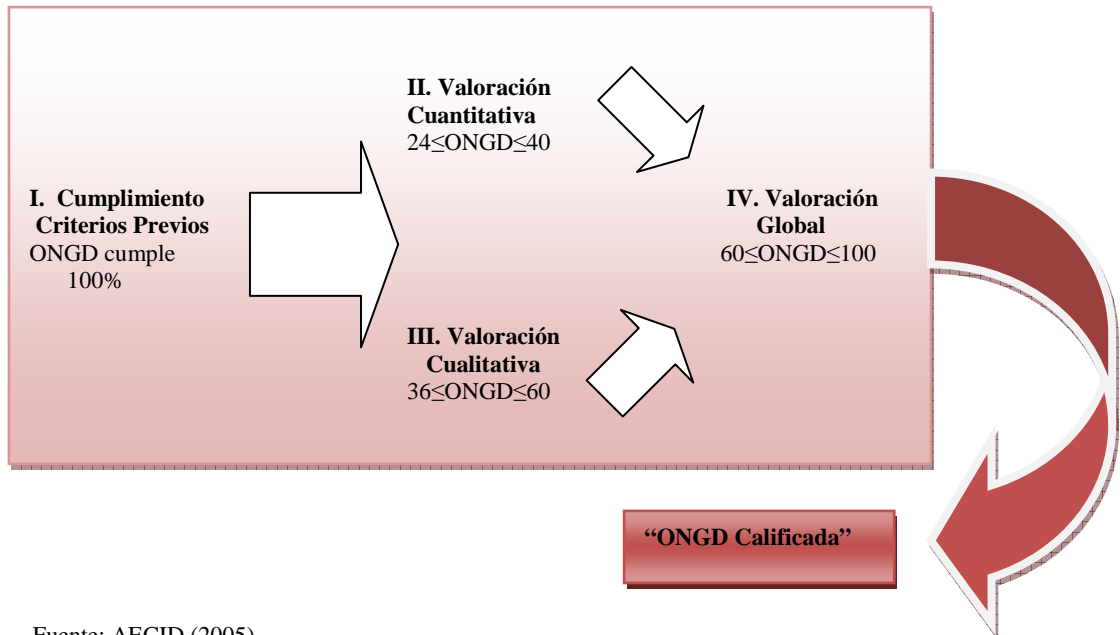
Toda la documentación a presentar y los bloques temáticos a rellenar están disponibles en la página <http://www.aecid.es>.

El sistema de calificación de ONGD está directamente relacionado con la calidad de la ayuda, por lo que va más allá de ser el paso previo imprescindible para concurrir a las convocatorias de los Convenios de Cooperación. Este sistema se basa, según la AECID, en las siguientes características:

- Objetividad.
- Transparencia y participación.
- Especialización.
- Rigurosidad.

En la siguiente figura se resumen las cuatro fases y la puntuación mínima y máxima establecida en cada una de ellas para que la ONGD obtenga la calificación:

Figura 6.3. Puntuación para obtención “ONGD Calificada”



Fuente: AECID (2005)

La AECID declara en su procedimiento la intención de acercar las ONGD a la cultura de la calidad, y recomienda que la entidad que no consiga ser calificada implante planes de mejora para alcanzarlo en sucesivas convocatorias.

No obstante, cabe cuestionarse el coste que para una ONGD con relación estable con la AECID podría suponer encontrarse en la situación de no ser calificada. Además de una disminución importante en su financiación, se enfrentaría al coste de imagen, desmotivación, riesgos de no poder atender a los costes de estructura que han sido calculados partiendo de la suposición de contar con los fondos de la AECID, etc.

Al respecto, hay que señalar que los criterios previos excluyen a algunas organizaciones y pueden generar agravios comparativos, por lo que se ha cuestionado la idoneidad de los mismos. El presidente de la AECID justifica el establecimiento del conjunto de criterios recogidos en el procedimiento de calificación al estar basados en experiencias de otras agencias europeas de desarrollo y en otros sistemas de gestión de calidad de ONG españolas.

La relación de las ONGD calificadas está disponible en la página <http://www.aecid.es>. Por su relevancia, podemos citar las siguientes:

- Asociación Manos Unidas.
- Cáritas Española.
- Centro de Comunicación, Investigación y Documentación Europa-América Latina (CIDEAL).
- Cruz Roja Española.
- Farmacéuticos Mundi.
- Fundación Anesvad.
- Fundación Ayuda en Acción.
- Fundación INTERMÓN-OXFAM.
- Fundación Paz y Tercer Mundo (PTM-Mundubat).
- Fundación Save the Children-España.

Una valoración de este instrumento nos lleva a destacar ciertos aspectos favorables y algunas limitaciones del mismo.

Tabla 6.13. Ventajas e inconvenientes del Procedimiento de Calificación de ONGD de la AECID

Ventajas	Inconvenientes
El propio procedimiento cita su intención de acercar la cultura de la calidad al sector no gubernamental español. Se realiza a través de una mejor planificación, mayor coordinación entre los factores de la cooperación, promoviendo instrumentos más idóneos y reforzando la evaluación del aprendizaje.	Tienen preferencia en la obtención de la calificación las ONGD que, con anterioridad a este procedimiento, fueron subvencionadas por la AECID, para lo cual se emplearon criterios principalmente cuantitativos.
Puede marcar el impulso definitivo a los sistemas de gestión de calidad en el sector de las ONGD españolas, puesto que los fondos públicos para la cooperación española gestionados por la AECID suponen un porcentaje importante de los ingresos de las ONGD.	No valora excesivamente la implicación de las contrapartes, lo cual dificulta el desarrollo de alianzas típico de los sistemas de gestión de calidad.
Permite a la organización conocer los puntos en los que no ha conseguido pasar la evaluación, y por lo tanto, donde puede mejorar su gestión.	No ofrece a las ONGD calificadas una retroalimentación suficiente sobre el proceso de revisión de la autoevaluación, ni cuál es la puntuación obtenida en cada bloque, por lo que dicho proceso no puede aprovecharse como instrumento para la mejora continua.

Se acerca de forma importante a un sistema de calidad basado en la autoevaluación.	Simplemente se decide si la organización cumple o no con los requisitos establecidos, por lo que no es una herramienta de calidad propiamente dicha.
Permite conjugar la eficacia y la eficiencia con características propias de las ONGD, como la transparencia y los valores éticos.	El procedimiento asume erróneamente que las ONGD especializadas sean organizaciones de tamaño reducido.
La existencia de una calificación para ONGD especializadas permite a estas organizaciones centrarse y orientar su estrategia a los sectores para los cuales la AECID les ha calificado.	La AECID no informa del número de ONGD que está dispuesta a calificar, lo que podría desmotivar a aquellas entidades que no hayan alcanzado la puntuación mínima a presentarse a la siguiente convocatoria.
La existencia de esta calificación permite a la AECID emplear menos recursos en el proceso de selección de ONGD, y a las ONGD en la búsqueda de financiadores públicos estables.	El número de entidades calificadas es significativamente pequeño a pesar de que la AECID es un importante financiador para las ONGD españolas.

Fuente: Elaboración propia

6.7. CÓDIGOS DE CONDUCTA

Un código de conducta no es una herramienta de gestión de calidad propiamente dicha. Es un mecanismo de autorregulación o de referencia ética que constituye un poderoso mecanismo de alineamiento y sincronización, contribuyendo a minimizar el riesgo de actuaciones que pueden mermar el prestigio, la moral, la imagen, etc., de una entidad. Es decir, se trata de un catálogo de valores que pretende orientar la intervención de la entidad, su organización interna y sus relaciones con el entorno.

Así, se trata de una herramienta útil para la construcción de los cimientos de la organización, proporcionándole credibilidad y autoridad en sus actividades. Aspectos importantes como la misión, los criterios que sigue para la gestión de su entidad y de los fondos públicos y/o privados que maneja, las actuaciones que lleva a cabo para promover el bien en la sociedad, las intervenciones que realiza, etc., se establecen y se dan a conocer tanto a todos los miembros de la organización como a la sociedad en general, mediante la elaboración y/o suscripción de códigos de conducta.

Por otra parte, las organizaciones del sector no lucrativo, cada vez más, se ven obligadas a suscribir códigos de conducta si quieren mantener su legitimidad y su capacidad de influencia. En este sentido, parece necesario, como hemos señalado con anterioridad, que estas organizaciones apliquen estándares de comportamiento y gobernabilidad (transparencia, responsabilidad social, eficiencia y *accountability* o rendición de cuentas), para recibir financiación y apoyo de la sociedad y para tener un papel oficialmente reconocido en sus demandas ante Gobiernos y empresas.

La Comisión Europea elaboró en julio de 2005 un conjunto de recomendaciones para los estados miembros y un código de conducta voluntario para las ENL que actúan en la UE, con el objetivo de proteger el sector y fortalecer la confianza de los donantes y financiadores.

La adhesión al código de conducta les reportará a las organizaciones del sector no lucrativo los siguientes beneficios:

1. Permite mostrar su estatus visible de credibilidad y responsabilidad ante la generosidad de la sociedad.
2. Beneficios fiscales.
3. Acceso a becas y fondos públicos.
4. Facilita el control de la mala utilización de estas organizaciones sin que ello suponga una carga más para el sector no lucrativo.
5. La posibilidad de obtención de etiquetas o sellos que certifiquen el cumplimiento del código.

Esta propuesta de la Comisión Europea es sometida a consulta por parte de las ONG europeas, y obtiene las siguientes críticas:

- Críticas del National Council for Voluntary Organisations (NCVO), uno de los organismos más importantes pertenecientes al Tercer Sector:
 - Se hubiera preferido un código de conducta práctico y significativo en el que sus recomendaciones fueran indicativas de buenas prácticas para el sector.

- Recomienda que un código de conducta no sea demasiado descriptivo en cuanto a cómo deben organizar su trabajo las ONG, porque esto supone una burocracia innecesaria.
 - La Comisión Europea debería tener en cuenta la diversidad y heterogeneidad del Tercer Sector dentro de cada país y entre las ONG de toda la Unión Europea. Asimismo, debería respetar la legislación nacional y local reguladora del funcionamiento de sus organizaciones.
 - Aboga por la participación de las organizaciones destinatarias del código en la elaboración de unas normas que ellos mismos van a tener que cumplir. Recomienda que los valores y principios que rijan las relaciones entre los gobiernos y el Tercer Sector sean redactados de forma conjunta.
 - Exige el mismo nivel de tratamiento para las ONG que para otros sectores económicos, con el fin de evitar que el sector no lucrativo se vea discriminado negativamente de forma injusta.
- Crítica de la European Citizen Action Service (ECAS), red europea de ONG:
- Los códigos de conducta son menos efectivos y más difíciles de aplicar a todo un sector amplio y difuso, ya que la mayoría son propios de una entidad, mientras que la legislación es vinculante para todas.

La Red Europea de Ciudadanos Activos (Active Citizenship Network) ha protestado porque el código “recomienda promover buenas prácticas de transparencia y responsabilidad, mientras que el texto no contiene ninguna propuesta concreta en este punto”.

Cabe destacar que no existe un código de conducta universal aplicable a todas las organizaciones. Para que sea aceptable, debe tener según Adair (1999), el siguiente contenido mínimo:

- La obligación para la ONGD de estar legalmente constituida y con total transparencia financiera (fuentes de financiación, aplicación de fondos y

cuentas auditadas).

- Objetivos y propósitos claramente identificados, y el compromiso de operar dentro de la legalidad para la consecución de dichos objetivos.
- Procesos democráticos abiertos (elección del equipo directivo, etc.).
- El compromiso de evitar involucrarse en partidos políticos al tiempo que se puede ser libre para perseguir legítimos objetivos de índole política.
- Un código ético que exija el compromiso del personal y los socios que trabajan y colaboran en nombre de la ONGD a actuar con integridad y honradez.
- Directrices para cubrir potenciales conflictos de interés.

A continuación, citamos algunos ejemplos de códigos de conducta en España:

- Código de conducta de las ONGD de la CONGDE.
- Código de conducta de las ONGD de la Coordinadora de ONGD de Euskadi.
- Código ético de las organizaciones de voluntariado de la Plataforma para la Promoción del Voluntariado en España (PPVE).
- Código de buen gobierno de la fundación CODESPA.
- Código ético para las fundaciones catalanas.

Así, los códigos de conducta presentan, fundamentalmente, los siguientes puntos fuertes y débiles que resumimos a continuación en la tabla 6.14.

Tabla 6.14. Ventajas e inconvenientes de los códigos de conducta

Ventajas	Inconvenientes
Se trata de iniciativas de autorregulación del sector.	Existe riesgo de corporativismo por tratarse, en general, de iniciativas de autorregulación.
Son un marco de referencia ético que ayuda a las organizaciones del sector no lucrativo a entender y especificar mejor sus objetivos, y contribuyen a alinear y sincronizar sus actuaciones.	Existe el riesgo de no considerarse la amplia diversidad y heterogeneidad del Tercer Sector dentro de cada país y entre las diferentes ONG, y de que no se respete la legislación nacional y local que regule el funcionamiento de estas organizaciones.

La adhesión a los códigos de conducta es voluntaria.	Riesgo de excesiva carga burocrática en el caso de duplicidad con otros códigos de conducta o con herramientas de gestión de calidad.
Al no existir mecanismo de certificación, supone una menor carga de trabajo para la organización.	No es una herramienta de gestión de calidad propiamente dicha, le falta certificación por tercera parte que le dé más credibilidad y visibilidad externa.
La adopción de un código conjunto permite la renuncia a prácticas competitivas no éticas en la captación de fondos.	
Facilitan el control de la mala utilización de estas organizaciones sin suponer una mayor carga burocrática para las mismas, puesto que la mayoría de códigos cuentan con un sistema de seguimiento.	

Fuente: Elaboración propia

6.8. GUÍAS DE LA TRANSPARENCIA Y LAS BUENAS PRÁCTICAS DE LAS ONG

Destaca por su alcance y desarrollo la Fundación Lealtad. Fue creada en el año 2001 a propuesta de un grupo de profesionales procedentes de diferentes sectores que consideraban que no siempre existía información suficiente para donar responsablemente. Esta institución independiente y sin ánimo de lucro, financiada exclusivamente por las aportaciones de los miembros de un Patronato formado por nueve personas de reconocido prestigio en el ámbito del derecho, la economía y las finanzas, nace con la misión de analizar y dar solución al problema del descenso en el nivel de confianza depositado por parte de donantes, voluntarios y la sociedad en general sobre las organizaciones del sector no lucrativo.

De esta manera, la Fundación Lealtad (2003) define así su misión: “Fomentar la confianza de particulares y empresas en asociaciones y fundaciones que cumplan fines de acción social, cooperación al desarrollo y acción humanitaria”. La independencia, la transparencia, la solidaridad y el rigor son los valores que promueve en el cumplimiento de su misión.

En junio de 2009 la Fundación Lealtad se incorporó al International Committee on Fundraising Organizations (ICFO) y en mayo de 2010 entró a formar parte de su Junta Directiva. De la misma manera, colabora desde 2009 en un proyecto de asesoramiento técnico en México y es miembro del Consejo de la Asociación Confío - Construyendo Organizaciones Civiles Transparentes, AC.

La transparencia, como ya hemos señalado, cobra especial importancia en el sector no lucrativo, puesto que constituye una de las herramientas a las que las organizaciones del sector recurren para competir por la financiación y el personal voluntario, recursos necesarios ambos para el sostenimiento de las mismas.

La Fundación Lealtad señala que la desconfianza mostrada por los potenciales donantes en el destino último de los fondos aportados a las Organizaciones de Interés Social (de acción social, cooperación al desarrollo y acción humanitaria) se debe, principalmente, a la inexistencia de documentos de origen y aplicación de fondos a disposición del público y al hecho de que no estén claramente definidos los sistemas de control financiero y de publicación de cuentas anuales y auditorías de estas organizaciones.

Además, el potencial donante o voluntario se encuentra con grandes dificultades para obtener información sobre las Organizaciones de Interés Social (OIS) destinatarias de su aportación como consecuencia de la inexistencia de una base de datos completa, actualizada y de fácil acceso en el momento de la creación de la Fundación Lealtad. Como respuesta a todos estos problemas, esta entidad pone especial énfasis en la cantidad y calidad de la información a disposición del público y en las vías de comunicación a través de las cuales hará llegar dicha información, y ofrece la Guía de la Transparencia y las Buenas Prácticas de las ONG.

Tomamos en cuenta que la generación de esta confianza se puede lograr, según Giraldo, Durán, Mataix y Durán (2007), por dos vías:

- Orientación al usuario/beneficiario: mejorando la calidad de la gestión mediante la aplicación de herramientas y sistemas de gestión de calidad.
- Orientación al donante: incrementando la transparencia.

La Fundación Lealtad elige la segunda vía y define nueve indicadores de transparencia que denomina Principios de Transparencia y Buenas Prácticas (PTBP). Basándose en ellos, analiza aquellas entidades que voluntariamente lo soliciten.

Los Principios de Transparencia y Buenas Prácticas, que se dividen en un total de 44 subprincipios, son los siguientes:

1. Principios 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.

Están inspirados en la experiencia de otros países y han sido adaptados y consultados con representantes de organizaciones del Tercer Sector y de la Administración Pública en España. Cabe señalar, que más del 43% (19 de 44) de los subprincipios que la Fundación Lealtad emplea para realizar este análisis de la transparencia están relacionados con el tema económico y financiero de la organización. Además, algunos de los subprincipios son muy poco exigentes con las entidades.

La Fundación se compromete a facilitar el proceso de entrega de documentación para minimizar la carga de trabajo que el análisis supone para los empleados de las organizaciones. El análisis de los parámetros está basado en la información que las ONG le proporcionan voluntariamente. Aunque sí se informa de la existencia de sistemas de evaluación y control por parte de las entidades y de los evaluadores externos, el trabajo de campo de las organizaciones no se comprueba.

Las ONG objeto de análisis, y que aparecerán en las Guías de la Transparencia y de las Buenas Prácticas de las ONG, deben pertenecer principalmente a los grupos de cooperación al desarrollo, de acción social y acción humanitaria. Deben tener, al menos, dos años ininterrumpidos de operación al momento de firmar el acuerdo de colaboración con la Fundación, y deben estar auditadas externamente al menos el último año. Los que deseen continuar formando parte de la Guía, deberán aportar anualmente la información requerida por los analistas de la Fundación.

Los resultados de este análisis se publican gratuitamente en la Web www.fundacionlealtad.org, y una vez al año en papel la “Guía de la transparencia y buenas prácticas de las ONG” con un resumen del cumplimiento de los Principios de Transparencia y Buenas Prácticas por parte de cada ONG.

A continuación presentamos una tabla resumen con las Guías publicadas y el número de organizaciones analizadas todos estos años.

Tabla 6.15. Guías de la Transparencia y las Buenas Prácticas

NÚMERO	GUÍA	Nª ENTIDADES ANALIZADAS	CUMPLIMIENTO PRINCIPIOS (%)
Número 0	Guía 2002	27	-
Número 1	Guía 2003	40	88,5
Número 2	Guía 2004	68	-
Número 3	Guía 2005	100	86
Número 4	Guía 2006	115	88
Número 5	Guía 2007	117	88,3
Número 6	Guía 2008	122	88,7
Número 7	Guía 2009	131	90,1
Número 8	Guía 2010	139	90,4
Número 9	Guía 2011	150	-
Número 10	Guía 2012	171	-

Fuente: Elaboración propia

Se observa cómo en los últimos años el nivel medio de cumplimiento de los principios de transparencia y buenas prácticas supera el umbral del 90%, y que gracias al análisis, las organizaciones se profesionalizan, mejoran su gestión y funcionamiento, son mejor percibidas y logran más colaboración.

Son varias las sesiones y talleres que celebra la Fundación con el fin de que las ONG y entidades privadas colaboradoras realicen sus aportaciones para la mejora de la Guía. Además, estudia otras iniciativas como la posibilidad de que las entidades analizadas puedan acceder a cursos de formación impartidos por alguna de las empresas colaboradoras sobre aspectos como la fiscalidad, planificación o contabilidad. Todo ello con el fin de optimizar las colaboraciones entre empresas y entidades no lucrativas.

En esta línea, en 2010 se lanzó la nueva Guía online www.guiatransparenciaong.org a través de la cual la Fundación Lealtad aporta a los ciudadanos las herramientas necesarias para donar responsablemente y facilita el encuentro entre empresas y ONG, actuando como mediadora entre ambas.

Por otra parte, la Fundación Lealtad aporta puntualmente información a los medios de comunicación sobre las conclusiones de la Guía de la Transparencia y las Buenas Prácticas de las ONG, las presentaciones de la Guía en diversos entornos, los acuerdos de colaboración con empresas y las acciones que éstas realizan con las ONG de la Guía.

Desde que se presentó la nueva página Web en el año 2008, las visitas a sus sites se han multiplicado por 3,5. Esto demuestra el interés de los donantes por acceder a información independiente sobre las ONG y las formas de colaborar con ellas. Las páginas web www.fundacionlealtad.org y www.guiatransparenciaong.org, donde se publican los resultados del análisis de las ONG, han superado las 300.000 visitas en 2012 con un aumento del 20% con respecto al 2011. Patricia de Roda, directora general, señala el 7 de febrero de 2013 en Noticias de la Fundación (Fundación Lealtad, 2013) que “Los ciudadanos también han valorado la experiencia de la Fundación Lealtad que en 2001 impulsó el primer modelo de análisis de la transparencia de las ONG en España”. Aprovecha además para recalcar que “Doce años después, la Fundación Lealtad es la única entidad independiente que evalúa a las ONG españolas y que facilita al público información completa sobre la gestión de estas organizaciones”.

La Fundación sigue ampliando su oferta de análisis e inclusión en su Guía a las distintas Organizaciones de Interés Social españolas. En los tres últimos años el número de ONG analizadas ha crecido en más de un 30%. Durante ese periodo, la Fundación ha

contribuido a la profesionalización de más de 600 ONG españolas a través de la difusión, la capacitación y la evaluación de los Principios de Transparencia y Buenas Prácticas. De Roda destaca que:

El compromiso de las ONG con la transparencia es firme, como demuestra el dato de que el 97% de las ONG analizadas solicitan la actualización periódica de su informe de transparencia para continuar participando en la Guía de la Fundación Lealtad. (De Roda, 2013)

A 31 de diciembre de 2012 en la página Web de la Fundación Lealtad se encontraron publicados los resultados del análisis de 171 ONGs. Podemos citar, por ejemplo:

- Fundación Alboan.
- Fundación Tutelar Gorabide.
- Mundubat.
- Asociación Española Contra el Cáncer (AECC).
- Asociación Proyecto Hombre.
- Ayuda en Acción.
- Cáritas Española Servicios Generales.
- Intermón Oxfam.
- Manos Unidas.
- Médicos Sin Fronteras – España.
- UNICEF España.

Estas entidades, que gestionan 1.100 millones de euros, cuentan con el apoyo de 1 millón y medio de socios y de 60.000 voluntarios. Sus proyectos benefician a 85 millones de personas en España y en los países en vías de desarrollo.

Estas cifras demuestran el creciente interés de las ONG españolas por el trabajo de Fundación Lealtad, que garantiza una evaluación externa e independiente y la publicación actualizada de sus resultados. De Roda, en nota de prensa publicada el 7 de febrero de 2013, destaca que:

Ante la actual limitación de fondos públicos como consecuencia de la crisis económica, muchas entidades sociales se están abriendo a la financiación privada y ven cómo la transparencia se ha convertido en un elemento diferenciador. El Logotipo de ONG Analizada por la Fundación Lealtad es una herramienta que refuerza la confianza de los donantes en las ONG y ayuda a las organizaciones a diferenciarse para lograr nuevos colaboradores. (De Roda, 2013)

Las ONG de la Guía firman un acuerdo de colaboración con la Fundación Lealtad, que estipula, entre otros puntos, que el resultado del análisis será público independientemente de su desenlace y que la organización aportará, al menos cada dos años, nueva documentación para la actualización de su informe de transparencia y buenas prácticas.

Nos interesa desde la perspectiva de una herramienta para la mejora de la gestión de la calidad de las ONG, y a continuación señalamos los beneficios e inconvenientes que hemos detectado:

Tabla 6.16. Ventajas e inconvenientes de la Guía de la Transparencia y las Buenas Prácticas

Ventajas	Inconvenientes
Es una herramienta de comunicación y de análisis de las ONG gratuita y voluntaria.	La organización tiene que soportar una serie de costes: coste de la auditoría de cuentas, coste administrativo de preparación de documentos, etc.
Es una herramienta de captación de fondos que facilita el acceso a nuevas fuentes de financiación privada.	Alcance limitado de su análisis, en cuanto que no tiene la capacidad suficiente para extender su análisis directamente a las acciones sobre el terreno ni al desarrollo de una gestión integral.
Existe una orientación al donante: genera confianza en el donante ofreciéndole información contrastada.	El número de entidades analizadas es significativamente pequeño si se tiene en cuenta la existencia de más de 11.000 organizaciones de acción social y cooperación al desarrollo.
Ofrece criterios para filtrar ONG.	Existe el riesgo de que se genere la sospecha en el público sobre aquellas organizaciones que no sean analizadas en la Guía, bien porque la Fundación no tenga capacidad o bien porque la ONG no tenga recursos suficientes para abordar el proceso de recopilación y

	elaboración de los documentos necesarios para ser analizada.
Permite identificar áreas de mejora a partir de los principios incumplidos.	Existen dudas en el sector sobre la aportación de valor.
Fomenta la cultura de la transparencia en el sector y le aporta credibilidad.	Se critica la fuerte vinculación de la Fundación al entorno lucrativo.
Ofrece talleres de mejora de la transparencia para aquellas ONG que están interesadas en mejorar pero que no cumplen los requisitos para ser analizadas.	

Fuente: Elaboración propia

Por su parte la CONGDE, en mayo de 2013, ha presentado su Herramienta de Transparencia y Buen Gobierno de ONGD (CONGDE, 2013b). Se trata de una propuesta de autorregulación y excelencia elaborada por las propias entidades del sector, por lo que responde a las características propias del mismo y está teniendo una buena aceptación.

Como Coordinadora que agrupa a casi 100 ONGD nos sentimos muy orgullosas de los resultados en este primer año de aplicación. Dos tercios de nuestras organizaciones se han sometido a la Herramienta y, de ellas, más del 80% han superado todos los bloques. Cabe destacar que estas organizaciones suponen el 81% de los ingresos totales de las ONGD que forman la Coordinadora y que, además, cuentan con el apoyo de 2,3 millones de personas. Las organizaciones que aún no han realizado el proceso ya están preparándose para hacerlo a lo largo de este año. Las organizaciones que pueden realizar este proceso son aquellas que forman parte de la Coordinadora. (Ruiz-Giménez, 2013)

La Herramienta, como explica la presidenta de la CONGDE, Mercedes Ruiz-Giménez (2013), es una iniciativa pionera de transparencia que exige la sociedad y está formada por dos pilares esenciales:

- La transparencia: implica mostrar de manera abierta la articulación de la organización. Por lo tanto, es un concepto que va más allá de las cuentas claras.

- El buen gobierno: relacionado con la manera en la que la organización define las responsabilidades de sus recursos humanos, con la promoción de la mejora continua y con la creación de mecanismos de planificación adecuados.

Se propone un sistema de evaluación estructurado en esos dos grandes apartados. Cada uno de ellos lo forman varios bloques temáticos, los cuales, a su vez, cuentan con varios indicadores.

Los indicadores de buen gobierno comprueban y miden si la organización cuenta con herramientas de control y rendición de cuentas y si la forma en la que se dirige define bien las responsabilidades de las personas, promueve la mejora continua, cuenta con mecanismos de planificación adecuados. Por su parte, los indicadores de transparencia evalúan si la organización, además de facilitar acceso a sus cuentas, muestra cómo funciona, cómo se lleva a cabo su trabajo, cuáles son los procesos internos, sus decisiones, los resultados obtenidos.

Además, las organizaciones que se someten a la Herramienta deben asegurar que esa información se difunde abiertamente y con claridad para que cualquier persona que tenga interés en ella pueda conocerla fácilmente.

El informe final es elaborado por una firma de auditoría externa, tomando en cuenta los indicadores objetivamente verificables de la Herramienta, por lo que lo único que hace la Coordinadora es el otorgamiento del sello y la publicación del análisis agregado de los resultados para ofrecer una visión global del sector, en su conjunto.

También merece la pena destacar la Guía que ha elaborado el Instituto de Consejeros-Administradores (IC-A, 2013) con un conjunto de recomendaciones y buenas prácticas para la mejora de la gestión de las fundaciones y ONGs, para que la transparencia forme parte de su agenda. Las medidas se centran, fundamentalmente, en dar una mayor publicidad a las cuentas, fomentar la separación de poderes entre el presidente y los cargos ejecutivos y definir claramente las políticas retributivas. Estas recomendaciones van en la misma línea que las establecidas por la Comisión de Expertos en materia de Gobierno Corporativo para las compañías cotizadas. Este código ha sido presentado el pasado noviembre y parte de la premisa de que el buen gobierno

es una herramienta necesaria para la sostenibilidad de las organizaciones y de que éstas deben, en virtud de los fines que persiguen, inspirar y transmitir confianza a todos sus grupos de interés.

Existe, actualmente, un gran impulso a la transparencia a nivel nacional e internacional. No podemos dejar de citar la organización Transparencia Internacional (TI), no gubernamental, no partidista, y sin fines de lucro, dedicada a combatir la corrupción a nivel nacional e internacional empleando la divulgación de información como herramienta principal.

TI fue fundada en 1993, con sede en Berlín, y desde entonces ha sido reconocida ampliamente por colocar la lucha anticorrupción en la agenda global. Está comprometida a crear amplias coaliciones de individuos y organizaciones, para trabajar con ellas en la disminución de la corrupción y la introducción de reformas, luchando a través de la construcción y el fortalecimiento de sistemas de integridad. Juega el papel de catalizador.

Su objetivo principal es, a nivel internacional, lograr que la transparencia y la rendición de cuentas sean públicamente reconocidas como normas del sistema global de valores. Es su Secretaría Internacional la que dirige la agenda de la organización, trabajando con el sector privado y con diversas organizaciones internacionales.

TI posee más de 80 Capítulos Nacionales en distintos países, los cuales se dedican a crear conciencia entre la población sobre los daños ocasionados por los sobornos y la corrupción, así como a identificar y contribuir métodos constructivos para reformar los sistemas legales y políticos nacionales. Estas organizaciones no gubernamentales están registradas localmente y son legalmente independientes de la Secretaría Internacional.

La organización comenzó a trabajar en España en el año 2000. Transparencia Internacional España, entre otras cosas, ha elaborado un Decálogo de Transparencia e Integridad en el que recoge diez Principios y Medidas consideradas necesarias para que el nivel de transparencia e integridad en las instituciones públicas y en sus cargos de gobierno que demanda la sociedad española resulte evidente. No obstante, también es

una referencia para el sector no lucrativo privado.

Por su parte, la Iniciativa de Reporte Global o GRI se creó en 1997 como un proyecto conjunto entre el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA) y la organización CERES (Coalition for Environmentally Responsible Economies), cuyo fin era aumentar la calidad de la elaboración de las memorias de sostenibilidad, hasta equipararlas con los informes financieros en cuanto a comparabilidad, rigor, credibilidad, periodicidad y verificabilidad. Por lo tanto, su objetivo son aquellas organizaciones que desean evaluar su desempeño económico, ambiental y social.

Actualmente es una institución independiente, con su propia Junta Directiva y que tiene su base en Ámsterdam. Trabaja por el logro de una economía global sostenible donde las organizaciones gestionen responsablemente su desempeño e impactos económicos, ambientales y sociales, además de hacer de la elaboración de memorias de sostenibilidad una práctica habitual proporcionando orientación y respaldo a las organizaciones, siempre de una forma transparente. Para ello, cuenta con la participación activa de representantes de organizaciones de derechos humanos, derechos laborales, investigación, medioambientales, corporaciones, inversionistas y organizaciones contables.

Son las propias organizaciones las que permitirán identificar, a través de su experiencia, cuáles son las herramientas de calidad que mejor se adaptan a su funcionamiento e idiosincrasia. Su objetivo debe ser conseguir unificar juntas su utilización, planteándose desarrollar una única para el Tercer Sector.

CAPÍTULO 7

PROPUESTA DE SOLUCIONES Y MODELO DE GESTIÓN DE LA CALIDAD Y SUS COSTES EN LAS ENL DEL PAÍS VASCO

7.1. CONSIDERACIONES PREVIAS Y REFLEXIONES

Tras haber realizado el análisis y clasificación del Tercer Sector, se han detallado las distintas ENL privadas y se ha procedido al estudio y la medición de sus objetivos. Es en este contexto donde hemos analizado las normas, modelos, procedimientos de calificación, códigos de conducta y guías de la transparencia que consideramos más importantes para la gestión de la calidad y sus costes en estas entidades.

También, a lo largo del trabajo hemos ido detallando metodologías, enfoques, herramientas, etc., que tratan de la gestión de la calidad, profundizando en las propuestas para las entidades no lucrativas.

Después del análisis de los capítulos anteriores, consideramos necesarias unas reflexiones que contribuyan a profundizar en la problemática de estas entidades.

7.1.1. Sobre la implantación de un proceso de gestión de la calidad en las ENL

Las ENL son, como se puede apreciar en los capítulos hasta ahora expuestos, organizaciones que están inmersas en un proceso de cambio continuo y, además, condicionadas por diversas dificultades que han de vencer para lograr su supervivencia. Es en este proceso de adaptación a los nuevos tiempos, donde uno de sus retos es la gestión de la calidad y sus costes.

Como sabemos, estas organizaciones están obligadas a perseguir la misión para las que han sido creadas y han de vigilar la correcta puesta en marcha y posterior desarrollo de los programas, proyectos y actividades a realizar. Para cumplir la exigencia, tanto interna como externa, de una gestión de calidad y transparencia que dé respuesta a sus necesidades, las ENL precisan conocer y aplicar las herramientas de gestión de la calidad que sean capaces de medir su efectividad y de mejorar la eficiencia y la eficacia de la misma. Es decir, herramientas fundamentales de gestión, planificación, medición y evaluación necesarias para la mejora continua.

Estas herramientas de gestión de las ENL deben ayudar a evitar ineficiencias y malas prácticas sobre el terreno, para satisfacer las exigencias y expectativas de los destinatarios de la acción de la organización. Sólo así se logrará cubrir con excelencia las carencias y necesidades sociales.

Así, el objetivo de la calidad se adopta como un medio instrumental para reconducir a la entidad el enfoque del usuario/beneficiario y la mejora continua, permitiéndole establecer prioridades, detectar posibles áreas de mejora y redistribuir los recursos de forma ágil, eficaz y eficiente. Debe ser integrada en el diseño de los planes de la entidad, considerando las necesidades de los diferentes grupos de interés, de manera que sea posible anticiparse a sus deseos y necesidades e incorporarlos en la estrategia de la organización. Posteriormente, ésta debe ser comunicada a todos los miembros de la entidad, abarcando con ellos la totalidad de los niveles organizativos para pasar a la implantación de la misma de una forma adecuada.

Puesto que los orígenes del problema de la calidad se encuentran distribuidos por todas las áreas de la organización, se requiere el análisis de información obtenida de la evaluación de todos los procesos y resultados, con el fin de contrastar el logro de los objetivos, detectar problemas, proponer acciones correctoras, y así encaminar a las organizaciones hacia la mejora de esa calidad.

En este contexto, implantar un enfoque de gestión excelente o calidad total en una entidad sin fines lucrativos no es una labor fácil, puesto que supone introducir cambios importantes en la propia idiosincrasia, así como modificar la cultura y el funcionamiento de la misma. Implica, como hemos indicado, la adopción de una nueva

filosofía: la mejora continua en todos los ámbitos de la organización, el trabajo en equipo, la cooperación, el énfasis en todas las personas, los objetivos por procesos, la satisfacción de todos los grupos de interés, etc. En definitiva, no se trata únicamente de la simple utilización de un conjunto de herramientas y técnicas.

Puesto que la dirección juega un papel clave como impulsora de la promulgación e implantación de los sistemas de gestión de calidad total, debe mostrarse comprometida con el proyecto, lo que se plasma en su comprensión y entusiasmo con relación al concepto, así como en su implicación en la alineación del mismo con la misión, visión y valores, los objetivos, el proceso estratégico y el fortalecimiento de las competencias distintivas (Camisón et al., 2007). Así, los líderes deben potenciar el trabajo en equipo tanto interna como externamente, ampliando los límites de alcance de la organización a través del desarrollo de redes.

Además, la dirección debe adoptar una doble función: la de facilitador (debe contribuir al despliegue de la filosofía de la calidad total hacia todos los niveles de la organización) y la del liderazgo proactivo (conlleva una implicación visible y constante en la mejora de la calidad, asumiendo un compromiso en la práctica).

7.1.2. Sobre la orientación a las personas en las ENL

Como es sabido, uno de los pilares fundamentales de los sistemas de gestión de calidad total es la orientación a las personas. Este principio se basa en la creencia de que los miembros de la organización que no ocupan puestos de dirección son los que mejor conocen su trabajo y pueden realizar importantes contribuciones a la mejora continua y a la satisfacción de los usuarios cuando tienen el poder y la preparación necesaria.

La participación de todo el personal de la entidad en la toma de decisiones, el reconocimiento de los trabajadores, el trabajo en equipo y el uso de comunicación efectiva para concienciar sobre la importancia de la misión organizativa son las técnicas de desarrollo organizativo que facilitan el cambio en una ENL. El hecho de realizar su labor de manera altruista no implica que no deba ser capaz de garantizar el cumplimiento de los objetivos para los que fue fundada.

Este enfoque en las personas exige prácticas de estímulo, y es responsabilidad de la dirección establecer un sistema participativo. El personal incrementa su responsabilidad y autoridad cuando gana confianza. El incentivo de la participación requiere algo más que palabras. Cada miembro de la organización debe conocer cuáles son sus tareas y qué se espera de él. Los procedimientos para este estímulo de la participación deben apoyar el trabajo tanto de equipo como individual, eliminar el miedo a cometer errores creando un clima de confianza, y asegurar apoyo financiero y técnico para que los empleados participativos puedan desarrollar sus ideas.

Al respecto, Prieto y Santidrián (2013, p. 67) recalcan que son las organizaciones que saben crear nuevo conocimiento, de manera constante, las que se desenvuelven con éxito en el entorno actual. Además, manifiestan las autoras que ese conocimiento se origina y acumula en las personas, por lo que éstas se convierten en el principal activo de la entidad y donde se centra el máximo potencial para lograr el desarrollo de la actividad organizacional de manera exitosa.

Así, la formación de los recursos humanos debe ser adecuada y es imprescindible para mejorar cualquier sistema utilizado en la organización. También es importante la creación de un entorno favorable para que las personas se sientan implicadas en el proceso de cambio. Esta formación en calidad ha de amparar el nuevo sistema de valores para que toda la organización comprenda lo que significa el sistema de gestión de calidad total y los objetivos que se persiguen. Se trata de aportar a la organización una nueva cultura en los valores que permita conseguir el compromiso de todos sus miembros con la nueva filosofía.

Se pretende alinear a las personas con los objetivos de la organización enfocándolas hacia las prioridades, y para ello, la comunicación regular y eficazmente gestionada desempeña un papel imprescindible en el despliegue y arraigo sostenible de la gestión de la calidad total. Sin la creación de un entorno laboral que promueva y facilite esa comunicación, difícilmente se logrará que los recursos humanos se sientan implicados en el proceso de cambio.

Además, en estos tiempos en los que la información es clave y elemento esencial en la toma de decisiones, no se pueden dejar sin control las diferentes variables, financieras y no financieras, que afectan a la organización porque es esa información la que permite a los responsables de la organización prever y controlar sabiendo. Obtener una visión global implica, además de entender sistemáticamente todos los procesos internos de la organización, integrar igualmente los externos de las organizaciones que les proporcionan bienes o servicios. Realizar experiencias de benchmarking con otras entidades posibilita aprender de ellas, y en su caso, llevar a cabo la implantación de modelos e instrumentos aplicados por las mismas.

7.2. RETOS E IMPLICACIONES EN EL FUTURO DE LAS ENL

La crisis se está mostrando con toda su intensidad actualmente, con lo que los paradigmas de los últimos años para el funcionamiento de las organizaciones han dejado de funcionar y la gestión de muchas entidades se ha transformado en una gestión de supervivencia a corto plazo.

Jorge Wagensberg, director científico de la Fundación La Caixa, ofreció la conferencia titulada “El caos creador” que parecía estar hecha a medida para los tiempos actuales, en la que constató que evolución también significa desaparición, apuntando que “El progreso es en realidad la capacidad de ganar independencia respecto de la incertidumbre”, y añadiendo que “La última solución ante la extinción es cambiar de identidad” (Wagensberg, 2013). Al respecto, el ponente propuso la siguiente ecuación: Complejidad + Anticipación = Incertidumbre + Acción.

Resultan a todas luces ilustrativos los cuatro aspectos que Ferrer Cárdenes (junio 2013) considera que hay que tener en cuenta para sobrevivir y perdurar en estos tiempos de cambio. Recordando la famosa frase de Charles Darwin “La especie que sobrevive no es la más inteligente, sino la que mejor se adapta al cambio”, el autor los denomina “genes” y son los siguientes:

1. Adaptabilidad: permite afrontar la sorpresa, adaptándose a lo que el nuevo entorno requiera.
2. Previsión: avisa para estar preparado ante cualquier evento que pueda acontecer.
3. Ambición: despierta la pasión y el deseo de aprender más y más, invirtiendo en uno mismo.
4. Reorientación: permite modificar la propuesta de valor a lo que el entorno solicita, es decir, ser proactivo para lograr el objetivo establecido.

Lo cierto es que la situación resulta realmente complicada y requiere reaccionar con rapidez, tal y como señala Pau Vidal, fundador y coordinador del Observatorio del Tercer Sector (Vidal, 2013b), afrontando rápidamente cambios estratégicos que permitan a las entidades continuar aportando valor a la sociedad en los próximos años.

Este autor, apunta que el Tercer Sector debe enfrentarse a una dura y profunda reconversión. Una reestructuración casi “milagrosa”: con la fuerza de sus valores propios y de su compromiso con las personas y la sociedad, pero sin recursos específicos para transformarse en las organizaciones del siglo XXI que son imprescindibles actualmente.

En este contexto, resulta vital que las ENL realicen una reflexión estratégica que incorpore las prioridades actuales. Vidal (2012) remarca que “No, no es fácil, pero el pensamiento estratégico es una oportunidad inigualable de alinear la organización que tenemos hoy con la organización que queremos construir en el futuro” y añade: “No os creáis los planes estratégicos que en estos momentos digan “lo de siempre”, porque entonces difícilmente serán la palanca de cambio para encarar el futuro con determinación”.

Ante esta urgencia radical de cambio, Vidal (2013a) muestra cinco temas clave que están, o estarán próximamente, en las agendas de la mayoría de las ENL en nuestro país:

Tabla 7.1. Temas clave en las agendas de las ENL

TEMAS CLAVE
Potenciar la complicidad social
Desarrollar nuevas competencias en los equipos
Entender el nuevo rol de la Administración Pública
Ahorrar costes siendo más eficientes
Mostrar el impacto social y económico de su actividad

Fuente: Elaboración propia a partir de Vidal (2013a)

1. Potenciar la complicidad social

Las organizaciones del sector existen porque son capaces de generar complicidad social en el trabajo, en las causas por las que trabajan. Su existencia únicamente tiene sentido si hay una implicación social formada por personas y otros colectivos capaces de comprometerse con su actuación. Los tiempos en que los proyectos se podían llevar a cabo sólo porque a alguien de la Administración Pública le gustaba lo que hacía la entidad, y le apoyaba con una subvención, ya pasaron. Las organizaciones del siglo XXI son capaces de movilizar personas comprometidas con su misión, que apoyan con dedicación de tiempo y recursos económicos para hacer realidad los sueños organizativos. La clave está en conseguir y gestionar esa complicidad social que aportará energías, ilusiones, capacidades y recursos para la transformación social.

2. Desarrollar nuevas competencias en los equipos

Es ésta una época que exige nuevas competencias y capacidades a la gente que forma las organizaciones, tanto a las personas voluntarias como a las remuneradas. Durante años se ha aprendido a gestionar proyectos, a presentarse a convocatorias, a visitar las administraciones, a conocer sus lenguajes, a justificar y a emplear toda una serie de metodologías como proyectos de intervención social, marco lógico, de sostenibilidad ambiental, de acción cultural, etc. Esto era lo eficiente y lo necesario para hacer realidad la misión de las ENL, pero ya no lo es. Ese lenguaje de “expertos-para-expertos” no sirve para generar complicidad y compromiso con la gente normal de la calle que hay que ser capaz de comprometer en su trabajo por una sociedad mejor.

3. Entender el nuevo rol de la Administración Pública

La Administración Pública ha sido durante años el motor que impulsó los proyectos de estas entidades porque creía en su utilidad social. Aunque actualmente tenga dificultades, no desaparece. Está ahí y sigue valorando las cosas de utilidad social, pero su rol está cambiando: antes era casi el financiador único y ahora juega un papel colaborador, más complementario. La organización del siglo XXI debe elaborar proyectos y mostrar la utilidad social de los mismos para estimular la participación de la Administración Pública con políticas en esas áreas.

Desde la Fundación ONCE, Cabra de Luna (2013) argumenta que hay que reconocer las dificultades del Estado, a través de sus distintas Administraciones, para atender unas demandas sociales cada vez mayores. Remarca, sin embargo, que “nada puede sustituir al Estado” e insiste en la necesidad de colaboración y complementariedad del Tercer Sector no lucrativo y la Administración Pública.

4. Ahorrar costes siendo más eficientes

Se debe generar un ahorro basado en el aumento de eficiencia: las estructuras muy pequeñas tienen muchas ineficiencias que acaban generando unos costes altos de funcionamiento que no se pueden permitir. Colaborar, compartir, repartir, coordinar, fusionar, reutilizar,... serán verbos que guiarán las actuaciones de las ENL estos años.

5. Mostrar el impacto social y económico de su actividad

No es suficiente con estar plenamente convencidos de la utilidad social de estas organizaciones, sino que se ha de ser capaz de mostrarlo, medirlo y reivindicar su aportación social y económica a la sociedad. La confianza no es ciega y se construye a partir de los datos, a partir de organizaciones transparentes que se esfuerzan por mostrar su labor. Hace años podía ser un acto de fe, pero hoy en día ya existen metodologías y maneras de mostrar la contribución social de estas entidades, tanto en mejoras y en ahorros. Los datos ayudan a construir confianza, y la confianza día a día se refuerza y motiva el compromiso con la organización. Estas organizaciones del siglo XXI han de saber explicar a la sociedad el valor social y económico de lo que aportan.

Por su parte, en concordancia con lo señalado por Vidal (2013a), el ya mencionado análisis impulsado por la Fundación PwC, el Instituto de Innovación Social de ESADE y la Fundación La Caixa, “Estudio sobre el presente y futuro del Tercer Sector social en un entorno de crisis” (Fundación PwC, 2013), las ENL deben, necesariamente, afrontar una transformación del sector en diferentes dimensiones, para lo que tienen que tener en cuenta, y superar, una serie de retos o elementos.

Tabla 7.2. Dimensiones de transformación y retos de las ENL

DIMENSIONES DE TRANSFORMACIÓN	RETOS
Dimensión estructural	Flexibilidad y agilidad de adaptación
Dimensión económica	Modelo de financiación
Dimensión de gestión	Orientación de resultados
Dimensión de relación interna	Relación entre entidades
Dimensión eficiencia	Mutualización
Dimensión de relación externa	Relación con la sociedad civil

Fuente: Fundación PwC (2013)

1. Flexibilidad y agilidad de adaptación

Según este estudio, “la situación de crisis actual ha puesto de manifiesto la necesidad de contar con estructuras ágiles que permitan responder a los cambios que se producen, sin tener que renunciar a la misión y visión de cada entidad”. En este sentido, el “motor” de la transformación vendría tanto de las necesidades sociales de las personas beneficiarias, como de las necesidades básicas que deben cubrirse.

2. Modelo de financiación

El descenso de subvenciones públicas hace necesario un cambio en el modelo de financiación de estas organizaciones, ya que la reducción de las aportaciones estatales, autonómicas y locales, obliga a estas entidades a buscar fuentes de financiación alternativas, como: donaciones de socios, copago o cobro a beneficiarios, financiación propia y nuevas fuentes de financiación pública.

Actualmente, el 70% de los ingresos de estas entidades provienen de la financiación pública. De acuerdo con este estudio, en el futuro debe plantearse un modelo alternativo y diversificado, donde adquieran más importancia las aportaciones de socios y empresas. En este sentido, y de acuerdo con el punto anterior, las organizaciones del sector deben adaptarse a las demandas de estos financiadores privados. A esto se suma la necesidad de mantener una base social estable, cohesionada. Con el cambio de modelo de financiación, explica el estudio, la figura del socio será esencial y habrá que adaptarse a la realidad, por ejemplo, teniendo un número mayor de socios pero que aporten cantidades menores.

3. Orientación de resultados

En tercer lugar, comenta el estudio que las nuevas exigencias de los financiadores y la necesidad de fortalecer la imagen del sector implicarán un cambio en la rendición de cuentas de las entidades, que deberá basarse en la medición de impacto/resultados. Los financiadores privados, exigen transparencia, eficiencia y resultados medibles. En este sentido, habrá que dar más visibilidad a los resultados conseguidos, comunicándolos tanto a financiadores como a la sociedad. La labor de comunicación, por lo tanto, será esencial a la hora de compartir resultados.

4. Relación entre entidades

Otro de los aspectos destacados en este informe es que la necesidad de mayor influencia, eficiencia e impacto del sector hace que la relación entre entidades sea uno de los retos para el futuro del mismo. El hecho de trabajar en red es importante respecto a la relación con la Administración Pública ya que dará al sector mayor visibilidad y capacidad de influencia. Además, también beneficia de cara a la capacidad de negociar con proveedores y obtener así, con mayor facilidad, oportunidades de financiación. Como señalan Condor y Monclús (2008, p. 20), generalmente, las organizaciones no pueden asumir la adaptación a un nuevo entorno de forma individual.

Por otro lado, se evidencia la necesidad de atender una mayor demanda, con la que se obtenga un mayor impacto del proyecto y teniendo en cuenta la disminución de ingresos.

5. Mutualización

Según este estudio, la presión sobre los gastos de gestión, la necesidad de encontrar formas de acceder a innovación o la necesidad de racionalización del sector obligarán a buscar nuevas formas de mutualización de recursos entre entidades. La necesidad de reducir costes y de invertir en innovación son dos de las claves que destaca este informe sobre el Tercer Sector.

6. Relación con la sociedad civil

El último reto indica que la reducción de la financiación junto al aumento de la demanda implica que será necesario incrementar la participación de la sociedad civil y maximizar su aportación como vía para hacer frente al nuevo contexto. Será necesario buscar una manera de canalizar la participación ciudadana, de sensibilizar al donante y a la sociedad. Una de las formas que contempla este estudio para permitir la participación ciudadana en estas entidades es el voluntariado, ya sea formal o informal.

Totalmente de acuerdo con los retos planteados para las ENL, consideramos que en estos tiempos de cambios continuos, no basta con que sus responsables gestionen bien, sino que además, deben actualizarse e innovar constantemente.

7.3. PROPUESTA DE SOLUCIONES

Tomando en cuenta lo expuesto en los párrafos precedentes, es obvio que las ENL precisan de una herramienta que les faculte revitalizarse, progresar y hacer frente con celeridad a los cambios estratégicos, y que les permita seguir aportando valor a la sociedad.

7.3.1. El Cuadro de Mando Integral

Como conclusión del análisis realizado, consideramos que el Cuadro de Mando Integral (CMI) es una herramienta muy valiosa para evaluar la labor de la entidad y para obtener retroalimentación informativa. Posee una potencialidad enorme para desarrollar la planificación y el control estratégico de cualquier organización que tenga implantada la filosofía TQM. Es conveniente y necesaria su utilización en las ENL, en aras al logro de los retos anteriormente planteados.

El CMI de Kaplan y Norton (1992, 1993, 1996 y 1997), como ya hemos señalado, despliega los objetivos estratégicos de las organizaciones en cuatro perspectivas: financiera, clientes, interna y humana. En él se fomenta la comunicación, la información y la formación para lograr los objetivos de la organización. Es un buen modelo base sobre el que realizaremos las adaptaciones correspondientes para que ayude a las ENL a lograr sus objetivos.

En este sentido, consideramos necesario realizarle algunos ajustes que permitan la viabilidad del modelo, incluyendo en él indicadores que prioricen factores clave del sector no lucrativo como usuario/beneficiario, grupos de interés, actividad social, etc.

Así, se emplearán indicadores financieros que informen de los resultados o consecuencias de las acciones pasadas, pero también indicadores no financieros que expresen información referida a elementos intangibles como los aspectos sociales y el sistema de valor que enmarca la labor de las entidades del sector no lucrativo. Estos indicadores informan de la marcha de los factores clave de eficiencia de la entidad, aportándonos el CMI una visión globalizadora de la misma. Su objetivo último no es otro que medir el impacto final de las actuaciones de la entidad, es decir, dar a conocer si sus acciones están alineadas con su misión y su visión.

Este CMI es un instrumento para la ejecución de la estrategia. Es un modelo de carácter dinámico, por lo que al cuestionar la validez de la estrategia actual, surge otra que responde más rápidamente a las nuevas situaciones que se originan en el entorno de

la organización. Se convierte así, en un medio realmente eficaz de comunicación que necesita ser arraigado al lenguaje de todas las personas que la integran, para asegurar así, que todos captan la información con el mismo significado y actúan conforme al plan estratégico establecido por la alta dirección. Su proceso de implantación supone un cambio de actitud tanto a nivel individual como grupal.

7.3.2. El Modelo EFQM de Excelencia

En sus convocatorias, convenios y concursos, las Administraciones Públicas requieren progresivamente entidades que estén reconocidas externamente con estándares homologados. Además, al tratarse de un sector en el que existe una obligación moral de utilizar eficientemente los recursos en el fin para el que han sido entregados por los distintos financiadores (donantes, socios, organismos públicos, etc.), tiene que enfrentarse a una serie de exigencias cada vez mayores.

Así, las ENL deben avanzar hacia un reconocimiento externo que valide que están realizando una gestión profesional, transparente y de buenas prácticas; en definitiva, una gestión de calidad. La mejor validación de todas las mediciones internas de la calidad es una revisión externa profesional.

Como sabemos, la lógica de la excelencia basada en la EFQM es un estilo de gestión que ayuda a conseguir resultados equilibrados, sostenibles y excelentes (CEG, 2013). Sólo aquellas que ofrecen garantías de sostenibilidad, aquellas que se mantienen alerta para aprovechar relaciones sostenibles, aquellas que se gestionan de forma ágil, eficaz y eficiente orientadas al destinatario de su actividad y cuestionan constantemente el modo en que se gestionan pueden ser organizaciones excelentes. Es decir, las que cuentan con una sistemática que les permite: definir la estrategia, realizar un seguimiento y estar permanentemente actualizadas.

Este Modelo EFQM, como ya hemos señalado, se basa en sistemas de información formalizados, posibilitando así la función del control de gestión racional, es decir, el control basado en datos y operaciones, dejando de lado el control intuitivo (AECA, 2003b, p. 33). Podemos aceptarlo como un sistema de control holístico e

integrador mediante el cual se suceden la gestión estratégica y el control táctico y operativo (Dahlgaard-Park, 2008, pp. 111-112).

Además, mediante este modelo cualquier organización dispone de un criterio para evaluar su actuación, para comparar la calidad de su gestión con respecto a esa referencia: el *performance* relativo. En él se produce un equilibrio e implica acciones a realizar, responsables, indicadores de seguimiento, resultados esperados, etc., en cada una de las áreas que contempla. Se trata, como señala Blanco Ibarra (2008a, p. 334), de una herramienta extraordinaria para la autoevaluación.

Estudiando el modelo en profundidad, estimamos que es el más adecuado, es práctico y menos prescriptivo que otros sistemas. Emplea la metodología de autoevaluación facilitando un enfoque estructurado a la organización, permitiéndole identificar sus puntos fuertes y débiles, valorar el proceso y establecer acciones de mejora en ellos, y compararse con otras organizaciones. Concede especial importancia a las personas e integra el concepto de calidad en la actividad habitual de las organizaciones, poniendo un gran énfasis en el aseguramiento de la Visión, la Misión y los Valores de las mismas. Además, es un modelo totalmente compatible con la adopción de códigos éticos y con la implantación de otros sistemas de gestión de la calidad. Puede, también, complementarse y combinarse con otras orientaciones estratégicas y de gestión.

Así, implica el aprendizaje y la mejora del funcionamiento de la entidad derivados del propio ejercicio de análisis del modelo en sí, detectando las carencias existentes en su gestión. Además, incrementa la confianza depositada por los distintos grupos de interés en la entidad, por lo que constituye una buena presentación ante financiadores y voluntarios de la misma.

Las organizaciones excelentes se reconocen de manera generalizada por su habilidad para identificar y responder de forma eficaz y eficiente a oportunidades y amenazas. En la práctica, estas organizaciones gestionan con agilidad (CEG, 2013):

- Utilizan mecanismos para identificar cambios en su entorno externo y traducirlos en potenciales escenarios futuros para la organización.

- Convierten sus estrategias en procesos, proyectos y estructuras organizativas, asegurándose de que los cambios pueden implantarse con la velocidad adecuada a lo largo de toda la cadena de valor y orientando la entidad hacia las actividades que aportan el máximo valor añadido a los servicios prestados.
- Desarrollan para sus procesos un conjunto significativo de indicadores de rendimiento y de medidas de resultados, permitiendo la revisión de la eficiencia y la eficacia de los procesos clave y de su contribución a los objetivos estratégicos.
- Utilizan datos sobre el rendimiento y las capacidades actuales de sus procesos, así como indicadores de referencia adecuados, para impulsar la creatividad, innovación y mejora continua.
- Gestionan el cambio eficazmente mediante una gestión estructurada de proyectos y una mejora de procesos focalizada.
- Adaptan rápidamente su estructura organizativa para apoyar el logro de los objetivos estratégicos.
- Evalúan y desarrollan su cartera tecnológica para mejorar la agilidad de procesos, proyectos y organización.

Este modelo EFQM lleva implícito la medición del coste de la no calidad, aspecto que cobra especial relevancia en el caso de las ENL, quienes a la hora de medirlo, además de tener en cuenta los costes internos del fracaso, deben también tener en cuenta los costes externos que repercuten en la sociedad (muertes, hambre, heridos, etc.). Así, la evaluación de la calidad en las organizaciones no lucrativas puede ofrecer grandes ventajas puesto que permite introducir medidas de mejora y reducir los costes de los errores.

Las evaluaciones EFQM son una experiencia de aprendizaje que generan un informe externo y unas recomendaciones que ayudarán a la entidad a impulsar la cultura de la excelencia y a implantar estrategias. Se crea una red de conocimiento en la que evaluados y evaluadores comparten experiencias e ideas. Los reconocimientos EFQM incrementan el orgullo de pertenencia a la organización porque transmiten una imagen favorable de buena gestión a todos sus grupos de interés, y a su vez, despiertan en las personas el deseo de aprender y mejorar.

Considerando que lo realmente importante es que las ENL posean una visión global del camino a la excelencia como un proceso de mejora continua, proporciona una herramienta verdaderamente útil. Además, está reconocido a nivel internacional, nacional y local, con lo que facilita a las entidades no ENL el acceso a la financiación. Debido al prestigio que goza en el ámbito europeo de la calidad, puede abrir puertas a proyectos de cooperación con financiación europea.

Somos conscientes, sin embargo, de la dificultad que supone en la práctica diaria de las organizaciones controlar los criterios y las dimensiones propuestas por este Modelo EFQM, y por consiguiente, la utilización de un sistema complejo de indicadores, además del elevado coste que su implantación supone. Sin embargo, el CMI es una herramienta sencilla, sintética pero multidimensional, mediante la cual puede hacerse operativa la estrategia que la entidad diseñe y puede facilitar mucho el procedimiento de autoevaluación del Modelo EFQM. En este sentido, podemos afirmar que supera una importante limitación o inconveniente de la metodología del Modelo EFQM.

Así, merece la pena resaltar que son cada vez más las organizaciones que emplean el Modelo EFQM y la herramienta CMI a la vez, por lo que podemos decir que son complementarios. Ambos persiguen la implantación y gestión de la estrategia para crear valor añadido (Trullenque y Liqueste, 2002). Mediante el CMI pueden controlarse las variables financieras y no financieras, por lo que este sistema de indicadores puede resultar perfecto para controlar las variables intangibles relacionadas con la filosofía TQM.

Por todo ello, implícito en el CMI, recomendamos la adopción del Modelo EFQM de Excelencia Europea para el Sector Público y Organizaciones del Voluntariado puesto que, además de estimular el deseo de superación, la motivación y la participación interna, también proporciona un reconocimiento social por la mejora continua hacia la excelencia.

La incorporación del Modelo EFQM (CEG, 2013) a esta herramienta orientada al buen gobierno de la gestión, como es el CMI, pone de manifiesto que la cultura de la

calidad impregna la entidad definitivamente, con lo que el camino hacia la excelencia se vuelve un camino sin retorno.

Mismamente, la utilización del CMI resulta conveniente para desarrollar la planificación y el control de los objetivos relacionados con el Modelo EFQM puesto que debemos tener en cuenta la enorme importancia de la operatividad de los criterios del mismo (Vorra y Bohoris, 2009), en cuanto que se logra transformar los elementos abstractos en medibles, y por lo tanto, en gestionables. Concretamente, los indicadores que se emplean para la medición de las perspectivas del Modelo EFQM pueden integrarse en las perspectivas del CMI, logrando mediante este último hacer operativa la estrategia diseñada según el primero (Silva, 2009).

7.3.3. El enfoque de los grupos de interés

El dominio del enfoque de los grupos de interés es un tema relevante acerca de los cuestionamientos de los fundamentos del CMI. La Teoría de los *Stakeholders* (Freeman, 1984) es empleada para explicar el comportamiento de las organizaciones actuales, cuya realidad debe comprenderse desde el reconocimiento de los distintos intereses de los grupos del ámbito interno y externo de la organización. Los constantes cambios que se suceden en su entorno, modifican la realidad provocando continuas interacciones entre la organización y sus grupos de interés, y afectando a su capacidad para lograr el éxito esperado.

Sabemos que estas entidades deben ser excelentes en satisfacer a nuestra comunidad, los usuarios y beneficiarios, el personal remunerado y voluntario, los proveedores, los aportantes de fondos, etc. y deben tratar de mantener su participación respondiendo continuamente a las exigencias de cada grupo (Araque Padilla y Montero Simó, 2005). Por ello, un modelo de gestión estratégico para las ENL, como es el CMI, debe proporcionar información a los gestores de las mismas para que estos puedan evaluar si la organización está logrando el equilibrio adecuado entre los intereses de los diferentes grupos, y si verdaderamente se está creando valor para ellos.

Siguiendo con la Teoría de los *Stakeholders*, los intereses que demanda cada grupo deberán reconocerse e incluirse como componentes clave en el establecimiento de los objetivos estratégicos de la organización (Donalson y Preston, 1995). Las ENL que han comenzado, o desean comenzar, a adoptar el CMI como instrumento de gestión de carácter estratégico, necesariamente deberán adaptarlo a la realidad que las rodea; una realidad que como ya hemos comentado, dista mucho del ámbito de actuación de las empresas lucrativas.

En este contexto, el enfoque de los *stakeholders* resulta un marco de referencia para justificar dichas adaptaciones y hacer viable un instrumento flexible que les permita a las entidades del sector no lucrativo manejar sus recursos en función de las necesidades de sus usuarios y lograr el propósito encomendado.

7.4. MODELO PROPUESTO

A lo largo de la investigación hemos comprobado que existe un gran vacío entre la planificación o reflexión estratégica de las ENL y el plan de gestión o la actuación de las mismas. Es aquí donde tiene sentido el Cuadro de Mando Integral que proponemos. Éste es más que una herramienta de gestión, es el Sistema de Gestión que conecta el plan estratégico y el plan de gestión, es el elemento bisagra, y por tanto, debe hacer recomendaciones. El CMI encaja perfectamente dentro de la lógica de la excelencia basada en el modelo EFQM, puesto que trata de alinear los procesos con la estrategia de la organización.

Al respecto, nos parece importante señalar la diferencia entre un CMI y un panel de indicadores. Así, mientras el primero trata de gestión, el segundo trata de medición y no asegura que estas mediciones se correspondan con las necesidades de la organización, se puede caer en la tentación de medir por medir, lo cual acaba desmotivando a la organización por el gran esfuerzo de recogida de datos y las pocas acciones que derivan de su análisis. Mediante el CMI, por el contrario, se garantiza la perfecta alineación de las actividades de los diferentes niveles de la organización con su estrategia (Kaplan y Norton, 2006). Éste es el elemento fundamental del modelo, y a su

vez, el punto de partida para su diseño.

Así, son los objetivos estratégicos los que forman la esencia del CMI, y no sus indicadores. Por lo tanto, no hay que buscar objetivos para todos los indicadores, sino herramientas de medición para todos los objetivos, puesto que estos sólo tienen sentido si se pueden medir a través de un indicador. Primero hay que definir la expresión del resultado que se pretende alcanzar y luego establecer un instrumento que permita cuantificarlo y transformarlo en valores válidos en una escala de medición. Es decir, primeramente se procede a concretar el objetivo, y luego, se establecerá su meta o cuantificación. Los objetivos no son directamente observables en su ejecución, por lo que hay que valorarlos a través de los indicadores, cuya identificación resulta primordial para la correcta aplicación del CMI. Existe, como señalan Retolaza, Torres y San-José (2012, p. 97), “una tendencia generalizada a considerar el indicador como objetivo, con el consiguiente riesgo de alejarnos realmente en la consecución del objetivo”.

El CMI recoge objetivos, resultados pretendidos, pero nunca proyectos, tareas, o acciones. Cada uno de estos objetivos, y también cada indicador e iniciativa, debe tener asociado un responsable y los recursos necesarios para ser alcanzado. Así, el proyecto es la herramienta para llegar al final esperado.

Una buena estrategia acompañada de una buena ejecución implica unos resultados excepcionales. En este sentido, el CMI ayuda a ahorrar muchísimos costes porque evita la dispersión de los recursos.

Por lo tanto, en el CMI sólo aparecerán los objetivos que nos interesa medir. Debe recoger, únicamente, las prioridades de la organización en el periodo. Recoge las claves de la visión y los impulsores necesarios y suficientes para alcanzarlos. No consiste en recoger todo lo importante, sino las prioridades fundamentales del momento. Calidad versus Cantidad: ¿Qué necesitan medir? Y no ¿Qué pueden medir? Es cuestión de priorizar. El conjunto de objetivos anuales de la organización se recoge en los cuadros de mando de proceso u operativos, y no en el CMI.

Mismamente, la incorporación de los datos en el CMI es el principio, y no el final. El seguimiento debe servir para revisar el cumplimiento de las previsiones en

cuanto a objetivos, planes de acción, etc., analizar las causas de las desviaciones con información veraz y actual, tomar decisiones de manera ágil y autónoma, y mantener actualizada la relación de proyectos y su seguimiento. Por todo ello, se hace referencia al rendimiento exigible. Debe ser visual y fácil de actualizar e interpretar. Si no se revisa y se mantiene permanentemente actualizado, el CMI pierde sentido y efectividad.

Las ENL, partiendo de las necesidades de las personas destinatarias, orientan su modelo de gestión impregnado de los valores éticos de la organización hacia el impacto en la calidad de vida. Para ellas, los indicadores de los subcriterios y la elección de resultados no financieros y financieros representan una adaptación coherente del modelo EFQM. Su sistema de indicadores facilita la formulación y despliegue de la estrategia en sus diversos niveles y ciclos. No olvidemos que una ENL siempre debe tener en mente:

- 1- ¿Cómo debo aparecer frente a mis usuarios/beneficiarios? Mi misión es proporcionar a todos mis grupos de interés soluciones ágiles y servicios de calidad, promoviendo una sociedad más justa y cohesionada, logrando así mejorar su calidad de vida. Así es como debo aparecer, yo ENL, ante la sociedad. ¿Cómo voy a lograrlo? ¿Qué debo hacer para ello?
- 2- Una gestión económico-financiera sostenible: crecer de forma sostenida en el tiempo, manteniendo la calidad del servicio.
- 3- Desarrollo de actividad social: debo ser hábil para identificar y responder con agilidad, de forma eficaz y eficiente, a oportunidades y amenazas para potenciar el desarrollo de servicios de calidad que proporcionen valor social.
- 4- Contar con personas motivadas, capacitadas e implicadas, y poder así, consolidar el modelo de calidad. Para ello, debo atraer, desarrollar y retener el talento en mi organización.
- 5- Validar la calidad en la gestión profesional, transparente y de buenas prácticas mediante la responsabilidad de supervisión externa.

Se aporta como resultado del trabajo un modelo de CMI con enfoque de los grupos de interés adaptado a la estructura del modelo EFQM, que sintetiza, en nuestra opinión, una herramienta sencilla de implantar, que no supone un consumo elevado de recursos humanos y económicos, y que garantiza la existencia de una gestión de calidad, transparente, de mejora continua, eficiente, ágil, eficaz y económica.

Lo ideal es que cada entidad elabore su propio CMI adaptado a sus necesidades de gestión y garantizando el equilibrio entre los objetivos sociales y económicos de la misma. Nuestra propuesta sirve de base para las entidades privadas no lucrativas, concretamente, las del País Vasco.

Este CMI propuesto sigue la lógica de fines y medios, y presenta las siguientes características:

- La Misión resulta esencial para las entidades sin ánimo de lucro, por lo que ésta constituye el fundamento del modelo, ocupando su cima.
- La planificación estratégica es integrada como un proceso imprescindible para la identificación de los *stakeholders*, sus intereses y la influencia de poder. Al formular las prioridades estratégicas de la ENL, el papel de la sociedad es el punto de referencia, puesto que es la que verdaderamente se ve afectada por la buena o mala gestión de la misma. Los usuarios/beneficiarios son el eje central del diseño para el CMI, y la meta final es conseguir la mayor satisfacción para la sociedad.
- El modelo, además de cumplir los propósitos de eficacia, economía, eficiencia y efectividad, plantea otro tipo de indicadores para medir las metas estratégicas de las perspectivas, tales como: excelencia, entorno, sostenibilidad y equidad. Está impregnado por los valores éticos de la organización hacia el impacto en la calidad de vida y los indicadores representan una adaptación coherente del modelo EFQM. La utilización de indicadores financieros y no financieros se ajusta perfectamente.
- Se contemplan las perspectivas clave originales del CMI de Kaplan y Norton desde el prisma de las entidades del sector no lucrativo, adaptando los conceptos a las

necesidades específicas de estas organizaciones, y se introduce, además, una perspectiva que resulta fundamental: el Reconocimiento Externo.

- La perspectiva de los Clientes es sustituida por la perspectiva de Usuarios/Beneficiarios.
- La perspectiva Financiera es denominada perspectiva de Recursos Financieros, y es contemplada como un medio para poder generar mayor valor a la sociedad, y a la vez como una restricción, puesto que la financiación de las entidades del sector no lucrativo está condicionada por su capacidad de captación de fondos y su imagen pública. Se medirá en términos de eficiencia, eficacia, economía y efectividad.
- La perspectiva de Procesos Internos es sustituida por la Perspectiva de Actividad Social, más en consonancia con la Misión de estas entidades.
- Denominamos perspectiva de Formación y Desarrollo a la de Crecimiento y Aprendizaje. Fomenta la motivación, el rendimiento y la participación de los miembros de la organización, y además, promueve los cambios que se esperan de las estructuras organizacionales, convirtiéndolos en sistemas flexibles que estimulen la iniciativa y la innovación. Incluirá los objetivos concernientes a la propuesta de valor para los recursos humanos de la organización.
- Se introduce la perspectiva de Reconocimiento Externo para validar la calidad en la gestión profesional, transparente y de buenas prácticas, como primer paso para llegar a la certificación y normalización de estas entidades.

Así, el modelo que formulamos se estructura en torno a los cinco factores o perspectivas que consideramos clave en una ENL, en cuanto que hacen posible la consecución de su misión:

- Usuarios/Beneficiarios.
- Recursos financieros.
- Actividad Social.
- Formación y Desarrollo.
- Reconocimiento Externo.

Sabemos que la perspectiva de usuarios/beneficiarios es clave en las ENL dado que su objetivo último es satisfacer las necesidades de los mismos. Están referidos a su identificación y posterior satisfacción e implica determinar indicadores que permitan analizar cómo la sociedad percibe la gestión, para así mejorar todo lo relacionado con su oferta. Son los indicadores de calidad. Esta perspectiva ocupa el lugar principal de la jerarquía de la estructura del CMI.

Por su parte, la perspectiva de recursos financieros no es un objetivo primordial de las ENL, sino que proporciona una restricción para las mismas, quienes deben limitar sus costes a las cantidades presupuestadas. Se trata, por lo tanto, de un recurso necesario para poder lograr su misión. La organización, como ya hemos indicado, debe realizar una captación de recursos coherente con su sistema de valores y una gestión socialmente responsable que permita la optimización de los ingresos garantizando el destino previsto por sus financiadores, atendiendo más a la calidad y a la ética que a su rentabilidad. Así, aunque el éxito financiero no es un fin último para las organizaciones del sector no lucrativo, representa un tema de preocupación para su subsistencia. Compiten con otras entidades similares en demanda de mayores fondos provenientes de las donaciones voluntarias de los propios usuarios o de terceros, a quienes deben rendir cuentas.

Por lo que respecta a la perspectiva de actividad social, resulta necesario medir todas las actividades que conforman los diferentes procesos de la generación de valor social. Preguntarse acerca de si se puede mejorar su actividad o adaptarla a las circunstancias cambiantes del entorno, permitirá detectar aquellas que deben ser potenciadas porque van a proporcionar valor social y aquellas otras que deben ser eliminadas. Se trata de analizar lo que se realiza normalmente, para así cubrir con excelencia las necesidades sociales.

La perspectiva de formación y desarrollo, es decir, la humana, es clave en las ENL, puesto que las mismas deben considerar como aspecto cardinal de su funcionamiento la satisfacción de su personal. Éste necesita estar incentivado y formado para afrontar los cambios que se producen en el entorno y adaptar rápidamente la

estructura organizativa para apoyar el logro de los objetivos estratégicos. La satisfacción del personal hace que la ENL llegue a ser elegible entre los posibles voluntarios.

El reconocimiento externo, entendido éste como demostración frente a terceros o responsabilidad de supervisión externa de la adecuada gestión de las ENL. Permitirá consolidar una imagen de seriedad y excelencia, por lo que los sistemas de gestión de la calidad contribuirán a garantizar la credibilidad del sector no lucrativo y a mejorar la eficacia y la eficiencia de sus organizaciones.

Se presenta a continuación el CMI que proponemos para las ENL privadas del País Vasco. Recomendamos que su implantación se realice en la entidad de manera gradual, adoptando la estructura por actividades, lo que facilitará su seguimiento. La tendencia, la evolución, es realmente importante. Por ello, proponemos, en la medida de lo posible, formas de cálculo dinámicas para los indicadores o herramientas que cuantifican y miden el logro de los resultados pretendidos u objetivos.

Para aquellos indicadores que traten de evaluar el logro de objetivos de mejora, incremento, aumento, conocimiento u obtención, lógicamente, interesa una tendencia positiva, mientras que para los que traten de medir resultados pretendidos de reducción, detección o minimización, lo ideal es que presenten una tendencia a la baja.

PERSPECTIVA DE USUARIOS/BENEFICIARIOS		
Objetivo a alcanzar	Indicador	Forma de cálculo
Conocer y mejorar la percepción de los beneficiarios de la calidad del servicio prestado	Encuesta de satisfacción de los beneficiarios sobre un servicio	$\{[(\text{N}^\circ \text{ de beneficiarios satisfechos en el periodo} - \text{N}^\circ \text{ de beneficiarios satisfechos en el periodo anterior}) / \text{N}^\circ \text{ de beneficiarios satisfechos en el periodo anterior}] / [(\text{N}^\circ \text{ de beneficiarios en el periodo} - \text{N}^\circ \text{ de beneficiarios en el periodo anterior}) / \text{N}^\circ \text{ de beneficiarios en el periodo anterior}]\} \times 100$
Mejorar la cobertura de las necesidades de los beneficiarios atendidos	Grado de cobertura de la demanda	$\{[(\text{N}^\circ \text{ de beneficiarios atendidos en el periodo} - \text{N}^\circ \text{ de beneficiarios atendidos en el periodo anterior}) / \text{N}^\circ \text{ de beneficiarios atendidos en el periodo anterior}] / [(\text{N}^\circ \text{ de beneficiarios potenciales en el periodo} - \text{N}^\circ \text{ de beneficiarios potenciales en el periodo anterior}) / \text{N}^\circ \text{ de beneficiarios potenciales en el periodo anterior}]\} \times 100$
Mejorar la cobertura de las necesidades sociales de la zona	Grado de cobertura de las necesidades de la zona	$\{[(\text{N}^\circ \text{ de servicios ofrecidos en el periodo} - \text{N}^\circ \text{ de servicios ofrecidos en el periodo anterior}) / \text{N}^\circ \text{ de servicios ofrecidos en el periodo anterior}] / [(\text{N}^\circ \text{ de servicios demandados en la zona en el periodo} - \text{N}^\circ \text{ de servicios demandados en la zona en el periodo anterior}) / \text{N}^\circ \text{ de servicios demandados en la zona en el periodo anterior}]\} \times 100$
Potenciar la imagen e incrementar la presencia de la entidad entre los usuarios/beneficiarios	Impacto de los eventos en los que participa la entidad	Nº de campañas de difusión a la sociedad, de solidaridad, de sensibilización, etc., en los que ha participado la entidad
Reducir los costes de la calidad y la no calidad manteniendo la calidad del servicio	Costes de la no calidad	$[(\text{N}^\circ \text{ de reclamaciones, rechazos, muertes, accidentes, indemnizaciones, etc. del periodo} - \text{N}^\circ \text{ de reclamaciones, rechazos, muertes, accidentes, indemnizaciones, etc. en el periodo anterior}) / \text{N}^\circ \text{ de reclamaciones, rechazos, muertes, accidentes, indemnizaciones, etc. en el periodo anterior}] \times 100$

PERSPECTIVA DE RECURSOS FINANCIEROS		
Objetivo a alcanzar	Indicador	Forma de cálculo
Detectar posibles desviaciones en la aplicación presupuestaria	Coste medio por beneficiario	Total gastos del periodo / Nº de beneficiarios atendidos en el periodo
Mejorar la aplicación de los recursos financieros obtenidos hacia el destino para los que han sido donados	Grado de aplicación de los recursos obtenidos	$\{[(\text{Recursos aplicados en la actividad en el periodo} - \text{Recursos aplicados en la actividad en el periodo anterior}) / \text{Recursos aplicados en la actividad en el periodo anterior}] / [(\text{Recursos obtenidos para la actividad en el periodo} - \text{Recursos obtenidos para la actividad en el periodo anterior}) / \text{Recursos obtenidos para la actividad en el periodo anterior}]\} \times 100$
Incrementar la independencia económico-financiera para conseguir un mejor cumplimiento de los objetivos sociales	Incremento de financiación privada	$[(\text{Ingresos de asociados, usuarios, afiliados, patrocinadores y colaboradores en el periodo} - \text{Ingresos de asociados, usuarios, afiliados, patrocinadores y colaboradores en el periodo anterior}) / \text{Ingresos de asociados, usuarios, afiliados, patrocinadores y colaboradores en el periodo anterior}] \times 100$
Aumentar los recursos financieros obtenidos	Incremento de los recursos financieros obtenidos ¹	$[(\text{Recursos obtenidos en el periodo} - \text{Recursos obtenidos en el periodo anterior}) / \text{Recursos obtenidos en el periodo anterior}] \times 100$
Minimizar los costes totales de cada servicio o actividad	Reducción de los costes totales de cada servicio o actividad	$[(\text{Coste de cada servicio o actividad ofrecido en el periodo} - \text{Coste de cada servicio o actividad ofrecido en el periodo anterior}) / \text{Coste de cada servicio o actividad ofrecido en el periodo anterior}] \times 100$
Incrementar la obtención de subvenciones solicitadas	Grado de subvenciones obtenidas	$\{ [(\text{Importe de subvenciones recibidas en el periodo} - \text{Importe de subvenciones recibidas en el periodo anterior}) / \text{Importe de subvenciones recibidas en el periodo anterior}] / [(\text{Importe de subvenciones solicitadas en el periodo} - \text{Importe de subvenciones solicitadas en el periodo anterior}) / \text{Importe de subvenciones solicitadas en el periodo anterior}]\} \times 100$

¹ Este indicador puede diseñarse distinguiendo entre los recursos de las actividades propias y de las actividades mercantiles.

PERSPECTIVA DE ACTIVIDAD SOCIAL		
Objetivo a alcanzar	Indicador	Forma de cálculo
Cumplir con los objetivos de actividad fijados	Grado de actividad realizada	$\{[(\text{N}^\circ \text{ de beneficiarios en el periodo} - \text{N}^\circ \text{ de beneficiarios en el periodo anterior}) / \text{N}^\circ \text{ de beneficiarios en el periodo anterior}] / [(\text{N}^\circ \text{ de beneficiarios previstos para el periodo} - \text{N}^\circ \text{ de beneficiarios previstos para el periodo anterior}) / \text{N}^\circ \text{ de beneficiarios previstos para el periodo anterior}]\} \times 100$
Responder a la demanda con la mayor brevedad posible	Promedio de tiempo en lista de espera	$\{[(\text{N}^\circ \text{ de días de los solicitantes en lista de espera en el periodo} - \text{N}^\circ \text{ de días de los solicitantes en lista de espera en el periodo anterior}) / \text{N}^\circ \text{ de días de los solicitantes en lista de espera en el periodo anterior}] / [(\text{N}^\circ \text{ total de solicitantes del periodo} - \text{N}^\circ \text{ total de solicitantes del periodo anterior}) / \text{N}^\circ \text{ total de solicitantes del periodo anterior}]\} \times 100$
Incrementar la actividad realizada	Incremento de cobertura de la demanda	$[(\text{N}^\circ \text{ de beneficiarios atendidos en el periodo} - \text{N}^\circ \text{ de beneficiarios atendidos en el periodo anterior}) / \text{N}^\circ \text{ de beneficiarios atendidos en el periodo anterior}] \times 100$
Mejorar y mantener los equipos específicos necesarios para cumplir con el objetivo social	Porcentaje de recursos invertido en mejora y mantenimiento de los equipos específicos necesarios para cumplir con el objetivo social	$\{[(\text{Importe invertido en los equipos en el periodo} - \text{Importe invertido en los equipos en el periodo anterior}) / \text{Importe invertido en los equipos en el periodo anterior}] / [(\text{Recursos obtenidos en el periodo} - \text{Recursos obtenidos en el periodo anterior}) / \text{Recursos obtenidos en el periodo anterior}]\} \times 100$
Fomentar la participación activa de la entidad en la sociedad	Acciones que la entidad promueve para acercarse a la sociedad	Nº de avisos emitidos mediante redes sociales, actualización de su página web, etc., que ha promovido la entidad en el periodo
Aumentar la eficiencia del personal	Grado de eficiencia de los recursos humanos	$\{[(\text{N}^\circ \text{ de beneficiarios satisfechos en el periodo} - \text{N}^\circ \text{ de beneficiarios satisfechos en el periodo anterior}) / \text{N}^\circ \text{ de beneficiarios satisfechos en el periodo anterior}] / (\text{Coste de personal del periodo} - \text{Coste de personal del periodo anterior}) / \text{Coste de personal del periodo anterior}\} \times 100$

PERSPECTIVA DE FORMACIÓN Y DESARROLLO		
Objetivo a alcanzar	Indicador	Forma de cálculo
Impulsar la formación del personal	Porcentaje del presupuesto destinado a la formación del personal	$\{ [(Gasto\ en\ formación\ en\ el\ periodo - Gasto\ en\ formación\ en\ el\ periodo\ anterior) / Gasto\ en\ formación\ en\ el\ periodo\ anterior] / [(Presupuesto\ del\ periodo - Presupuesto\ del\ periodo\ anterior) / Presupuesto\ del\ periodo\ anterior] \} \times 100$
Aumentar la satisfacción del personal	Encuesta de clima social	$[(N^\circ\ de\ reclamaciones\ en\ el\ periodo - N^\circ\ de\ reclamaciones\ en\ el\ periodo\ anterior) / N^\circ\ de\ reclamaciones\ en\ el\ periodo\ anterior] \times 100$
Valorar la incidencia de la formación en la dedicación del voluntariado	Incidencia de la formación del voluntariado (horas)	$(Horas\ de\ formación\ del\ voluntariado\ en\ el\ periodo / Horas\ de\ dedicación\ del\ voluntariado\ en\ el\ periodo) \times 100$
Incrementar la participación del voluntariado	Índice de participación del voluntariado	$[(Horas\ de\ dedicación\ del\ voluntariado\ en\ el\ periodo - Horas\ de\ dedicación\ del\ voluntariado\ en\ el\ periodo\ anterior) / Horas\ de\ dedicación\ del\ voluntariado\ en\ el\ periodo\ anterior] \times 100$
Disminuir el absentismo del personal	Grado de absentismo laboral	$\{ [(Días\ de\ baja\ en\ el\ periodo - Días\ de\ baja\ en\ el\ periodo\ anterior) / Días\ de\ baja\ en\ el\ periodo\ anterior] / [(Días\ laborables\ del\ periodo - Días\ laborables\ del\ periodo\ anterior) / Días\ laborables\ del\ periodo\ anterior] \} \times 100$
Fomentar la mejora de la comunicación interna	Grado de comunicación interna	$\{ [(N^\circ\ de\ sugerencias\ aplicadas\ en\ el\ periodo - N^\circ\ de\ sugerencias\ aplicadas\ en\ el\ periodo\ anterior) / N^\circ\ de\ sugerencias\ aplicadas\ en\ el\ periodo\ anterior] / [(N^\circ\ de\ sugerencias\ propuestas\ en\ el\ periodo - N^\circ\ de\ sugerencias\ propuestas\ en\ el\ periodo\ anterior) / N^\circ\ de\ sugerencias\ propuestas\ en\ el\ periodo\ anterior] \} \times 100$

PERSPECTIVA DE RECONOCIMIENTO EXTERNO		
Objetivo a alcanzar	Indicador	Forma de cálculo
Obtener el reconocimiento a la Excelencia en Gestión del País Vasco	Distintivo concedido por el Gobierno Vasco	Diplomas de Compromiso con la Excelencia Distintivo Q de bronce - Comercio Excelente Distintivo Q de plata Distintivo Q de oro
Obtener el reconocimiento a la Excelencia en Gestión a nivel nacional y europeo	Sello/Certificado emitido por el Club de Excelencia en Gestión (CEG) y la European Foundation for Quality Management (EFQM)	Sello de Compromiso hacia la Excelencia - Committed to Excellence Sello de Excelencia Europea 300+ - Recognised for Excellence 3 Stars Sello de Excelencia Europea 400+ - Recognised for Excellence 4 Stars Sello de Excelencia Europea 500+ - Recognised for Excellence 5 Stars

PARTE III
ESTUDIO EMPÍRICO

CAPÍTULO 8

EL ESTUDIO EMPÍRICO DE LA INVESTIGACIÓN

8.1. OBJETIVOS

Para que nuestra investigación tenga una orientación útil a la sociedad, resulta imprescindible tomar conciencia de la realidad. Es por ello por lo que hemos contrastado algunos aspectos de la investigación con los agentes que presentan su objeto de estudio: las ENL privadas del País Vasco.

Basando nuestro estudio empírico en dos instrumentos, cuestionario y entrevista, hemos establecido los siguientes objetivos para el mismo:

- 1- Detectar aspectos relevantes de las ENL privadas del País Vasco relativos a la gestión de la calidad y sus costes: caracterización, conocimiento y aplicación de las distintas herramientas y modelos, principales beneficios e inconvenientes de la implantación, etc.
- 2- Averiguar si tienen establecidos objetivos estratégicos e indicadores de gestión, así como conocer la opinión de sus gestores sobre el modelo de CMI propuesto.

8.2. METODOLOGÍA

En el área de las ciencias sociales existen diversos métodos de investigación alternativos para llevar a cabo una investigación empírica. Todas las metodologías tienen ventajas y limitaciones y, a priori, ninguna es mejor que la otra. La elección de un método u otro dependerá, entre otras variables, de las características y la naturaleza de la investigación. En este sentido, Ruiz Olabuenaga manifiesta que:

La metodología cualitativa es tan válida como la cuantitativa y su diferencia estriba en la diferente utilidad y capacidad heurística que poseen, lo que les hace recomendables en casos y situaciones distintas. El acierto del investigador depende no de la metodología que utiliza sino del acierto en aplicarla en aquellos casos específicos para los que está más adaptada. (Ruiz Olabuenaga, 2012, p. 17)

Por lo tanto, el objetivo que se pretende con esta investigación es, por una parte, producir conocimiento y acciones útiles para un grupo de personas, y por otra, que el grupo, y a través de él la sociedad, se capacite para la mejora mediante el proceso de construcción y utilización de su propio conocimiento.

8.2.1. Metodología cuantitativa versus Metodología cualitativa

Atendiendo a su carácter, por lo tanto, para abordar un fenómeno de manera científica, se distinguen dos tipos de métodos: el cuantitativo y el cualitativo. Refiriéndose a las dos metodologías, Ruiz Olabuenaga señala además que:

A pesar de la ambigüedad que fija la frontera entre ambas, se puede hablar de dos grandes estilos o tipos de metodología, cada uno de ellos basado en determinados presupuestos, técnicas y prácticas cuyo conjunto constituye un cierto aparato teórico y se orienta y aplica a problemas específicos, utiliza técnicas y lenguajes específicos, tal vez no sean ni únicos ni exclusivos, pero sí capaces de lograr las metas prefijadas propias. (Ruiz Olabuenaga, 2012, p. 29)

Los métodos empleados en la metodología cuantitativa se basan en datos cuantitativos y variables que se correlacionan, fundamentando su búsqueda en relaciones de causa efecto entre ellas, medias, etc., y persiguiendo el control y la explicación. La investigación cuantitativa requiere la existencia de un conocimiento previo que dé origen a los conceptos que van a ser analizados y la posibilidad de separar dichos conceptos de otros aspectos que puedan influir sobre ellos. El investigador debe ser neutral y estar libre de valores para mantener una posición de observador externo y proceder a la interpretación de los datos una vez que estos han sido recogidos y analizados estadísticamente.

La metodología cuantitativa se basa en el positivismo, según el cual existe una verdad objetiva en torno a las organizaciones que se revela a través del método científico. Se busca conocer los hechos reales tal y como se dan objetivamente, tratando de señalar sus características comunes con otros hechos semejantes, sus orígenes o causas y sus consecuencias. Se parte de una muestra que sea representativa de la población que está siendo analizada y se extrapolan los resultados o comportamientos, pudiendo garantizar su generalidad dentro de unos límites, con un error admitido. Mediante la utilización de métodos estadísticos deductivos o de análisis, el manejo de datos y resultados es mucho más fácil, aunque no podemos olvidar que estos no tienen en cuenta otras dimensiones como la sociedad, la política o la cultura.

Por otro lado, los métodos empleados en la investigación cualitativa tienen como objetivo la comprensión, centrando la indagación en los hechos. La cuantificación no es lo más importante. Se interesan más por los procesos, las relaciones, el contexto y el entorno del problema objeto de análisis, por la opinión y por el pensamiento de los sujetos sobre el asunto en sí. El investigador cualitativo adopta un papel personal, interpretando y analizando los hechos teniendo en cuenta la influencia del entorno social en el que se encuentran. Tiende a mantener la perspectiva de un enfoque abierto que le permita construir o completar el conocimiento, accediendo a aspectos importantes no previstos y abriendo la posibilidad de descubrir aspectos que, habiendo sido considerados importantes a priori, resultan irrelevantes.

La investigación cualitativa, centrada normalmente en el estudio de uno o unos pocos sujetos, puede ser muy útil cuando no es posible conocer el universo existente en la realidad, o no se conoce la distribución probabilística del fenómeno estudiado o cuando resulta difícil acceder a muestras suficientemente representativas. Taylor y Bogdan (1986, p. 20) consideran, en sentido amplio, que la investigación cualitativa es “aquella que produce datos descriptivos: las propias palabras de las personas, habladas o escritas, y la conducta observable”. La recolección de los datos es menos fría que en los métodos cuantitativos puesto que requiere un contacto más personal con el sujeto y el fenómeno estudiado. Su enfoque es más dinámico pero la generalización resulta más difícil por tratarse de muestras pequeñas. Su diseño dinámico y flexible carece de precisión estadística para hacer una extrapolación a grandes poblaciones. Predominan

los métodos inductivos o de desarrollo de la teoría cuya herramienta es el lenguaje, por lo que poseen una gran carga de subjetividad. Como indican Ruiz-Olabuenaga, Aristegui y Melgosa (2002), en estos casos será más difícil generalizar los resultados de la investigación, pero ésta nos permitirá profundizar más en el entendimiento de los aspectos estudiados.

Merece la pena, aunque este pronunciamiento ha sido suficientemente defendido, volver sobre este aspecto dada la polémica que suele generarse con esta clase de trabajo. Como afirma Iñiguez:

La investigación social cualitativa es enormemente variada, pero se puede decir que las distintas concepciones tienen en común un compromiso con una aproximación naturalista e interpretativa. El auge de los métodos cualitativos tiene que ver con la emergencia de las perspectivas y de este tipo de teorías. En ellas se muestran más adecuados todos aquellos instrumentos analíticos que descansan en la interpretación. En efecto, estos procedimientos se adecuan perfectamente al buscar la comprensión de los procesos sociales, más que su predicción, o si se prefiere, al buscar dar cuenta de la realidad social, comprender cuál es su naturaleza, más que explicarla. En buena medida, al ubicar el debate en estos parámetros, pierden fuerza las críticas estereotipadas, y con frecuencia poco fundamentadas, que la investigación cualitativa recibe en términos de falta de objetividad, falta de validez, trivialidad o relativismo. (Iñiguez, 2004, p. 2)

Los métodos cuantitativos se han desarrollado enormemente en la tradición académica y, según García y Peña (2004, p. 7), tienen una gran confianza en los números para representar opiniones o conceptos; los cualitativos, sin embargo, se centran en las palabras y las observaciones para describir un problema o situación. Es decir, cada uno tiene sus propias características.

Estos autores establecen las fortalezas y debilidades de los dos sistemas empíricos por antonomasia para que:

A partir de estas dos concepciones sobre la forma de abordar una investigación los métodos a aplicar pueden categorizarse en dos: cuantitativos y cualitativos.

Los primeros, que se han desarrollado enormemente en la tradición académica, tienen una gran confianza en los números para representar opiniones o conceptos. Las metodologías cualitativas, por el contrario, se centran en las palabras y las observaciones para describir un problema o situación. (García y Peña, 2004, p. 7)

De acuerdo con estos mismos autores, quienes basándose en pronunciamientos de distintos prestigiosos expertos, consideran que:

Los métodos cualitativos a menudo son definidos por lo que no son, es decir, aquellos que no se basan en la cuantificación. Una consideración más precisa incluye el conjunto de técnicas interpretativas que buscan describir, descifrar o traducir eventos en conceptos y no en frecuencia o probabilidad de ocurrencia. Pretenden recoger la realidad a través de los ojos de sus participantes. Pero los métodos cualitativos van más allá de fotografiar hechos, personas o comportamientos, ya que tratan de buscar explicaciones a los mismos y responder a preguntas de por qué o cómo. Las metodologías cualitativas buscan explicar lo particular, los estudios cualitativos generan una gran riqueza de detalles a partir del estudio de un número pequeño de individuos. La comprensión se genera a partir del conocimiento de los detalles y los matices de cada situación particular. (García y Peña, 2004, p. 10)

A continuación, establecemos las siguientes características diferenciales entre ambas metodologías de investigación, cuantitativa y cualitativa:

Tabla 8.1. Investigación Cuantitativa y Cualitativa: características diferenciales

	Investigación Cuantitativa	Investigación Cualitativa
Aplicación	Generalizable	No generalizable
Carácter	Objetivo	Subjetivo
Datos	Sólidos y repetidos	Ricos y profundos
Implicación del investigador	Baja o nula	Alta
Inferencia	Más allá de los datos	Sus datos
Lógica	Confirmatoria, inferencial, deductiva	Exploratoria, inductiva, explicativa
Objetivo de la investigación	Comprobar hipótesis	Obtener proposiciones contrastables
Observación-medición	Medición penetrante y controlada	Observación naturista sin control
Orientación	Al resultado	Al proceso
Paradigma teórico	Positivismo lógico	Fenomenología y etnografía
Perspectiva	Particularista	Holística

Presuposición básica	Existe una verdad organizativa objetiva	La realidad organizativa se construye socialmente
Proceso	Estructurado	Flexible
Realidad	Estática	Dinámica
Representatividad	Estadística	Tipológica
Visión general	Descripción, confirmación	Comprensión, descubrimiento

Fuente: Elaboración propia

Mientras que algunas corrientes llevan su subjetividad al extremo, existen dentro de la propia investigación cualitativa, otras que se aproximan más a la investigación cuantitativa. Al respecto, Cepeda (2004, p. 1012) considera que hay dos enfoques en la investigación cualitativa, el positivista y el interpretativo, siendo este último el más subjetivo. Este autor propone como adecuado para construir teoría “el estudio de casos con un enfoque interpretativo”, y especifica: “casos, entendiendo como lo que se estudia en un sentido amplio. Un caso puede ser una persona, un grupo de personas, una organización, procesos o sistemas de información”.

Por su parte, Yin (1994, pp. 11-13) define el estudio de casos como una estrategia de investigación que se caracteriza por analizar los fenómenos en su contexto natural, utilizando para múltiples fuentes de evidencia, con el fin de poder explorar y explicar el fenómeno teniendo en cuenta toda su complejidad, se aborda el cómo y el por qué se producen los fenómenos estudiados. Constituye, según Yin (1994, p. 64), un método que permite estudiar la mayoría de las variables importantes de una realidad concreta, considerando el contexto como parte fundamental del fenómeno objeto de estudio.

Éste es un trabajo eminentemente inductivo en contraposición al positivismo, sin que eso suponga, en absoluto, una renuncia a esta forma de investigación. Somos conscientes de las críticas que puedan realizarse a un trabajo de carácter cualitativo en contraposición al trabajo cuantitativo, pero leyendo las rigurosas publicaciones científicas de autores como Yin, Eisenhardt, Miles y Huberman o Glaser y Strauss sobre el proceso de investigación exploratoria, analizando los distintos trabajos que se han realizado con este enfoque, y el aval de autoridades como Kaplan, Scapens, Llewelyn o Ibañez, hace que nos reafirmemos en nuestra decisión.

Merece la pena destacar el artículo escrito por Martínez Churiaque (2003), en el que comenta el verdadero avance obtenido en el pensamiento contable debido a la investigación empírica, criticando la poca aportación de los trabajos positivistas, frente a los fenomenologistas, por varios motivos, entre los que se encuentran los siguientes:

- Están supeditados a los avances habidos en otras disciplinas, empleando incluso, hipótesis de la economía positiva.
- Utilizan herramientas instrumentales, es decir, complejos sistemas estadísticos que les da respetabilidad por ser aprobados por el resto de investigadores (aceptación institucional y social).
- Enfocan los estudios al análisis del pasado sin extrapolaciones hacia el futuro, con lo que carecen del carácter predictivo que necesita cualquier trabajo de investigación porque, como señala el autor, “la realidad que no se modeliza no existe”.

Como advierte, se están realizando trabajos que están fuera “del mundo empírico cuyos profesionales no manifiestan ningún interés por estos trabajos” (Martínez Churiaque, 2003, p. 1218).

A continuación, recogemos las palabras de Cristina Pérez, discípula de Jesús Ibáñez, al que se le atribuye la invención del grupo de discusión:

Un cuarto mito tiene que ver con la valoración que los positivistas hacen tanto sobre la forma de obtener los resultados en metodología cualitativa, equiparando interpretación con invención, como sobre la imposibilidad de inferencias de los mismos. Achacar a la subjetividad del investigador y a los sujetos que forman la muestra (cuando a ella no puede renunciar nadie) la falta de validez de los resultados de la metodología cualitativa, es, entre otras cosas, negar que esta subjetividad también existe en los métodos cuantitativos, tanto por parte del investigador (cuando elige el tema de investigación, cuando elabora el cuestionario y cuando realiza el informe de resultados) como de los sujetos investigados (cuando deciden participar o no y cuando responden a las preguntas). De manera que descalificar la metodología cualitativa por basarse en la subjetividad es descalificar a su vez a la cuantitativa, ya que por más que

lo pretendiera nunca nadie podrá prescindir de la subjetividad. (Pérez, 2002, p. 377)

En este estudio, más que un contraste de hipótesis con técnicas más o menos sofisticadas, se ha pretendido detectar y analizar aspectos relevantes de las ENL privadas del País Vasco relativos a la gestión de la calidad y sus costes y conocer lo que opinan los gestores de las mismas sobre el modelo de CMI propuesto. Justificando nuestra decisión, Atkinson y Shaffir (extraído de Blanco y Aibar, 2003) señalan:

Los estudios de casos constituyen un tipo de investigación empírica cualitativa, cuyas principales características son las siguientes:

- Se realiza en el campo, en nuestro caso en las organizaciones,
- implica una recolección de información principalmente a través de la observación y de entrevistas lo que supone un consumo de tiempo para el investigador,
- vincula al investigador con personas pertenecientes al mundo que está estudiando, en nuestro caso directivos y empleados de las organizaciones y no se recurre al uso de procedimientos que deben aplicarse de forma rigurosa. (Atkinson y Shaffir, extraído de Blanco y Aibar, 2003)

8.2.2. Técnicas de obtención de datos: Cuestionario y Entrevista

Las dos técnicas utilizadas en el estudio empírico son el cuestionario y la entrevista. Se trata de una recogida de datos mediante preguntas realizadas de diversas maneras a las personas que disponen de la información deseada sobre el objeto de estudio. Ésta es un elemento esencial en la toma de decisiones, puesto que su posterior análisis e interpretación permite a los responsables de la organización prever y controlar sabiendo. Se trata de dos técnicas diferentes que poseen puntos en común.

Cuestionario

El cuestionario, también conocido como encuesta, permite dirigirse a poblaciones extensas y obtener simultáneamente datos de varias personas de una forma estructurada. Es una técnica menos comprometida y más impersonal que la entrevista puesto que no existe la interacción verbal entre entrevistador y entrevistado. Esto hace

que se elimine la posible influencia del entrevistador, pero a su vez, su menor flexibilidad imposibilita la obtención de información más profunda y detallada.

Siguiendo a Visauta, a continuación citamos algunas de las características diferenciadoras de esta técnica con respecto del resto de las técnicas de investigación social:

- No se observan los hechos directamente, sino a través de las manifestaciones verbales que de los mismos hacen las personas.
- Se pueden analizar aspectos subjetivos y objetivos y, por tanto, estudios directos de los fenómenos sociales. Se pueden plantear preguntas de hechos y preguntas de opinión.
- Permite obtener una gran cantidad de información y referida a aspectos muy diversos.
- La barrera con la entrevista no está claramente delimitada, a pesar de que en el cuestionario hablamos de preguntas ya preparadas y estructuradas y en la entrevista se posee un mayor grado de libertad para profundizar en según qué aspectos. (Visauta, 1989, pp. 259-260)

A la hora de elaborar la encuesta, lo primero que debemos comprobar es que la carta de presentación, las instrucciones del cuestionario y las preguntas se entienden. Segundo, si la estructura y la dimensión del cuestionario son las adecuadas. Las preguntas que se realizan son fundamentales y tendremos que asegurarnos de que posean confiabilidad y validez, es decir, han de ser cortas, concretas, atractivas y entendibles por las entidades seleccionadas, de respuesta concreta y útil a nuestro estudio. Así mismo, para facilitar la labor de análisis e interpretación de los datos, debemos asegurarnos de que han sido agrupadas en bloques lógicos. Para poder analizar todos estos aspectos, conviene realizar una encuesta piloto.

Entrevista

Esta técnica de obtención de datos exige la interacción, como mínimo, entre dos personas: entrevistado y entrevistador. El diálogo se establece sobre un problema o fenómeno del que ambas partes tienen conocimiento. Como señalan González y Lorca (2004), el entrevistador debe ser sensible a los problemas y realidad del entrevistado y permitir a éste que cuente su historia. “Es evidente que el o los entrevistados son

personas expertas en la materia o conocen el fenómeno desde una perspectiva distinta a la del entrevistador” afirma Fernández de Bobadilla (2007, p. 567).

El objetivo de la entrevista es contrastar hipótesis, incrementar los conocimientos o resolver dudas sobre dicho problema o fenómeno. Proporciona más flexibilidad y libertad que el cuestionario. Además de la información verbal, se obtiene también la comunicación no verbal, traducida en gestos y posturas. Permite la improvisación y la aclaración de ideas, aumentando las posibilidades de obtener mayor número de datos y más matizados.

El entrevistador, en función de qué y cómo pregunte, puede sesgar las respuestas y así condicionar los resultados del estudio. Por lo tanto, aunque se sitúa en el centro, no debe utilizar su posición con el ánimo de influir en la otra parte, sino que debe actuar con la máxima objetividad posible, para evitar condicionar los resultados.

A continuación citamos las características que Visauta señala como diferenciadoras de la entrevista:

- El grado de especialización del tema a tratar, y la posibilidad de tener que realizar acotaciones previas a la realización de las preguntas, o de realizar explicaciones ante preguntas de los entrevistados.
- La entrevista da un mayor margen de maniobrabilidad y libertad que permite la relación entrevistador-entrevistado.
- Mayor validez de los informes, al poder observar el entrevistador no solamente lo que dice el sujeto sino cómo lo dice.
- La mayor flexibilidad para poder reformular las preguntas y corregir o matizar las respuestas. Podemos hacer uso de la “facilitación”. (Visauta, 1989, p. 261)

En cualquiera de las dos técnicas, cuestionario y entrevista, las preguntas deben ser formuladas de forma adecuada y coherente con los fines de la investigación. Con la intención de ser lo más objetivos posibles, se ha confeccionado un cuestionario con preguntas mayoritariamente cerradas. Así, se pretende que la encuesta resulte breve y

sencilla de responder, dejando margen para las aportaciones y apreciaciones que enriquecerán el análisis cualitativo.

La encuesta se remite por correo electrónico a un total de 643 ENL privadas del País Vasco, a quienes se transmite la garantía absoluta de confidencialidad, y que en ningún momento se dará a conocer la identidad de las personas que cumplimenten el cuestionario. En una posterior aproximación, se ha realizado una entrevista telefónica o personal a un conjunto de expertos, responsables del área de gestión de dichas organizaciones, que por su saber y trayectoria profesional puedan incrementar nuestros conocimientos y aclarar dudas, enriqueciendo así nuestra investigación.

8.2.3. Estructura del cuestionario y ficha técnica

Inicialmente, ansiosos de obtener toda la información posible, se confeccionó un cuestionario amplio con muchas preguntas abiertas y categorizadas, en las que el interlocutor podía añadir lo que considerara oportuno con relación a lo que se le preguntaba o se le pedía que diera valoración a una serie de enunciados. Sin embargo, en la encuesta piloto que realizamos a diferentes personas de la universidad y a personas externas ajenas al sector no lucrativo, nos dimos cuenta de que ese formato resultaba muy largo y demasiado complicado, por lo que decidimos acortarlo y simplificarlo cerrando preguntas y eliminando las categorizadas (Anexo 1).

A continuación mostramos la ficha técnica del cuestionario:

Tabla 8.2. Ficha técnica del cuestionario

Universo	Responsables del área de gestión de ENL privadas del País Vasco
Técnica	Encuesta on-line
Tamaño de la encuesta	643
Cuestionarios contestados	194
Fecha del trabajo de campo	Otoño 2012
Herramienta	Excel, versión 2007

Fuente: Elaboración propia

Como hemos señalado anteriormente, las entidades no lucrativas ofrecen gran pluralidad de servicios como salud, servicios sociales, educación e investigación, artes y espectáculos, servicios laborales, etc. Han nacido con objetivos filantrópicos y de caridad desarrollando servicios de carácter social y humano, e históricamente, han sido promovidas y gestionadas por personas voluntarias, por lo que durante muchos años su información económica no ha sido pedida de forma obligatoria por el estado. Además, pueden estar constituidas formalmente bajo diferentes formas jurídicas como asociaciones, fundaciones, federaciones, colegios profesionales, grupos, uniones, plataformas, reuniones, confederaciones, etc., todos estos hechos hacen que la cuantificación total del sector resulte difícil, si no imposible. Actualmente, detrás de la denominación de organizaciones no lucrativas existe gran variedad de actividades, finalidades y aspectos socioculturales y políticos, por lo que no resulta fácil encontrar una clasificación única. Se trata, por lo tanto, de un campo muy dinámico y plural, de límites desdibujados y difíciles de concretar.

Como afirma García Delgado en el estudio sobre las cuentas de la Economía Social y el Tercer Sector en España:

Ningún ámbito de la economía española presenta una heterogeneidad interna mayor, tanto si se atiende a los agentes como a las realizaciones, tanto si se atiende a las formas de proceder como a los objetivos propuestos; ninguno, tampoco, adolece de menor cobertura estadística mínimamente homogeneizada y consistente [...] tampoco en ningún ámbito de la realidad económica española es tan grande la brecha entre lo que se aporta a la sociedad y lo que como tal se reconoce formal e institucionalmente. (García Delgado, 2004, p. 14)

Como señala el estudio de la Confederación Empresarial Española de Economía Social (CEPES, 2011) sobre el impacto socioeconómico de las entidades de Economía Social, la cuantificación requiere información específica y actualizada que incluya a las distintas entidades de este campo y que permita trabajar con muestras amplias, por lo que la falta de información estadística adecuada es uno de los elementos que ha frenado los análisis de impacto de este sector. Es decir, la falta de datos globales caracteriza al sector no lucrativo, siendo España uno de los países europeos que más atrasado va en

este sentido, posiblemente, porque se ha empezado a investigar el sector, sobre todo el privado, en los últimos 20 años.

En España no existen registros centralizados fiables de asociaciones ni de fundaciones. Existe el Registro Nacional de Asociaciones del Ministerio del Interior y varios de fundaciones en distintos Ministerios, en función de su ámbito fundacional. En el País Vasco, concretamente, existe el Registro de Fundaciones del País Vasco y también el de Asociaciones. Además, son varias las corporaciones locales que cuentan con registros propios.

La inexistencia de registros y fuentes oficiales únicas y actualizadas de donde se pueda extraer la información es el principal problema a la hora de saber cuántas son y de conocer su magnitud económica (el número de socios, el número de voluntarios que trabajan en ellas, los ingresos que movilizan, su aportación a la economía, etc.).

Tampoco podemos olvidar, como señala García Delgado (2009, p. 109), que los registros tienen carácter histórico, acumulativo, por lo que “las entidades se van dando de alta cuando empiezan a actuar sin que, de manera sistemática, se las dé de baja en el momento que dejan de hacerlo”. Es decir, en los datos procedentes de los registros no existe constancia fehaciente de que las entidades estén activas.

También están, por otro lado, los datos del Directorio Central de Empresas (DIRCE) del Instituto Nacional de Estadística que en el apartado de “*Asociaciones y otros tipos*” recoge todas aquellas organizaciones con actividad económica, con número de inscripción fiscal y número de inscripción de la Seguridad Social. En él están incluidas asociaciones, fundaciones, cofradías, clubes deportivos, mutuas, mutualidades de previsión social y cajas de ahorro. No obstante, este directorio no contabiliza todas aquellas organizaciones sin actividad económica, pero que pueden estar activas.

Además, como señala Álvarez de Món, a este desconocimiento contribuye la propia Administración:

Independientemente de la mayor o menor opacidad informativa de las organizaciones, la Administración Pública tiene que garantizar un nivel mínimo

de información y transparencia que permita evaluar y controlar la dimensión y alcance de este Sector. Sorprende negativamente la escasa, irrelevante y poco contrastada información que existe. La información que obra en poder el Registro de Asociaciones, del Inventario de Fundaciones tuteladas por el Ministerio de Asuntos Sociales, así como de otros centros informativos no permite, por razón de su propia naturaleza, recoger el dinamismo y evolución económica y social de las organizaciones del sector. (Álvarez de Món, 1998, p. 128)

La principal fuente para elaborar el censo actualizado de las ENL objeto de nuestro estudio han sido los datos del Instituto Vasco de Estadística (EUSTAT). Según estos, en el País Vasco son 20.431 las asociaciones registradas, y conforme hemos podido comprobar, a mediados del 2012 son 590 las fundaciones que aparecen en el Registro.

Teniendo en cuenta las ENL objeto de nuestra investigación, y sin olvidar que los tres ejes que delimitan el área de las instituciones privadas sin fines de lucro son su carácter privado, formal y no lucrativo, de este directorio se exceptúan las asociaciones políticas, sindicales, organizaciones empresariales, iglesias, confesiones y comunidades religiosas, federaciones deportivas, comunidades de bienes y propietarios, las entidades que se rijan por el contrato de sociedad, cooperativas, mutualidades, cajas de ahorro, empresas de inserción, uniones temporales de empresas y agrupaciones de interés económico.

Además, según hemos podido constatar, hay muchísimas que han desaparecido o permanecen inactivas. Ante la inexistencia de un censo oficial de asociaciones y fundaciones en activo, tomando como base los datos de la Encuesta CIRIEC-2008, Monzón (2010, p. 123) señala que de las asociaciones inscritas y no disueltas, sólo el 48% desarrolla alguna actividad en 2008, es decir, menos de la mitad.

Para la delimitación del universo de nuestro estudio, tarea que ha resultado laboriosa y complicada, basándonos en los datos anteriormente citados, y a falta de información más sólida que permita acercarnos a la realidad, se ha supuesto que una cifra razonable de entidades no lucrativas privadas activas del País Vasco sería

aproximadamente de 6.430. Lamentablemente, como señalan Montserrat Codorniu y Rodríguez Cabrero (1996), hasta que no exista una verificación de las organizaciones activas, no se podrá hablar más que de razonabilidad del número de organizaciones que forman el universo del estudio.

Se remitieron, on-line, un total de 643 cuestionarios a ENL privadas activas del País Vasco de las que se disponía su dirección de correo electrónico. De los remitidos, se obtuvieron 194 debidamente contestados, lo que supone un índice de respuesta del 30,1%.

Para calcular el error utilizamos la siguiente fórmula (Ortega 1994, p. 323):

$$e = \sqrt{\frac{K^2 \cdot P \cdot Q \cdot (N - n)}{n \cdot (N - 1)}}$$

Donde e es el error, K es el valor para asignar el nivel de confianza, siendo:

- $K = 1,96$ para un nivel de confianza del 95%.
- P y Q son valores de confianza de los datos, para los cuales, en el peor de los casos, los valores serían $P = Q = 50$.
- n es el tamaño de la muestra.
- N es el universo.

El error sería de 6,93%.

8.2.4. Estructura de la entrevista y ficha técnica

Mediante la entrevista se ha tratado de poseer un mayor grado de libertad que en el cuestionario, para poder así profundizar en algunos temas de interés. La riqueza que lleva consigo el realizar una entrevista personal, y abierta a distintos planteamientos, provoca que en muchos casos las contestaciones dadas hayan llevado a otras cuestiones colaterales de suma importancia que enriquecen las conclusiones de nuestro trabajo. Se

ha tratado de obtener no sólo hechos sino también, y sobre todo, opiniones o actitudes de los entrevistados, quienes en la mayoría de los casos, han accedido a ser grabados.

El guión de la entrevista (Anexo 2) ha seguido las directrices básicas que propone Visauta (1989, pp. 287-288): orden lógico, agrupadas por bloques temáticos (o baterías de preguntas), procurando que las primeras sean sencillas y potenciadoras del interés del encuestado, reservando las más comprometidas para el final, y evitando en la medida de lo posible la influencia que sobre una respuesta puede tener otra ya emitida (efecto de halo o contagio).

Aunque no se trata en realidad de un método Delphi, sí se han querido tener en cuenta varias de sus características:

- Ninguno de los entrevistados conoce la identidad del resto, sólo saben que el resto de personas entrevistadas tienen características similares a las suyas, evitándose las influencias de los otros entrevistados.
- Todas las respuestas tienen la misma consideración y peso en las conclusiones finales.

A continuación mostramos la ficha técnica de la entrevista:

Tabla 8.3. Ficha técnica de la entrevista

Universo	Responsables del área de gestión de ENL privadas del País Vasco
Técnica	Entrevista personal y telefónica
Tamaño de la entrevista	11 responsables
Fecha del trabajo de campo	Invierno 2012/2013

Fuente: Elaboración propia

Por lo tanto, hemos entrevistado a distintos responsables de la gestión de algunas de las entidades a las que se había enviado anteriormente el cuestionario, partiendo de la premisa de que por su amplio reconocimiento en el País Vasco y el también reconocido interés en la mejora de la gestión de sus entidades, eran más idóneos y representativos de la población a estudiar, dado que el objetivo de la selección era la búsqueda de

calidad y relevancia de la información aportada. Para su selección se han tenido en cuenta unos criterios estratégicos personales, y así lograr que:

- Las tres provincias vascas estuvieran representadas.
- Se tratara de gestores de entidades de distintas dimensiones.
- Representaran entidades con distintas actividades propias.

8.3. RESULTADOS OBTENIDOS DEL ESTUDIO EMPÍRICO

El estudio empírico ofrece un acercamiento a la interpretación del panorama actual y tendencias de las entidades no lucrativas privadas del País Vasco en lo referente a la Gestión de la Calidad Total y sus costes, a partir de la percepción de las propias organizaciones.

Primero, recordando que estamos trabajando con una ciencia social, es conveniente precisar algunos aspectos que determinan el estudio que presentamos:

- La temporalidad: aunque esta cuestión no es exclusiva de nuestro objeto de estudio, es preciso recordar que las entidades no lucrativas privadas y sus estructuras (a partir de las que extraemos sus características) no tienen un carácter necesariamente permanente, sino vivo y por consiguiente cambiante en el tiempo. Los datos analizados se refieren a la realidad de las organizaciones en los años 2012-2013.
- El tamaño de la muestra: si bien es cierto que cuanto mayor es el número de organizaciones de nuestra “muestra” mayor probabilidad de que las características que extraemos del análisis se ajusten a las del conjunto de entidades no lucrativas privadas del País Vasco, no debemos perder de vista, como ya hemos señalado, que una de las limitaciones con que nos hemos encontrado es que no existe un conocimiento exhaustivo sobre el volumen del universo.

A pesar de que el informe de resultados pretende, por definición, dar respuesta a preguntas concretas, la concreción de las respuestas abre, al mismo tiempo, la oportunidad de plantear muchas otras preguntas y descubrir nuevos aspectos de la realidad a investigar.

8.3.1. Cuestionario

La metodología desarrollada en el análisis e interpretación de los resultados obtenidos del estudio empírico sigue, en la medida de lo posible, el mismo esquema de bloques en los que se ha estructurado el cuestionario.

Se han trabajado los datos obtenidos en función de la forma jurídica de la entidad, del lugar de desarrollo de la actividad propia, de si desarrolla o no actividad mercantil, de la antigüedad, del % de voluntarios con respecto a los trabajadores empleados durante el ejercicio, del tipo de actividad que desarrolla, etc. Se han elaborado muchísimos gráficos y tablas de contingencia dinámicas a partir del cruce de distintos criterios, introduciendo diferentes filtros. Esto nos ha ayudado a obtener una mayor riqueza informativa.

Del análisis de los resultados obtenidos mediante el cuestionario, observamos que el criterio de tamaño y el nivel de presupuesto son los que mayores diferencias y características especiales presentan, mientras que los obtenidos entre asociaciones y fundaciones del mismo tamaño, entre las Entidades que sólo actúan en el País Vasco y las que también lo hacen en otras Comunidades, las que sí desarrollan actividad mercantil y las que no, etc., presentan resultados similares. Ésta es la razón por la que hemos decidido a presentar los resultados del estudio empírico, mayoritariamente, diferenciando microentidades, pequeñas y medianas entidades y macroentidades. También se presentan y comentan aquellos casos en los que se han hallado diferencias significativas en función de cualquier otro criterio.

A continuación se sintetizarán y comentarán brevemente las tablas y gráficos considerados más relevantes para la investigación. Todos son elaboración propia a partir de los datos del cuestionario.

BLOQUE I: Datos básicos de la entidad

Con este primer bloque se ha pretendido identificar las principales características definitorias del perfil de las entidades no lucrativas privadas del País Vasco. Se ha resumido en dos tablas y destacado los gráficos justificativos de los datos.

Tabla 8.4. Caracterización de las ENL privadas del País Vasco

Muestra		194	
Características		Valores (nº de entidades)	Porcentaje
Forma jurídica	Asociación	121	62%
	Fundación	62	32%
	Otra del Tercer Sector	11	6%
Lugar de desarrollo de la actividad propia	Sólo País Vasco	134	69%
	País Vasco y otras CCAA	56	29%
	NS/NC	4	2%
Desarrollo de actividad mercantil	Sí	43	22%
	No	147	76%
	NS/NC	4	2%
Antigüedad	Menor que 5 años	10	5%
	Entre 5 y 10 años	19	10%
	Mayor que 10 años	165	85%
Porcentaje de voluntarios con respecto a los trabajadores empleados durante el ejercicio	Cero	45	23%
	Menor que 10%	25	13%
	Entre 10% y 20%	27	14%
	Mayor que 20%	91	47%
	NS/NC	6	3%
Presupuesto anual	Menor o igual a 30.000 €	27	14%
	Entre 30.001 € y 100.000 €	45	23%
	Mayor que 100.000 €	120	62%
	NS/NC	2	1%

Destacamos que:

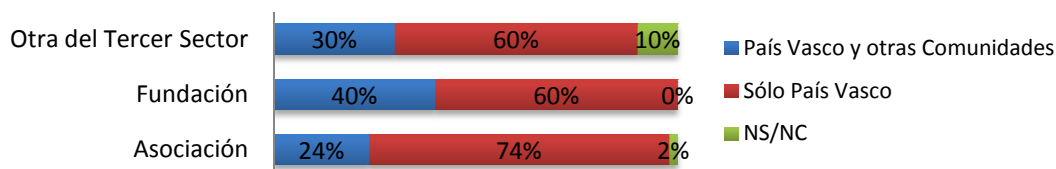
La Asociación es la forma jurídica más habitual del sector. Aproximadamente el 62% de las respuestas provienen de asociaciones, de las cuales algo más de la mitad, el 55% concretamente, afirma haber sido declarada de utilidad pública. El resto de respuestas proviene fundamentalmente de Fundaciones, correspondiendo menos del 6% a la forma jurídica de las que se consideran Otra del Tercer Sector, entidades estas últimas como coordinadoras, confederaciones, federaciones, uniones, plataformas, etc.

La inmensa mayoría, el 85%, tiene una antigüedad superior a 10 años. El 91% de las asociaciones cuentan con más de 10 años de antigüedad mientras que en las fundaciones es un 78%. Se deduce que se trata de un sector con mucha tradición y experiencia.

Por lo general, estas entidades no desarrollan actividad mercantil, siendo sólo un 22% el que afirma realizarla. Si lo analizamos en función de la forma jurídica de la entidad, las fundaciones son las de mayor porcentaje (41%), mientras que sólo el 13% de las asociaciones afirma desarrollarla.

La mayoría de estas entidades desarrolla su(s) actividad(es) propia(s) sólo en el País Vasco: 69% únicamente en el País Vasco, 29% también en otras comunidades. La fundación es la forma jurídica que más desarrolla su actividad propia en otras comunidades además de en el País Vasco (Gráfico 8.1).

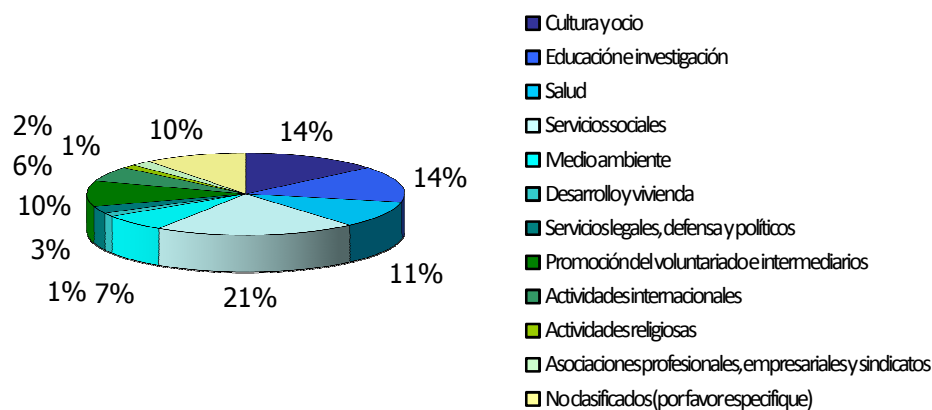
Gráfico 8.1. Lugar de desarrollo de la actividad propia



Mientras que los servicios sociales es la actividad propia más usual en las asociaciones, en las fundaciones lo es educación e investigación. Si medimos el peso específico que cada actividad propia tiene en el conjunto, observamos que los servicios

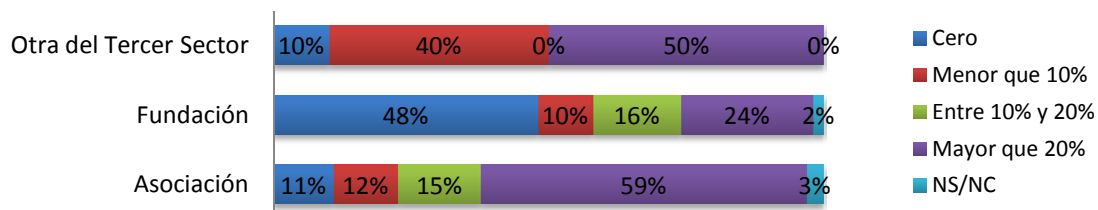
sociales es la actividad con mayor peso (21%), seguida de cultura y ocio, y educación e investigación, con un peso del 14% cada uno (Gráfico 8.2).

Gráfico 8.2. Peso de cada tipo de actividad propia



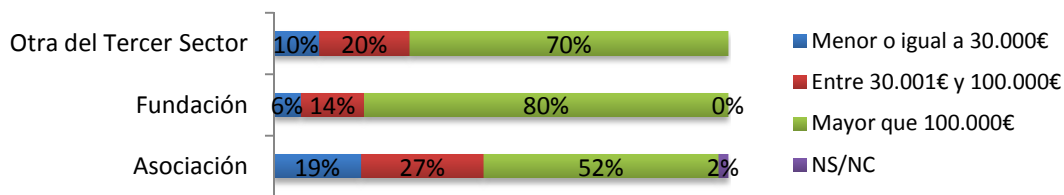
Es importante destacar que el porcentaje de voluntarios con respecto a los trabajadores contratados durante el ejercicio es superior en las entidades que no desarrollan actividad mercantil que en las que sí la desarrollan. Estas últimas, poseen estructuras más completas y definidas que las que no la desarrollan. Las asociaciones son la figura que mayor porcentaje de voluntarios tiene con respecto a los trabajadores empleados durante el ejercicio (Gráfico 8.3).

Gráfico 8.3. Porcentaje de voluntarios con respecto a los trabajadores



La fundación es la forma jurídica con mayor porcentaje de entidades con presupuesto superior a 100.000 € y con menor porcentaje de entidades con presupuesto menor o igual a 30.000 €. En el caso de las asociaciones, se cumple justo lo contrario y son las que cuentan con mayor porcentaje de entidades con presupuesto inferior a 30.000€ y también entre 30.001€ y 100.000€ (Gráfico 8.4).

Gráfico 8.4. Presupuesto anual



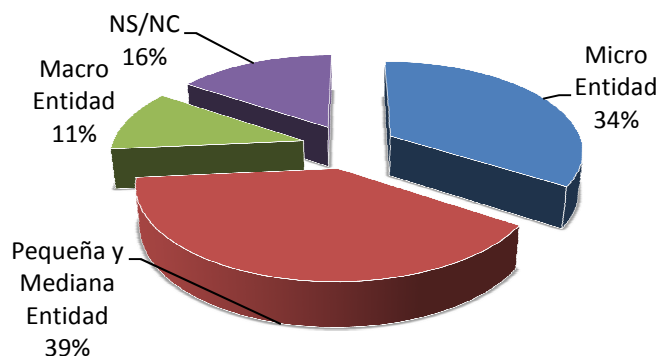
Dada nuestra condición de contables, a partir de la entrada en vigor del Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo del plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos, clasificamos las entidades encuestadas en Micro Entidades (micro), Pequeñas y Medianas Entidades (PME) y Macro Entidades (macro), siguiendo esta norma.

Tabla 8.5. Tamaño de las ENL privadas del País Vasco

Muestra		194	
Características		Valores (nº de entidades)	Porcentaje
Total activo	Menor o igual a 150.000 €	74	38%
	Entre 150.001 € y 2.850.000 €	60	31%
	Mayor que 2.850.000 €	43	22%
	NS/NC	17	9%
Número de trabajadores empleados durante el ejercicio	Menor o igual a 5	91	47%
	Entre 6 y 50	68	35%
	Mayor que 50	29	15%
	NS/NC	6	3%
Volumen anual de ingresos	Menor o igual a 150.000 €	72	37%
	Entre 150.001 € y 5.700.000 €	95	49%
	Mayor que 5.700.000 €	21	11%
	NS/NC	6	3%

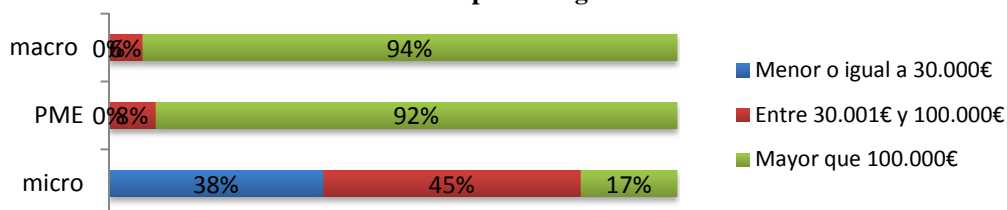
Al contar con pocas macro entidades, las micro entidades y las PMEs suponen, entre ambas, casi tres cuartas partes, el 73% (Gráfico 8.5). El 45% de las asociaciones son micro entidades, mientras que el 52% de las fundaciones son PMEs. Alrededor del 70% de las micro entidades y de las PMEs actúa sólo en el País Vasco, mientras que el 59% de las macro entidades desarrolla su actividad propia también en otras comunidades.

Gráfico 8.5. Tipo de entidad por tamaño



Como es lógico, casi la totalidad de las macro entidades, el 94%, cuenta con un presupuesto superior a 100.000€ y el 92% de las PMEs también (Gráfico 8.6). Sin embargo, el 38% de las micro entidades tiene un presupuesto menor o igual a 30.000€, el 45% uno entre 30.001€ y 100.000€, y apenas el 17% cuenta con uno superior a 100.000€.

Gráfico 8.6. Presupuesto según tamaño



BLOQUE II: Gestión de la Calidad Total y sus Costes

En este bloque se analizan aspectos relativos a la gestión de la calidad total y sus costes en las entidades encuestadas.

Tabla 8.6. Aspectos fundamentales de la gestión de la calidad total y sus costes según tamaño de la entidad (%)

	Micro	PME	Macro	Media
Existe una política de calidad formalizada, por escrito, en la entidad	25,0	47,7	92,3	46,1
Los objetivos y el código de conducta de la entidad se han dado a conocer a todos los miembros de la misma	71,9	77,3	92,3	77,5
La entidad destina los recursos necesarios para el desarrollo de proyectos y de actuaciones formativas relacionadas con la gestión de la calidad	37,5	57,1	92,3	55,2
Los distintos grupos de interés participan en las actividades de mejora e innovación que desarrolla la entidad	60,0	73,8	92,3	71,8
Las necesidades y expectativas detectadas en los beneficiarios son la mayor razón de las actividades de mejora e innovación que desarrolla la entidad	80,0	78,6	69,2	77,6
Los distintos grupos de interés de la entidad demandan cada vez más la certificación de la calidad	20,0	40,5	76,9	38,8
La entidad tiene departamento propio de calidad	6,7	21,4	53,8	21,2
El departamento de calidad está relacionado con el departamento de contabilidad	10,0	23,8	15,4	17,6
Los informes sobre costes de calidad proporcionados por el departamento de contabilidad resultan fundamentales para la gestión de la calidad de la entidad	13,8	21,4	23,1	19,0

Son tres, con diferencia, los aspectos con los que más de acuerdo están las entidades encuestadas:

- Las necesidades y expectativas detectadas en los beneficiarios son la mayor razón de las actividades de mejora e innovación que desarrolla la entidad (77,6%).
- Los objetivos y el código de conducta de la entidad se han dado a conocer a todos los miembros de la misma (77,5%).
- Los distintos grupos de interés participan en las actividades de mejora e innovación que desarrolla la entidad (71,8%).

Por otro lado, aspectos que a nuestro entender son primordiales, resultan ser los que menor aceptación han tenido entre las entidades encuestadas:

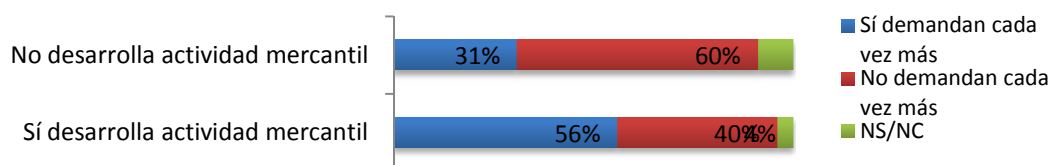
- La entidad tiene departamento propio de calidad (21,2%).
- Los informes sobre costes de calidad proporcionados por el departamento de contabilidad resultan fundamentales para la gestión de la calidad de la entidad (19,0%).
- El departamento de calidad está relacionado con el departamento de contabilidad (17,6%).

También merece la pena resaltar que el nivel de existencia de una política de calidad formalizada, por escrito, es bastante bajo en general, puesto que tan sólo el 46,1% de las encuestadas afirma tenerla.

Para todos estos aspectos, excepto para dos, son las macro entidades las que en mayor medida muestran acuerdo y las micro entidades las que menos. Resulta interesante comprobar que ocurre justo lo contrario con las necesidades y expectativas detectadas en los beneficiarios son la mayor razón de ser de las actividades de mejora e innovación que desarrolla la entidad: mientras que en las micro entidades y las PME el 80% y el 78,6%, respectivamente, así lo señala, este porcentaje es bastante inferior en las macro (69,2%). Por su parte, el departamento de calidad, bien como departamento propio o bien como parte común de la entidad, está relacionado con el de contabilidad en el 23,4% de las PME, mientras que en las micro el 10% y en las macro el 15,4%.

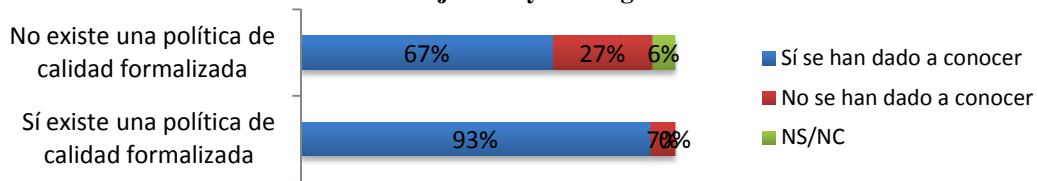
Los distintos grupos de interés de las macro entidades demandan cada vez más la certificación de la calidad en mucha mayor medida (76,9%) que en las PME (40,5%) y las micro (20%). Además, lógicamente, son las entidades que sí desarrollan actividad mercantil en las que los grupos de interés demandan cada vez más la certificación de la calidad (Gráfico 8.7).

Gráfico 8. 7. Los grupos de interés demandan cada vez más la certificación en función de si la entidad desarrolla actividad mercantil



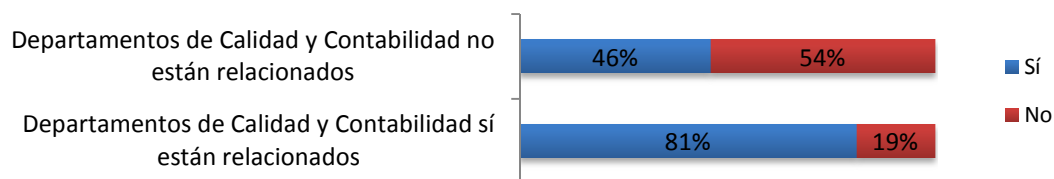
Resaltamos también que los objetivos y el código de conducta se han dado a conocer a todos los miembros de la entidad en mucha mayor proporción en las que sí existe una política de calidad formalizada, por escrito, que en las que no (Gráfico 8.8).

Gráfico 8.8. Existencia de política de calidad formalizada, por escrito, y dar a conocer los objetivos y el código de conducta



De las que afirman tener departamento propio de calidad, el 60,3% tiene relacionados este departamento y el de contabilidad. Y de estos, más del 80% afirma que los informes sobre costes de calidad proporcionados por el departamento de contabilidad resultan fundamentales. Podemos concluir con destacar que resulta primordial que estos dos departamentos, calidad y contabilidad, estén relacionados para que los informes de costes de calidad resulten fundamentales en la gestión de la calidad de la entidad (Gráfico 8.9).

Gráfico 8.9. Los informes de costes de calidad resultan fundamentales en la gestión de la calidad en función de si los departamentos de calidad y contabilidad están relacionados



En lo que respecta al nivel de cambios tecnológicos y organizativos introducidos por las entidades en los últimos tres periodos, estos son los aspectos en los que mayor importancia han tenido dichos cambios:

- La mejora de procesos internos: 76,2%.
- La mejora de servicios y actividades prestadas: 75,0%.

Sin embargo, no podemos pasar por alto que sólo el 38,3% de las encuestadas afirma que el nivel de cambios tecnológicos y organizativos introducidos por la entidad en los últimos tres periodos ha sido realmente importante con relación a la implantación o mejoras de sistemas de gestión de la calidad y el 35,7% con relación al uso de herramientas TIC adaptadas al Tercer Sector (Tabla 8.7). Ambos porcentajes nos parecen bajos, especialmente el segundo, sobre todo, porque sólo poco más de la mitad

de las macro entidades considera que el nivel de cambios ha sido importante en lo que al uso de herramientas TIC adaptadas al Tercer Sector.

Tabla 8.7. Importantes cambios tecnológicos y organizativos introducidos los últimos tres periodos según tamaño de la entidad (%)

	Micro	PME	Macro	Media
La mejora de servicios y actividades prestadas	55,2	83,3	92,3	75,0
La mejora de procesos internos	55,2	83,3	100,0	76,2
La implantación o mejora de sistemas de gestión de la calidad	17,2	38,1	84,6	38,3
La aplicación o mejora de políticas de protección de la información	42,0	54,8	76,9	56,0
El uso de herramientas TIC adaptadas al Tercer Sector	20,7	40,5	53,8	35,7

Las macro entidades son, como es lógico, las que mayor nivel de cambios tecnológicos importantes han introducido en los últimos tres ejercicios con relación a los cinco aspectos expuestos. Sucede lo mismo en las entidades con presupuesto superior a 100.000€, quienes tienen más recursos para introducir importantes cambios tecnológicos y organizativos que las entidades con presupuestos más reducidos.

Únicamente en un 17,2% de las micro entidades se han introducido cambios tecnológicos y organizativos importantes con respecto a la implantación o mejora de sistemas de gestión de la calidad en los últimos tres periodos, y en un 20,7% con respecto uso de herramientas TIC adaptadas al Tercer Sector. Resultan porcentajes bajos, aunque no nos sorprenden en cuanto que, como hemos señalado anteriormente, el 38% de las micro entidades cuenta con un presupuesto anual inferior a 30.000€ y el 45% con uno entre 30.000€ y 100.000€. De donde no hay, difícilmente se puede sacar.

Respecto a si las ENL del País Vasco miden los distintos costes de calidad, queda claro que, en general, no los miden (Tabla 8.8.). El grado medio de medición en las entidades encuestadas es tan sólo del 24,4%. Los costes que más miden son:

- Los de prevención: 36,5%
- Los de evaluación: 29,4%
- Los costes de fallos internos: 23,5%

El resto, costes de fallos externos, costes intangibles y costes de oportunidad, no son medidos ni por una quinta parte de las entidades. Demostrada la importancia de la

medición de los costes de calidad en estas entidades, este resultado nos parece el más significativo, a la vez que alarmante. Es un aspecto que nos preocupa y que debemos intentar modificar.

Tabla. 8.8. Medición de los costes de calidad según tamaño de la entidad (%)

	Micro	PME	Macro	Media
Costes de prevención	17,2	41,9	61,5	36,5
Costes de evaluación	20,7	30,2	46,2	29,4
Costes de fallos internos	20,7	25,6	23,1	23,5
Costes de fallos externos	17,2	23,2	15,4	19,8
Costes intangibles	13,6	23,1	30,4	19,9
Costes de oportunidad	17,2	18,6	15,4	17,6

Aunque son las macro entidades las que en mayor medida miden los costes de prevención, evaluación y los costes intangibles, son las PMEs las que más miden los de fallos internos y de fallos externos, así como los costes de oportunidad. Aspecto que nos llama enormemente la atención, de la misma manera que nos resulta curioso comprobar que el 30,4% de las macro entidades mide los costes intangibles, mientras que sólo el 23,1% mide los costes de fallos internos y únicamente el 15,4% los de fallos externos y los de oportunidad.

En lo que a las metodologías de la gestión de la calidad se refiere, es preocupante comprobar que el grado medio de conocimiento que las entidades encuestadas tienen de las mismas es tan sólo del 13,6%, y su aplicación media es del 6,6%. Las micro entidades son las que menos las conocen y aplican (Tabla 8.9).

Tabla 8.9. Conocimiento y aplicación de las metodologías de la gestión de calidad según tamaño de la entidad (%)

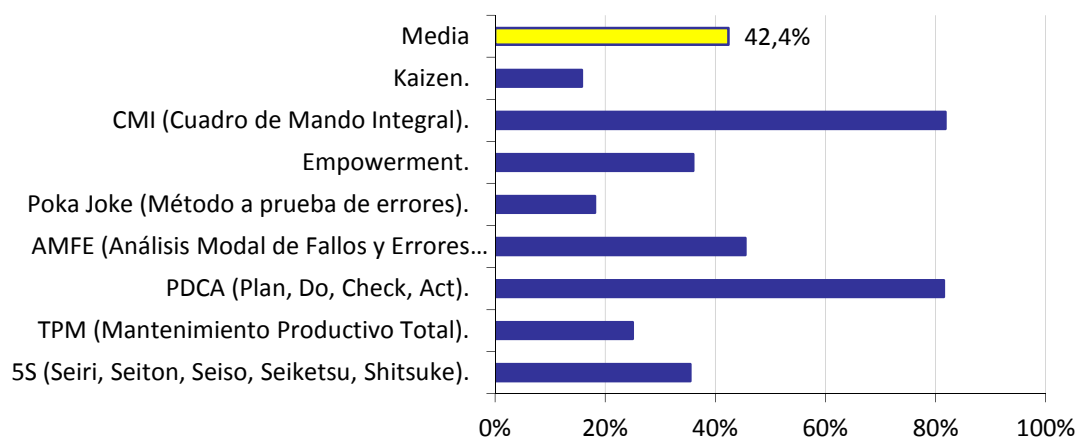
	Micro		PME		Macro		Media	
	Conocim	Aplic	Conocim	Aplic	Conocim	Aplic	Conocim	Aplic
5S	7,5	1,9	24,6	8,2	47,1	23,5	20,0	7,1
TPM	3,8	1,9	11,5	0,0	17,6	11,8	7,7	1,9
PDCA	7,5	3,8	19,7	14,8	52,9	47,1	17,4	14,2
AMFE	3,8	1,9	9,8	1,6	17,6	17,6	7,1	3,2
Poka Yoke	3,8	1,9	11,5	0,0	11,8	5,9	7,1	1,3
Empowerment	9,4	1,9	21,3	6,6	35,3	23,5	16,1	5,8
CMI	7,5	5,7	26,2	19,7	52,9	52,9	21,3	17,4
Kaizen	5,7	1,9	16,4	1,6	23,5	5,9	12,3	1,9

Queremos resaltar que el Poka Joke es el menos conocido y aplicado. En el caso concreto de las PME, lo conoce el 11,5%, pero no lo aplica ninguna.

Resulta muy interesante comprobar que el Cuadro de Mando Integral es el más conocido y también el más aplicado: el 21,3% de las encuestadas lo conoce y el 17,4%, además, lo aplica. Esto justifica que nuestro modelo propuesto sea un CMI.

Relacionando el grado de conocimiento de las distintas metodologías con su grado de aplicación, podemos obtener el grado de éxito de las mismas (Gráfico 8.10). Seguimos comprobando que el CMI es la metodología con mayor éxito. Además, esto se cumple tanto para las micro, las PME como para las macro entidades. En estas últimas, concretamente, su éxito es del 100% puesto que todas las que lo conocen, lo aplican. Aspecto éste, que nos satisface enormemente.

Gráfico 8.10. Éxito de las metodologías de la gestión de la calidad

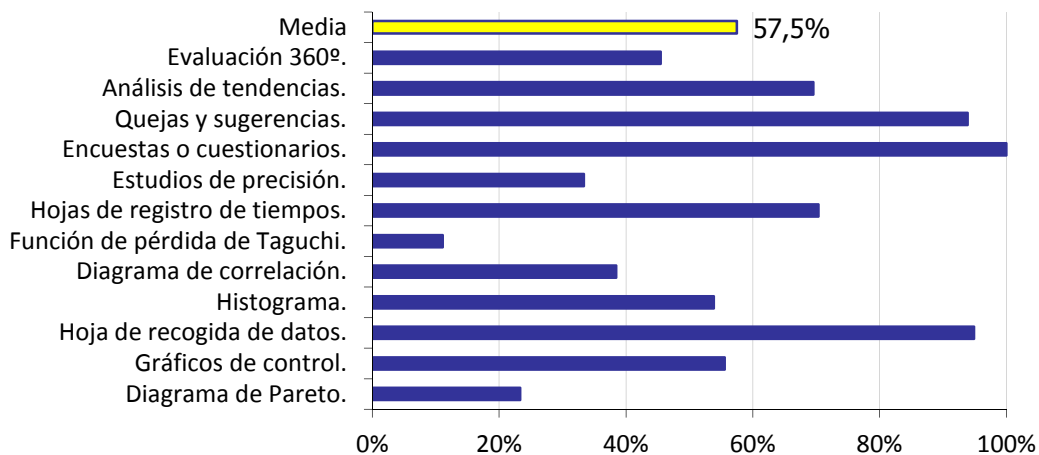


En cuanto a las herramientas de medición y control de la calidad, el grado de conocimiento medio es del 18,1%, y el de aplicación el 12,3%. Las más conocidas son las encuestas o cuestionarios, conocidas y aplicadas por el 32,8% de las encuestadas. Le siguen muy de cerca las quejas y sugerencias que son conocidos por un 31,6% y aplicadas por el 29,7%. Por el contrario, la función de pérdida de Taguchi y los estudios de precisión son las herramientas de este grupo que menos conocen y aplican estas entidades. Concretamente, la función de pérdida de Taguchi no es aplicada por ninguna PME ni macro entidad, y sólo por un 1,9% de las micro entidades (Tabla 8.10).

Tabla 8.10. Conocimiento y aplicación de las herramientas de medición y control de la calidad según tamaño de la entidad (%)

	Micro		PME		Macro		Media	
	Conocim	Aplic	Conocim	Aplic	Conocim	Aplic	Conocim	Aplic
Diagrama de Pareto	5,7	1,9	26,2	3,3	47,1	23,5	19,4	4,5
Gráficos de control	7,5	3,8	31,1	14,8	52,9	41,2	23,2	12,9
Hojas de recogida de datos	11,3	7,5	32,8	32,8	58,8	58,8	25,3	23,9
Histograma	7,5	5,7	19,7	8,2	41,2	23,5	16,8	9
Diagrama de correlación	3,8	1,9	9,8	4,9	17,6	5,9	8,4	3,2
Función de pérdida de Taguchi	1,9	1,9	6,6	0,0	23,5	0,0	5,8	0,6
Hojas de registro de tiempos	9,4	7,5	23,0	14,8	29,4	29,4	17,4	12,3
Estudios de precisión	3,8	3,8	8,2	1,6	17,6	5,9	7,7	2,6
Encuesta o cuestionario	13,2	13,2	41	41	64,7	64,7	32,8	32,8
Quejas y sugerencias	15,1	11,3	39,3	39,3	70,6	70,6	31,6	29,7
Análisis de tendencias	7,5	5,7	18,0	9,8	35,3	29,4	14,8	10,3
Evaluación 360°	1,9	1,9	19,7	3,3	35,3	35,3	14,2	6,5

Como era de esperar, las encuestas o cuestionarios tienen un grado de éxito del 100%, seguido de la hoja de recogida de datos con un éxito del 94,5%, y las quejas y sugerencias en tercer lugar, con un 94% de éxito (Gráfico 8.11).

Gráfico 8.11. Éxito de las herramientas de medición y control de la calidad

En cuanto a las herramientas para el análisis y resolución de problemas de calidad, nos encontramos con una respuesta similar a las anteriores. El conocimiento medio que las entidades encuestadas tienen de este grupo de herramientas es sólo el 17,7% y la aplicación media el 11,4%. El DAFO es la herramienta que más conocen y más aplican las entidades, independientemente de su tamaño. Todas las PME y macro entidades que la conocen, la aplican (Tabla 8.11).

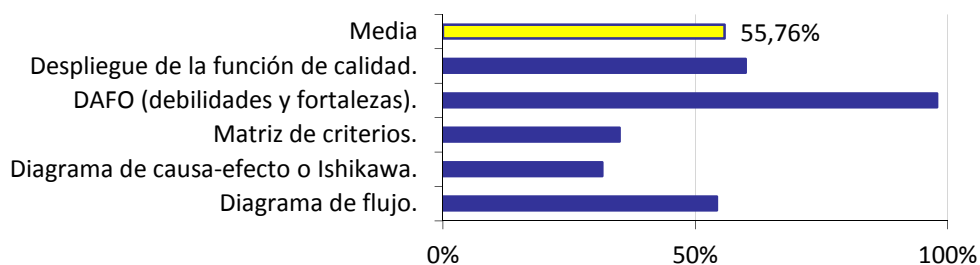
Resulta, cuanto menos curioso, comprobar que el diagrama de causa-efecto no lo aplica ninguna PME, a pesar de que lo conoce el 16,4%. De cualquier manera, su conocimiento y aplicación resulta muy bajo también en las micro y las macro entidades.

Tabla 8.11. Conocimiento y aplicación de las herramientas para el análisis y resolución de problemas de calidad (%)

	Micro		PME		Macro		Media	
	Conocim	Aplic	Conocim	Aplic	Conocim	Aplic	Conocim	Aplic
Diagrama de flujo	13,2	3,8	29,5	14,8	41,2	35,3	22,6	12,3
Diagrama de causa-efecto	3,8	3,8	16,4	0,0	35,3	17,6	12,3	3,9
Matriz de criterios	7,5	5,7	18,0	3,3	29,4	11,8	12,9	4,5
DAFO	15,1	11,3	41,0	41,0	70,6	70,6	31,0	30,3
Despliegue de la función de calidad	1,9	1,9	14,8	9,8	29,4	5,9	9,7	5,8

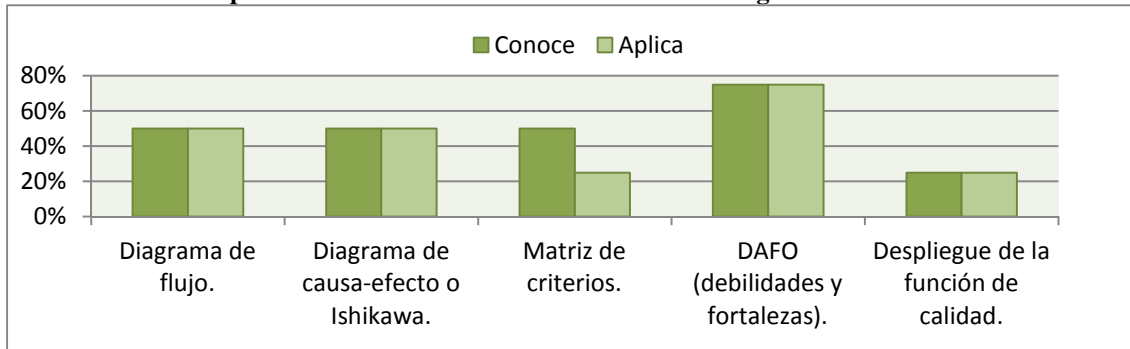
El grado medio de éxito de este grupo de herramientas es del 55,76%. El DAFO y el despliegue de la función de calidad están por encima de la media, y el diagrama de causa-efecto o Ishikawa, la matriz de criterios por debajo. El diagrama de flujo, aunque por debajo, está muy cerca de la media (Gráfico 8.12).

Gráfico 8.12. Éxito de las herramientas para el análisis y resolución de problemas de calidad



Queremos resaltar que son las entidades con una antigüedad inferior a cinco años las que, en general, conocen y aplican en mayor grado este grupo de herramientas. Su grado de éxito es elevadísimo en las entidades jóvenes, del 100% para todas las herramientas exceptuando la matriz de criterios, la cual tiene un éxito del 50% (Gráfico 8.13).

Gráfico 8.13. Conocimiento y aplicación de las herramientas para el análisis y resolución de problemas de calidad en las entidades con antigüedad inferior a 5 años



Por su parte, las herramientas de grupo y ayuda a la creatividad de la calidad son conocidas por el 20,3% de las entidades encuestadas y aplicadas por un 15%. La tormenta de ideas es la herramienta más conocida y aplicada, mientras que los seis sombreros para pensar es la menos conocida y aplicada (Tabla 8.12).

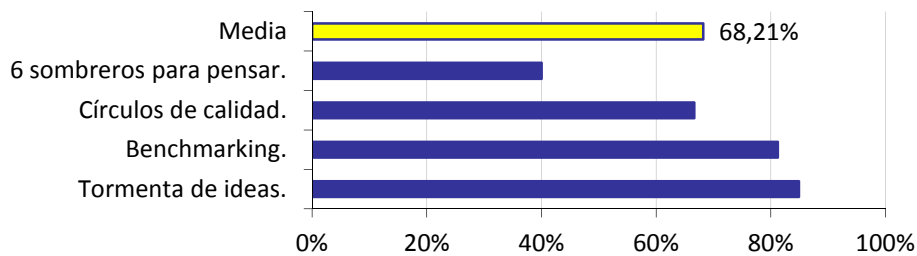
El benchmarking y los círculos de calidad son herramientas aplicadas por todas las macro entidades que las conocen, ocurre lo mismo con los 6 seis sombreros para pensar en las micro entidades.

Tabla 8.12. Conocimiento y aplicación de las herramientas de grupo y ayuda a la creatividad de la calidad según tamaño de la entidad (%)

	Micro		PME		Macro		Media	
	Conocim	Aplic	Conocim	Aplic	Conocim	Aplic	Conocim	Aplic
Tormenta de ideas	18,9	9,4	45,9	42,6	64,7	58,8	34,2	29,0
Benchmarking	5,7	1,9	29,5	21,3	47,1	47,1	20,6	16,8
Círculos de calidad	5,7	3,8	19,7	13,1	23,5	23,5	13,5	9,0
6 sombreros para pensar	7,5	7,5	18,0	3,3	17,6	5,9	12,9	5,2

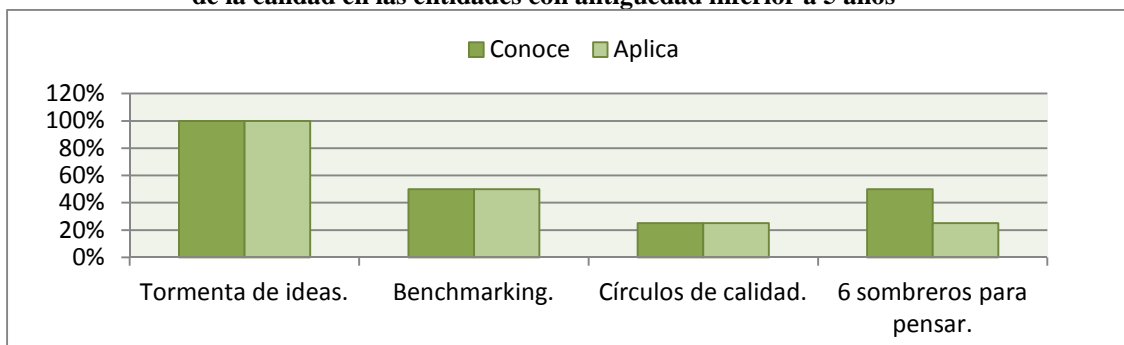
El éxito de la tormenta de ideas y el benchmarking se sitúa por encima de la media, mientras que los círculos de calidad y los seis sombreros para pensar se sitúan por debajo (Gráfico 8.14).

Gráfico 8.14. Éxito de las herramientas de grupo y ayuda a la creatividad de la calidad



Al igual que sucede con las herramientas del grupo anterior, son las entidades de menor antigüedad que 5 años las que más conocen y aplican las herramientas de grupo y ayuda a la creatividad de la calidad, y en las que mayor éxito tienen: excepto los 6 sombreros para pensar, todas las demás herramientas tienen un éxito del 100% (Gráfico 8.15).

Gráfico 8.15. Conocimiento y aplicación de las herramientas de grupo y ayuda a la creatividad de la calidad en las entidades con antigüedad inferior a 5 años



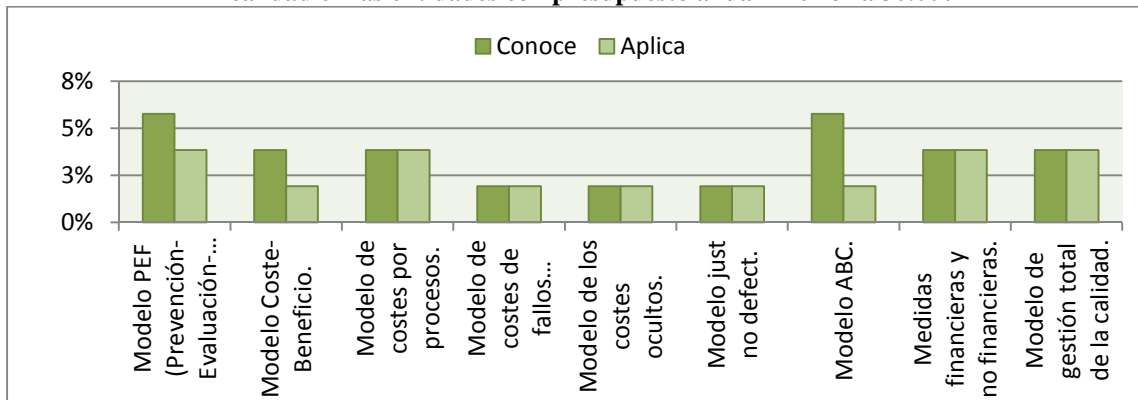
Respecto a los modelos de medición de costes totales de calidad, y recordando los porcentajes tan bajos que se han obtenido referentes a la medición de los costes de calidad, es lógico que su conocimiento medio (9,4%) y su aplicación media (5,7%) sean realmente bajos (Tabla 8.13). Este aspecto, como hemos señalado anteriormente, nos preocupa mucho.

Tabla 8.13. Conocimiento y aplicación de los modelos de medición de costes totales de calidad según tamaño de la entidad (%)

	Micro		PME		Macro		Media	
	Conocim	Aplic	Conocim	Aplic	Conocim	Aplic	Conocim	Aplic
Modelo PEF	5,7	3,8	13,1	8,2	17,6	5,9	9,0	5,2
Modelo Coste-Beneficio	3,8	1,9	16,4	11,5	17,6	11,8	11,0	7,7
Modelo de costes por procesos	3,8	3,8	19,7	8,2	29,4	23,5	12,3	7,7
Modelo de costes de fallos internos y externos	1,9	1,9	13,1	3,3	11,8	11,8	7,1	3,2
Modelo de los costes ocultos	1,9	1,9	11,5	0,0	5,9	5,9	5,8	1,3
Modelo just no defect	1,9	1,9	9,8	0,0	5,9	0,0	4,5	0,6
Modelo ABC	5,7	1,9	13,1	4,9	5,9	0,0	7,7	2,6
Medidas financieras y no financieras	3,8	3,8	13,1	13,1	29,4	23,5	11,0	9,7
Modelo de gestión de la calidad total	3,8	3,8	24,6	16,4	35,3	35,3	16,1	12,9

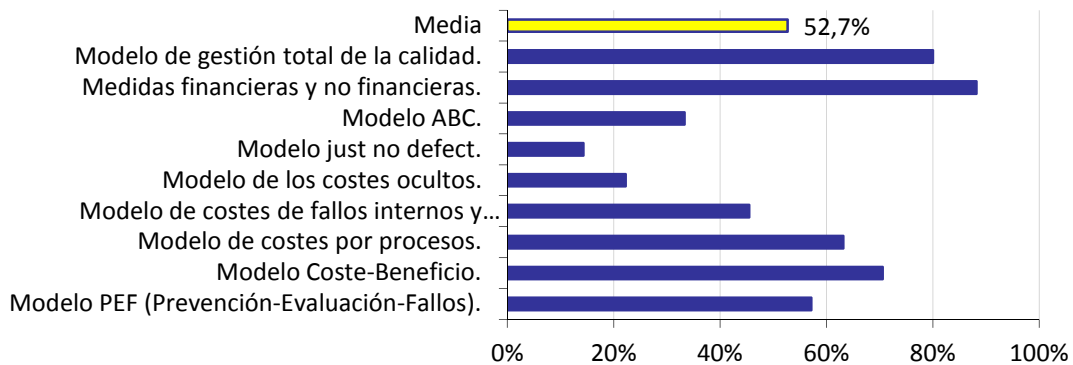
Resulta interesante comprobar que el grado de éxito de los modelos de medición de los costes totales de calidad es elevadísimo en las entidades con presupuesto anual inferior a 30.000€ (Gráfico 8.16). Sólo el 3,6% de estas entidades conocen este grupo de modelos, pero el 2,74% los aplican. Es decir, el 76% de las que los conocen afirman aplicarlos. Parece lógico: las entidades con menos recursos son las que realizan una aplicación más eficiente de los mismos.

Gráfico 8.16. Conocimiento y aplicación de los modelos de medición de costes totales de calidad en las entidades con presupuesto anual inferior a 30.000€



Comprobamos que las medidas financieras y no financieras son el modelo que mayor éxito tiene entre las entidades encuestadas, lo que justifica, sin duda alguna, que hayan sido también aplicadas en nuestro CMI (Gráfico 8.17).

Gráfico 8.17. Éxito de los modelos de medición de costes totales de calidad



En cuanto a las herramientas de gestión de la calidad aplicables en las entidades no lucrativas, el conocimiento medio que las entidades tienen de este grupo de herramientas es del 16,8% y la aplicación media del 7,3%, no muy distinto de lo que hemos visto en los apartados anteriores. Consideramos que son unos porcentajes muy bajos y es también realmente preocupante que la mayoría de estas entidades siga sin conocer las herramientas de gestión de la calidad específicas para ellas (Tabla 8.14).

Tabla 8.14. Conocimiento y aplicación de las herramientas de gestión de la calidad aplicables en las ENL según tamaño de la entidad (%)

	Micro		PME		Macro		Media	
	Conocim	Aplic	Conocim	Aplic	Conocim	Aplic	Conocim	Aplic
Norma UNE 165011:2005 EX "Ética. Sistema de gestión de las ONG" de AENOR	7,5	0,0	13,1	0,0	17,6	0,0	11,0	0,0
Normas ISO 9000	11,3	1,9	23,0	9,8	41,2	23,5	20,5	9,2
Modelo EFQM de excelencia para el sector público y organizaciones del voluntariado	11,3	0,0	29,5	11,5	58,8	47,1	23,9	10,3
Norma (ONG con calidad)	5,7	1,9	13,1	1,6	5,9	0,0	9,0	1,3
Procedimiento de calificación de ONGD de AECI	5,7	1,9	14,8	4,9	5,9	0,0	9,7	3,1
Códigos de conducta	17,0	7,5	24,6	23,0	29,4	17,6	22,6	15,5
Guía de la transparencia y de las buenas prácticas de las ONG	18,9	3,8	24,6	19,7	29,4	11,8	21,3	11,6

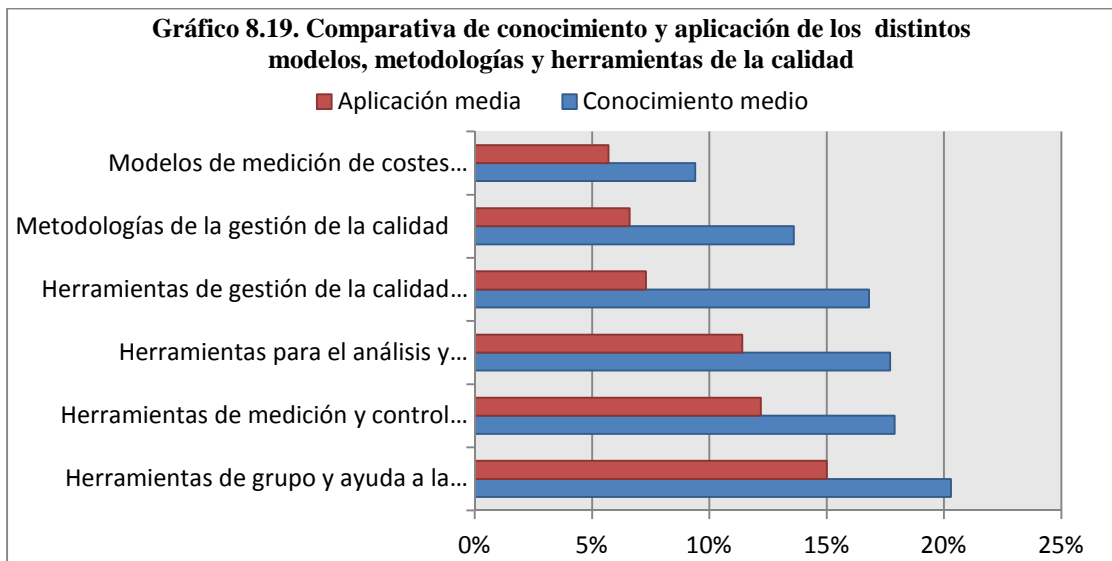
Interesa también destacar que el modelo EFQM de excelencia para el sector público y las organizaciones del voluntariado es la herramienta de este grupo más aplicada por las macro entidades. Los códigos de conducta y las guías de la transparencia y de las buenas prácticas son, por su parte, las que más aplican las micro entidades y las PME. La Norma ONG con calidad y el procedimiento de calificación de ONGD de AECI no las aplica ninguna macro entidad. Constatamos, además, que ninguna de las entidades encuestadas aplica la Norma UNE 165011:2005 de AENOR.

Observando el éxito de las distintas herramientas entre las entidades encuestadas, comprobamos que los códigos de conducta son los que mayor éxito tienen, mientras que la norma ONG con calidad es la que menos (Gráfico 8.18).

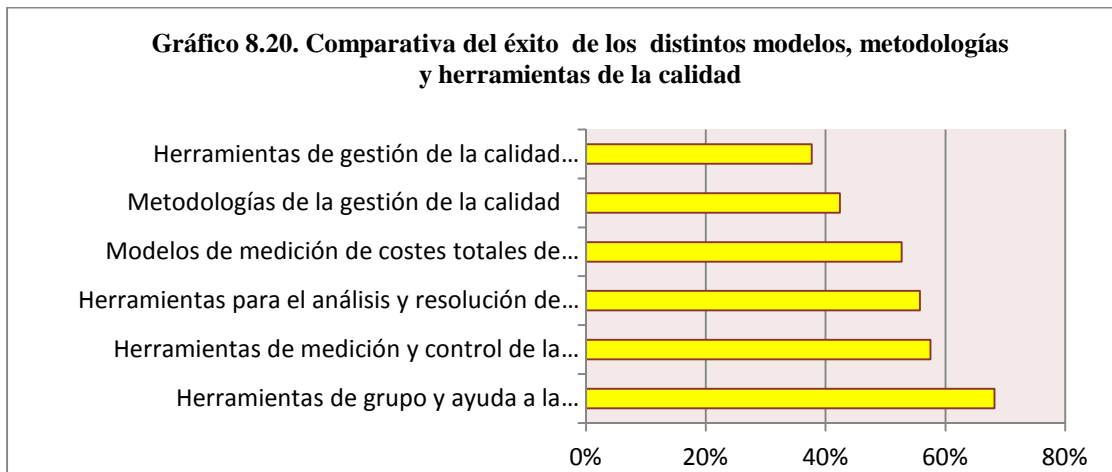
Gráfico 8.18 Éxito de las herramientas de gestión de la calidad aplicables en las ENL



A continuación, realizamos un análisis comparativo del conocimiento y la aplicación de los distintos grupos de modelos, metodologías y herramientas, a modo de resumen, y comprobamos que las herramientas de grupo y ayuda a la creatividad de la calidad son las que mayor grado medio de conocimiento y de aplicación tienen entre las entidades encuestadas, aunque muy bajo. Los modelos de medición de costes totales de calidad, son por el contrario, los menos conocidos y aplicados (Gráfico 8.19).

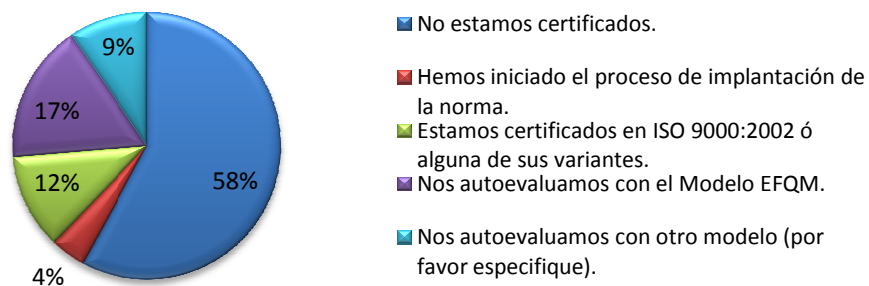


Las herramientas de grupo y ayuda a la creatividad de la calidad son las que mayor éxito tienen entre las entidades encuestadas, mientras que las herramientas de gestión de la calidad aplicables en las entidades no lucrativas son las que menos (Gráfico 8.20).



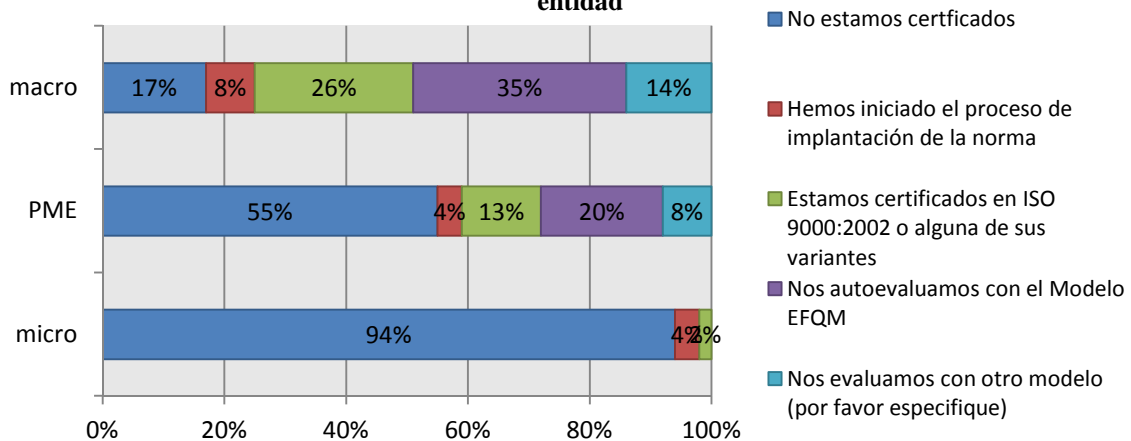
En lo que al estado del sistema de gestión de la calidad se refiere, se les pide a las entidades encuestadas que señalen la opción que mejor se corresponde con ellas. Como era de esperar tras conocer las respuestas obtenidas en los apartados anteriores, “no estamos certificados” es la opción más elegida (58%) (Gráfico 8.21).

Gráfico 8.21. Estado del sistema de gestión de la calidad



Si lo analizamos en función del tamaño de la entidad, observamos que el 94% de las micro entidades elige la opción “no estamos certificados”. Por su parte, el 26% de las macro señala estar certificada en ISO 9000 y el 35% autoevaluarse con el Modelo EFQM para el sector público y las organizaciones del voluntariado.

Gráfico 8.22. Estado del sistema de gestión de la calidad según tamaño de la entidad

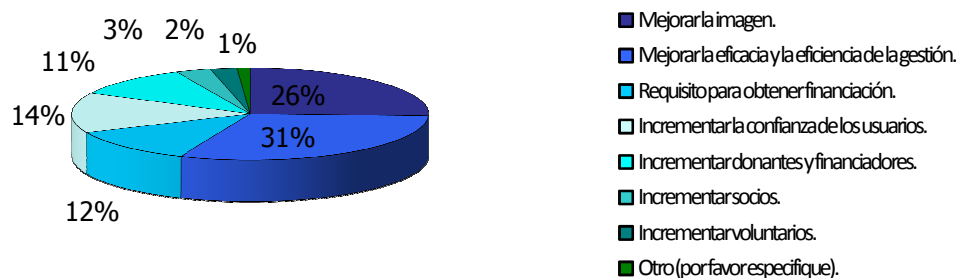


En cuanto a los beneficios que puede reportar la implantación de herramientas de gestión de la calidad, estos dos son, por mucho, los que las entidades encuestadas consideran más importantes (Gráfico 8.23):

- Mejorar la eficacia y la eficiencia de la gestión: 31%
- Mejorar la imagen: 26%

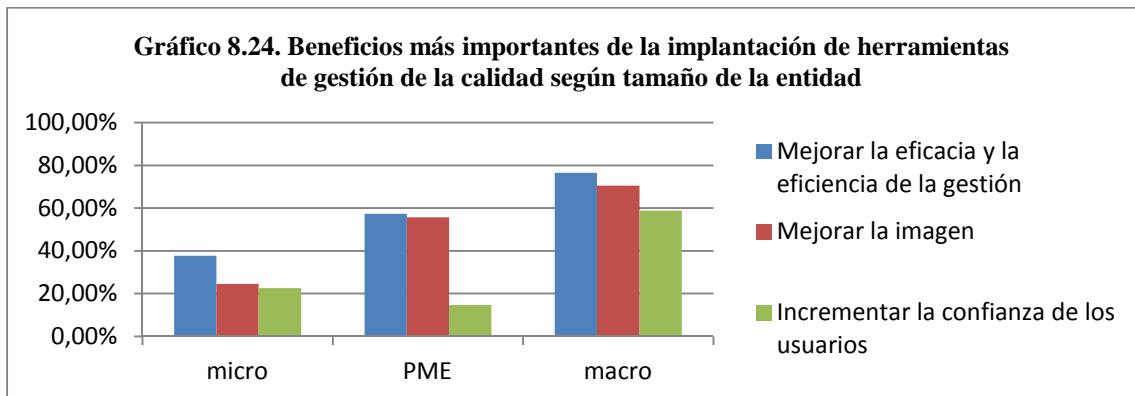
Por su parte, incrementar voluntarios, socios, donantes y financiadores no son, apenas, identificados como beneficios de la implantación de herramientas de gestión de la calidad.

Gráfico 8.23. Peso específico de los beneficios de la implantación de herramientas de gestión de la calidad



Se les ha pedido a las entidades encuestadas que señalen los tres beneficios que ellas consideran más importantes, por lo que el total excede del 100%. Mejorar la eficacia y la eficiencia de la gestión es el más señalado por todas las entidades encuestadas, independientemente de su tamaño, aunque le sigue de cerca mejorar la

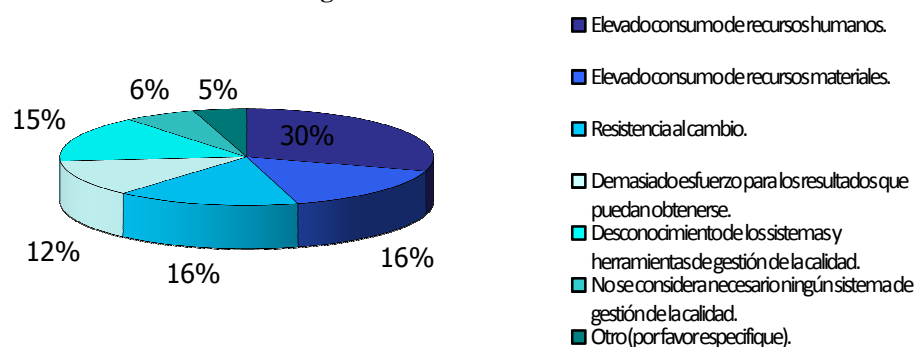
imagen. La tercera ventaja más señalada es, por su parte, incrementar la confianza de los usuarios (Gráfico 8.24).



En cuanto a las limitaciones para implantar las herramientas de gestión de la calidad, estos son los que las entidades encuestadas consideran más importantes (Gráfico 8.25):

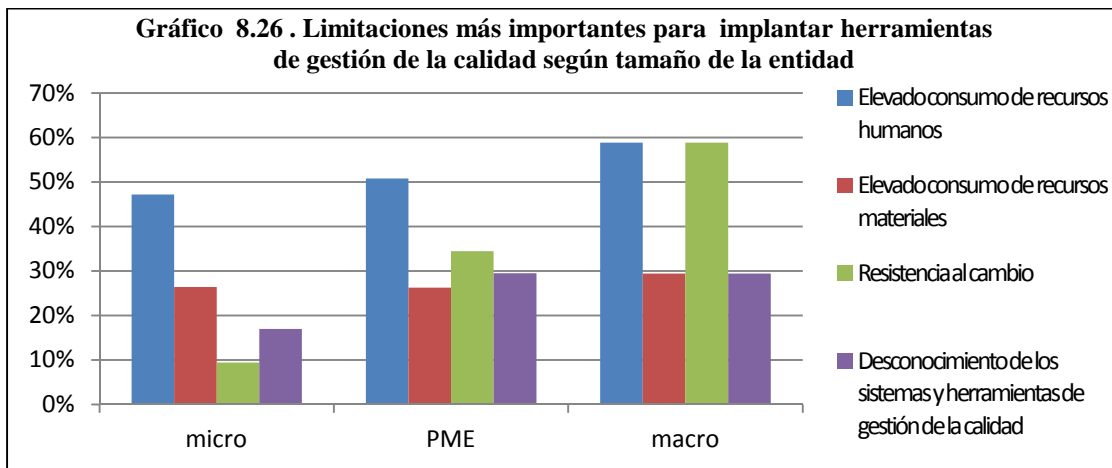
- El elevado consumo de recursos humanos: 30%
- El elevado consumo de recursos materiales: 16%
- La resistencia al cambio: 16%
- El desconocimiento de los sistemas y herramientas de gestión de la calidad: 15%

Gráfico 8.25. Peso específico de las limitaciones para implantar herramientas de gestión de la calidad



Si lo analizamos en función del tamaño de las entidades, la resistencia al cambio es, junto con el consumo de recursos humanos, la limitación más importante en las macro entidades, mientras que el desconocimiento de los sistemas y herramientas de la

gestión de la calidad adquiere la misma importancia que el elevado consumo de recursos materiales. En las micro entidades, sin embargo, el elevado consumo de recursos humanos, recursos materiales y el desconocimiento de los sistemas y herramientas de gestión de la calidad son limitaciones que preocupan a más entidades que la resistencia al cambio (Gráfico 8.26). Al igual que ocurría con los beneficios, se trata de una pregunta de respuesta múltiple, por lo que el total excede del 100%.

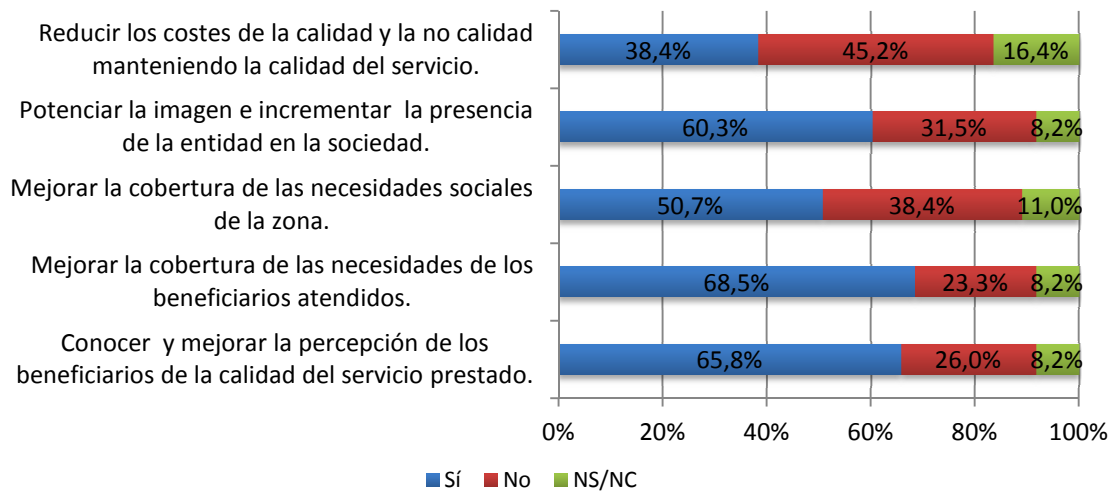


BLOQUE III: Modelo propuesto

En este bloque se analizan aspectos relativos al modelo de CMI propuesto. Se pretende conocer la opinión de las entidades encuestadas con respecto al mismo y en qué medida están dispuestos a aplicarlo. Es importante conocer si ya tienen establecidos entre sus objetivos estratégicos e indicadores los que el modelo propone.

En primer lugar, se ha solicitado a las entidades que señalen si han establecido indicadores para evaluar el logro de los distintos objetivos estratégicos de la perspectiva de usuarios/beneficiarios. El establecimiento medio de los mismos es del 56,7% (Gráfico 8.27).

Gráfico 8.27. Establecimiento de los objetivos de la perspectiva de usuarios/beneficiarios

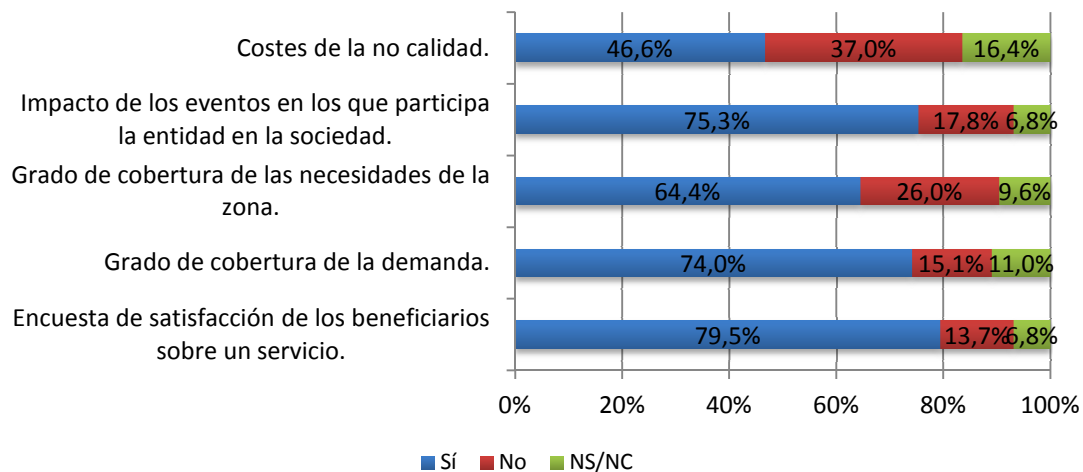


Mejorar la cobertura de las necesidades de los beneficiarios atendidos y conocer y mejorar su percepción son los objetivos de la perspectiva de usuarios/beneficiarios para cuya evaluación las entidades han establecido indicadores en mayor medida, puesto que un 68,5% y un 65,8% de las mismas así lo indica.

Reducir los costes de la calidad y la no calidad manteniendo la calidad del servicio es el objetivo para el cual han establecido indicadores en menor medida. Solamente el 38,4% de las entidades afirma haber establecido indicadores para evaluar el logro del objetivo de reducir los costes de la calidad y la no calidad manteniendo la calidad del servicio, mientras que el 45,2% señala que no. Esto nos parece, cuanto menos, preocupante. Nos preguntamos el porqué de este resultado: no es un objetivo estratégico para ellos o no saben cómo hacerlo. Repasando las respuestas anteriores, cualquiera de los dos motivos es válido. Lo fundamental es la necesidad de cambiar esta situación.

En segundo lugar, se les ha pedido a las entidades que señalen si consideran que los indicadores propuestos para esta perspectiva son relevantes para ser implantados en ellas. Como media, el 68% de las encuestadas opina que sí (Gráfico 8.28).

Gráfico 8.28. Los indicadores de la perspectiva de usuarios/beneficiarios son considerados relevantes para ser implantados en la entidad



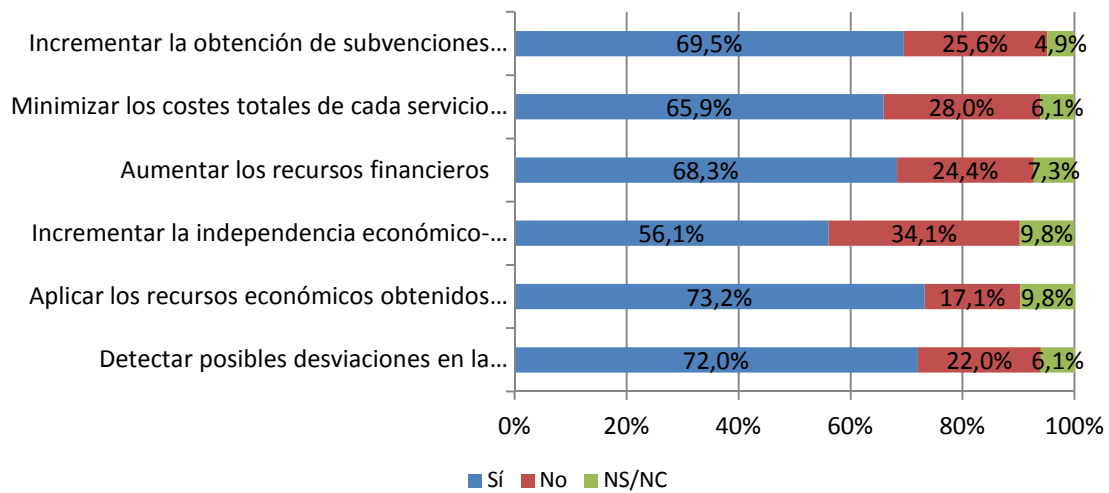
Los costes de la no calidad es el indicador de la perspectiva de usuarios/beneficiarios, con gran diferencia, que menos entidades consideran relevante, solamente un 46,6%. Esto, unido a que sea el objetivo menos señalado, nos parece muy preocupante.

Para todos los objetivos e indicadores de esta perspectiva, el porcentaje de entidades que considera que los indicadores propuestos son relevantes para ser implantados en ellas es superior al porcentaje de entidades que señalan haber establecido indicadores para evaluar el logro de los distintos objetivos. Consideramos satisfactorio este resultado para la implantación de nuestro modelo.

En lo que a la perspectiva de recursos financieros se refiere, se les ha pedido a las entidades encuestadas que señalen si han establecido indicadores para evaluar el logro de los distintos objetivos estratégicos (Gráfico 8.30).

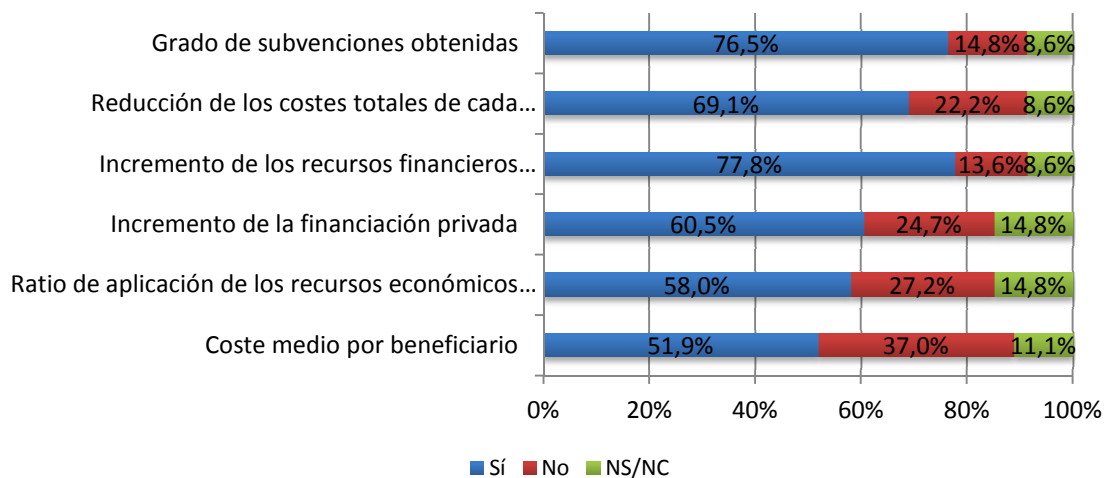
Aplicar mejor los recursos económicos obtenidos hacia el destino para los que han sido donados y detectar posibles desviaciones en la aplicación presupuestaria son los objetivos para cuya evaluación las entidades encuestadas han establecido en mayor grado indicadores, puesto que el 73,2% y el 72% de las mismas, respectivamente, así lo señala. Sin embargo, incrementar la autonomía financiera para conseguir mayor independencia para el cumplimiento de los objetivos sociales es el que para cuya evaluación las entidades han establecido indicadores en menor medida (56,1%).

Gráfico 8.29. Establecimiento de los objetivos de la perspectiva de recursos financieros



Seguidamente, se les ha pedido a las entidades que señalen si consideran que los indicadores propuestos son relevantes para ser implantados en las mismas. El incremento de recursos financieros y el grado de subvenciones obtenidas son los indicadores que parecen tener más relevancia para las entidades encuestadas, puesto que un 77,8% y un 76,5% respectivamente así lo señalan. Por su parte, el coste medio por beneficiario y el ratio de aplicación de los recursos financieros obtenidos son los menos relevantes, con un 51,9% y un 58% de entidades que así lo consideran, respectivamente (Gráfico 8.30).

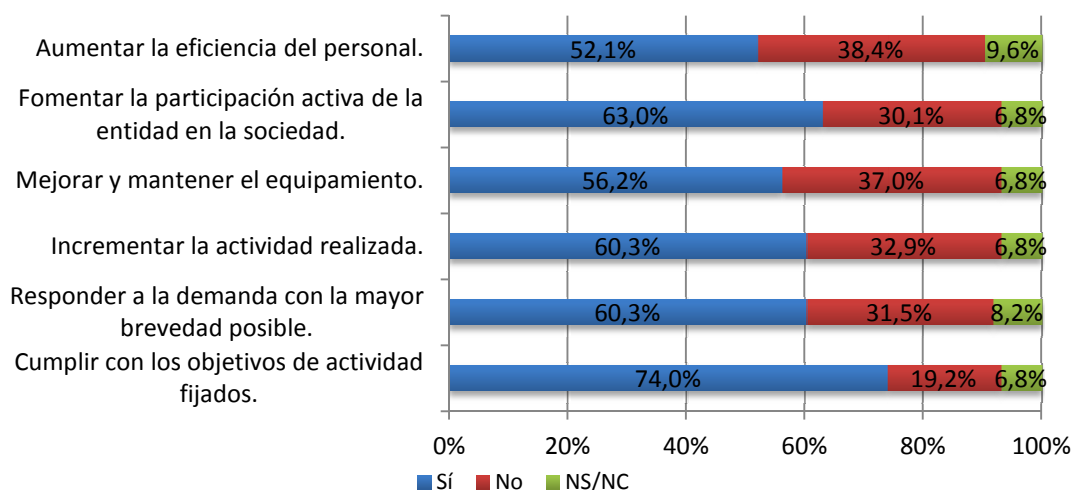
Gráfico 8.30. Los indicadores de recursos financieros son considerados relevantes para ser implantados en la entidad



Es preciso avanzar en la formación para la posterior aplicación de todo lo relacionado con los costes en las ENL, ya que actualmente, la concesión de subvenciones es mucho más rigurosa y exigente en los cálculos del coste por proyecto.

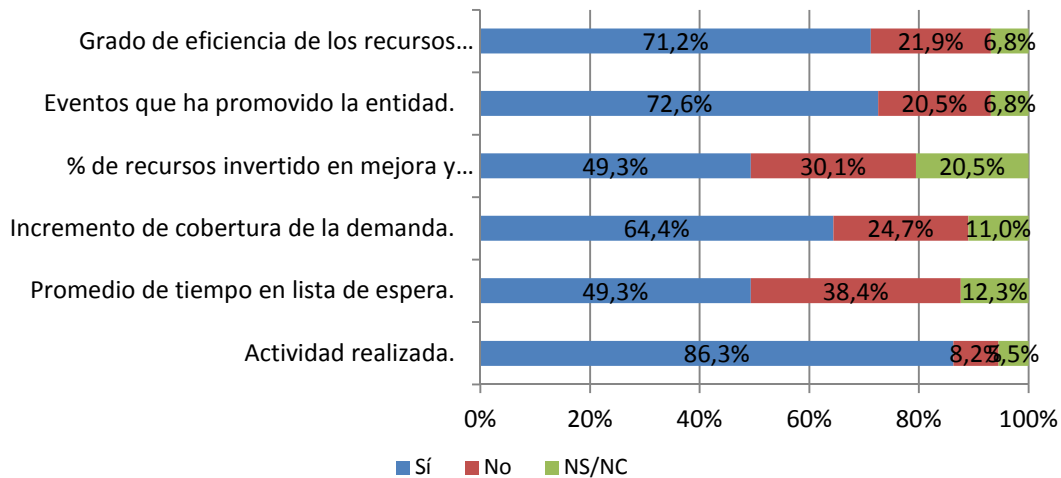
En cuanto a la perspectiva de actividad social, primeramente, se les ha pedido a las entidades que señalen si han establecido indicadores para la evaluar el logro de los objetivos estratégicos propuestos. El establecimiento medio es del 65,5%. Cumplir con los objetivos de actividad fijados es la opción más valorada, con un 74%. Por su parte, aumentar la eficiencia del personal es el objetivo menos valorado (Gráfico 8.31).

Gráfico 8.31. Establecimiento de los objetivos de la perspectiva de actividad social



Acto seguido, se les ha pedido a las entidades que señalen si consideran que los indicadores propuestos son relevantes para ser implantados en las mismas. Como media, el 61% de las entidades encuestadas opina que sí. (Gráfico 8.32).

Gráfico 8.32. Los indicadores de la perspectiva de actividad social son considerados relevantes para ser implantados en la entidad

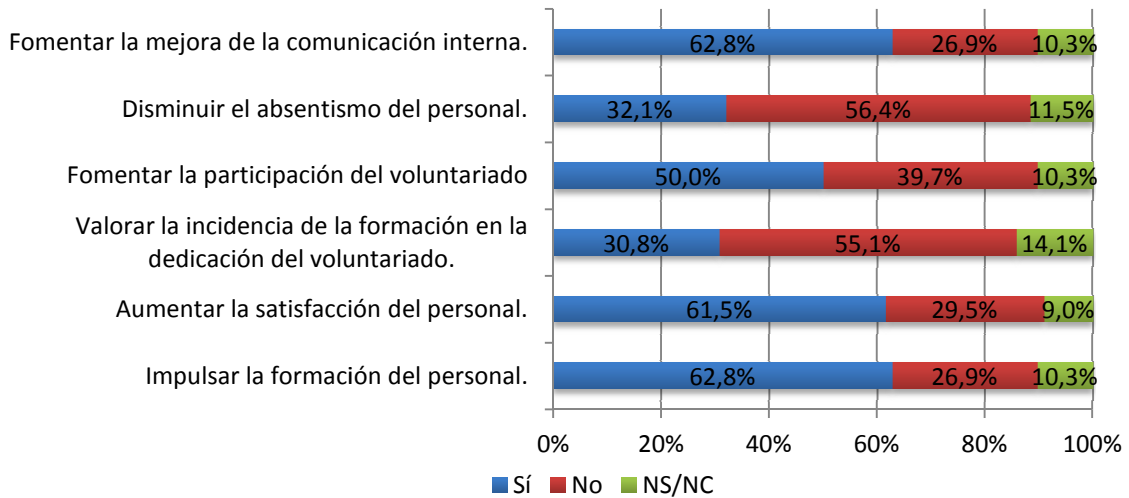


Para 4 de los 6 objetivos e indicadores propuestos para esta perspectiva, el porcentaje de entidades que considera que los indicadores propuestos son relevantes para ser implantados en ellas es superior al porcentaje de entidades que señalan haber establecido indicadores para evaluar el logro de los distintos objetivos. Consideramos, nuevamente, satisfactorio este resultado para la implantación de nuestro modelo.

En el apartado de la perspectiva de formación y desarrollo se les ha pedido a las entidades encuestadas que señalen si han establecido indicadores para evaluar el logro de los objetivos estratégicos propuestos. El establecimiento medio es del 50% (Gráfico 8.33).

Valorar la incidencia de la formación en la dedicación del voluntariado y disminuir el absentismo del personal son los objetivos para los cuales se han establecido en menor medida indicadores para la evaluación y el logro de los mismos. Resultan porcentajes muy bajos para la relevancia de los indicadores, puesto que ambos aspectos deben ser fundamentales para las ENL.

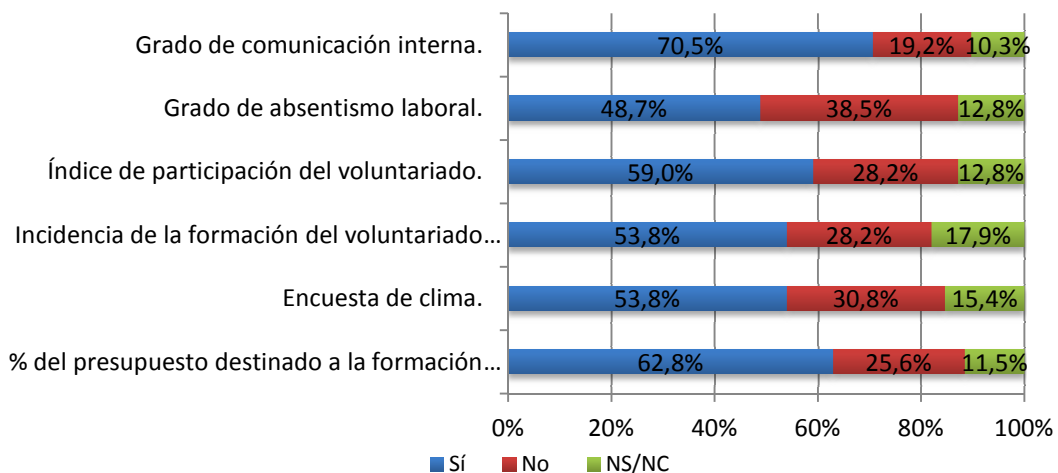
Gráfico 8.33. Establecimiento de los objetivos de la perspectiva de formación y desarrollo



Seguidamente, se les ha pedido a las entidades que señalen si consideran que los indicadores propuestos son relevantes para ser implantados en las mismas. Como media, el 58,1% opina que sí (Gráfico 8.34).

Como acabamos de señalar, ni una tercera parte de las entidades ha establecido indicadores para evaluar el logro de los objetivos disminuir el absentismo laboral o valorar la incidencia de la formación en la dedicación del voluntariado. Sin embargo, alrededor de la mitad de las encuestadas considera que el grado de absentismo laboral y la incidencia de la formación del voluntariado son indicadores relevantes para ser implantados en ellas. Este resultado es, sin duda, satisfactorio.

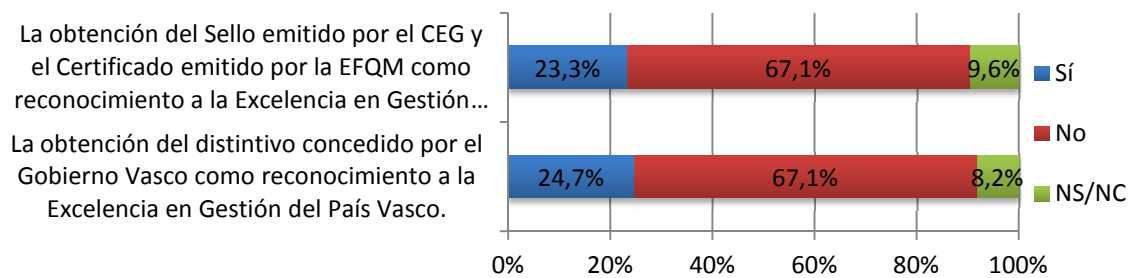
Gráfico 8.34. Los indicadores de formación y desarrollo son considerados relevantes para ser implantados en la entidad



Deducimos que muchas de las entidades no tienen indicadores para evaluar el logro de los distintos objetivos. Sin embargo, los que aquí proponemos sí les parecen relevantes para ser implantados en ellas.

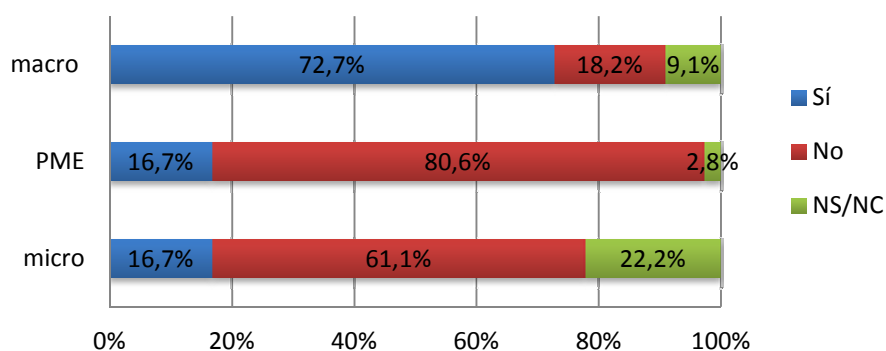
La quinta perspectiva de nuestro modelo es la de Reconocimiento Externo. Sólo el 25% de las entidades encuestadas ha establecido indicadores para evaluar la obtención del distintivo concedido por el Gobierno Vasco, y únicamente el 23% la obtención del sello emitido por el CEG y el certificado emitido por la EFQM (Gráfico 8.35).

Gráfico 8.35. Establecimiento de los objetivos de la perspectiva de reconocimiento externo



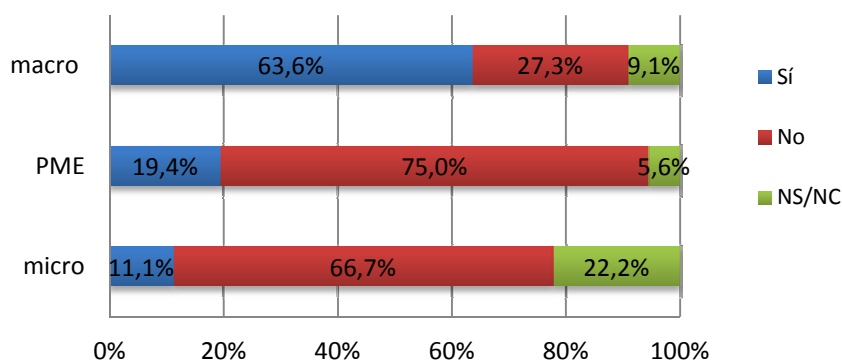
La inmensa mayoría de las micro entidades y las PME señala no haber establecido indicadores para evaluar el logro de la obtención del distintivo concedido por el Gobierno Vasco como reconocimiento a la Excelencia en la Gestión del País Vasco. Sin embargo, lógicamente, la gran mayoría de las macro entidades, el 73% señala que sí.

Gráfico 8.36. Establecimiento del objetivo lograr el distintivo concedido por el Gobierno Vasco en función de su tamaño



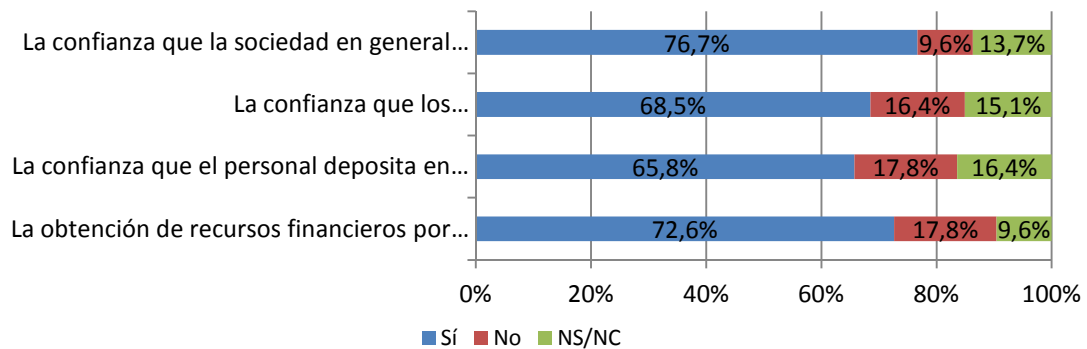
Mientras que el 64% de las macro entidades señala que sí ha establecido indicadores para evaluar el logro de la obtención del Sello emitido por el CEG y el Certificado emitido por la EFQM como reconocimiento a la Excelencia en Gestión a nivel nacional y europeo, no podemos decir lo mismo en lo que a las micro entidades y PMEs se refiere, puesto el 67% y el 75% de las mismas, respectivamente señala que no, siendo sólo el 11% y el 19% de las mismas el que lo afirma. Estos resultados, si tomamos en cuenta las respuestas obtenidas en los apartados anteriores de la encuesta, no nos sorprenden en absoluto.

Gráfico 8.37. Establecimiento del objetivo lograr la obtención del Sello emitido por el CEG y el Certificado emitido por la EFQM en función de su tamaño

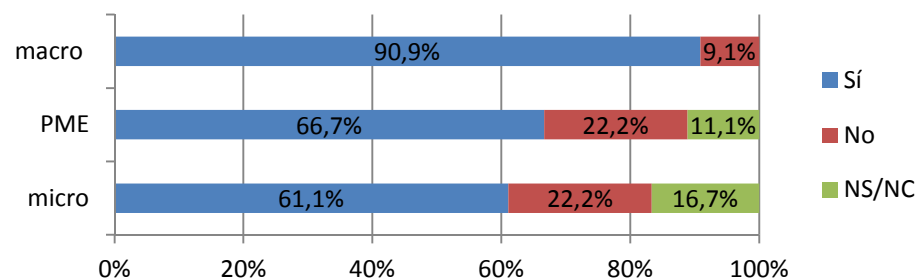


Es mayor el porcentaje de las macro entidades que han establecido indicadores para evaluar la obtención del distintivo concedido por el Gobierno Vasco como reconocimiento a la Excelencia en Gestión del País Vasco que las que han establecido indicadores para evaluar la obtención del Sello emitido por el CEG y el Certificado emitido por la EFQM como reconocimiento a la Excelencia en Gestión a nivel nacional y europeo.

A pesar de ser muy pocas las entidades que han establecido indicadores para evaluar el logro de los objetivos propuestos, la mayoría de ellas considera que el reconocimiento externo sí favorece los siguientes aspectos (Gráfico 8.38):

Gráfico 8.38. Aspectos que favorece el reconocimiento externo

Casi el 70% de las entidades encuestadas considera que la perspectiva de reconocimiento externo es fundamental en la gestión de la calidad y sus costes, mientras que un 20% señala que no y el restante 10% señala la opción de NS/NC. En cualquier caso, como ya hemos señalado anteriormente, es en las macro entidades, por mucho, en las que mayor importancia alcanza (Gráfico 8.39).

Gráfico 8.39. La perspectiva de reconocimiento externo es fundamental en la gestión de la calidad y sus costes según tamaño de la entidad

El reconocimiento externo, es un aspecto casi exclusivo de las ENL privadas del País Vasco de mayor tamaño y con presupuesto anual, por supuesto, superior a 100.000€.

Por su parte, los indicadores de la perspectiva de recursos financieros son los que se revisan y analizan con mayor frecuencia: el 49% de las entidades encuestadas lo hace semestralmente (Tabla 8.15). Deducimos que perciben que esta perspectiva no se mantiene estable durante el tiempo, sino que puede sufrir cambios considerables, sobre todo, actualmente por el entorno económico tan complicado al que tienen que enfrentarse. Son precisamente los indicadores de esta perspectiva los que peor evolución

presentan, puesto que sólo un 47% de las encuestadas afirma que sus indicadores presentan una evolución positiva, mientras que el 29% lo niega. Seguimos detectando la necesidad de formación en las ENL para que puedan obtener el máximo beneficio de sus recursos financieros. Por su parte, los indicadores de usuarios/beneficiarios, actividad social y formación y desarrollo se revisan y analizan, mayoritariamente, con una frecuencia anual.

Tabla 8.15. Frecuencia de revisión y análisis y evolución de los indicadores según tamaño de la entidad (%)

		Usuarios/ Beneficiarios	Recursos Financieros	Actividad Social	Formación y Desarrollo
Frecuencia con la que la entidad revisa y analiza sus indicadores	Semestral	25	49	22	19
	Anual	44	27	45	40
	Bienal	5	4	5	8
	Más de 2 años	1	1	3	4
	NS/NC	25	19	25	29
Los indicadores de la entidad presentan una evolución positiva en los últimos tres periodos	Sí	62	47	59	54
	No	4	29	3	10
	NS/NC	34	24	38	36
La perspectiva es fundamental en la gestión de la calidad total y sus costes	Sí	75	65	70	69
	No	8	9	5	7
	NS/NC	17	26	25	24

No podemos dejar de destacar que el porcentaje de entidades que eligen la opción NS/NC resulta realmente alto. Sobre todo, en las perspectivas de usuarios/beneficiarios, actividad social y formación y desarrollo, en las cuales más de la tercera parte de las entidades no saben o no contestan si los indicadores presentan una evolución positiva los últimos tres periodos. Es cierto, sin embargo, que la inmensa mayoría de las respuestas NS/NC proviene de las micro entidades y de las PME, a quienes les queda un amplio recorrido en el camino de la formación.

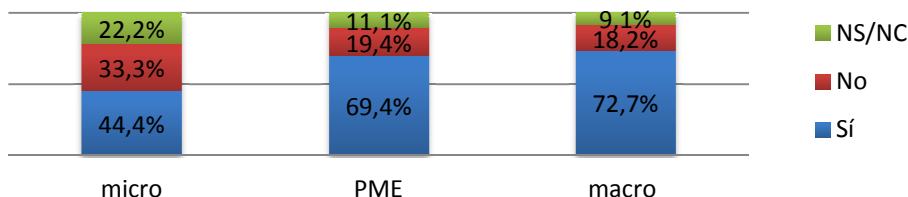
BLOQUE IV: Como Resumen

En este bloque se pretende conocer la opinión que las entidades tienen con respecto a la Gestión de la Calidad Total y sus costes y si desarrollan una planificación estratégica.

Más del 59% de las entidades encuestadas considera que se trata de un aspecto clave en su viabilidad, pero a un 25% opina que no. En la actualidad, resulta increíble este resultado ya que hemos comprobado que es el motivo de muchas de las desapariciones del sector en poco tiempo.

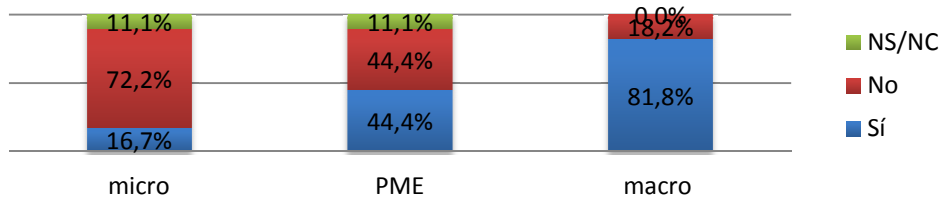
De las micro sólo el 44,4% señala que sí y el 33,3% que no, de las PME el 69,4% que sí y el 19,4% que no y de las macro el 72,7% que sí y el 18,1% que no. Deducimos que la gestión de la calidad total y sus costes es un tema que, aún hoy, no resulta clave en la mayoría de las micro entidades (Gráfico 8.40).

Gráfico 8.40. La Gestión de la Calidad Total y sus costes pieza clave en la viabilidad de las ENL

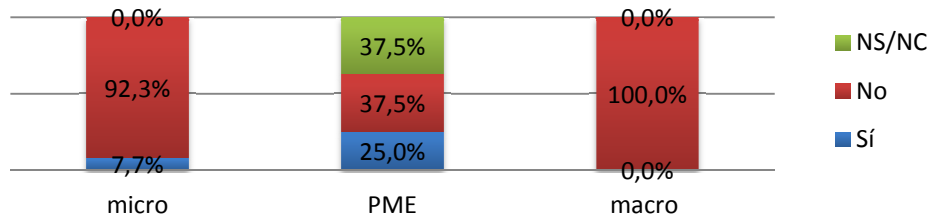


Mientras que el 41% de las entidades encuestadas señala que sí desarrollan una planificación estratégica de la gestión de la calidad total y sus costes que les ayude a aprender y planificar el futuro respondiendo a los cambios del entorno, el 49% señala que no. Además, de estos últimos, sólo el 14% tiene previsto desarrollarla.

Como hemos venido señalando, son las macro entidades las que más desarrollan una planificación estratégica de la gestión calidad y sus costes, ya que el 82% de las mismas lo hace. De las micro entidades, por el contrario, sólo lo desarrolla un 16,6%, y de las PMEs un 44,4%. Por lo tanto, la mayoría de las macro sí desarrolla una planificación estratégica de la gestión de la calidad total y sus costes, pero la mayoría de las micro entidades no lo hace (Gráfico 8.41).

Gráfico 8.41. Desarrollo de una Planificación Estratégica de la GCT y sus costes

La situación a corto plazo no va a cambiar nada en las macro entidades y muy poco en las micro entidades. Las PME son las que más voluntad muestran, puesto que la cuarta parte de las que no desarrollan una planificación estratégica de la gestión de la calidad total y sus costes en la actualidad señalan que sí tienen previsto desarrollarla a corto plazo.

Gráfico 8.42. Previsión de desarrollo de una planificación estratégica de la gestión de la calidad total y sus costes a corto plazo según tamaño de la entidad

Para finalizar, se les ha pedido a las entidades encuestadas que indiquen los aspectos que las mismas consideren más relevantes en la planificación estratégica de la gestión de la calidad total y sus costes. Algunas de las respuestas abiertas resultan interesantes y muy relevantes, por lo que adjuntamos un resumen de las mismas:

Sobre aspectos económico-financieros
- Recursos financieros cada vez más escasos.
- Necesidad de realizar inversiones pero falta de financiación.
- Prioridad a la trayectoria de años de experiencia en la gestión y en la cobertura de servicios para recibir ayudas.
- Buscar la satisfacción en la cobertura realizada en la gestión económico-financiera.
- Gestión económico-financiera prioritaria.
- Utilización de los fondos públicos con responsabilidad.
- Dificultad para prestar servicios de calidad con recursos cada vez más escasos.
- Necesidad de optimizar recursos.

Sobre la gestión de la calidad total y sus costes
- Necesidad de la implicación de la dirección.
- El modelo de gestión de la calidad total resulta demasiado teórico y académico.
- Formación de personas de nueva incorporación en el modelo.
- Proceso de mejora continua en todas las actividades.
- No se ha implantado ningún sistema de calidad aún, pero el objetivo es iniciar un proceso de calidad-excelencia a partir del próximo ejercicio.
- Prioridad en gestión de proyectos.
- Calcular los costes con rigurosidad.
- Identificar y no olvidar calcular los costes de no calidad.
- La calidad es un aspecto fundamental.
- Trabajo en equipo, participación de todo el personal.
- Calcular los costes de calidad y no calidad es primordial para sobrevivir, pero no sabemos cómo hacerlo.
- Necesidad de recursos de apoyo técnico y tecnología.
- Comunicación fluida.
- Necesidad de control de indicadores de gestión.

Sobre el impacto en la sociedad y su misión
- Defensa de los derechos humanos.
- La motivación fundamental es la satisfacción de las personas usuarias.
- Desarrollo de alianzas.
- Colaboración-benchmarking.
- Cuidar la imagen exterior.
- No olvidar incluir como criterio de bondad la perspectiva de los usuarios.
- Defender la cultura del entorno.
- Dar cobertura del servicio debe ser siempre un objetivo prioritario.
- La eficiencia en la atención al usuario.
- Satisfacción del personal- defender el altruismo.
- El clima interno es criterio fundamental.
- Proyectos en base a necesidades reales y urgentes.
- Buscar la confianza de los usuarios de la entidad.
- Presencia en el entorno.
- Defender el medioambiente.

Sobre la implantación de un modelo de la gestión de calidad total y sus costes	
-	La realidad de la implantación es que obliga a considerar aspectos que en ocasiones son desatendidos.
-	La calidad se lleva en la cabeza, no en los papeles.
-	No ha sido posible presentarse a la evaluación por falta de tiempo y recursos.
-	Necesidad de herramientas adaptadas a la entidad.
-	Aplicación de los principios del Modelo EFQM, pero sin caer en excesiva sedimentación (ISO) ni en atomización.
-	Principios claros, sencillos y más sentido común.
-	Necesidad de apoyo en la implantación: proceso complicado y muy caro.
-	El objetivo es presentarse a la Q de oro.

8.3.2. Entrevista

Con la entrevista, mediante el diálogo personal, se ha logrado obtener información adicional sobre hechos, opiniones, temores, actitudes, etc. de los entrevistados. Todo ello nos ha permitido alcanzar una mayor y más directa aproximación a la realidad, el funcionamiento y las percepciones sobre el objeto de estudio.

La tipología de entrevista empleada, siguiendo las aportaciones de Ruiz Olabuenaga (2007, pp. 167-170), ha sido la individual no estructurada, más orientada a comprender que a explicar, con respuestas abiertas y con alteración del orden y forma de las preguntas.

Así, estas entrevistas se han realizado con un guión semi estructurado, donde las preguntas han sido básicamente una referencia para hablar sobre varios temas de interés en los que deseábamos profundizar. En ocasiones, se obviaron algunas cuestiones del guión, puesto que muchas de las contestaciones y apreciaciones de los entrevistados han llevado a que se preguntara sobre aspectos colaterales de suma relevancia para las conclusiones de nuestro trabajo.

Se han extractado las personas participantes de forma no probabilística, es decir, intencionalmente y ha respondido a la calidad y relevancia de la información que podían aportar conforme a su trayectoria y responsabilidad actual en la organización. Para su selección, como ya hemos expuesto anteriormente, se han tenido en cuenta unos criterios estratégicos personales, y así lograr que:

- Las tres provincias vascas estuvieran representadas,
- se tratara de entidades de distintos tamaños
- y con distintas actividades propias o ámbitos de actuación.

Tabla 8.16. Listado de entrevistados

Nombre entrevistado	Cargo que ocupa	Organización a la que pertenece
Idoia Mallea	Gerente	Asociación Baserria Landuz
Idoia Orbe	Responsable de Educación, Proyectos y Web	Fundación Museo de la Paz de Gernika
Txabi Anuzita	Director	Asociación Unesco Etxea
Jesús Ochoa	Delegado en Euskadi y Miembro de la Junta Directiva de ESF España	Fundación Ecosfron Euskadi
Maite Larringan	Directora	Fundación Arroategi
Mirko Gerolín	Director Técnico y de Sistemas	Asociación Gorabide
Mónica Fandiño	Responsable de Calidad	Asociación Bizitegi
Itziar Lekanda	Tesorera	Asociación Ingeniería Sin Fronteras
Unai Villena	Miembro de grupos dinamizadores	País Vasco Asociación Ingeniería Sin Fronteras País Vasco
Luis Molinuevo	Responsable de Finanzas, Personas y Calidad y Mejora Continua	Fundación Artium
Asier Acha	Responsable Administración	Fundación Basque Culinary Center
Joseba Errekalde	Presidente	Asociación Harri Beltza

Fuente: Elaboración propia

Los principales resultados de las entrevistas realizadas son:

La mayoría de las organizaciones no cuenta con departamento propio de calidad y tampoco con una política de calidad formalizada, por escrito, en la que los objetivos y códigos de conducta se hayan dado a conocer a todos sus miembros.

En lo que respecta al conocimiento y aplicación de las diferentes metodologías de gestión de la calidad, herramientas de medición y control de la calidad, herramientas para el análisis y resolución de problemas de calidad y herramientas de grupo y ayuda a la creatividad de la calidad, todas las organizaciones han oído hablar y conocen la norma ISO 9001 y el modelo EFQM de Excelencia. Además, impulsadas por las redes o agrupaciones a las que están adheridas, conocen los códigos éticos o de conducta. Las que no cuentan con un código de conducta formalizado, por escrito, sí han acordado criterios o principios éticos que guíen su funcionamiento.

Algunas de estas organizaciones han implantado o se encuentran en el proceso de implantación de algún sistema o herramienta de gestión de la calidad, mientras que otras han realizado escasos avances en este sentido. Las de menor tamaño apenas cuentan con recursos para asegurar su sostenibilidad y permanencia.

Respecto a las entidades con menor experiencia en la aplicación de sistemas de gestión de la calidad, todas ellas habían realizado alguna aproximación consistente en el establecimiento de registro de datos, la elaboración de protocolos de procedimientos o la elaboración de manuales de buenas prácticas, aunque en algunos casos, “obligadas” por las instituciones y no por iniciativa propia. Por lo que respecta a las entidades con mayor experiencia, destacan como más implantadas las normas ISO y el modelo EFQM de Excelencia.

Algunas de estas organizaciones tienen implantado el modelo EFQM y otras se encuentran en proceso de implantación, por considerarlo flexible y acorde a las características propias de la cultura organizacional. Consideran que el reconocimiento externo es importante pero no todos los grupos de interés lo valoran de la misma forma. Esa Q hay que demostrarla con el trabajo diario, con ideas sólidas y fundamentadas.

Así, varios de los entrevistados señalan que los premios de calidad, por sí solos, no garantizan una gestión eficaz, eficiente y transparente. Sin embargo, todos ellos consideran que la incorporación de sistemas de gestión de la calidad contribuye a mejorar, entre otros aspectos, la imagen de la organización.

Todas las entidades han participado en acciones formativas, de sensibilización, o en foros de innovación y mejora continua y consideran que la aplicación de sistemas o herramientas de gestión de la calidad y la medición de los costes de calidad y no calidad va a implicar, sin duda alguna, una mejora en la eficacia y eficiencia de su gestión, siempre teniendo en cuenta los valores de identidad propios del sector. No obstante, los responsables de las entidades de menor tamaño confiesan que la formación que han obtenido ha sido gracias a la buena voluntad de las personas, y la mayoría de las veces, por vías distintas a las de la entidad.

Se observa que, en general, existe un interés creciente sobre la gestión de la calidad y sus costes, pero el panorama es aún algo confuso. Aunque todas ellas son conscientes del importante papel que juega la formación en su continuidad, observamos que aún les queda un amplio recorrido de mejora en este campo.

Aunque todos los entrevistados intuyen que las Administraciones Públicas, cada vez más, exigirán la implantación de sistemas de calidad, recalcan el elevado consumo de recursos que ello conlleva. Las de menor tamaño subrayan que ellas carecen de recursos humanos y económicos suficientes para dar comienzo a la implantación.

En general, existe un escaso nivel de colaboración interna entre las distintas entidades y observamos cierta reticencia para comunicar sus cifras económicas, lo que nos hace pensar que, desgraciadamente, no hay aún mucha cultura de transparencia en el sector. Aspecto éste, que por su relevancia, debe ser solventado.

Observamos predisposición a la cooperación frente a la competitividad, lo que favorece el desarrollo de alianzas con otras entidades. Así, además de cooperar en lo que son iguales, mediante el trabajo en red deben aprender a competir y colaborar en aquello que son diferentes.

La inmensa mayoría de los entrevistados reconoce que no conoce ni aplica los distintos modelos de medición de costes totales de calidad, por lo que no miden los costes de la calidad y no calidad. Se limitan a cuantificar el coste que supone el papeleo, la preparación de informes, etc., pero los costes de fallos, de no conformidad, de pérdida de imagen, pérdida de credibilidad, etc., no los miden. Sin embargo, mientras que las

entidades de menor tamaño confiesan que la medición de los costes totales de calidad les resulta un tema muy lejano y complejo, las de mayor tamaño y experiencia aseguran que los informes sobre esos costes resultan fundamentales en la entidad, por lo que deberían ser considerados a la hora de tomar decisiones sobre calidad y también sobre aspectos estratégicos de la organización.

Todos los entrevistados conocen el CMI, o por lo menos han oído hablar de él y de su utilidad. Las entidades de mayor tamaño y experiencia, o cuentan con uno, o tienen planeado confeccionarlo a corto o medio plazo. De hecho, son varias las organizaciones que nos comentan que es una de sus prioridades. El gran interés que demuestran estas organizaciones por implantar el modelo que proponemos nos hace pensar que hemos acertado.

Las entidades que sí tienen un CMI, poseen indicadores de quejas y sugerencias, de satisfacción, de permanencia, etc. y estos son los que sirven de entrada para desarrollar planes de mejora concretos y desarrollar un ciclo PDCA. Sin embargo, prácticamente ninguna posee indicadores que miden los costes de la no calidad como muertes, accidentes, rechazos, reclamaciones, etc., o los costes de la reparación y mantenimiento del equipamiento, o la reducción de los costes de la actividad, o la detección de posibles desviaciones en la aplicación de los recursos financieros.

En general, tienden a recoger demasiados objetivos e indicadores, a modo de batería, lo que en nuestra opinión, le resta operatividad y potencialidad a la herramienta en cuestión.

Aunque la mayoría de las organizaciones considera que las cinco perspectivas propuestas son fundamentales en la Gestión de la Calidad Total de las ENL, destacamos el menor grado de establecimiento de indicadores para evaluar el logro de los objetivos de la perspectiva de reconocimiento externo.

En lo que a la aplicación del CMI propuesto se refiere, hemos constatado que la mayoría de los encuestados considera que los objetivos e indicadores propuestos en nuestro modelo son relevantes para ser implantados en sus organizaciones. Sin embargo, en el caso de las micro entidades resulta una tarea imposible de abordar en

estos momentos, como ya se ha señalado, por los escasos recursos humanos y financieros con los que cuentan. A pesar de todo, consideran que puede reportar unos beneficios que exceden los costes derivados de su implantación, en cuanto que aumenta la eficiencia y eficacia de la gestión y ayuda a identificar oportunidades de reducción de costes. Aspecto este último muy importante para las ENL.

Mismamente, a todos ellos les parece que el CMI propuesto puede resultar de ayuda a las ENL. Uno de ellos nos explica que es mejor hacer un CMI adaptado a las necesidades de gestión que tienes: “A partir de la estrategia y a partir de tu mapa de procesos, construyes un CMI muy adaptado a las necesidades de gestión de tu entidad”. Otro, muy preocupado, nos comunica que este ejercicio no cuenta con presupuesto para formación, con lo que es consciente de que los objetivos de la perspectiva de formación y desarrollo de su CMI deben ser modificados. Las de menor tamaño, por su parte, nos señalan que para ellas lo prioritario es sobrevivir y vislumbran un futuro más lleno de sombras que de luces.

En general, mediante las entrevistas, hemos constatado el gran interés que estas organizaciones sienten con respecto al CMI. En cuanto al modelo que proponemos, están de acuerdo en que asegura a todos sus grupos de interés que la organización es gestionada de manera ágil, eficiente y transparente, garantizando el equilibrio entre los objetivos sociales y económicos de la misma, y contribuye con ello a la mejora del bienestar de la sociedad en general.

PARTE IV

CONCLUSIONES FINALES

CAPÍTULO 9

CONCLUSIONES FINALES Y FUTURAS LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN

9.1. CONCLUSIONES FINALES

De acuerdo con el desarrollo realizado a lo largo de la investigación para alcanzar el objetivo principal y los objetivos secundarios planteados, se ha llegado a las siguientes conclusiones:

CONCLUSIONES DEL ANÁLISIS TEÓRICO CONCEPTUAL

1. El Tercer Sector, en el que encuadramos a las ENL, tiene cada vez mayor influencia por sus relaciones e intersecciones con los otros sectores, así, su delimitación es un tema sobre el que existen diferentes enfoques y opiniones. Se hace necesario continuar la investigación que delimite y defina claramente el sector.
2. Las ENL son sin ánimo de lucro únicamente desde la perspectiva de que no existe una propiedad jurídicamente amparada para adueñarse de los excedentes económicos, no que no puedan tenerlos. No debemos olvidar el beneficio social que generan y tampoco el activo oculto que constituye la imagen en ellas. En estas entidades, el respeto, la solidaridad, el valor social, el equilibrio, etc., son términos que pueden equipararse a la de beneficio cada vez con mayor contundencia.
3. En el contexto actual, para adaptarse a las nuevas realidades y entornos basados en la transparencia, las alianzas y la capacidad de influencia ante terceros, resulta necesario dar un perfil profesional a los gestores de las ENL y complementar el voluntarismo con la profesionalidad. La profesionalización de

las estructuras y de la gestión de estas entidades resulta necesaria y debe ser planteada como un objetivo a conseguir, en términos de eficacia, eficiencia y economía en la planificación y en la búsqueda y aplicación de recursos humanos, económicos y técnicos.

En estos tiempos de cambios continuos, no basta con que los responsables de estas organizaciones gestionen bien, sino que además, deben actualizarse e innovar constantemente.

4. Las ENL deben estimularse y ser más activas en la captación de fondos privados, elaborando estrategias y fomentando programas orientados a la cofinanciación pública y privada. La costumbre de dependencia les lleva a ser rehenes de las Administraciones Públicas. El fortalecimiento de las fuentes de financiación es vital e imprescindible para la expansión y viabilidad futura del sector no lucrativo. Las últimas tendencias apuestan por políticas más activas, más generadoras de riqueza que distribuidoras de la misma.
5. La responsabilidad y la rendición de cuentas, relacionadas ambas directamente con el desempeño de las obligaciones de los gestores, deben plantearse como enfoque en la formulación de los objetivos de las entidades del sector. La ausencia de ánimo de lucro hace que estas entidades tengan el deber de informar a todos sus grupos de interés, y a la sociedad en general, acerca de las actividades realizadas, su situación económico-financiera, los medios con los que cuentan, la correcta utilización de los fondos recibidos para la consecución de su fin social, el grado de cumplimiento de los programas, el grado de aplicación de los presupuestos, la viabilidad y fortaleza de la entidad, y también del resultado social obtenido. El objetivo de rendición de cuentas de sus actividades no puede relegar a un segundo plano el objetivo de la mejora de la gestión de estas entidades.
6. Las ENL tienen que considerar la cultura organizacional propia de cada una, puesto que todas son diferentes. El enfoque de los grupos de interés facilita su gestión, en cuanto que estos ejercen influencias que condicionan su funcionamiento. Los recursos humanos son uno de los principales elementos diferenciadores, y por tanto, entes generadores de valor en ellas. Es preciso

fomentar y desarrollar, además de la colaboración del personal, también su implicación y retener el talento en la entidad.

Además, se ha demostrado que el aislamiento no es positivo y que es conveniente que las entidades sin ánimo de lucro se asocien y alcancen masa crítica para promover la solidaridad, el altruismo y la responsabilidad social, así como en defensa de sus propios intereses ante las Administraciones Públicas y otras instituciones. Deben avanzar en la cooperación entre entidades que tengan áreas de actividades similares y en la colaboración entre todos los agentes para priorizar las actuaciones de mayor interés. Mediante su trabajo en red, se hacen visibles los resultados obtenidos y se comparten tanto los éxitos como los errores cometidos.

7. La calidad aporta a las ENL una visión de gestión orientada a sus grupos de interés, a la sociedad. Es una herramienta que amplía miras. Es necesario vincularla con el desempeño y voluntad de mejora continua y transparencia en la gestión de una organización y concebirla como un factor clave en la determinación de los objetivos estratégicos de cualquier entidad que desee permanecer en el entorno, porque calidad no es hacerlo todo bien.

Además de ser una estrategia para mejorar la gestión de estas organizaciones, es un auténtico deber ético cuando se trabaja con personas, por y para ellas, por lo que va dirigida al logro de una sociedad más cohesionada y solidaria.

8. La creación y defensa de valores solidarios y éticos pueden y deben ir acompañados de una gestión de calidad, y ésta va acompañada, a su vez, de la necesidad de conocer y aplicar instrumentos y soportes adecuados, que ayudan, pero no son garantía absoluta de que la ENL crezca y trabaje con calidad.

Así, se detecta la necesidad y la utilidad de integrar sistemas, modelos o herramientas de calidad en las ENL, puesto que contribuyen notablemente a mejorar la eficacia y eficiencia de estas organizaciones, a reducir sus costes, a incrementar la transparencia, a construir confianza del sector, y a transmitir una imagen de excelencia y seriedad.

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

entornos. Resulta necesaria la búsqueda de métodos de evaluación que incluyan indicadores operativos financieros y no-financieros que representen la gestión de la entidad, ayudando a medir y comprobar la obtención del beneficio social.

9. El sistema de indicadores basado en el Modelo EFQM de Excelencia solventa las carencias de los sistemas económico-financiero-contables tradicionales en el ámbito del control de la gestión de las ENL. Se trata de un sistema holístico de autoevaluación adecuado para controlar las variables financieras y las no financieras, garantizando así el equilibrio entre los objetivos sociales y económicos de estas organizaciones.

10. Las ENL precisan desarrollar el sistema de costes de calidad que mejor se adecue a las particularidades de la organización y de todos sus miembros, siendo imprescindible la colaboración entre el departamento de contabilidad y el de calidad, cooperando con todas las demás áreas y contando con el compromiso del personal de la alta dirección para apoyar el proceso de recopilación y el uso de los costes de calidad.
 El análisis de estos costes de calidad ofrece elementos para implantar la mejora continua en la entidad porque permite detectar las actividades que mayor valor aportan y aquellas que no, posibilitando la reducción de los costes mediante la eliminación de su causa.

11. La alineación de los objetivos estratégicos es clave en la gestión de las ENL. Todas ellas deben tener clara su misión, valores y visión, porque sin orientación estratégica no puede trabajarse la calidad.
 Una buena estrategia acompañada de una buena ejecución implica unos resultados excepcionales. Así, no puede existir una gestión excelente si no se dispone de un modelo que responda a ello.

12. El CMI es el elemento bisagra que conecta la reflexión estratégica de las ENL con la actuación de las mismas.
 La misión, los valores y la visión deben revisarse periódicamente para asegurarse así, por una parte, ser fiel a la estrategia de gestión de la entidad y, por otra, la correcta utilización de todas las herramientas con las que se cuenta.

Así, el CMI debe ser sintético, visual y fácil de actualizar e interpretar. Ha de garantizar la perfecta alineación de las actividades de la entidad con su estrategia para así evitar la dispersión de los recursos y reducir los costes. Si los objetivos están alineados, se ahorran muchísimos costes.

13. El Modelo EFQM de Excelencia y el CMI son modelos complementarios. El sistema de autoevaluación holístico basado en el primero resulta demasiado complejo para el control de gestión de muchas ENL, inconveniente que se solventa con la utilización del segundo como sistema sintético, pero integral, que hace operativa la estrategia del Modelo EFQM.

En el modelo a utilizar, el CMI basado en el EFQM, sólo deben aparecer los objetivos que interesa medir a la entidad. Debe recoger, por lo tanto, únicamente las prioridades de la organización en el periodo. Alberga las claves de la visión y los impulsores necesarios y suficientes para alcanzarlos. Son los objetivos estratégicos los que forman su esencia. No hay que buscar objetivos para todos los indicadores, sino herramientas de medición para todos los objetivos.

14. La estructura del sistema del CMI tradicional es necesaria adaptarla al carácter social de las ENL. Así, la perspectiva de usuarios/beneficiarios ocupa el lugar principal de la jerarquía de la estructura del sistema, mientras que las variables financieras pasan de ser un objetivo primordial en el sistema tradicional a ser un recurso necesario, o una restricción, para el logro de la misión de las ENL, quienes tienen que limitar sus costes a las cantidades presupuestadas.

15. Las ENL, como depositarias de la confianza social, deben mostrar y garantizar a todos sus grupos de interés objetividad, una gestión equilibrada, transparente y de calidad. Para validar dicha gestión, como responsabilidad de supervisión y verificación externa independiente, deben añadir una quinta perspectiva al CMI: el reconocimiento externo. Mediante la misma, las ENL mejorarán la información sobre la cantidad y la calidad de los servicios que prestan, evitando que desmerezca su imagen y asegurándose el apoyo de los distintos grupos de interés.

CONCLUSIONES DEL ESTUDIO EMPÍRICO

16. Existe un interés creciente sobre la calidad en las entidades privadas no lucrativas del País Vasco, pero el panorama es aún algo confuso. Hay distintos niveles de madurez en lo que a la adopción de herramientas de gestión de calidad y a la situación de sus sistemas de gestión de la calidad se refiere. Mientras que en las entidades más avanzadas la gestión de la calidad está totalmente integrada en el propio tejido de la organización (desde la planificación estratégica hasta el control de la gestión), son muchas las entidades que todavía consideran las herramientas de gestión de calidad como prerequisite para acceder a ciertas fuentes de financiación.
17. La satisfacción del usuario es la premisa constante del día a día de las ENL privadas del País Vasco. El salto de calidad en el sector no lucrativo está en trabajar por su misión, haciendo uso de un modelo que pueda servirles para ello. Nunca al revés, es decir, trabajar por un modelo. La implantación de sistemas de calidad y la medición de los costes de calidad tiene que ser un factor clave en el reforzamiento del sector no lucrativo.
18. La implantación de las distintas herramientas de gestión de la calidad por parte de las ENL privadas del País Vasco les proporciona unos beneficios atribuibles a su implantación, entre las que destacan: mejorar la eficacia y la eficiencia de la gestión, mejorar la imagen de la organización e incrementar la confianza de los usuarios. Asimismo, supone unas limitaciones o inconvenientes, siendo las principales: el elevado consumo de recursos humanos, el elevado consumo de recursos materiales y la resistencia al cambio.
19. Las ENL del País Vasco no disponen de un sistema depurado de los costes de sus actividades. El comportamiento activo ante los que desarrollan y la reducción de los mismos ha de representar una cultura de organización. En este cambio, las claves más importantes son la gestión y control de costes y la gestión de la calidad.

20. Los presupuestos de las ENL del País Vasco se han visto fuertemente reducidos como consecuencia de la actual crisis financiera. Esto puede tener consecuencias negativas en sus resultados sociales, es decir, en la calidad de los servicios que prestan. Por consiguiente, en aras a posibilitar el equilibrio entre la dimensión económica y la dimensión social, resulta imprescindible que estas entidades creen y apliquen herramientas de gestión adecuadas.
21. Las ENL del País Vasco tienen datos, pero lo que necesitan son indicadores adecuados que les sirvan como herramienta para tomar decisiones de mejora. Calidad versus cantidad: deben preguntarse qué necesitan medir, y no qué pueden medir. Tienen que lograr materializar en un único modelo de gestión estratégica, del tipo CMI, con enfoque de los grupos de interés, adaptado a la estructura del Modelo EFQM, los indicadores que tienen ahora establecidos a modo de panel o batería.
22. La visión del proyecto lo nubla todo en las ENL del País Vasco, de manera que lo urgente hace que a menudo se olviden de lo importante. Por lo tanto, la elaboración de un CMI debe ser un proyecto en sí mismo para ellas.
23. No hay todavía suficiente cultura de transparencia en las entidades del sector, por lo que concluimos en la necesidad de exigir un mayor rigor en su gestión y comunicación. Deben iniciar un camino que les lleve a la certificación y normalización, para así lograr una transparencia pública.
24. La formación es la gran víctima de la crisis y del control de costes actual en las ENL privadas del País Vasco, a pesar de ser el eje impulsor y no un coste cualquiera. Nuestra sociedad necesita de todos, tanto individualmente como en equipo, y lo que no hagamos ahora quedará sin hacer.

9.2. FUTURAS LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN

Nuestro cometido no ha llegado a su fin. El trabajo acometido en esta tesis doctoral nos ha habilitado varias líneas de investigación. A continuación señalamos algunas de las tareas que abordaremos seguidamente:

1. En primer lugar, y con la finalidad de superar la falta de información específica y actualizada que incluya a las entidades de este campo derivada de la inexistencia de registros y fuentes oficiales únicas y actualizadas, pretendemos realizar un estudio de la estructura de las ENL del País Vasco.
2. Nos proponemos ampliar el estudio a un mayor número de ENL, a la vez que abarcar un área geográfica más amplia que recoja entidades del resto de España, y realizar una comparación del sector privado no lucrativo del País Vasco con el resto del Estado. En definitiva, comprobar si las conclusiones obtenidas en esta tesis son extrapolables.
3. Consideramos la posibilidad de cotejar las entidades del sector no lucrativo del País Vasco con la Unión Europea para verificar las conclusiones alcanzadas y ver si podemos obtener unas más contundentes.
4. Pretendemos realizar un análisis de la aplicación del modelo propuesto ampliando el campo de actuación al resto del Estado y a la Unión Europea.

PARTE V

I. ÍNDICE DE TABLAS, GRÁFICOS Y FIGURAS**ÍNDICE DE TABLAS**

Tabla 1.1. Clasificación del Tercer Sector: criterios simples y compuestos	27
Tabla 1.2. Clasificación internacional (ICNPO)	32
Tabla 1.3. Indicadores de la relevancia de las ENL	34
Tabla 1.4. Atributos de las distintas entidades económicas	35
Tabla 1.5. Elementos de las asociaciones.....	40
Tabla 1.6. Diferencias entre Fundación y Empresa mercantil.....	49
Tabla 1.7. Nivel de importancia del altruismo, la defensa mutua y la participación civil	51
Tabla 1.8. Diferencias conceptuales entre Asociación y Fundación	52
Tabla 1.9. Diferencias normativas entre Asociación y Fundación	53
Tabla 1.10. Normativa sustantiva y fiscal aplicable a Asociaciones y Fundaciones.....	55
Tabla 1.11. Ventajas e inconvenientes de la normativa de las ENL	56
Tabla 2.1. Fronteras entre el sector lucrativo y no lucrativo según Anthony y Henke	60
Tabla 2.2. Fronteras entre el sector lucrativo y el no lucrativo según Sánchez Arroyo.....	63
Tabla 2.3. Estructura de ingresos de la ENL (%).....	67
Tabla 2.4. Fuentes de financiación de las ENL	74
Tabla 3.1. Influencia de los factores del entorno en la Contabilidad de Gestión	94
Tabla 3.2. Características del sistema de información de la Contabilidad de Gestión para diferentes tipos de entorno	97
Tabla 3.3. Efectos de los factores del entorno en el sistema de Gestión de la Calidad	98
Tabla 3.4. Requisitos de la información contable interna	102
Tabla 3.5. El concepto de calidad según diferentes autores	105
Tabla 3.6. Características diferenciadoras de los enfoques de gestión de la calidad	120
Tabla 3.7. Las 5 S	121
Tabla 4.1. Criterios Deming Prize 2013	133
Tabla 4.2. Pesos específicos de los criterios de los Modelos EFQM 2003, 2010 y 2013	142
Tabla 4.3. Premios a los Modelos de Calidad Total	145
Tabla 4.4. Criterios de los Modelos de Calidad Total	146

Tabla 4.5. Elementos del Sistema de Retroalimentación de los Modelos de Calidad	
Total	147
Tabla 4.6. Terminología del modelo de costes de calidad por procesos	156
Tabla 4.7. Principales ventajas e inconvenientes de los indicadores no financieros	164
Tabla 4.8. Comparativa de los modelos de medición de costes totales de calidad	167
Tabla 4.9. Ventajas e inconvenientes de la encuesta personal	170
Tabla 4.10. Ventajas e inconvenientes de la encuesta postal	171
Tabla 4.11. Ventajas e inconvenientes de la encuesta telefónica	171
Tabla 4.12. Ventajas e inconvenientes del <i>Benchmarking</i>	179
Tabla 4.13. Ventajas e inconvenientes de la tormenta de ideas	180
Tabla 4.14. Actitudes de los 6 sombreros para pensar	181
Tabla 5.1. Áreas de las ENL	185
Tabla 5.2. Normativa contable básica aplicable a las ENL según tamaño	206
Tabla 5.3. Factores diferenciadores de las ENL en relación con la Contabilidad de Gestión	217
Tabla 5.4. Desafíos en la dirección de organizaciones del Tercer Sector	218
Tabla 5.5. Las tres Es	219
Tabla 5.6. Normalización, certificación y acreditación	224
Tabla 5.7. Organismos de normalización y entidades de certificación y acreditación	224
Tabla 6.1. Principales herramientas de gestión de calidad en las ENL	229
Tabla 6.2. Ventajas e inconvenientes de la Norma UNE 165011: 2005	233
Tabla 6.3. Evolución de la familia ISO 9000	235
Tabla 6.4. Matices de la ISO 9001: 2008 con respecto a la ISO 9001: 2000	237
Tabla 6.5. Ventajas e inconvenientes de las Normas ISO 9000	241
Tabla 6.6. Principales aspectos diferenciadores de la versión del Modelo EFQM de Excelencia para el SP y OV con respecto Al Modelo EFQM genérico	243
Tabla 6.7. Conceptos básicos del Modelo EFQM para el SP y las OV.....	245
Tabla 6.8. Valoraciones positivas y negativas del Modelo EFQM para el SP y las OV	249
Tabla 6.9. Principios de la norma “ONG con Calidad”	251
Tabla 6.10. Ventajas e inconvenientes de la norma “ONG con Calidad”	254
Tabla 6.11. Pasos del procedimiento de calificación de ONGD de la AECID	258
Tabla 6.12. Fases del Manual de Autoevaluación para la obtención “ONGD Calificada” ...	259

Tabla 6.13. Ventajas e inconvenientes del procedimiento de calificación de ONGD de la AECID	261
Tabla 6.14. Ventajas e inconvenientes de los códigos de conducta	265
Tabla 6.15. Guías de la Transparencia y las Buenas Prácticas	269
Tabla 6.16. Ventajas e inconvenientes de la Guía de la Transparencia y las Buenas Prácticas	272
Tabla 7.1. Temas clave en las agendas de las ENL	283
Tabla 7.2. Dimensiones de la transformación y retos de las ENL	285
Tabla 8.1. Investigación Cuantitativa y Cualitativa: características diferenciales	311
Tabla 8.2. Ficha técnica del cuestionario	317
Tabla 8.3. Ficha técnica de la entrevista	322
Tabla 8.4. Caracterización de las ENL privadas del País Vasco	326
Tabla 8.5. Tamaño de las ENL privadas del País Vasco	329
Tabla 8.6. Aspectos fundamentales de la calidad total y sus costes según tamaño de la entidad (%)	331
Tabla 8.7. Importantes cambios tecnológicos y organizativos introducidos los últimos tres periodos según tamaño de la entidad (%)	334
Tabla 8.8. Medición de los costes de calidad según tamaño de la entidad (%).....	335
Tabla 8.9. Conocimiento y aplicación de las metodologías de calidad según tamaño de la entidad (%).....	335
Tabla 8.10. Conocimiento y aplicación de las herramientas de medición y control de la calidad según tamaño de la entidad (%).....	337
Tabla 8.11. Conocimiento y aplicación de las herramientas para el análisis y resolución de problemas de calidad (%)	338
Tabla 8.12. Conocimiento y aplicación de las herramientas de grupo y ayuda a la creatividad de la calidad según tamaño de la entidad (%)	339
Tabla 8.13. Conocimiento y aplicación de los modelos de medición de costes totales de calidad según tamaño de la entidad (%).....	341
Tabla 8.14. Conocimiento y aplicación de las herramientas de gestión de la calidad aplicables en las ENL según tamaño de la entidad (%)	343
Tabla 8.15. Frecuencia de revisión y análisis y evolución de los indicadores según tamaño de la entidad (%)	358

Tabla 8.16. Listado de entrevistados	363
--	-----

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 8.1. Lugar de desarrollo de la actividad propia	327
Gráfico 8.2. Peso de cada tipo de actividad propia	327
Gráfico 8.3. Porcentaje de voluntarios con respecto a los trabajadores	328
Gráfico 8.4. Presupuesto anual	329
Gráfico 8.5. Tipo de entidad por tamaño	330
Gráfico 8.6. Presupuesto según tamaño	330
Gráfico 8.7. Los grupos de interés demandan cada vez más certificación en función de si la entidad desarrolla actividad mercantil.....	332
Gráfico 8.8. Existencia de política de calidad formalizada, por escrito, y dar a conocer los objetivos y el código de conducta	332
Gráfico 8.9. Los informes de costes de calidad resultan fundamentales en la gestión de la calidad en función de si los departamentos de calidad y contabilidad están relacionados	333
Gráfico 8.10. Éxito de las metodologías de la gestión de la calidad	336
Gráfico 8.11. Éxito de las herramientas de medición y control de la calidad	337
Gráfico 8.12. Éxito de las herramientas para el análisis y resolución de problemas de calidad	338
Gráfico 8.13. Conocimiento y aplicación de las herramientas para el análisis y resolución de problemas de calidad en las entidades con antigüedad inferior a 5 años	339
Gráfico 8.14. Éxito de las herramientas de grupo y ayuda a la creatividad de la calidad	340
Gráfico 8.15. Conocimiento y aplicación de las herramientas de grupo y ayuda a la creatividad de la calidad en las entidades con antigüedad inferior a 5 años...	340
Gráfico 8.16. Conocimiento y aplicación de los modelos de medición de costes totales de calidad en las entidades con presupuesto inferior a 30.000€	342
Gráfico 8.17. Éxito de los modelos de medición de costes totales de calidad	342
Gráfico 8.18. Éxito de las herramientas de gestión de la calidad aplicables en las ENL.....	344
Gráfico 8.19. Comparativa de conocimiento y aplicación de los distintos modelos, metodologías y herramientas de la calidad	344

Gráfico 8.20. Comparativa del éxito de los distintos modelos, metodologías y herramientas de la calidad	345
Gráfico 8.21. Estado del sistema de gestión de la calidad	345
Gráfico 8.22. Estado del sistema de gestión de la calidad	346
Gráfico 8.23. Peso específico de los beneficios de la implantación de herramientas de gestión de la calidad	346
Gráfico 8.24. Beneficios más importantes de la implantación de herramientas de gestión de la calidad según tamaño de la entidad	347
Gráfico 8.25. Peso específico de las limitaciones para implantar herramientas de gestión de la calidad	347
Gráfico 8.26. Limitaciones más importantes de la implantación de herramientas de gestión de la calidad según tamaño de la entidad	348
Gráfico 8.27. Establecimiento de indicadores para evaluar el logro de los objetivos de la perspectiva de usuarios/beneficiarios	349
Gráfico 8.28. Los indicadores de la perspectiva de usuarios/beneficiarios son considerados relevantes para ser implantados en la entidad	350
Gráfico 8.29. Establecimiento de los objetivos de la perspectiva de recursos financieros ...	351
Gráfico 8.30. Los indicadores de la perspectiva de recursos financieros son considerados relevantes para ser implantados en la entidad	351
Gráfico 8.31. Establecimiento de los objetivos de la perspectiva de actividad social	352
Gráfico 8.32. Los indicadores de la perspectiva de actividad social son considerados relevantes para ser implantados en la entidad	353
Gráfico 8.33. Establecimiento de los objetivos de la perspectiva de formación y desarrollo	354
Gráfico 8.34. Los indicadores de la perspectiva de formación y desarrollo son considerados relevantes para ser implantados en la entidad	354
Gráfico 8.35. Establecimiento de los objetivos de la perspectiva de reconocimiento externo	355
Gráfico 8.36. Establecimiento del objetivo lograr el distintivo concedido por el Gobierno Vasco en función de su tamaño	355
Gráfico 8.37. Establecimiento del objetivo lograr la obtención del Sello emitido por el CEG y el Certificado emitido por la EFQM en función de su tamaño	356
Gráfico 8.38. Aspectos que favorece el reconocimiento externo	357

Gráfico 8.39. La perspectiva de reconocimiento externo es fundamental en la gestión de la calidad y sus costes según tamaño de la entidad	357
Gráfico 8.40. La Gestión de la Calidad Total y sus costes son una pieza clave en la viabilidad de las ENL	359
Gráfico 8.41. Desarrollo de una planificación estratégica de la GCT y sus costes según tamaño de la entidad	360
Gráfico 8.42. Previsión de desarrollo de una planificación estratégica de la gestión de la calidad total y sus costes a corto plazo según tamaño de la entidad	360

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1.1. Triángulo de los movimientos del Tercer Sistema.....	23
Figura 2.1. Intersección de los tres sectores	58
Figura 2.2. Tendencia de las empresas lucrativas	59
Figura 2.3. Tendencia de las organizaciones del sector público y del sector no lucrativo.....	59
Figura 2.4. Propuesta de Anthony	61
Figura 3.1. Triángulo de la calidad del servicio	109
Figura 3.2. Evolución de los enfoques de gestión de la calidad	113
Figura 3.3. Cuadro de Mando Integral - Modelo Tradicional	128
Figura 4.1. Categorías básicas del Modelo Deming y su puntuación.....	133
Figura 4.2. Criterios del Modelo Malcolm Baldrige y su puntuación.....	135
Figura 4.3. Criterios del Modelo Iberoamericano de Excelencia en la Gestión 2012.....	137
Figura 4.4. Conceptos Fundamentales de la Excelencia EFQM 2013	139
Figura 4.5. Criterios y ponderación del Modelo EFQM de Excelencia 2013	141
Figura 4.6. Esquema lógico REDER	143
Figura 4.7. Clasificación del Coste Total de Calidad	150
Figura 5.1. El proceso de transparencia en la ENL	200
Figura 6.1. Modelo del Sistema de Gestión según la Norma UNE 165011: 2005	231
Figura 6.2. Modelo de un Sistema de Gestión de la Calidad basado en procesos	238
Figura 6.3. Puntuación para obtención “ONGD Calificada”	260

II. LEGISLACIÓN ESTATAL Y DEL PAÍS VASCO

Banco de España (2004). Resolución de 19 diciembre de 2003, del Banco de España, por la que se hace público el acuerdo del Consejo de Gobierno de 19 diciembre de 2003, en relación al Código de Conducta de las entidades sin ánimo de lucro para la realización de inversiones financieras temporales. BOE 7, de 8 enero 2004.

Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) (2004). Acuerdo de 20 noviembre 2003, del Consejo de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, por el que se aprueba el Código de Conducta de las entidades sin ánimo de lucro para la realización de inversiones temporales. BOE 7, de 8 enero 2004.

Cortes Generales (1978). Constitución Española de 1978, de 27 diciembre de 1978. BOE 311, de 29 diciembre 1978.

Cortes Generales (2004). Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados-Comisiones, Legislatura número 82. Comisión de Trabajo y Asuntos Sociales, Sesión número 12, de 23 septiembre de 2004, de Creación de Subcomisión para potenciar y promover la responsabilidad social de las empresas. Expediente 158/000003.

Diputación Foral de Araba (2004). Decreto Foral 60/2004 del Consejo de Diputados, de 19 de octubre, que aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos al mecenazgo. BOTHA 126, de 29 de octubre.

Diputación Foral de Araba (2010). Disposición Adicional Tercera al Decreto Foral 60/2004, de 19 de octubre. BOTHA 139, de 10 de diciembre.

Diputación Foral de Bizkaia (1994). Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. BOB de 14 de diciembre.

Diputación Foral de Bizkaia (1996). Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, de Impuesto sobre Sociedades. BOB de 11 de julio. Modificado por el Decreto Foral Normativo 2/2011, de 29 de marzo. BOB 67, de 6 de abril.

Diputación Foral de Bizkaia (1999). Norma Foral 5/1999, de 15 de abril, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. BOB de 30 de abril.

Diputación Foral de Bizkaia (2004). Decreto Foral 129/2004, de 20 de julio, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos al mecenazgo. BOB 148, de 3 de agosto.

- Diputación Foral de Bizkaia (2011). Decreto Foral Normativo 2/2011, de 29 de marzo, de Impuesto sobre Sociedades, por el que se modifica la Norma Foral 3/1996. BOB 69, de 8 de abril.
- Diputación Foral de Bizkaia (2011). Decreto Foral Normativo 3/2011, de 13 de septiembre, por el que se modifican la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y la Norma Foral 5/1999, de 15 de abril, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- Diputación Foral de Gipuzkoa (2004). Decreto Foral 87/2004, de 2 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos al mecenazgo. BOG 217, de 11 de noviembre.
- Diputación Foral de Gipuzkoa (2011). Decreto Foral 18/2011, de 14 de junio, por el que se declaran las actividades prioritarias de mecenazgo para el año 2011 en el ámbito de los fines de interés general. BOG 116, de 20 de junio.
- Gobierno Vasco (1988). Ley 3/1988, de 12 de febrero, de Asociaciones. BOPV 42, de 1 de marzo.
- Gobierno Vasco (1994). Ley 12/1994, de 17 junio, de Fundaciones del País Vasco. BOPV 135, de 15 de julio.
- Gobierno Vasco (1998). Ley 17/1998, de 25 junio, del Voluntariado. BOPV 130, de 13 de julio.
- Gobierno Vasco (2007a). Decreto 100/2007, de 19 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Protectorado de Fundaciones del País Vasco. BOPV 188, de 28 de septiembre.
- Gobierno Vasco (2007b). Decreto 101/2007, de 19 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Fundaciones del País Vasco. BOPV 188, de 28 de septiembre.
- Gobierno Vasco (2007c). Ley 7/2007, de 22 de junio, de Asociaciones de Euskadi. BOPV 134, de 12 de julio.
- Gobierno Vasco (2008a). Decreto 145/2008, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro General de Asociaciones del País Vasco. BOPV 162, de 27 de agosto.
- Gobierno Vasco (2008b). Ley 12/2008, de 5 de diciembre, de Servicios Sociales. BOPV 246, de 24 de diciembre.

- Gobierno Vasco (2013). Decreto 424/2013, de 7 de octubre, sobre la declaración de interés social de las entidades sin ánimo de lucro de servicios sociales. BOPV 200, de 18 de octubre.
- Jefatura del Estado (1964). Ley 191/1964, de 24 de diciembre, de Asociaciones. BOE 311, de 28 de diciembre.
- Jefatura del Estado (1985). Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. BOE 155, de 29 de junio.
- Jefatura del Estado (1992). Ley Orgánica 9/1992, de 23 de diciembre, de transferencia de competencias a las Comunidades Autónomas que accedieron a la autonomía por la vía del artículo 143 de la Constitución. BOE 308, 24 de diciembre.
- Jefatura del Estado (1992). Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. BOE 302, de 29 diciembre.
- Jefatura del Estado (1994). Ley 30/1994, de 24 noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la participación privada en actividades de interés general. BOE 282, de 25 noviembre.
- Jefatura del Estado (1995). Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. BOE 310, de 28 de diciembre.
- Jefatura del Estado (1996). Ley 6/1996, de 15 de enero, del Voluntariado. BOE 15, de 17 de enero.
- Jefatura del Estado (1998a). Ley 9/1998, de 21 de abril, por la que se modifica la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. BOE 96, de 22 de abril.
- Jefatura del Estado (1998b). Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo. BOE 162 de 8 julio.
- Jefatura del Estado (2002a). Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación. BOE 73, de 26 de marzo.
- Jefatura del Estado (2002b). Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo. BOE 307, de 24 de diciembre.
- Jefatura del Estado (2002c). Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones. BOE 310, de 27 de diciembre.
- Jefatura del Estado (2003a). Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones. BOE 276, de 18 de noviembre.

- Jefatura del Estado (2006a). Ley 3/2006, de 29 de marzo, de modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto de Valor Añadido, para adecuar la aplicación de la regla de la prorrata a la Sexta Directiva Europea. BOE 76, del 30 marzo.
- Jefatura del Estado (2006b). Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los No Residentes y sobre el Patrimonio. BOE 285, de 29 de noviembre.
- Jefatura del Estado (2006c). Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. BOE 286, de 30 de noviembre.
- Jefatura del Estado (2010). Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. BOE 103, de 29 de abril.
- Jefatura del Estado (2011). Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social. BOE 76, de 30 de marzo.
- Jefatura del Estado (2013). Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno. BOE 295, de 10 de diciembre.
- Juntas Generales de Araba (2004). Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. BOTHA 83, de 21 de julio.
- Juntas Generales de Bizkaia (1994). Norma Foral 7/1994, de 14 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. BOB de 14 de diciembre.
- Juntas Generales de Bizkaia (1996). Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades. BOB 135, de 11 de julio.
- Juntas Generales de Bizkaia (1997). Decreto Foral 81/1997, de 10 de junio de 1997, del Territorio Histórico de Bizkaia, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. BOB, de 13 de junio de 1997.
- Juntas Generales de Bizkaia (2004). Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. BOB 49, de 11 marzo.
- Juntas Generales de Gipuzkoa (1996). Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades. BOG de 17 de julio.
- Juntas Generales de Gipuzkoa (1997). Decreto Foral 45/1997, de 10 de junio de 1997, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. BOG, de 24 de junio de 1997.

Juntas Generales de Gipuzkoa (2004). Norma Foral 3/2004, de 7 de abril, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. BOG 71, de 19 abril.

Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación (2004). RD 2217/2004, de 26 de noviembre, sobre competencias, funciones, composición y organización del Consejo de Cooperación al Desarrollo. BOE 286, de 27 de noviembre.

Ministerio de Economía y Competitividad (2013a). Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos. BOE 85, de 9 de abril.

Ministerio de Economía y Competitividad (2013b). Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos. BOE 86, de 10 de abril.

Ministerio de Economía y Hacienda (1990). RD 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. BOE 310, de 27 de diciembre.

Ministerio de Economía y Hacienda (1992). RD 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. BOE 314, de 31 de diciembre.

Ministerio de Economía y Hacienda (1998). RD 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades. BOE 115, de 14 de mayo.

Ministerio de Economía y Hacienda (2004). RD 1777/2004, del 30 de julio, por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre Sociedades. BOE 189, de 6 de agosto.

Ministerio de Economía y Hacienda (2006). Real Decreto 887/2006, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones. BOE 176, de 25 de julio.

Ministerio de Economía y Hacienda (2007a). RD 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. BOE 278, de 20 de noviembre.

Ministerio de Economía y Hacienda (2007b). RD 1515/2007, del 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas. BOE 279, de 21 de noviembre.

Ministerio de Economía y Hacienda (2011). RD 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos. BOE 283, de 24 de noviembre.

Ministerio de Gracia y Justicia (1889). Código Civil, Real Decreto de 24 de julio. BOE 206, de 25 de julio.

Ministerio de Hacienda (2003). RD 1270/2003, de 10 de octubre de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. BOE 254, de 23 de octubre.

Ministerio de Hacienda (2004). Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. BOE 61, de 11 de marzo.

Ministerio de Industria y Energía (1995). Real Decreto 2200/1995, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la infraestructura para la calidad y la seguridad industrial en España. BOE 32, de 6 de febrero de 1996.

Ministerio de Justicia (2008). Real Decreto 1611/2007, de 7 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de Registro de Fundaciones de competencia estatal. BOE 17, de 19 de enero de 2009.

Ministerio de la Presidencia (2004). RD 296/2004, de 20 de febrero, por el que se aprueba el régimen simplificado de la Contabilidad. BOE 50, de 27 de febrero.

Ministerio de la Presidencia (2005). RD 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de competencia estatal. BOE 279, de 22 de noviembre.

Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales (2005). RD 235/2005, de 4 de marzo, por el que se regula el Consejo Estatal de Organizaciones no Gubernamentales de Acción Social. BOE 66, de 18 de marzo.

Ministerio del Interior (2003). RD 1497/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Nacional de Asociaciones y de sus relaciones con los restantes registros de asociaciones. BOE 306, de 23 de diciembre.

Ministerio del Interior (2004). RD 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a Asociaciones de Utilidad Pública. BOE 11, de 13 de enero de 2004.

III. ANEXOS

1. CUESTIONARIO

COLABORACIÓN PARA UNA TESIS DOCTORAL

Estimado/a director /a:

Soy Lorea Maguregi, profesora de la Escuela Universitaria de Estudios Empresariales de Bilbao, UPV/EHU, y le pido su valiosa colaboración en mi Tesis Doctoral centrada en la gestión de la calidad total y sus costes en las Entidades No Lucrativas del País Vasco. Le ruego que conteste a las preguntas con la mayor sinceridad posible para permitir que los resultados obtenidos sean fiables.

Si tiene cualquier duda o problema al rellenar el cuestionario le ruego me lo comunique a través del correo: lorea.maguregi@ehu.es

Quiero transmitirle la garantía absoluta de confidencialidad. En ningún momento se dará a conocer la identidad de las personas que cumplimenten el cuestionario. El objetivo es conocer la situación actual de la gestión de la calidad total y sus costes en las Entidades No Lucrativas del País Vasco, y poder así avanzar en la mejora de la gestión de las mismas, tanto cuantitativa como cualitativamente, por lo que los datos que se recojan en la encuesta son imprescindibles para poder finalizar mi Tesis Doctoral.

Le traslado mi más sincero agradecimiento por el tiempo que le dedique, que no será superior a 15 minutos.

El cuestionario puede rellenarlo on-line en la dirección:
<http://www.encuestafacil.com/RespWeb/Qn.aspx?EID=1233046>

Saludos y gracias,

Lorea Maguregi

BLOQUE I. DATOS BÁSICOS DE LA ENTIDAD

Señale con una X la que corresponda

1. Forma jurídica de la entidad.	
- Asociación.	<input type="checkbox"/>
- Fundación.	<input type="checkbox"/>
- Otra del Tercer Sector.	<input type="checkbox"/>

1a. Si la entidad es una asociación, ¿es declarada de utilidad pública?	
- Sí.	<input type="checkbox"/>
- No.	<input type="checkbox"/>
- NS/NC.	<input type="checkbox"/>

2. ¿Desarrolla actividad mercantil la entidad?	
- Sí.	<input type="checkbox"/>
- No.	<input type="checkbox"/>
- NS/NC.	<input type="checkbox"/>

3. Tipo(s) de actividad(es) propia(s) que desarrolla la entidad.	
- Cultura y ocio.	<input type="checkbox"/>
- Educación e investigación.	<input type="checkbox"/>
- Salud.	<input type="checkbox"/>
- Servicios sociales.	<input type="checkbox"/>
- Medio ambiente.	<input type="checkbox"/>
- Desarrollo y vivienda.	<input type="checkbox"/>
- Servicios legales, defensa y políticos.	<input type="checkbox"/>
- Promoción del voluntariado e intermediarios.	<input type="checkbox"/>
- Actividades internacionales.	<input type="checkbox"/>
- Actividades religiosas.	<input type="checkbox"/>
- Asociaciones profesionales, empresariales y sindicatos.	<input type="checkbox"/>
- No clasificados (por favor especifique).	<input type="checkbox"/>

4. Antigüedad de la entidad.	
- Menor a 5 años.	<input type="checkbox"/>
- Entre 5 y 10 años.	<input type="checkbox"/>
- Mayor a 10 años.	<input type="checkbox"/>
- NS/NC.	<input type="checkbox"/>

5. Lugar de desarrollo de la actividad propia.	
- Sólo País Vasco.	
- País Vasco y otras Comunidades.	
- NS/NC.	

6. Total Activo de la entidad.	
- Menor o igual a 150.000€.	
- Entre 150.001€ y 2.850.000€.	
- Mayor que 2.850.000€.	
- NS/NC.	

7. Nº de trabajadores empleados durante el ejercicio.	
- Menor o igual a 5.	
- Entre 6 y 50.	
- Mayor que 50.	
- NS/NC.	

8. Porcentaje de voluntarios con respecto a los trabajadores empleados durante el ejercicio.	
- Cero.	
- Menor que 10%.	
- Entre 10% y 20%.	
- Mayor que 20%.	
- NS/NC.	

9. Volumen anual de ingresos.	
- Menor o igual a 150.000€.	
- Entre 150.001€ y 5.700.000€.	
- Mayor que 5.700.000€.	
- NS/NC.	

10. Presupuesto anual de la entidad.	
- Menor o igual a 30.000€.	
- Entre 30.001€ y 100.000€.	
- Mayor que 100.000€.	
- NS/NC.	

BLOQUE II. GESTIÓN DE LA CALIDAD TOTAL Y SUS COSTES

1= Sí	2 = No	3 = NS/NC
-------	--------	-----------

1. Indique si está de acuerdo con las siguientes afirmaciones.			
- Existe una política de calidad formalizada, por escrito, en la entidad.	1	2	3
- Los objetivos y el código de conducta de la entidad se han dado a conocer a todos los miembros de la misma.	1	2	3
- La entidad destina los recursos necesarios para el desarrollo de proyectos y de actuaciones formativas relacionadas con la Gestión de la Calidad (actuaciones de mejora continua en procesos, servicios, actividades, etc.).	1	2	3
- Los distintos grupos de interés participan en las actividades de mejora e innovación que desarrolla la entidad.	1	2	3
- Las necesidades y expectativas detectadas en los beneficiarios son la mayor razón de las actividades de mejora e innovación que desarrolla la entidad.	1	2	3
- Los distintos grupos de interés de la entidad demandan cada vez más la certificación de la calidad.	1	2	3
- La entidad tiene departamento propio de calidad.	1	2	3
- El departamento de calidad está relacionado con el departamento de contabilidad.	1	2	3
- Los informes sobre costes de calidad proporcionados por el departamento de contabilidad resultan fundamentales para la gestión de calidad de la entidad.	1	2	3

2. El nivel de cambios tecnológicos y organizativos introducidos por su entidad en los últimos tres períodos, es realmente importante con relación a:			
- Mejora de servicios y actividades prestadas.	1	2	3
- Mejora de procesos internos.	1	2	3
- Implantación ó mejora de sistemas de gestión de la calidad.	1	2	3
- Aplicación ó mejora de políticas de protección de la información.	1	2	3
- Uso de herramientas TIC adaptadas al tercer sector (Philanthros ERP, Philanthros CRM, GONG, Open Proj, Google Apps, etc.).	1	2	3

3. La entidad mide los siguientes costes de calidad.			
- Costes de prevención.	1	2	3
- Costes de evaluación.	1	2	3
- Costes de fallos internos.	1	2	3
- Costes de fallos externos.	1	2	3
- Costes intangibles (pérdida de imagen, insatisfacción de usuarios,...)	1	2	3
- Costes de oportunidad.	1	2	3

3a. Si no los mide, tiene previsto medirlos a corto plazo.	1	2	3
--	---	---	---

1= Conoce	2 = Aplica
-----------	------------

4. Indique cuáles de las siguientes metodologías de la gestión de la calidad conoce y/o aplica la entidad.		
- Las 5 S (modelo de las 5 S: Seiri, Seiton, Seiso, Seiketsu, Shitsuke).	1	2
- TPM (Mantenimiento Productivo Total).	1	2
- PDCA (Ciclo Shewhart o Rueda Deming: Plan, Do, Check, Act).	1	2
- AMFE (Análisis Modal de Fallos y Errores Críticos).	1	2
- Poka Yoke (Método a prueba de errores).	1	2
- Empowerment.	1	2
- CMI (Cuadro de Mando Integral).	1	2
- Kaizen.	1	2

5. Indique cuáles de las siguientes herramientas de medición y control de la calidad conoce y/o aplica la entidad.		
- Diagrama de Pareto.	1	2
- Gráficos de control.	1	2
- Hoja de recogida de datos.	1	2
- Histograma.	1	2
- Diagrama de correlación.	1	2
- Función de pérdida de Taguchi.	1	2
- Hojas de registro de tiempos.	1	2
- Estudios de precisión.	1	2
- Encuestas o cuestionarios.	1	2
- Quejas y sugerencias.	1	2
- Análisis de tendencias.	1	2
- Evaluación 360°.	1	2

6. Indique cuáles de las siguientes herramientas para el análisis y resolución de problemas de calidad conoce y/o aplica la entidad.		
- Diagrama de flujo.	1	2
- Diagrama de causa-efecto o Ishikawa.	1	2
- Matriz de criterios.	1	2
- DAFO (debilidades y fortalezas).	1	2
- Despliegue de la función de calidad.	1	2

7. Indique cuáles de las siguientes herramientas de grupo y ayuda a la creatividad de la calidad conoce y/o aplica la entidad.		
- Tormenta de ideas.	1	2
- Benchmarking.	1	2
- Círculos de calidad.	1	2
- 6 sombreros para pensar.	1	2

8. Indique cuáles de los siguientes modelos de medición de costes totales de calidad conoce y/o aplica la entidad.		
- Modelo PEF (Prevención-Evaluación-Fallos).	1	2
- Modelo Coste-Beneficio.	1	2
- Modelo de costes por procesos.	1	2
- Modelo de costes de fallos internos y externos.	1	2
- Modelo de los costes ocultos.	1	2
- Modelo just no defect.	1	2
- Modelo ABC.	1	2
- Medidas financieras y no financieras.	1	2
- Modelo de gestión total de la calidad.	1	2

9. Indique cuáles de las siguientes herramientas de gestión de la calidad aplicables en las entidades no lucrativas conoce y/o aplica su entidad.		
- Norma UNE 165011:2005 EX “Ética. Sistema de gestión de las ONG” de AENOR.	1	2
- Normas ISO 9000.	1	2
- Modelo EFQM de excelencia para el sector público y organizaciones del voluntariado.	1	2
- Norma “ONG con calidad”.	1	2
- Procedimiento de calificación de ONGD de AECI.	1	2
- Códigos de Conducta.	1	2
- Guías de la Transparencia y de las buenas prácticas de las ONG.	1	2

10. Marque con una X la casilla que mejor se corresponde con el estado de su sistema de gestión de la calidad.		
- No estamos certificados.		
- Hemos iniciado el proceso de implantación de la norma.		
- Estamos certificados en ISO 9000:2002 ó alguna de sus variantes.		
- Nos autoevaluamos con el Modelo EFQM.		
- Nos autoevaluamos con otro modelo (por favor especifique).		

11. Motivaciones y beneficios de la implantación de herramientas de gestión de la calidad. Señale con una X las 3 que la entidad considere más importantes.	
- Mejorar la imagen.	
- Mejorar la eficacia y la eficiencia de la gestión.	
- Requisito para obtener financiación.	
- Incrementar la confianza de los usuarios.	
- Incrementar donantes y financiadores.	
- Incrementar socios.	
- Incrementar voluntarios.	
- Otro (por favor especifique).	

12. Limitaciones para implantar herramientas de gestión de la calidad. Señale con una X las 3 que la entidad considere más importantes.	
- Elevado consumo de recursos humanos.	
- Elevado consumo de recursos materiales.	
- Resistencia al cambio.	
- Demasiado esfuerzo para los resultados que puedan obtenerse.	
- Desconocimiento de los sistemas y herramientas de gestión de calidad.	
- No se considera necesario ningún sistema de gestión de calidad.	
- Otro (por favor especifique).	

BLOQUE III. MODELO PROPUESTO PARA LA GESTIÓN DE LA CALIDAD TOTAL Y SUS COSTES

1= Sí	2 = No	3 = NS/NC
-------	--------	-----------

Perspectiva de Usuarios/Beneficiarios

1. La entidad ha establecido los siguientes objetivos de la perspectiva de usuarios/beneficiarios.			
- Conocer y mejorar la percepción de los beneficiarios de la calidad del servicio prestado.	1	2	3
- Mejorar la cobertura de las necesidades de los beneficiarios atendidos.	1	2	3
- Mejorar la cobertura de las necesidades sociales de la zona.	1	2	3
- Potenciar la imagen e incrementar la presencia de la entidad entre los usuarios beneficiarios.	1	2	3
- Reducir los costes de la calidad y la no calidad manteniendo la calidad del servicio.	1	2	3

2. La entidad considera que los siguientes indicadores de usuarios/beneficiarios son relevantes para ser implantados en la misma.			
- Encuesta de satisfacción de los beneficiarios sobre un servicio.	1	2	3
- Grado de cobertura de la demanda.	1	2	3
- Grado de cobertura de las necesidades de la zona.	1	2	3
- Impacto de los eventos en los que participa la entidad.	1	2	3
- Costes de la no calidad.	1	2	3

3. Señale con una X la frecuencia con que revisa y analiza la entidad sus indicadores de usuarios/beneficiarios.		
- Semestral.		
- Anual.		
- Bienal.		
- NS/NC.		

4. Los indicadores de usuarios/beneficiarios que emplea la entidad presentan una evolución positiva en los últimos tres períodos.	1	2	3
---	---	---	---

5. La entidad considera que la perspectiva de usuarios/beneficiarios es fundamental en la Gestión de la Calidad Total y sus costes.	1	2	3
---	---	---	---

Perspectiva de Recursos Financieros

1. La entidad ha establecido los siguientes objetivos de la perspectiva de recursos financieros.			
- Detectar posibles desviaciones en la aplicación presupuestaria.	1	2	3
- Mejorar la aplicación de los recursos económicos obtenidos hacia el destino para los que han sido donados.	1	2	3
- Incrementar la independencia económico-financiera para conseguir un mejor cumplimiento de los objetivos sociales.	1	2	3
- Aumentar los recursos financieros obtenidos.	1	2	3
- Minimizar los costes totales de cada servicio ó actividad.	1	2	3
- Incrementar la obtención de subvenciones solicitadas.	1	2	3

2. La entidad considera que los siguientes indicadores de recursos financieros son relevantes para ser implantados en ella.			
- Coste medio por beneficiario.	1	2	3
- Grado de aplicación de los recursos obtenidos.	1	2	3
- Incremento de la financiación privada.	1	2	3
- Incremento de los recursos financieros obtenidos.	1	2	3
- Reducción de los costes totales de cada servicio ó actividad.	1	2	3
- Grado de subvenciones obtenidas.	1	2	3

3. Señale con una X la frecuencia con que revisa y analiza la entidad sus indicadores de recursos financieros.			
- Semestral.			
- Anual.			
- Bienal.			
- NS/NC.			

4. Los indicadores de recursos financieros que emplea la entidad presentan una evolución positiva en los últimos tres períodos.	1	2	3
---	---	---	---

5. La entidad considera que la perspectiva de los recursos financieros es fundamental en la Gestión de la Calidad Total y sus costes.	1	2	3
---	---	---	---

Perspectiva de Actividad Social

1. La entidad ha establecido los siguientes objetivos de la perspectiva de actividad social.			
- Cumplir con los objetivos de actividad fijados.	1	2	3
- Responder a la demanda con la mayor brevedad posible.	1	2	3
- Incrementar la actividad realizada.	1	2	3
- Mejorar y mantener los equipos específicos necesarios para cumplir con el objetivo social.	1	2	3
- Fomentar el interés de la sociedad en la entidad	1	2	3
- Aumentar la eficiencia del personal.			

2. La entidad considera que los siguientes indicadores de actividad social son relevantes para ser implantados en la misma.			
- Grado de actividad realizada.	1	2	3
- Promedio de tiempo en lista de espera.	1	2	3
- Incremento de cobertura de la demanda.	1	2	3
- % de recursos invertido en mejora y mantenimiento de los equipos específicos necesarios para cumplir con el objetivo social.	1	2	3
- Impacto que la entidad promueve en la sociedad.	1	2	3
- Grado de eficiencia de los recursos humanos.			

3. Señale con una X la frecuencia con que revisa y analiza la entidad sus indicadores de actividad social.			
- Semestral.			
- Anual.			
- Bienal.			
- NS/NC.			

4. Los indicadores de actividad social que emplea la entidad presentan una evolución positiva en los últimos tres períodos.	1	2	3
---	---	---	---

5. La entidad considera que la perspectiva de actividad social es fundamental en la Gestión de la Calidad Total y sus costes.	1	2	3
---	---	---	---

Perspectiva de Formación y Desarrollo

1. La entidad ha establecido los siguientes objetivos de la perspectiva de formación y desarrollo.			
- Impulsar la formación del personal.	1	2	3
- Aumentar la satisfacción del personal.	1	2	3
- Valorar la incidencia de la formación en la dedicación del voluntariado.	1	2	3
- Incrementar la participación del voluntariado.	1	2	3
- Disminuir el absentismo del personal.	1	2	3
- Fomentar la mejora de la comunicación interna.	1	2	3

2. La entidad considera que los siguientes indicadores de formación y desarrollo son relevantes para ser implantados en la misma.			
- % del presupuesto destinado a la formación del personal.	1	2	3
- Encuesta de clima social.	1	2	3
- Incidencia de la formación del voluntariado (horas).	1	2	3
- Índice de participación del voluntariado.	1	2	3
- Grado de absentismo laboral.	1	2	3
- Grado de comunicación interna.	1	2	3

3. Señale con una X la frecuencia con que revisa y analiza la entidad sus indicadores de formación y desarrollo.		
- Semestral.		
- Anual.		
- Bienal.		
- NS/NC.		

4. Los indicadores de formación y desarrollo que emplea la entidad presentan una evolución positiva en los últimos tres períodos.	1	2	3
---	---	---	---

5. La entidad considera que la perspectiva de formación y desarrollo es fundamental en la Gestión de la Calidad Total y sus costes.	1	2	3
---	---	---	---

Perspectiva de Reconocimiento Externo

1. La entidad ha establecido los siguientes objetivos de la perspectiva de reconocimiento externo:			
- Obtener el reconocimiento a la Excelencia en Gestión del País Vasco.	1	2	3
- Obtener el reconocimiento a la Excelencia en Gestión a nivel nacional y europeo.	1	2	3

2. La entidad considera que el reconocimiento externo favorece los siguientes aspectos:			
- La obtención de recursos financieros por parte de la entidad.	1	2	3
- La confianza que el personal deposita en la entidad.	1	2	3
- La confianza que los usuarios/beneficiarios depositan en la entidad.	1	2	3
- La confianza que la sociedad en general deposita en la entidad.	1	2	3

3. La entidad considera que la perspectiva de reconocimiento externo es fundamental en la Gestión de la Calidad Total y sus costes.	1	2	3
---	---	---	---

BLOQUE IV. COMO RESUMEN

1= Sí	2 = No	3 = NS/NC
-------	--------	-----------

1. ¿Considera la entidad que la Gestión de la Calidad Total y sus costes son una pieza clave en la viabilidad de las Entidades No Lucrativas?	1	2	3
---	---	---	---

2. ¿Desarrolla la entidad una planificación estratégica de la Gestión de la Calidad Total y sus costes que le ayude a prever y planificar el futuro respondiendo a los cambios del entorno?	1	2	3
---	---	---	---

3. ¿Tiene la entidad previsto desarrollar una planificación estratégica a corto plazo?	1	2	3
--	---	---	---

4. Indique los aspectos que la entidad considera más relevantes en la planificación estratégica de la Gestión de la Calidad Total y sus costes.			
- Aspecto 1			
- Aspecto 2			
- Aspecto 3			
- Aspecto 4			
- Aspecto 5			
- Aspecto 6			

2. ENTREVISTA

Datos previos

Fecha, hora de comienzo y duración de la entrevista.

Lugar de realización de la entrevista y forma de recogida de la información.

Datos de la entidad y de la persona a la que se entrevista

1. Nombre de la entidad.
2. Dirección.
3. Teléfono/dirección de correo de contacto.
4. Cargo del entrevistado y años de experiencia.
5. Forma jurídica de la entidad.
6. Tipo de actividad(es) propia(s) y lugar de desarrollo.
7. Si desarrolla actividad mercantil.
8. Antigüedad de la entidad.
9. Tamaño de la entidad: total activo, nº de trabajadores empleados durante el ejercicio, % de voluntarios con respecto a los trabajadores, volumen de ingresos y presupuesto anual.

Aspectos de la Gestión de la Calidad Total y sus costes

a) Datos de Gestión de la Calidad

1. ¿Tiene la entidad departamento propio de calidad?
2. ¿Existe una política de calidad formalizada, por escrito, en la que los objetivos y el código de conducta de la entidad se han dado a conocer a todos sus miembros?
3. Señale cuáles conoce/aplica:
 - Metodologías de la gestión de la calidad.
 - Herramientas de medición y control de la calidad conoce/aplica.
 - Herramientas para el análisis y resolución de problemas de calidad.
 - Herramientas de grupo y ayuda a la creatividad de la calidad.
4. ¿Cuál es el estado de su sistema de gestión de la calidad: certificados, ...?
5. Principales ventajas y limitaciones de/para implantar herramientas de gestión de la calidad.

b) Datos relacionados con la Contabilidad de Gestión o de Costes en la entidad

6. ¿Está el departamento de calidad relacionado con el de Contabilidad?
7. ¿Mide la entidad los costes de la calidad y no calidad?
 - Si no los mide, ¿tiene previsto medirlos?
 - Si los mide, ¿qué modelos de medición utiliza?
8. ¿Los informes sobre costes de calidad proporcionados por el departamento de contabilidad resultan fundamentales para la gestión de calidad de la entidad?
9. ¿La toma de decisiones se realiza teniendo en cuenta esos informes de costes de calidad elaborados por el departamento de contabilidad?
10. ¿Opina que los costes de calidad deben ser considerados a la hora de tomar decisiones sobre calidad?
11. ¿Opina que los costes de calidad deben ser considerados a la hora de tomar decisiones estratégicas de la organización?

Aspectos relacionados con el Modelo que se propone

12. ¿Considera que las cinco perspectivas propuestas son clave en su entidad?
13. ¿Considera que los objetivos propuestos en cada perspectiva son estratégicos?
14. ¿Se han establecido indicadores para evaluar el logro de los objetivos de las distintas perspectivas?
15. ¿Considera que los indicadores propuestos en el modelo son relevantes para ser implantados en su entidad?
16. ¿Con qué frecuencia revisa y analiza sus indicadores?
17. ¿Presentan una evolución positiva sus indicadores?
18. ¿Considera que la gestión de la calidad total y sus costes es una pieza clave en la viabilidad de las entidades no lucrativas?
19. ¿Se desarrolla una planificación estratégica de la gestión de la calidad total y sus costes para prever y planificar el futuro de la entidad respondiendo a los cambios del entorno? Si no, ¿Tiene previsto desarrollarla a corto plazo?
20. Indique los aspectos que considere más relevantes en dicha planificación estratégica.
21. ¿Le parece que el cuadro de mando integral propuesto puede resultar de ayuda a las entidades privadas no lucrativas del País Vasco?
22. ¿Estaría usted dispuesto a implantarlo en su entidad?

IV. BIBLIOGRAFÍA

- Ab Wahid, R. & Corner, J. (2009). Critical success factors and problems in ISO 9000 maintenance. *International Journal of Quality and Reliability Management*, 26(9), 881-893.
- Adair, A. (1999). *Code of conduct for NGOs: a necessary reform*. Londres: The Institute of Economic Affairs (IEA).
- Agencia ERDU (2003). *El movimiento asociativo alavés desde diferentes perspectivas*. Vitoria-Gasteiz: Ayuntamiento de Vitoria-Gasteiz, ERDU.
- Agencia Española de Cooperación Internacional (AECI) (1999). *Metodología de proyectos de cooperación para el desarrollo*. Madrid: AECI.
- Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo (AECID) (2005). *Procedimiento de calificación de ONGD*. Madrid: Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación.
- Aguirre, M. S., Albizu, E., Landeta, J. y Charterina, J. (2006). Análisis empírico descriptivo de las prácticas y técnicas de gestión de las empresas vascas. *Ekonomiaz: revista vasca de economía*, 62. Vitoria-Gasteiz: Gobierno Vasco.
- Agencia Sueca de Desarrollo Internacional (ASDI) (2003). *Instrumento para evaluar fortalezas y debilidades de las ONG*. http://www.sida.se/Publications/Import/pdf/sv/El-Oct225gono_1745.pdf
- Agencia Vasca de la Innovación Innobasque (2011). *RSE y competitividad en Euskadi*. Zamudio: Innobasque. Obtenido desde <http://www.innobasque.com/home.aspx?tabid=1058&idElementoBiblioteca=175>
- Aizpun Viñes, I. (2012, 16 septiembre). Emprendedores sociales: pymes al servicio de un fin mayor, p.19. Diario Cinco Días.
- Albright, T. & Lam, M. (2006). Managerial accounting and continuous improvement initiatives. *Journal of Managerial Issues*, 18(2), 157-174.
- Aliena, R. (2007). *Las esferas de la calidad. El mundo voluntario, la acción social y la búsqueda de sistema*. Madrid: Cáritas Española y Fundación FOESSA.
- Álvarez De Mon, S. (1997, marzo). *El tercer sector: una categoría residual*. Comunicación presentada al Primer Encuentro sobre Entidades sin Ánimo de Lucro. Madrid: IESE.

- Álvarez De Mon, S. (1998). *El tercer sector: Retos y propuestas para el próximo milenio*. Madrid: Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales.
- Álvarez Melcón, S. (1989). Prólogo. En S. Sánchez Arroyo (ed.) (1990), *La contabilidad de las entidades sin finalidad lucrativa* (pp. 17-18). Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Álvarez, L. I. y Sanzo, M. J. (2008). Las fundaciones como agente clave de desarrollo socioeconómico de las Comunidades Autónomas. *Revista de Estudios de Economía Aplicada*, 26(1), 233-252.
- American Society for Quality Control (ASQC) (1974). *Quality costs – What and how*. Wisconsin: Quality Costs Committee, Quality Press.
- ASQC (1984). *Quality costs: Ideas and applications, 1 and 2*. Wisconsin: Quality Costs Committee, Quality Press.
- ASQC (1985). *Guide for reducing quality costs*. Milwaukee, Wisconsin: Quality Costs Committee, Quality Press.
- ASQC & Campanella, J. (1990). *Principles of quality costs. Principles, implementation and use*. 2ª ed. Wisconsin: Quality Press.
- Andrés, P., Martín, N. y Romero, M. E. (2006). The governance of nonprofit organizations. Empirical evidence from nongovernmental development organizations in Spain. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 35(4), 588-604.
- Anheier, H. K. (2005). *Nonprofit Organizations: Theory, management, policy*. New York: Routledge.
- Anheier, H. K. & Kendall, J. (2003). *Third sector policy at the crossroads*. London & New York: Routledge.
- Anheier, H. K. & Leat, D. (2006). *Creative philanthropy. Towards a new philanthropy for the twenty-first century*. London: Routledge.
- Anheier, H. K. & Seibel, W. (eds.) (1990). *The third sector: Comparative studies of nonprofit organizations*. Berlín: Walter de Gruyter & Co.
- Anheier, H. K. & Themudo, N. (2002). Organisational forms in global civil society. En H. K. Anheier, H. Glasius & M. Kaldor (eds.), *Global civil society yearbook 2002*. Oxford: Oxford University Press.
- Ansoff, H. I. (1985). *La dirección y su actitud ante la empresa*. Bilbao: Deusto.

- Anthony, R. N. (1978). *Financial accounting in nonbusiness organizations: An exploratory study of conceptual issues*. Connecticut: FASB.
- Anthony, R. N. (1989). *Should business and nonbusiness accounting be different?* Harvard: Harvard Business School.
- Anthony, R. N. & Govindarajan, V. (2007). *Management control systems*. Chicago: McGraw-Hill Irwin.
- Anthony, R. N. & Young, D. W. (1999). *Management control in nonprofit institutions*. Illinois: Irwin.
- Aragón Correa, J. A., Rubio López, E. A. y Casado Mateos, M. A. (2004). Gobierno y gestión de las entidades del tercer sector. *Cuadernos de trabajo*. Madrid: Fundación ONCE.
- Araque Padilla, R. y Montero Simó, M. J. (2005). Una propuesta de sistematización del marco de relaciones de las entidades no lucrativas: un enfoque basado en los stakeholders. ICADE. *Revista de Ciencias Económicas y Empresariales*, 65, 111-134.
- Ararteko (2008). *Condiciones de trabajo en el tercer sector de intervención social: informe extraordinario de la Institución del Ararteko al Parlamento Vasco*. Vitoria-Gasteiz: Ararteko. Disponible en www.ararteko.net/RecursosWeb/DOCUMENTOS/1/3_1284_3.pdf
- Archambault, E. (2008). *The third sector in Europe: does it exhibit a converging movement?* 8th International Conference The Third Sector and Sustainable Social Change: New frontiers for research. Working Papers Series. Barcelona: Universitat de Barcelona.
- Ariño, A. (2007). *Asociacionismo y voluntariado en España*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) (1989). *El marco de la contabilidad de gestión*. Documento sobre Principios de Contabilidad de Gestión nº 1. Madrid.
- AECA (1990). *La contabilidad de gestión como instrumento de control*. Documento sobre Principios de Contabilidad de Gestión nº 2. Madrid.
- AECA (1992). *El proceso presupuestario en la empresa*. Documento sobre Principios de Contabilidad de Gestión nº 4. Madrid.
- AECA (1994). *Estudio sobre la implantación de la contabilidad de gestión en España*, realizado por el Departamento de Contabilidad de la Universidad de Valencia. Madrid.

- AECA (1995). *Costes de calidad*. Documento sobre Principios de Contabilidad de Gestión nº 11. Madrid.
- AECA (1996). *Documentos de la contabilidad de gestión (Documentos números 0 a 13), Resúmenes e Índices*. Madrid.
- AECA (1997). *Indicadores de gestión para las entidades públicas*. Documento sobre Principios de Contabilidad de Gestión nº 16. Madrid.
- AECA (1998a). *Indicadores para la gestión empresarial*. Documento sobre Principios de Contabilidad de Gestión nº 17. Madrid.
- AECA (1998b). *El sistema de costes basado en las actividades*. Documento sobre Principios de Contabilidad de Gestión nº 18. Madrid.
- AECA (2000). *La teoría de las limitaciones en la contabilidad de gestión*. Documento sobre Principios de Contabilidad de Gestión nº 21. Madrid.
- AECA (2002). *La contabilidad de gestión en las entidades sin fines de lucro*. Documento sobre Principios de Contabilidad de Gestión nº 24. Madrid.
- AECA (2003a). *Contabilidad de las entidades sin fines de lucro*. Documento Serie Principios Contables nº 23. Madrid.
- AECA (2003b). *La contabilidad de gestión como instrumento de control*. Documento de la Comisión de Contabilidad de Gestión nº 2. Madrid.
- AECA (2004). *La gestión de proyectos: un modelo de contabilidad de gestión*. Documento sobre Principios de Contabilidad de Gestión nº 29. Madrid.
- AECA (2008). *Marco conceptual de la información financiera para las entidades sin fines lucrativos*. Documento sobre Entidades sin Fines Lucrativos nº 1. Madrid.
- AECA (2010). *Los estados contables de las entidades sin fines lucrativos*. Documento sobre Entidades sin Fines Lucrativos nº 2. Madrid.
- AECA (2012). *Indicadores para entidades sin fines lucrativos*. Documento sobre Entidades sin Fines Lucrativos nº 3. Madrid.
- Asociación Española de Fundaciones (AEF) (2007). *Directorio de fundaciones españolas*. Madrid: AEF.
- AEF (2011). *Estudio del perfil del donante 2010*. Madrid: AEF.
- Asociación Española de Normalización y Certificación (AENOR) (1994). *UNE EN ISO 9004-1:1994. Gestión de la calidad y elementos del sistema de la calidad. Parte 1: directrices*. Madrid: AENOR

- AENOR (1995). *UNE EN ISO 8402:1995. Gestión de la calidad y aseguramiento de la calidad. Vocabulario. (ISO 8402:1994)*. Madrid: AENOR.
- AENOR (2002). *Ética. Requisitos de los Instrumentos financieros éticos y socialmente responsables. UNE 165001:2002 EX*. Madrid: AENOR.
- AENOR (2005a). *Ética. Sistema de gestión de las ONG. UNE 165011 EX*. Madrid: AENOR.
- AENOR (2005b). *UNE EN ISO 9000:2005. Sistemas de gestión de la calidad. Fundamentos y vocabulario*. Madrid: AENOR
- AENOR (2007). *Ética. Sistema de gestión de la responsabilidad social de las empresas. UNE 165010 EX*. Madrid: AENOR.
- AENOR (2009). *UNE-EN ISO 9001:2008/AC: 2009. Sistemas de gestión de la calidad. Requisitos*.
- Asociación Española para la Calidad (AEC) (1991). *Costes de calidad*. Madrid: AEC.
- AEC (2002). *Herramientas para la calidad*. Madrid: AEC.
- Asociación para la Promoción de la Economía Social del País Vasco (APES-Euskadi) (2013). *La Economía Social en el Parlamento Vasco*. Disponible en <http://www.economiasocial.info/news/la-economia-social-en-el-parlamento-vasco/http://www.economiasocial.info/news/la-economia-social-en-el-parlamento-vasco/>
- Austin, J. (2000). *The collaboration challenge: how nonprofits and business succeed through strategic alliances*. San Francisco: Jossey-Bass.
- Ayuso Moya, A. (2001). *La elección de los modelos de costes de calidad: un análisis cualitativo*. Tesis Doctoral, Universitat de Valencia.
- Balada Ortega, T. J. y Ripoll Feliu, V. (1994). Contabilidad de gestión: Investigación y política empresarial. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 24(81), 907-927.
- Balas Lara, M. (2008, enero-abril). El reto de la comunicación en el tercer sector no lucrativo. *Revista Española del Tercer Sector*, 8, 17-37.
- Balas Lara, M. (2010). *La gestión de la comunicación en el Tercer Sector*. Tesis Doctoral, Universidad Jaume I de Castellón.

- Baldrige Performance Excellence Program (2013). *Criteria for 2013-2014 Performance Excellence*. Gaithersburg, MD: National Institute of Standards and Technology (NIST). Obtenido desde http://www.texas-quality.org/Examiners/Files/2013-2014_Baldrige_Criteria_Business_Nonprofit_Examiner_Use_Only.pdf
- Barato Risoto, L. (1995). Las Cuentas Anuales. La rendición de cuentas. En I. Olmos Vicente (coord. y dir.), *Las Fundaciones, su régimen jurídico, fiscal y contable*. Madrid: Fundación Futuro.
- Barea, J. (2000). El marco conceptual de las instituciones sin fines de lucro. *Revista Economistas*, 83, 30-36. Madrid: Colegio de Economistas de Madrid.
- Barea, J. y Monzón, J. L. (2006). *Manual para la elaboración de las cuentas satélite de las empresas de la economía social: cooperativas y mutuas*. Comisión Europea.
- Barea, J. y Pulido, A. (2001). El sector de instituciones sin fines de lucro en España. *Ciriec-España*, 37, 35-49.
- Barranco, C. (2004). Los servicios sociales y la calidad integrada. Investigación realizada en centros de atención a las personas con discapacidad. *Siglo Cero*, 35(3), 5-17.
- Barreiro, L. (2004). *Nuevas dimensiones del derecho de asociación: tercer sector y voluntariado en el estado de bienestar*. Tesis Doctoral, Universidad de Santiago de Compostela.
- Bellostas, A. y Briones, J. (2014). Identidad de las entidades sin fines lucrativos. *Revista AECA*, 105, 48-50. Madrid: AECA.
- Bellostas, A., Brusca, I. y Moneva, J. M. (2002). *Utilidad de la información financiera para la gestión de las entidades privadas no lucrativas*. Comunicación presentada al VII Encuentro de ASEPUC, Santiago de Compostela.
- Benavides, C. y Quintana, C. (2003). *Gestión del conocimiento y calidad total*. Madrid: Díaz de Santos.
- Bendell, J. (2006). *Debating NGO accountability*. Nueva York y Génova: Naciones Unidas.
- Bennet, J. Iossa, E. & Legrenzi, G. (2006). *Commercial activity as insurance behaviour of non-profit firms*. Keele Economics Research Paper 2006/14.
- Berzosa, B., Corréa, E. y Cámara, L. (coord.) (2005). *La gestión de la calidad. Guía para la adaptación del Modelo EFQM de Excelencia a entidades no lucrativas que prestan servicios de inserción sociolaboral*. Madrid: Centro de Comunicación, Investigación y Documentación Europa-América Latina (CIDEAL) - Fundación Asistencia Técnica para el Desarrollo (ATD).

- Bhuiyan, N. & Alam, N. (2005). An investigation into issues related to the latest version of ISO 9000. *Total Quality Management*, 16(2), 199-213.
- Bilodeau, M. & Steinberg, R. (2006). Donative non-profit organizations. En S. C. Kolm & J. Mercier-Ythier (eds), *Handbook of the economics of giving, altruism and reciprocity* (pp. 1271-1333). Amsterdam: Elsevier/North-Holland.
- Bishop, M. & Green, M. (2008). *Philantrocapiatim. How giving can save the world*. London: A&C Black.
- Blanco Ibarra, F. (2008a). *La Contabilidad de Costes y Analítica de Gestión para las decisiones estratégicas*. Barcelona: Ediciones Deusto.
- Blanco Ibarra, F. (2008b). Contabilidad de gestión en tiempos de recesión. *Técnica Contable*, 60(713), 90-98.
- Blazey, M. L. (2013). *Insights to Performance Excellence 2013-2014: Understanding the integrated system and the Baldrige criteria*. Milwaukee: ASQ Quality Press.
- Bolunta (2006). *Evolución del asociacionismo en Bizkaia (1996-2005)*. Bilbao: Bolunta- Diputación Foral de Bizkaia. Disponible en <http://www.bolunta.org/eduki.asp?e=17>
- Bolunta (2009). *Estudio sobre voluntariado en Bizkaia 2008*. Bilbao: Bolunta- Diputación Foral de Bizkaia. Disponible en <http://www.bolunta.org/eduki.asp?e=17>
- Bonbright, D. (2007, abril). *The changing face of NGO accountability: A talk at the international seminar on civil society and accountability*. Seminar in Montevideo.
- Bray, I. M (2005). *Effective fundraising for Nonprofits: real word strategies that work*. Berkeley: Nolo.
- British Overseas NGOs for Development (BOND) (2006). *A BOND approach to quality in non-governmental organisations: Putting beneficiaries first*. Londres: BOND.
- British Standards Institution (BSI) (1981). *BS 6143 Guide to the determination and use of quality related costs*. Londres: BSI.
- BSI (1987). *BS 5750 Quality systems Specification for design/development, production, installation and servicing*. Londres: BSI.
- BSI (1990). *BS 6143 part 2 Guide to the economics of quality: Prevention. Appraisal and failure model*. Londres: BSI.

- BSI (1992). *BS 6143 part 1 Guide to the economics of quality: Process cost model*. Londres: BSI.
- Brody, E. (2001). *Accountability and public trust in the State of America's Nonprofit Sector*. Aspen: Lester Salomon.
- Brown L. D. & Kalegaonkar, A. (2002). Support organizations and the evolution of the NGO sector. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 31(2), 231-258.
- Brown, W. A. & Iverson, J. O. (2004). Exploring strategy and board structure in nonprofit organizations. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 33(3), 377-400.
- Bunge, M. (1989). *La investigación científica*. 2ª edición, Barcelona: Ariel.
- Cabra de Luna, M. A. (1998). *El tercer sector y las fundaciones de España hacia el nuevo milenio: enfoque económico, sociológico y jurídico*. Madrid: Escuela Libre.
- Cabra de Luna, M. A. (2013, 22 octubre). *Fundación ONCE aboga por la colaboración del Tercer Sector y el Estado para aumentar la eficacia de políticas sociales*. Obtenido desde <http://www.lavozlibre.com/noticias/ampliar/826304/fundacion-once-aboga-por-la-colaboracion-del-tercer-sector-y-el-estado-para-aumentar-la-eficacia-de-politicas-sociales>
- Cabra de Luna, M. A. y De Lorenzo, R. (1993). La constelación de las entidades no lucrativas: el tercer sector. En VV. AA., *El sector no lucrativo en España* (pp. 27-51). Madrid: Fundación ONCE-Escuela Libre.
- Cabra de Luna, M. A. y De Lorenzo, R. (2005). El Tercer Sector en España: ámbito, tamaño y perspectivas. *Revista Española del Tercer Sector*, 1, 95-134. Madrid: Fundación Luis Vives.
- Calderón, B. (2008a). Factores determinantes del tamaño del sector no lucrativo en las Comunidades Autónomas españolas. *Revista de Estudios de Economía Aplicada*, 26, 159-186.
- Calderón, B. (2008b). *El sector no lucrativo en España: dimensión socio-económica y fuentes de financiación*. Tesis Doctoral, Universidad de Castilla-La Mancha.
- Camisón, C., Cruz, S. y González, T. (2007). *Gestión de la calidad: conceptos, enfoques, modelos y sistemas*. Madrid: Pearson Educación-Prentice Hall.
- Camp, R. C. (1998, july-august). Best practice benchmarking: the path to excellence. *CMA Magazine*, 72(8).

- Campanella, J. (1997). *Fundamentos de los costes de la calidad, alineamientos y práctica*. McGraw-Hill Interamericana.
- Campbell, D., Moore, G. & Shrives, P. (2006). Cross-sectional effects in community disclosure. *Accounting Auditing and Accountability Journal*, 19(1), 96-114.
- Campos, M., Villanueva, E. y Norverto, M. C. (2003). Reporting de las instituciones universitarias. *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*. Madrid: AECA.
- Canto, A. y López-Aróstegui, R. (2010). *Libro blanco del tercer sector de Bizkaia*. Bilbao: Observatorio del Tercer Sector de Bizkaia.
- Canyelles, J. M. (2012). La responsabilidad social en las entidades no lucrativas. En Nuevas tendencias en la gestión de las entidades no lucrativas. *Revista de Contabilidad y Dirección*, 14, 129-156. ACCID.
- Cañibano, L. (1987). *Contabilidad: análisis contable de la realidad económica*. Madrid: Pirámide.
- Carreras, I., Iglesias, M, y Sureda, M. (2010). *Transformar con éxito las ONG. El liderazgo del cambio*. Barcelona: Instituto de Innovación Social de ESADE.
- Carreras, I., Iglesias, M, y Sureda, M. (2011). *Liderazgo orientado a resultados en las ONG. Estrategia, sistemas de medición y cuadros de mando*. Barcelona: Instituto de Innovación Social de ESADE con la colaboración de la Fundación PwC.
- Castelló, E.; Lizcano, J. y Ripoll, V. (2003). *Análisis de tendencias en la investigación y la práctica empresarial en contabilidad de gestión*. XII Congreso de AECA, Cádiz.
- Centro de Investigaciones Sociológicas (2007). *Cooperación internacional*. Barómetro de diciembre, nº 2746.
- Centro Internacional de Investigación e Información sobre la Economía Pública, Social y Cooperativa (CIRIEC) (2010a). *Las grandes cifras de la Economía Social en España. Ámbito, entidades y cifras clave 2008*. Valencia: CIRIEC.
- CIRIEC (2010b). *Empleo, innovación e intercooperación en la economía social*. Valencia: CIRIEC-España.
- Cepeda Carrión, G. (2004). *La calidad en la investigación cualitativa: Pautas y criterios para la realización de casos estructurados*. XVIII Congreso anual y XIV Congreso Hispano-Francés de AEDEM, Orense, 1011-1022.
- Charity Aid Foundation (CAF) (2010). *The world giving index 2010*.

- CAF (2011). *World giving index 2011. A global view of giving trends*.
- CAF (2012). *World giving index 2012. A global view of giving trends*.
- Chaves, R. y Monzón, J. L. (2008). *La Economía Social en la Unión Europea*. Comité Económico y Social Europeo.
- Chenhall, R. H. y Langfield-Smith, K. (1998). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: An empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organization and Society*, 23, 243-264.
- Chimeno, D. (2013, 25 agosto). *La cooperación internacional vive con zozobra los recortes*. Diario El Correo, p. 4.
- Climent Serrano, S. (2003). *Los costes de calidad como estrategia empresarial: Evidencia empírica en la Comunidad Valenciana*. Tesis Doctoral, Universidad de Valencia.
- Climent Serrano, S. (2004). *Clasificación de los costes de calidad en la gestión de la calidad*. Comunicación presentada en el XI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Granada.
- Clown, K. & Carter, E. (1999). Advertising by non-profit organizations. Paper presented at the *Proceedings of the Academy of Marketig Studies*, 4(2).
- Club Excelencia en Gestión (CEG) (2010). *Modelo EFQM de Excelencia 2010*. Madrid: EFQM-Club Excelencia en Gestión.
- CEG (2013). *Modelo EFQM de Excelencia 2013*. Madrid: EFQM-Club Excelencia en Gestión.
- Club Gestión de Calidad (1999). *Modelo EFQM de excelencia, versión para el sector público y las organizaciones del voluntariado*. Madrid: Fundación Europea para la Gestión de Calidad.
- Club Gestión de Calidad (2003). *Modelo EFQM de excelencia: versión para el sector público y las organizaciones del voluntariado (2003)*. Madrid: Fundación Europea para la Gestión de Calidad.
- Cobo, J. R. (2007a). *Experiencias de implantación de herramientas de calidad en las ONGD. Retos de un Sector en cambio*. I Encuentro de las ONG de Desarrollo. Madrid: CONGDE.
- Cobo, J. R. (2007b). *Sistemas de gestión de la calidad en ONGD: Marco Conceptual*. I Encuentro de las ONG de Desarrollo. Madrid: CONGDE.

- Coghlan, D. & Coughlan, P. (2008). Action Learning and Action Research (ALAR): A Methodological Integration in an Inter-Organizational Setting. *Systemic Practice & Action Research*, 21(2), 97-104.
- Comisión de Entidades Sin Fines Lucrativos (2013). *Jornada AECA sobre Entidades Sin Fines Lucrativos. Ponencias*. Madrid, noviembre 2013. Disponible en <http://www.aeca.es/comisiones/comisionsinfines.htm>
- Comisión de las Comunidades Europeas (1997). *Comunicación sobre el papel de las asociaciones y fundaciones en Europa*. Bruselas.
- Comisión Europea (CE) (2005). *Prevención y lucha contra la financiación terrorista a través de una mayor coordinación a nivel nacional y una mayor transparencia del sector sin ánimo de lucro*. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:52005DC0620>
- CE (2011). Comunicación de la Comisión Europea al Parlamento, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. Estrategia renovada de la UE para 2011-2014 sobre la responsabilidad social de las empresas. Disponible en <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0681:FIN:ES:PDF>
- CE (2012). *Association and Foundation*. Disponible en http://www.ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/promoting-entrepreneurship/social-economy/associations-foundations/index_en.htm
- Condor, V. y Monclús, A. (2008). Concentraciones empresariales e información contable sobre grupos de empresas. *Ekonomia*, 68, 16-31.
- Confederación Empresarial Española de Economía Social (CEPES) (2009). *La Economía Social en España 2008-2009*. Madrid: CEPES.
- CEPES (2010). *La Economía Social en España 2009-2010*. Madrid: CEPES.
- CEPES (2011). *El impacto socioeconómico de las entidades de economía social*. Madrid: CEPES.
- Congreso Internacional de los Movimientos Sociales (CIMS) (1993). *Nuevas señas de identidad*. Madrid.
- Consejo Estatal de ONG de acción social (2003). *Proyecto del Plan Estratégico para el Fomento de la Calidad de las Organizaciones No Gubernamentales 2003-2005*. Madrid.
- Coordinadora de ONG para el Desarrollo-España (CONGDE) (1998). *Código de Conducta de las ONG de Desarrollo de la Coordinadora de ONG para el Desarrollo – España*. Madrid: CONGDE.

- CONGDE (2005a). *Informe de la CONGDE sobre el sector de las ONGD 2004*. Madrid: CONGDE.
- CONGDE (2005b). *Informe de la Coordinadora de ONG para el Desarrollo de España sobre la percepción social de las ONGD: así nos ven*. Madrid: CONGDE.
- CONGDE (2006). *Informe de la CONGDE sobre el sector de las ONGD 2005*. Madrid: CONGDE.
- CONGDE (2007a). *La calidad en las ONGD. Situación actual y retos*. I Encuentro de las ONG de Desarrollo: Retos en un sector en cambio. Madrid: CONGDE.
- CONGDE (2007b). *Informe de la CONGDE sobre el sector de las ONGD 2006*. Madrid: CONGDE.
- CONGDE (2008a). *Informe de la Coordinadora de ONG para el Desarrollo-España 2007*. Madrid: CONGDE.
- CONGDE (2008b). *Código de Conducta de las ONG de Desarrollo de la Coordinadora de ONG para el Desarrollo – España*. Madrid: CONGDE.
- CONGDE (2009). *Informe anual del sector de las ONGD 2008*. Madrid: CONGDE.
- CONGDE (2010a). *Informe de la CONGDE “Así nos ven. ¿Qué sabemos y cómo valoramos a las ONGD?”* Madrid: CONGDE.
- CONGDE (2010b). *Informe anual del sector de las ONGD 2009*. Madrid: CONGDE.
- CONGDE (2011a). *Necesidades de formación de las ONGD*. Madrid: CONGDE.
- CONGDE (2011b). *Informe de la Coordinadora de ONG para el Desarrollo de España sobre el sector de las ONGD 2010*. Madrid: CONGDE.
- CONGDE (2012). *Informe de la Coordinadora de ONG para el Desarrollo de España sobre el sector de las ONGD 2011*. Madrid: CONGDE.
- CONGDE (2013a). *Detección de necesidades de formación en el sector de organizaciones no gubernamentales. Elaboración de itinerarios de formación. Informe de resultados. N° exp. C20100051*. Madrid: CONGDE.
- CONGDE (2013b). *Herramienta de transparencia y buen gobierno de ONGD*. <http://www.congde.org/contenidos/herramienta-de-transparencia-y-buen-gobierno-de-la-coordinadora-de-ongd-la-primera-herramienta-de-transparencia-propia-del-sector-pionera-en-toda-europa.html>
- Cortes Generales (1978). *Constitución Española*. Madrid.
- Cowling, M. (2004). The growth-profit nexus. *Small Business Economics*, 22, 1-9.

- Crosby, P. B. (1982). *La calidad no cuesta*. México: Continental.
- Crosby, P. B. (1983, April). Don't be defensive about the cost of quality. *Quality Progress*, 38-39.
- Crosby, P. B. (1990). *Hablemos de la calidad*. México: Continental.
- Cutt, J. & Murray, V. (2000). *Accountability and effectiveness evaluation in non-profit organizations*. New York: Rotledge.
- Dahlgaard-Park, S. M. (2008). Reviewing the European excellence model from a management control view. *The TQM Journal*, 20(2). Reino Unido: Emerald Group Publishing Limited.
- De La Rive, L. (2003). *Los códigos de conducta son una inversión en la calidad de las ONG*. Disponible en www.canalsolidario.org
- De Margarida, J. C. (1999). *Nuevas tendencias en contabilidad de gestión en el sector no lucrativo: el sistema de costes basado en las actividades y su gestión*. Tesis Doctoral, Universidad de Valladolid.
- De Roda, P. (2007). *Carta de la Fundación Lealtad*. Madrid: Fundación Lealtad.
- De Roda, P. (2013). El número de ONG analizadas por la Fundación Lealtad aumenta más de un 30% en los tres últimos años. *Ecodiario el Economista*, 07/02/2013. Obtenido desde <http://ecodiario.economista.es/interstitial/volver/acierto-agosto/sociedad/noticias/4584761/02/13/>
- Deming, E. (1989). *Calidad, productividad y competitividad. La salida de la crisis*. Madrid: Díaz de Santos, S. A.
- Diputación Foral de Bizkaia (2007). *Asociacionismo de mujeres en Bizkaia: Diagnóstico e influencia de las nuevas generaciones en el tejido asociativo*. Bilbao: Diputación Foral de Bizkaia.
- Diputación Foral de Bizkaia (2009). *Estudio sobre voluntariado en Bizkaia 2008*. Bilbao: Diputación Foral de Bizkaia.
- Donaldson, T. & Preston L. E. (1995). The stakeholders theory of corporation: Concepts, evidence and implications. *Academy of Management Review*, 20, 65-91. Disponible en www.jstor.org/stable/258887
- Donoso Anes, R. y Donoso Anes, J. A. (1988). *Contabilidad financiera versus contabilidad de gestión: La información para la gestión*. III Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Málaga.

- Donoso, J. J. (2011). *Entidades sin fines lucrativos: el beneficio ¿paradigma o paradoja?* Comisión de Estudio de AECA.
- Drucker, P. (1994). *Dirección de instituciones sin fines de lucro*. Buenos Aires: El Ateneo
- Edelman (2013). *Edelman Trust Barometer 2013. Annual Global Study. Resultados para España*. Disponible en <http://www.slideshare.net/EdelmanSpain/edelman-trust-barometer-2013-resultados-espaa>
- Edwards, M. & Hulme, D. (1995). *Non-governmental organisations: performance and accountability beyond the magic bullet*. London: Earthscan - Janes & Janes.
- Economistas Sin Fronteras (2011). *Inversión socialmente responsable y tercer sector: conocimiento y expectativas de los productos financieros socialmente responsables en personas vinculadas con ONGs*. Madrid: ESF.
- Elechiguerra, C. (2000, julio). *La gestión de la calidad en entidades organizativas*. Curso de verano de la UPV/EHU, San Sebastián.
- Elechiguerra, C. (2001). Las Fundaciones en el País Vasco. *Euskonews & Media*, 107, 1-6. Disponible en www.euskonews.com
- Elechiguerra, C. y Rodríguez, P. (1995, Septiembre). *Las fundaciones como factor de apoyo al progreso económico y social en la nueva Europa*. Comunicación presentada al VIII Congreso AECA, Sevilla.
- Elliott, J. (1990). *La investigación-acción en educación*. Madrid: Morata, S. L.
- Enjolras, B. (2009). A governance-structure approach to voluntary organizations. *Working Papers Series*, N° 09/01. Liege: EMES European Research Network. Disponible en www.emes.net
- Erkizia, A., Ibarloza, E., Azkue, I., Malles, E. y Robleda H. (2011). La mejora de la gestión de los servicios sociales en la administración local vasca mediante el desarrollo y la implantación de un modelo de indicadores. *Zerbitzuan: Gizarte zerbitzuetarako aldizkaria/Revista de servicios sociales*, 43, 119-132.
- Erro, J. y Ventura, J. (2002). *El trabajo de comunicación de las ONGD en el País Vasco*. Investigación. Bilbao: Hegoa-Lankopi.
- Escobar, T. (1999, Octubre-Diciembre). El papel del cuadro de mando en la gestión de la empresa. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 28, 1075-1099.
- European Foundation Center (EFC) (2007). Disponible en www.efc.be
- Euskalit (2010). EFQM Bikaintasun-Eredua. Vitoria-Gasteiz: IVAP-Gobierno Vasco.

- Ewusi-Mensah, K. (1981). The external organizational environment and its impact on management information systems. *Accounting, Organizations and Society*, 6(4), 301-316.
- Fantova, F. (2005). *Tendencias y apuestas en gestión de calidad para los servicios sociales*. Disponible en www.fantova.net
- Fantova, F. (2006). *La gestión de calidad y el papel del tercer sector en la política social*. Congreso sobre Calidad, Tercer Sector y Política Social, Madrid. Disponible en www.fantova.net
- Feigenbaum, A. V. (1991). *Total Quality Control*, 3ª ed. New York: McGraw-Hill.
- Feigenbaum, A. V. (2000). *Quality leadership in the global economy best on quality*. Wisconsin: International Academy for Quality.
- Fernández de Bobadilla, S. (2007). *Las entidades no lucrativas dedicadas a la I+D+I y sus problemas de crecimiento*. Tesis doctoral, UPV/EHU.
- Fernández Fernández, A. y Texeira Quiros, J. (1991, julio). Análisis, medida y control de los costes de calidad. *Técnica Contable*, 445-460.
- Ferrando Sánchez, M. y Granero Castro, J. (2005). *Calidad total: Modelo de EFQM de Excelencia*. Madrid: Fundación Confemetal.
- Ferrer Cárdenes, J. (2013, junio). *Los cuatro genes para la supervivencia y el éxito*. Extraído de www.apd.es/Inicio/Entrada.aspx?i=ec0f1226-4853-4e92-a025-e5bdf9b2120c
- Financial Accounting Standards Board (FASB) (1980a, mayo). *Qualitative characteristics of accounting information*. Statement of Financial Accounting Concepts nº 2 (SFAC 2). Disponible en www.fasb.org
- FASB (1980b, december). *Objectives of financial reporting by nonbusiness organizations*. Statement of Financial Accounting Concepts nº 4 (SFAC 4). Disponible en www.fasb.org
- FASB (1993a, june). *Accounting for Contributions Received and Contributions Made*. Statement of Financial Accounting Standards nº 116 (SFAS 116). Disponible en www.fasb.org
- FASB (1993b, june). *Financial Statements of Not-for-Profit Organizations*. Statement of Financial Accounting Standards nº 117 (SFAS 117). Disponible en www.fasb.org
- FASB (1997). *Statements of Financial Accounting Concepts*, Accounting Standards, edición 1997/98, John Wiley and Sons, Connecticut (EE. UU.).

- FASB (2009). *Not-for-Profit entities: mergers and acquisitions-including an amendment of FASB Statement n° 142*.
- FASB (2010). *Not-for-profit entities. Topic 958*. Disponible en www.fasb.org
- Fine, A. (2003). Nonprofit world must work together. *The Chronicle of philanthropy*, 13, 43-44.
- Flores Martos, R. y Gómez González, E. (2011). Características del voluntariado de acción social en España. *Revista Española del Tercer Sector*, 18. Madrid: Fundación Luis Vives.
- Foster, W y Bradach, J. (2005, mayo). ¿Deberían las organizaciones sin ánimo de lucro buscar beneficios? *Harvard Deusto Business Review*, 135, 68-78.
- Franco Candel, S. (2003). *Gestión económico-financiera de las organizaciones no lucrativas*. Murcia: Federación de Asociaciones Murcianas de Disminuidos Físicos.
- Freeman, R. E. (1984). *Strategic management: a stakeholder approach*. Boston: Pitman Publishing.
- Fremont-Smith, M. (2004). Investment and expenditure strategies. En D.R. Young (ed), *Effective economic decision making by nonprofit organizations*. New York: Foundation Center.
- Fresno, J. M. (2006). *La calidad en las entidades no lucrativas*. Madrid: Fundación Luis Vives.
- Fundación EDE (2008). *Proyecto de investigación – acción sobre la Gestión de la Calidad en el Tercer Sector de Acción Social de Bizkaia (2005 – 2008)*. Bilbao: EDE-BBK Obra Social.
- Fundación EDE (2010). *Las organizaciones de voluntariado en la CAPV: realidad actual y retos*. Bilbao: Fundación EDE.
- Fundación EDE (2012). *Estudio sobre voluntariado en la CAPV: cuantificación y caracterización 2012*. Vitoria-Gasteiz: Servicio Central de Publicaciones del Gobierno Vasco.
- Fundación Empresa y Sociedad (2011). *Los ingresos de las ONG de Acción Social: situación actual y expectativas (resumen ejecutivo)*. Madrid: Fundación Empresa y Sociedad.
- Fundación Esplai (2002). *El tercer sector visto desde dentro: la renovación de las ONGs y los retos de la exclusión social*. Barcelona: Fundación Esplai.

- Fundación Gaztelan (2005). *El sistema EFQM de gestión de calidad y su implantación en organizaciones sociales. Algunos comentarios desde la práctica*. Jornada de Intercambio Gestión de la Calidad, Madrid.
- Fundación Gaztelan (2007). *Memoria de actividades 2007*. Pamplona: Fundación Gaztelan.
- Fundación Iberoamericana para la Gestión de la Calidad (FUNDIBEQ) (2012). *Modelo iberoamericano de excelencia en la gestión V. 2012*. Madrid: FUNDIBEQ. Extraído de www.fundibeq.org
- Fundación Intervida (2007). El diario el País, 3 de abril de 2007.
- Fundación Lealtad (2003). *Guía de la transparencia y las buenas prácticas de las ONG N° 01. 2002*. Extraído de [http://www.fundacionlealtad.org/intranet/uploads/publicaciones/Guia%201%20de%201a%20Transparencia%20y%20Buenas%20Practicas%20\(primer%20parte\).pdf](http://www.fundacionlealtad.org/intranet/uploads/publicaciones/Guia%201%20de%201a%20Transparencia%20y%20Buenas%20Practicas%20(primer%20parte).pdf)
- Fundación Lealtad (2009). *Guía de la transparencia y las buenas prácticas de las ONG 2009*. Madrid: Fundación Lealtad.
- Fundación Lealtad (2013). *El Tercer Sector apuesta por la transparencia a través de la evaluación independiente*. Obtenido desde <http://www.fundacionlealtad.org/web/jsp/medios/detalleNoticia?idNoticia=2031&idTipoNoticiaSelec=2>
- Fundación Luis Vives (2003a). *La calidad en la gestión de ONG. Orgsocial Fundación Luis Vives, 14*, 10-13.
- Fundación Luis Vives (2003b). *Gestión Total de la Calidad en las ONG de Acción Social. Proyecto TQM-ONG*. Disponible en www.fundacionluisvives.org
- Fundación Luis Vives (2007). *Guía para la aplicación del Modelo EFQM de Excelencia en entidades de acción social*. Madrid: Fundación Luis Vives.
- Fundación Luis Vives (coord.) (2010). *Anuario del Tercer Sector de Acción Social en España 2010*. Madrid: Fundación Luis Vives.
- Fundación Luis Vives (coord.) (2011). *Modelos europeos en la evolución del Tercer Sector Social*. Madrid: Fundación Luis Vives, 2011.
- Fundación PricewaterhouseCoopers (PwC) (2013). *Estudio sobre el presente y futuro del Tercer Sector Social en un entorno de crisis*. Fundación La Caixa, Instituto de Innovación Social de ESADE, Fundación de PwC.

- Fundación PricewaterhouseCoopers (PwC) (2014). *La reacción del Tercer Sector Social al entorno de crisis*. Fundación La Caixa, Instituto de Innovación Social de ESADE, Fundación de PwC.
- Garau, J. (2003). *Guía para la implantación de la Norma ONG con Calidad: una iniciativa para aumentar la calidad de los servicios sociales de las ONG de España*. Barcelona: Intress-MTAS.
- Garau, J. (2005). *Guía para la gestión de calidad de los procesos de servicios sociales*. Barcelona: INTRESS.
- García-Atance, S. (2011, 22 febrero). *Retos del tercer sector: financiación, profesionalización, transparencia*. Diario Negocio & Estilo de Vida. Conferencia organizada por la Cámara de Comercio Alemana para España, Fundación Lealtad y Fundación PwC.
- García Atance, S. (2012). *Impulsar la confianza de los donantes en un contexto global: Retos de la evaluación independiente de las ONG*. Conferencia Internacional del Encuentro Anual ICFO 2012, p. 26. Madrid: Fundación Lealtad.
- García-Atance, S., y Garralda, I (2002). *Guía de la Transparencia y buenas prácticas de las ONG*, 0. Madrid: Fundación Lealtad.
- García Alonso, J. V. (2007). *Instrumentos para la gestión de calidad en las ONG: perspectiva internacional*. Madrid: Fundación Luis Vives.
- García Cebrián, L. I. y Marcuello, C. (2007). Eficiencia y captación de fondos en las Organizaciones No Gubernamentales para el desarrollo. *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 58, 221-250. Valencia: Ciripec-España.
- García Delgado, J. L. (dir.) (2005a). *La economía social en España. Volumen I. Un enfoque económico del tercer sector*. Madrid: Fundación ONCE.
- García Delgado, J. L. (dir.) (2005b). *La economía social en España. Volumen II. Derecho y Tributación*. Madrid: Fundación ONCE.
- García Delgado, J. L. (dir.) (2005c). *La economía social en España. Volumen III. Criterios y propuestas*. Madrid: Fundación ONCE.
- García Delgado, J. L. (dir.), Jiménez, J. C., Sáez Fernández, J. y Viaña, E. (2004). *Las cuentas de la economía social. El tercer sector en España*. Madrid: Thomson-Civitas y Fundación ONCE.
- García Delgado, J. L. (dir.), Jiménez, J. C., Sáez Fernández, J. y Viaña, E. (2009). *Las cuentas de la economía social. Magnitudes y financiación del tercer sector en España, 2005*. Madrid: Thomson-Civitas, Fundación ONCE y Confederación Empresarial Española de la Economía Social (CEPES).

- García Díaz, J. (2013, abril-junio). La futura ISO 9001. *Calidad*, 36-40. AEC. Obtenido desde http://www.aec.es/c/document_library/get_file?uuid=c2cb9536-92c0-4a42-bf2c-645ef853fdbf&groupId=10128
- García Merino, J. D. y Peña Cerezo, M. A. (2004). *Metodologías cuantitativas versus cualitativas: ¿Una dicotomía irreconciliable?* XVIII Congreso Anual y XIV Congreso Hispano-Francés de AEDEM, Ourense.
- Garvin, D. A. (1988). *Managing Quality: The strategic and competitive edge*. The Free Press. New York: Macmillan International Editions.
- Gimeno, J. (2009). *Evaluación de la calidad en bibliotecas. Compromiso con lo público*. Buenos Aires: Alfagrama Ediciones.
- Giraldo, E. (2008). *Sistemas de gestión de calidad en Organizaciones No Gubernamentales para el desarrollo (ONGD)*. Tesis Doctoral, Universidad Carlos III de Madrid.
- Giraldo, E.; Durán, A.; Mataix, C. y Durán, A. (2007). *Influencia en las decisiones de los financiadores de la adopción de instrumentos de gestión de calidad por parte de las ONG de cooperación para el Desarrollo (ONGD): evolución e implicaciones*. En Actas del XI Congreso de Ingeniería de Organización International, Madrid.
- Global Reporting Initiative (GRI) (2010). *Sustainability Reporting Guidelines & NGO Sector Supplement*. Disponible en www.globalreporting.org/resourceslibrary/NGOSS-complete.pdf
- Gobierno Vasco-Eusko Jaurlaritza (2004a). *El asociacionismo en la CAPV*. Vitoria-Gasteiz: Servicio Central de Publicaciones del Gobierno Vasco.
- Gobierno Vasco-Eusko Jaurlaritza (2004b). *Informe sobre el estado del voluntariado en la Comunidad Autónoma Vasca*. Años 2002-2003. Vitoria-Gasteiz: Gobierno Vasco.
- Gobierno Vasco-Eusko Jaurlaritza (2008). *II Plan Vasco de Voluntariado 2008-2010*. Vitoria-Gasteiz: Servicio Central de Publicaciones del Gobierno Vasco.
- Gobierno Vasco-Eusko Jaurlaritza (2011). *II Plan Vasco de Voluntariado. Prórroga 2011-2012*. Vitoria-Gasteiz: Servicio Central de Publicaciones del Gobierno Vasco. Disponible en http://www.gizartelan.ejgv.euskadi.net/r45-contpfc/es/contenidos/informacion/plan_vasco_de_voluntariado/es_voluntar/adjuntos/Pr%C3%B3rroga%20II%20Plan%20Vasco%20Voluntariado,%202011-2012.pdf

- Gómez, F., Tejero, M. y Vilar, J. F. (2008). *Cómo hacer el Manual de Calidad según la nueva ISO 9001:2008*. Madrid: Fundación Confemetal.
- González F. (2010). *Reducción de costes y mejora de resultados en mantenimiento: la gestión mediante indicadores*. Madrid: Fundación Confemetal.
- 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*, 63, 227-252.
- González, M. N. y Lorca, L. (2004). *Técnicas para una adecuada entrevista*. Clínica derecho ambiental, Universidad de Chile.
- Goodin, R. E. (2003). Democratic Accountability: the Distinctiveness of the Third Sector. *Canberra: Australian National University Press*, 44, 359-396. Disponible en <http://anulib.anu.edu.au/>
- Graham Brown, M. (2010). *The pocket guide to the Baldrige award criteria*. Florida: CRC Press.
- Graham Brown, M. (2013). *Baldrige award winning quality. How to interpret the Baldrige criteria for performance excellence. 2013-2014 award criteria*. Florida: CRC Press.
- Greenlee, J., Fischer, M., Gordon, T. & Keating, E. (2007). An investigation of fraud in nonprofit organizations: occurrences and deterrents. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 36(4), 676-694.
- Grupo de Sistemas de la Calidad de la CONGDE (2007). *La calidad en las ONGD. Situación actual y retos*. I Encuentro de las ONG de Desarrollo: retos de un sector en cambio. Madrid: CONGDE.
- Grupo de Transparencia y Rendición de Cuentas de la CONGDE (2007). Conclusiones y recomendaciones sobre transparencia y rendición de cuentas en las ONGD. En CONGDE (ed.). *La transparencia y rendición de cuentas en las ONGD* (pp. 17-34). Madrid.
- Gui, B. (1991). The economic rationale for the third sector. Nonprofit and other noncapitalistic organizations. *Annals of Public and Cooperative Economics*, 61(4), 551-572.
- Guzmán Raja, I., Martínez Franco C. y Rúa Alonso de Corrales, E. (2011). *Las fundaciones como entidades patrimoniales en la obtención de fines de interés general. Un estudio empírico*. XVI Congreso AECA, Granada.

- Guzmán Raja, I. y Escobar Pérez, B. (2011). Cambios en Productividad y Creación de Valor Social en las Cajas de Ahorros Españoles. *El Trimestre Económico*, 78(1), 235-253.
- Hansmann, H. B. (1980). The role of nonprofit enterprise. *Yale Law Journal*, 89, 835-901.
- Harrington, H. J. (1990). *El coste de la mala calidad*. Madrid: Díaz de Santos.
- Harrington, H. J. (1999). Performance improvement: a tool poor-quality cost system. *The TQM Magazine*, 11(4), 221-230.
- Henke, E. O. (1992). *Introduction to Nonprofit Organization Accounting*. Cincinnati: College Division South-Western Publishing Co.
- Heras, M. A. (2000). *La reingeniería de procesos y el benchmarking. Una reflexión sobre su aplicación en las entidades financieras*. Disponible en www.fcaun.es
- Herbig, P., Palumbo, F. & O'hara, B. (1994). Total quality and the human resource professional. *The TQM Magazine*, 6(2), 33-36.
- Herman, M., Head, G. Jackson, P. y Fogarty, T. (2004). *Managing risk in nonprofit organizations*. New Jersey: Wiley.
- Herranz Bascones, R. (2005). *Las organizaciones no gubernamentales. Un modelo integral de gestión y control*. Madrid: AECA.
- Herranz Bascones, R. (2007). *Las ONG: un sistema de indicadores para su evaluación y gestión. Organizaciones No Gubernamentales*. Palma: Universitat de les Illes Balears.
- Herranz de la Casa, J. M. (2006). *La comunicación y la transparencia en las organizaciones no lucrativas*. Tesis Doctoral, Universidad Complutense de Madrid.
- Herranz de la Casa, J. M. (2007). La gestión de la comunicación como elemento generador de transparencia en las organizaciones no lucrativas. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 55, 5-31.
- Herrera Gómez, M. (1998). *El tercer sector en los sistemas de bienestar*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Herrera Gómez, M. y Castón Boyer, P. (2003). *Las políticas sociales en las sociedades complejas*. Barcelona: Ariel.
- Herzlinger, R. (1996, marzo-abril). Can public trust in nonprofits and Governments be restored? *Harvard Business Review*, 97-107.

- Howard, J. B. (2006). Public trust and good governance: an essay. *Inquiry-Excelsus Health Plan*, 43(1), 6-9.
- Hughes, P. & Luksetich, W. (2008). Income volatility and wealth: The effect on charitable giving. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 37, 264-280.
- Iglesias, M. y Carreras, I. (2013). *La colaboración efectiva en las ONG: alianzas estratégicas y redes*. Programa ESADE-PwC de Liderazgo Social (2012-2013). Barcelona: Instituto de Innovación Social de ESADE con la colaboración de la Fundación PwC.
- Iglesias Sánchez, J. L. (1990, octubre). La Contabilidad de Costes y la Contabilidad de Gestión. *Técnica Contable*, 439-442 y 455-472.
- Iglesias Sánchez, J. L. (1994). Contabilidad de Costes versus Contabilidad de Gestión. En J. Lizcano Álvarez, (coord.). *Elementos de Contabilidad de Gestión*, 93-97, AECA.
- Imai, M. (1986). *Kaizen: The key to Japan's competitive success*. New York: McGraw-Hill.
- Imai, M. (1996). *Kaizen: La clave de la ventaja competitiva japonesa*, 9ª ed. México: Compañía Editorial Continental.
- Independent Sector (2005). Strengthening, Transparency, Governance, Accountability of Charitable Organizations. On *Governance, Transparency, and Accountability. Panel on the Non Profit Sector*. Washington. DC.: Independent Sector.
- Iniciativas de Cooperación y Desarrollo y Observatorio del Tercer Sector de Bizkaia (2010, noviembre). *Manual de planificación estratégica. 3s-Gestión*. Disponible en www.3sbizkaia.org
- Instituto Vasco de Estadística (EUSTAT). Disponible en http://www.eustat.es/idioma_c/indice.html#axzz2yJGcFxE4
- Instituto de Consejeros-Administradores (IC-A) (2013). *Guía práctica de buen gobierno para las ONGs: asociaciones de utilidad pública y fundaciones*. Madrid: IC-A y AEF.
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) (1998). BOICAC nº 34, Anexo I, punto II.15.
- Instituto para la calidad de las ONG (ICONG) (2001). *Norma ONG Calidad. Versión 1*. Madrid: ICONG. Disponible en www.ongconcalidad.org

- ICONG (2011, noviembre). *Norma ONG Calidad. Versión 4*. Madrid: ICONG. Disponible en www.ongconcalidad.org
- ICONG (2012, octubre). *Una Norma con Valores: Sostenibilidad y Futuro de las ONG*. Madrid: ICONG. Extraído de <http://www.suport.org/publicos/jornades/PresentacionONGC.pdf>
- International Committee on Fundraising Organizations (ICFO) (2012). *Impulsar la confianza de los donantes en un contexto global: Retos de la evaluación independiente de las ONG*. Conferencia Internacional del Encuentro Anual ICFO 2012. Madrid: Fundación Lealtad. Obtenido desde <http://www.fundacionlealtad.org/intranet/uploads/publicaciones/Conclusiones%20%20AGM%20ICFO%202012.pdf>
- ICFO (2013). *Global perspective on NGO accountability and ICT use in fundraising-A new era for accountability*. ICFO Annual General Meeting 2013. Taipei, Taiwan, 3 May 2013. Obtenido desde www.icfo.org/Uploaded_files/Zelf/Program%20Friday%2C%20May%203rd%2C%202013.pdf
- International Organization for Standardization (2005). *EN ISO 9000:2005 (E), Quality Management Systems – Fundamentals and Vocabulary*. Brusels: CEN Management Centre.
- International Organization for Standardization (2008). *EN ISO 9001:2008 (E), Quality Management Systems – Requirements*. Brusels: CEN Management Centre.
- Iñiguez, L. (2004, junio). *El debate sobre la metodología cualitativa versus cuantitativa*. Curso de investigación cualitativa: fundamentos, técnicas y métodos. Extractos de distintas obras de Iñiguez.
- Ishikawa, K. (1988). *¿Qué es control total de calidad? La modalidad Japonesa*. Bogotá: Norma.
- Ishikawa, K. (1994). *Introducción al control de calidad*. Madrid: Díaz de Santos.
- Jiménez Jiménez, J. C. y Viaña, E. (2007). *Las fundaciones en España: un estudio de su significación económica e impacto social*. Madrid: Fundación ONCE.
- Jiménez Lara, A. (2006). El mosaico no lucrativo. En J. I. Ruiz Olabuenaga (dir.), *El sector no lucrativo en España* (pp. 27-83). Bilbao: Fundación BBVA.
- Johns Hopkins Comparative Non-Profit Sector Project (1997). *Project Manual: Johns Hopkins Comparative Non-Profit Sector Project*. Baltimore: Johns Hopkins Institute for Policy Studies (1997-1999).

- Juaneda E. (2009). Participación del usuario de servicios sociales desde una perspectiva de gestión de los grupos de interés. *Boletín de Estudios Económicos*, 64(197), 263-294.
- Juaneda, E. (2010). *Retos de las organizaciones del tercer sector en el modelo de bienestar*. Tesis Doctoral, Universidad de la Rioja.
- Juran, J. M. (1951). *Quality Control Handbook. Cap. 1*. New York: McGraw-Hill.
- Juran, J. M. (1986). The Quality Trilogy: A universal approach to managing for quality. *Quality Progress*, 19(8).
- Juran, J. M. & Gryna, F. M. (1988). *Quality Control Handbook, 4ª ed.* New York: McGraw-Hill.
- Kania, J & Kramer, M. (2011, december). Collective Impact. *Stanford Social Innovation Review*, 56.
- Kaplan, R. S. (1983, october). Measuring manufacturing performance: a new challenge for managerial accounting research. *The Accounting Review*, 58(4), 686-706.
- Kaplan, R. S. (2001, primavera). Strategic Performance Measurement and Management in nonprofit organizations. *Nonprofit Management & Leadership*, 11, 353-370.
- Kaplan, R. S. (2002). The Balanced Scorecard and nonprofit organizations. *Harvard Business School Publishing*, Art. BO211A.
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1992, enero-febrero). The Balanced Scorecard: measures that drive performance. *Harvard Business Review*, 71-79.
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1993, septiembre-octubre). Putting the Balanced Scorecard to work. *Harvard Business Review*, 134-137.
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1996). *The Balanced Scorecard-translating strategy into action*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1996, enero-febrero). Using the Balanced Scorecard as a strategic management system. *Harvard Business Review*, 75-85.
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1997). *El cuadro de mando integral*. Barcelona: Gestión 2000.
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1997, septiembre-octubre). Why does business need a Balanced Scorecard? *Journal of Cost Management*, 15-17 y 48.
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (2000). *The strategy-focused organization*. Boston: Harvard Business School Press.

- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (2001b, march). Transforming the Balanced Scorecard from performance measurement to strategic management: Part I. *Accounting Horizons*, 15, 87-104.
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (2003). *Strategy maps. Converting intangible assets into tangible outcome*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (2004, june). Measuring the strategic readiness of intangible assets. *Harvard Business Review*, 13-27.
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (2006). *Alignment: Using the Balanced Scorecard to create corporate synergies*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (2006, march). How to implement a new strategy without disrupting your organization. *Harvard Business Review*, 100-109.
- Kaziliūnas, A. (2010). The implementation of quality management systems in service organizations. *Public Policy and Administration*, 34, 71-82.
- Kearns, K. P. (1994). The strategic management of accountability in nonprofit organizations: an analytical framework. *Public Administration Review*, 185-192.
- Kong, E. (2008). The development of strategic management in the nonprofit context: Intellectual capital in social service non-profit organizations. *International Journal of Managements Review*, 10(3), 281-299.
- Kume, H. (1985, december). Business management and quality costs: The japanese view. *Quality Progress*, 21-45.
- Kurman, V., De Grosbois, D., Choisine, F., & Kumar, U. (2008). Performance measurement by TQM adopters. *The TQM Journal*, 20(3). Reino Unido: Emerald Group Publishing Limited.
- Lacasta, J. J. (2005). Calidad y ética en los centros especiales de empleo: una reflexión para el debate. *Siglo Cero*, 36(2), 5-20.
- Light, P. C. (2002, diciembre). Trust in charitable organizations. *The Brookings Institution Policy Brief*. Reform Watch 6.
- López Novo, J.P. (2007). El tercer sector en España: situación actual y perspectivas. *Cuadernos de Información Económica*, 197, marzo/abril, 155-163.
- López Pintor, R. y De la Torre Prados, I. (2005). *Dos estudios sociológicos sobre el tercer sector*. Madrid: Fundación Once.
- Lowery, D. (2001, january). Implementing quality programs in the not-for-profit sector. The rele of intermediaries. *Quality Progress*, 75-80.

- Lusk, E. J., Halperin, M. & Zhang, B. D. (2006). The Balanced Scorecard: Suggestions for rebalancing. *Problems and Perspectives in Management*, 4(2), 100-114.
- Lloréns, F. y Fuentes, M. M. (2000). *Calidad Total. Fundamentos e implantación*. Madrid: Pirámide
- Lloréns, F. y Fuentes, M. M. (2006). *Gestión de la calidad empresarial. Fundamentos e implantación*. Madrid: Pirámide.
- Malles Fernández, E. (2005). *La variación de precios y la Contabilidad de Gestión: consideraciones sobre el marco conceptual y la información resultante para la toma de decisiones en la empresa*. Tesis Doctoral, UPV/EHU.
- Marcuello Servós, C. (2001). Trabajo no remunerado: la aportación de trabajo voluntario a las organizaciones no lucrativas en un contexto familiar. *Cuadernos de Economía y Dirección de Empresa*, 10, 381-396.
- Marcuello Servós, C. (2007). Eficiencia y captación de fondos en las Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo. *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 221-250. CIRIEC-España.
- Martín, J. (2011). *Construir confianza 2011. Impulsando la transparencia en la web de las fundaciones*. Madrid: Fundación Compromiso Empresarial.
- Martín, J. (2012). El poder multiplicador del impacto colectivo. *Compromiso Empresarial*, septiembre-octubre.
- Martín, J. y Martínez, J. L. (2003). La eficacia en el gobierno de las entidades no lucrativas. *Harvard Deusto Business Review*, 117, 75-79.
- Martínez Churiaque, J. I. (2003). Ante la necesaria espera para contrastar el avance del pensamiento contable producido por la investigación empírica. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 32(119), 1205-1219.
- Martínez López, F. (2013, 25 agosto). La cooperación internacional vive con zozobra los recortes. *Diario El Correo*, p. 4.
- Martínez, J. L. y Martín, J. (2001, julio-agosto). La misión y los fondos de las instituciones no lucrativas. *Harvard-Deusto Business Review*, 103, 78-85.
- Martínez-Tur, V., Peiró, J.M. y Ramos, J. (2001). *Calidad de servicio y satisfacción del cliente*. Madrid: Síntesis Psicología.
- Mataix Aldeanueva, C. (2001). *Dirección estratégica para las ONG*. Madrid: UNED.
- McLaughlin, T. A. (2010). *Nonprofit mergers and alliances*. New Jersey: John Wiley & Sons.

- McPhedran Waitzer, J. & Roshan, P. (2011). Scaling social impact when everybody contributes, everybody wins. *Innovations*, 6(2).
- Mía, L. (1993). The role of MAS information in organizations: An empirical study. *British Accounting Review*, 269-285.
- Miguel, P. A. & Dias, J. C. (2009). A proposed framework for combining ISO 9001 quality system and quality function deployment. *TQM Journal*, 21(6), 589-606.
- Miner, D. F. (1933, august). What Price quality? *Product Engineering*.
- Mintzberg, H. (1979). *The structuring of organizations*. Englewood: Prentice-Hall.
- Mintzberg, H. (1992). *El poder en la organización*. Barcelona: Ariel Economía.
- Miranda, F. J., Chamorro, A. y Rubio, S. (2007). *Introducción a la Gestión de Calidad*. Madrid: Delta Publicaciones.
- Modelo Deming (2013). *The application guide for the Deming Prize 2013*. Disponible en http://www.juse.or.jp/e/deming/171/attachs/03_Guide_DemingPrize2013.pdf
- Mollá Cots, S. (1988). *El modelo de valoración e información contable en las unidades económicas de producción no lucrativas*. Tesis Doctoral, Universidad Complutense de Madrid.
- Montesinos Julve, V. (1992). *Análisis Contable de la información contable pública*. III Seminario de Análisis de Estados Económico-Financieros, Alicante.
- Montserrat Codorniu, J. (2004a). *La fiscalidad de las Fundaciones y Asociaciones*. Barcelona: Ediciones Gestión 2000.
- Montserrat Codorniu, J. (2004b). Las fuentes de financiación de las entidades no lucrativas de acción social. *Revista del Ministerio y Asuntos Sociales*, 55, 121-140.
- Montserrat Codorniu, J. (2006). Incidencia en la financiación y en el presupuesto. En Ruiz Olabuenaga, J. I. (dir.) (2006). *El sector no lucrativo en España*. Bilbao: Fundación BBVA.
- Montserrat Codorniu, J. (2013). El impacto de la crisis económica en las organizaciones del Tercer Sector de Acción Social. En G. Rodríguez Cabrero y V. Renes Ayala (coords.), Impacto de la depresión económica en el Tercer Sector de Acción Social. *Revista Española del Tercer Sector*, 23. Fundación Luis Vives.
- Montserrat Codorniu, J. (coord.) y Cristóbal Rincón, F. (2009). La transparencia y la rendición de cuentas en el tercer sector. *V Foro Tercer Sector*. Madrid: Fundación Luis Vives.

- Montserrat Codorniú, J. y Rodríguez Cabrero, G. (1996). Dimensión económica del sector de las entidades no lucrativas en servicios sociales. En J. Montserrat Codorniú y G. Rodríguez Cabrero, (coord.), *Las entidades voluntarias en España: Institucionalización, estructura económica y desarrollo asociativo* Madrid: Ministerio de Asuntos Sociales.
- Monzón, J. L. (2006). Economía Social y conceptos afines: fronteras borrosas y ambigüedades conceptuales del tercer sector. *CIRIEC-España*, 56, 9-24.
- Monzón, J. L. (dir.) (2010). *Las grandes cifras de la Economía Social en España. Ámbito, entidades y cifras clave. Año 2008*. Valencia: CIRIEC-España.
- Morales Sánchez, V. y Hernández Mendo, A. (2004a). Calidad y satisfacción en los servicios: conceptualización. Lecturas: Educación Física y Deportes. *Revista Digital*, 73.
- Morales Sánchez, V. y Hernández Mendo, A. (2004b). La calidad y su gestión. Lecturas: Educación Física y Deportes. *Revista Digital*, 77.
- Moreno Aragonese, J. (2003). *Eficacia y la eficiencia en la gestión de las entidades no lucrativas. Medición del output en la planificación y control*. Tesis Doctoral, Universidad Nacional de Educación a Distancia, Madrid.
- Muñiz, L. y Monfort, E. (2005). *Aplicación práctica del cuadro de mando integral*. Barcelona: Ediciones Gestión 2000.
- Muñoz, J. (2013, 26 Octubre). *El Gobierno Vasco crea la figura de ONG de "interés social" con prioridad para recibir ayudas*. El Diario Vasco, p. 5.
- Myers, J. & Sachs, R. (2003). Tools, techniques and tightropes: the art of walking and talking private sector management in non-profit organizations, is just a question of balance? *Financial Accountability and Management*, 19(3), 287-305.
- Naceur, J. & Abdullah, A. H. (2005). Leadership styles supporting ISO 9000:2000. *Quality Management Journal*, 12(1), 21-29.
- Naciones Unidas (2003). *Handbook on Non-Profit Institutions in the System of National Accounts*. New York: United Nations Publications. Disponible en <http://www.ccss.jhu.edu/index.php?section=content&view=&sub=11&tri=16>
- National Association of Accountants (NAA). (1981). *1-A Definition of Management Accounting*. New York: Management Accounting Statement.
- NAA (1982). *1-B Objectives of Management Accounting*. New York: Management Accounting Statement.

- National Council for the Voluntary Organisations (NCVO) (1996). *Meeting the challenge of change*. Disponible en <http://www.ncvo.org.ky/>
- Nieto, E., García del Junco, J., Reyna, R. y Robina, R. (2012, enero-abril). Determinantes y motivaciones de los procesos de colaboración entre las principales ONG españolas. *Revista Española del Tercer Sector*, 20.
- Normas ISO 9000. Disponible en <http://www.aec.es/web/guest/centro-conocimiento/normas-iso-9000>
- Norma ISO 9001. Disponible en http://www.aenor.es/aenor/certificacion/calidad/calidad_9001.asp
- Norma ISO 9004. *Certificación en Gestión Avanzada 9004*. Disponible en http://www.aenor.es/documentos/certificacion/folletos/w_177_ISO_9004.pdf
- Norma ISO 14011:2004 (2004). *Directrices para la auditoría de los sistemas de gestión*.
- Norma ISO 17021:2011 (2011). *Evaluación de la conformidad. Requisitos para los organismos que realizan la auditoría y la certificación de los sistemas de gestión*.
- Norma ISO 19011:2011 (2011). *Directrices para la auditoría de los sistemas de gestión*. 2ª Edición.
- Norma UNE 165011:2005 *EX Ética. Sistema de gestión de las ONG*. Disponible en <https://www.aenor.es/aenor/normas/normas/fichanorma.asp?tipo=N&codigo=N0033730&PDF=Si>
- Novell, R. (2002). *Transparencia y buen gobierno*. Barcelona: Icaria-Fundación Amics de la UPC de Barcelona.
- Núñez Marín, A. y Garrido López, M. (2003, mayo-junio). El tercer sector en la encrucijada: entre la creación de valores y la gestión profesional. *Org Social Fundación Luis Vives*, 15, 24-27.
- Observatorio del Tercer Sector (2007). *El debate sobre la transparencia en el Tercer Sector*. Barcelona: Fundación La Caixa.
- Observatorio del Tercer Sector (2009). *Manual de gestión del voluntariado*. Barcelona: Fundación La Caixa.
- Observatorio del Tercer Sector de Bizkaia (2007a). *Guía para la colaboración entre empresas y organizaciones no lucrativas. 3s-Gestión*. www.3sbizkaia.org

- Observatorio del Tercer Sector de Bizkaia (2007b). *Gestión de la calidad en las organizaciones no lucrativas de intervención social. 3s-Gestión*. Disponible en www.3sbizkaia.org
- Observatorio del Tercer Sector de Bizkaia (2008, septiembre). *Guía básica para la gestión económico-financiera en organizaciones no lucrativas. 3s-Gestión*. Disponible en www.3sbizkaia.org
- Observatorio del Tercer Sector de Bizkaia (2009). *Libro blanco del Tercer Sector de Bizkaia: Documento de síntesis*. Disponible en http://www.3sbizkaia.org/gestion/gestion/archivos/publicaciones_ots/Libro%20blanco_C.pdf
- Observatorio del Tercer Sector de Bizkaia (2010a). *Guía para la gestión de proyectos sociales. 3s-Gestión*. Disponible en www.3sbizkaia.org
- Observatorio del Tercer Sector de Bizkaia (2010b). *Diagnóstico del Tercer Sector Social de Bizkaia. 3s-Investigación*. Disponible en www.3sbizkaia.org
- Observatorio del Tercer Sector de Bizkaia (2011). *Anuario del Tercer Sector de Bizkaia 2010*. Bilbao. Disponible en <http://www.3sbizkaia.org/Editor/Archivos/Docs/anuario-cas.pdf>
- Observatorio Español de la Economía Social (2011). *Las Grandes Cifras de la Economía Social en España*. CIRIEC-España.
- Olve, N. G., Petri, C. J. y Roy, S. (2004). *El cuadro de mando en acción. Equilibrando estrategia y control*. Barcelona: Deusto.
- Oosterhoff, R. (1999, october). Quality in nonprofits: No longer uncharted territory. *Quality Progress*. American Society for Quality.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo económico (OECD) (2003). *The non-profit sector in a changing economy*. OECD.
- Ortega Martínez, E. (1994). *Manual de Investigación Comercial*. Madrid: Pirámide.
- Ostrower, F. & Stone, M. (2006). Governance: research trends gaps and future prospects. En W. W. Powell & R. Steinberg (eds), *The Nonprofit sector: a research handbook*. New Haven: Yale University Press.
- Parasuraman, A., Zeithaml, V. A. & Berry, L. L. (1985). A conceptual model of service quality and its implications for future research. *Journal of Marketing*, 49(3), 41-50.

- Pardo, E. y Valor, C. (2012). La estructura financiera en las Entidades No Lucrativas. En Nuevas tendencias en la gestión de las entidades no lucrativas. *Revista de Contabilidad y Dirección*, 14, 107-127. ACCID.
- Paton, R. & Cornforth, C. (1992). What's different about managing in voluntary and nonprofit organizations? En C. Batsleer, et al. (ed.), *Issues in Voluntary and Non-profit Management* (pp. 36-46). Addison-Wesley Publishing Company.
- Pedreira Menéndez, J. (2003). *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo, comentarios a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*. Madrid: Thomson-Civitas.
- Perea Arias, O. D. (coord.) (2010). *Propuestas para mejorar la Financiación Pública del Tercer Sector de Acción Social*. Madrid: Plataforma de ONG de Acción Social.
- Pérez Andrés, C. (2002). Sobre la metodología cualitativa. *Revista Española Salud Pública*, 5, septiembre-octubre, 373-380.
- Pérez Yruela, M. y Navarro Ardoy, L. (2013). El tercer sector de acción social en España. Situación y retos en un contexto de crisis. En G. Rodríguez Cabrero y V. Renes Ayala (coords.), *Impacto de la depresión económica en el Tercer Sector de Acción Social*. *Revista Española del Tercer Sector*, 23. Fundación Luis Vives.
- Perry, L. L. (2014). *Key Accounting Issues for Nonprofits: Introduction Overview and the Statement of Financial Position*. CPA Firm Support Services, LLC.
- Pich Rosell, V. y Antón Renart, M. (2012). La información financiera de las fundaciones. Consideraciones y propuestas. En Nuevas tendencias en la gestión de las entidades no lucrativas. *Revista de Contabilidad y Dirección*, 14, 11-50. ACCID.
- Pita Fernández, S. y Pertegas Díaz, S. (2002). Investigación cuantitativa y cualitativa. *Cuadernos de Atención Primaria*, 1-13.
- Plataforma de ONGs de Acción Social. (2004). *Debates del tercer sector*. Madrid: Plataforma de ONGs de Acción Social.
- Plataforma de ONGs de Acción Social. (2005). *Cómo trabajar mejor juntos*. Madrid: Plataforma de ONGs de Acción Social.
- Plataforma de ONGs de Acción Social. (2006a). *Retos del tercer sector de acción social*. Madrid:

- Plataforma de ONGs de Acción Social. (2006b). *Plan estratégico del tercer sector de acción social*. Madrid: Plataforma de ONGs de Acción Social.
- Plataforma de ONGs de Acción Social (2011). *Guía para la elaboración de un plan de calidad. Plan Estratégico del Tercer Sector de acción social*. Madrid: Plataforma de ONGs de Acción Social.
- Plataforma de Voluntariado de España (2011). *Diagnóstico de la situación del voluntariado de acción social en España*. Madrid: Ministerio de Sanidad, Política Social e Igualdad.
- Plataforma para la promoción del voluntariado en España (PPVE) (2000). *Código ético de las organizaciones de voluntariado*. Madrid: PPVE.
- Powell, W. W. & Friedking, R. (1987). *Organisational change in nonprofit organizations*. New Haven, CT: Yale University Press.
- Powell, W.W. & Steinberg, R. (2006). *The Nonprofit sector: a research handbook*. 2^a ed. New Haven: Yale University Press.
- Prieto Moreno, M. B. y Santidrián Arroyo, A. (2013). Indicadores de rendimiento, conocimiento y creación de valor. Evidencia en tiempos de crisis. *Revista AECA*, 103, pp. 66-69.
- Prospektiker (2010). *Estudio del papel de la Sociedad Civil a través de las asociaciones de Gipuzkoa*. Donostia-San Sebastián: Diputación Foral de Gipuzkoa.
- Quality Standards Task Group (QSTG) (1998). *A white paper on quality in the voluntary sector*. Londres: NCVO.
- QSTG (2000). *In pursuit of excellence: Measuring quality in the voluntary sector*. Londres: NCVO.
- QSTG (2001a). *Evaluating quality in the voluntary sector– Report of a voluntary sector quality Assurance Pilot Project*. Londres: NCVO.
- QSTG (2001b). *Excellence in view: A guide to the EFQM Excellence Model for the voluntary sector*. Londres: NCVO.
- QSTG (2001c). *Quality Matters: Funders and quality in the voluntary sector*. Londres: NCVO.
- QSTG, CES & The Centre for Voluntary Action Research at Aston Business School (2003). *The adoption and use of quality systems in the voluntary sector. A literature review*. Londres: NCVO.

- QSTG, CES & The Centre for Voluntary Action Research at Aston Business School (2004). *Getting ready for quality – learning from experience. A practical approach*. Londres: NCVO & Charities Evaluation Services.
- Ramírez, C. (2006). *Calidad Total en las empresas turísticas*. Sevilla: Trilla y Serra.
- Real Academia Española (RAE) (2001). *Diccionario de la Lengua Española*, 22ª ed. Extraído de [http:// www.rae.es/rae.html](http://www.rae.es/rae.html)
- Retolaza, J. L., Torres, J. y San-José, L. (2012). El cuadro de mando integral en las Entidades No Lucrativas. En Nuevas tendencias en la gestión de las entidades no lucrativas. *Revista de Contabilidad y Dirección*, 14, 89-106. ACCID.
- Rey García, M., Álvarez González, L. I. e Instituto de Análisis Estratégico de Fundaciones (INAEF). (2011). *El sector fundacional español. Datos básicos*. Madrid: Asociación Española de Fundaciones.
- Ripoll, V. (coord.) (1996). *Contabilidad de gestión avanzada. Planificación, control y experiencias prácticas*. Madrid: McGraw Hill-AECA.
- Ripoll, V. (2012, 16 Abril). Costos y decisiones de negocios. Extraído de <http://puntoedu.pucp.edu.pe/entrevistas/contabilidad-de-gestion/>
- Ritchie, W. J. y Kolodinsky, R. W. (2003). Non profit organization financial performance measurement: an evaluation of new and existing financial performance measures. *Non-profit Management and Leadership*, 13, 367-381.
- Rodríguez Blanco, E.; Carreras, I. y Sureda, M. (2012). *Innovar para el cambio social*. Madrid: ESADE-PwC.
- Rodríguez Cabrero, G. (2006). El gobierno de las organizaciones no lucrativas. En J. I. Ruiz Olabuenaga (dir.), *El sector no lucrativo en España: Una visión reciente (pp. 85-126)*. Bilbao: Fundación BBVA.
- Rodríguez Cabrero, G. (2013). Crisis estructural y Tercer Sector de Acción Social. En Impactos de la depresión económica en el Tercer Sector de Acción Social. *Revista Española del Tercer Sector*, 23. Fundación Luis Vives.
- Rodríguez Cabrero, G. y Renes Ayala, V. (coords.) (2013, enero-abril). Impacto de la depresión económica en el Tercer Sector de Acción Social. *Revista Española del Tercer Sector*, 23. Fundación Luis Vives.
- Rodríguez González, R. (coord.) (1997). *Costes y Gestión de la Calidad*. Madrid: AECA.
- Romero, M. E., Azofra, V. y Andrés, P. (2008). El gobierno de las Fundaciones en España: patronos sin patronos. *Universia Business Review*, 86-103.

- Rovira, M. R., Jerez, F. y Johannisova, N. (2012). Transparencia y rendición de cuentas en las entidades no lucrativas. El caso de las fundaciones. En *Nuevas tendencias en la gestión de las entidades no lucrativas. Revista de Contabilidad y Dirección*, 14, 159-181. ACCID.
- Rúa Alonso de Corrales, E. (2012). La nueva adaptación sectorial contable para entidades sin fines lucrativos: hacia un nuevo modelo contable para el tercer sector. *Revista Española del Tercer Sector*, 20. Madrid: Fundación Luis Vives.
- Rúa Alonso de Corrales, E. y González, M. (2007). Análisis de la eficiencia en la gestión de las fundaciones: una propuesta metodológica. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 57, 117-149.
- Ruiz-Giménez, M. (2013, diciembre). ONGD: comprometidas con la transparencia y el buen gobierno. *Revista Cuadernos de la Asociación Española de Fundaciones*. Disponible en <http://www.congde.org/contenidos/ongd-comprometidas-con-la-transparencia-y-el-buen-gobierno.html>
- Ruiz Olabuenaga, J. I. (dir.) (2000). *El sector no lucrativo en España*. Bilbao: Fundación BBV.
- Ruiz-Olabuenaga, J. I. (2001). El sector no lucrativo en España. *Ciriec-España*, 37, 51-78.
- Ruiz Olabuenaga, J. I. (2002). *El voluntariado vasco*. Bilbao: EDEX.
- Ruiz Olabuenaga, J. I. (dir.) (2006). *El sector no lucrativo en España: Una visión reciente*. Bilbao: Fundación BBVA.
- Ruiz Olabuenaga, J. I. (2012). *Metodología de la investigación cualitativa*. Bilbao: Universidad de Deusto.
- Ruiz-Olabuenaga, J. I.; Aristegui, I. y Melgosa, L. (2002). Cómo elaborar un proyecto de investigación social. *Cuadernos monográficos del ICE*, 7 (2º edición). Bilbao: Universidad de Deusto.
- Ruiz Olabuenaga J. I. y EDEX Kolektiboa (2004). *El sector no lucrativo de acción social: datos generales y situación en la Comunidad Autónoma del País Vasco*. Vitoria-Gasteiz: Servicio Central de Publicaciones del Gobierno Vasco.
- Sajardo, A. (1996). *Análisis económico del sector no lucrativo*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Salamon, L. M. & Anheier, H. K. (1992). In Search of the nonprofit sector I: The question of definitions. *Working Paper of the Johns Hopkins University*, 2.

- Salamon, L. M. & Anheier, H. K. (1993a). In search of the nonprofit sector II: The problem of classification. *Working Paper of the Johns Hopkins University*, 3.
- Salamon, L. M. & Anheier, H. K. (1993b). *A comparative study of the nonprofit sector: purpose, methodology, definition and classifications. Researching the voluntary sector*. Charities Aid Foundation.
- Salamon, L. M. & Anheier, H. K. (1994). *The emerging nonprofit sector: An overview*. Baltimore: Institute for Policy Studies, The Johns Hopkins University.
- Salamon, L. M. & Anheier, H. K. (1997). *Defining the nonprofit sector — a cross-national analysis*, Baltimore: Institute for Policy Studies, The Johns Hopkins University.
- Salamon, L. M., Anheier, H. K., Helmut K. et al. (2001). *La sociedad civil global. Las dimensiones del sector no lucrativo: proyecto de estudio comparativo del sector no lucrativo de la Universidad Johns Hopkins*. Madrid: Fundación BBVA. Disponible resumen en www.ccss.jhu.edu/pdfs/Publications/spanishgcs.pdf
- Salas Murillo, S. (1999). *Las asociaciones sin ánimo de lucro en el Derecho español*. Madrid: Colegio de registradores de la propiedad.
- Salvaggio, A. N. et al. (2007). Manager personality, manager service quality orientation and service climate: test of a model. *Journal of Applied Psychology*, 92(6), 1741-1750.
- Samino García, R. y Pérez del Campo, E. (2009). *Medición de la orientación al mercado en las organizaciones privadas no lucrativas*. Madrid: Dykinson.
- Sánchez Arroyo, G. (1993, noviembre): Contabilidad y auditoría en las Fundaciones. *Actualidad Financiera*, 42, 563-597.
- Sánchez Arroyo, G. (1996). Armonización de las normas jurídicas reguladoras de las entidades sin fines de lucro y las normas contables aplicables a estas entidades. *Ensayos sobre contabilidad y economía en homenaje al profesor Ángel Sáez Torrecilla*. ICAC. Madrid. Tomo I. 829-848.
- Sánchez Hernández, R. Martínez-Tur, V., González-Morales, G., Ramos, J. y Peiró, J.M. (2009). Un análisis transnivel de las relaciones de la calidad de servicio y la confirmación de expectativas con la satisfacción de los usuarios. *Psicothema*, 21(3), 421-426.
- Sangüesa, M., Mateo, R. e Ilzarbe, L. (2006). *Teoría y práctica de la calidad*. Madrid: Thomson.

- Scanlan, E. A., Dillon-Merrill, R. (2006). Risky business: understanding and managing risk in the nonprofit sector. En D. R. Young, *Wise decision-making in uncertain times*. New York: Foundation Center and National Center on Nonprofit Enterprise.
- Schneiderman, A. M. (1986, November). Optimum quality costs and zero defects: are they contradictory concepts? *Quality Progress*, 28-31.
- Sector 3, Información y servicios para el Tercer Sector (2013). Disponible en www.sector3.net
- Senovilla Arranz, M. (2013, 23 febrero). *La importancia del control de costes en la empresa*. Extraído de www.camarazaragoza.com/actualidad/la-importancia-del-control-de-costes-en-la-empresa/
- Servicio de Estudios Sociales – Fundación EDE (2008). *Estudio sobre las posibilidades de incorporación de las personas usuarias de las entidades sin ánimo de lucro para la realización de actividades de voluntariado*. Vitoria-Gasteiz: Gobierno Vasco-Eusko Jaurlaritz.
- Servicio de Estudios Sociales – Fundación EDE (2010). *Informe anual de la situación del voluntariado en el CAPV 2009*. Vitoria-Gasteiz: Gobierno Vasco-Eusko Jaurlaritz.
- Shewhart, W. A. (1931). *Economic control of quality of manufactured product*. New York: Van Nostrand.
- Sierra Bravo, R. (1999). *Técnicas de Investigación Social. Teoría y ejercicios*. Madrid: Paraninfo.
- Silva, H. (2009). Proposal of a strategy model planning aligned to the Balanced Scorecard and the quality environments. *The TQM Journal*, 21(5). Reino Unido: Emerald Group Publishing Limited.
- Simpaio, P. Saraiva, P. & Guimaraes, A. (2009). ISO 9001 certification research: questions, answers and approaches. *International Journal of Quality and Reliability Management*, 26(1), 35-58.
- Smith, M. (1997). *Strategic management accounting*. Oxford: Butterworth.
- Sociás Salvá, A., Horrach, P., Herranz Bascones, R. y Mulet, C. (2013). *Contabilidad de entidades sin fines lucrativos. Nociones básicas, el PGC de 2011 y análisis contable*. Madrid: Pirámide.
- Sociedad Latinoamericana de la Calidad. (2002). *Lluvia de ideas – Brainstorming*. Disponible en <http://www.calidad.org>

- Soldevilla, P. y Cordobés, M. (2012). La gestión en las entidades no lucrativas: Aspectos distintivos. En *Nuevas tendencias en la gestión de las entidades no lucrativas. Revista de Contabilidad y Dirección*, 14, 11-50. ACCID.
- Spacexchange IRCO-IESE (2007). *Estrategia de captación de recursos en el tercer sector social español*. Madrid.
- Stewart, N. & Carpenter-Hubin, J. (2001). The Balanced-Scorecard: Beyond Reports and Rankings. *Planning for Higher Education*, 29(2), 37-42.
- Taguchi, G. (1979). *Introduction to off-line quality control*. Tokyo: Japanese Standards Association.
- Taylor, S. J. y Bogdan, R. (1986). Introducción: ir hacia la gente. En *Introducción a los métodos cualitativos de investigación*, pp. 15-27. México: Paidós.
- The Aspen Institute, Fourth Sector Network & W. K. Kellogg Foundation (2009). *The Emerging Fourth Sector*. Washington: The Aspen Institute. Obtenido desde <http://www.aspeninstitute.org/sites/default/files/content/docs/pubs/4th%20sector%20paper%20-%20exec%20summary%20FINAL.pdf>
- Transparencia Internacional España (2011). *Decálogo de Transparencia e integridad*. Disponible en http://www.transparencia.org.es/PROYECTO%20ENIS/2%C2%AA%20Reuni%C3%B3n/Dec%C3%A1logo_de_transparencia_e_integridad.htm
- Trullenque, F. (2001, julio-agosto). El Balanced Scorecard como modelo de gestión estratégico del Valor. *Estrategia Financiera*, 175, 12-18.
- Trullenque, F. y Liquete, J. (2002, marzo-abril). El Modelo Integrado EFQM & BSC: transformando estrategia en acción excelente. *Harvard Deusto - Finanzas & Contabilidad*, 46, 28-38.
- Unerman, J. & O'Dwyer, B. (2006). Theorising accountability for NGO advocacy. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(3), 349-376.
- Unerman, J. & O'Dwyer, B. (2010). NGO accountability and sustainability issues in the changing global environment. *Public Management Review*, 12(4), 475-486.
- Valor, C. y De La Cuesta, M. (2006, enero-abril). Estructura y gestión financiera de las entidades sin ánimo de lucro. Especial atención a la financiación privada. *Revista Española del Tercer Sector*, 125-150.
- Van Broekhoven, R. A. (2012). *Impulsar la confianza de los donantes en un contexto global: Retos de la evaluación independiente de las ONG*. Conferencia Internacional del Encuentro Anual ICFO 2012. Madrid, 18 de mayo de 2012. Madrid: Fundación Lealtad, p. 27.

- Van Pachterbeke, I. (1999). *Certification ISO 9000: quel intérêt pour l'économie sociale d'insertion*. Lieja: Administration et Gestion pour l'Économie Social (AGES).
- Varios Autores (2012). Nuevas tendencias en la gestión de las entidades no lucrativas. *Revista de Contabilidad y Dirección*, 14. Barcelona: ACCID.
- Vassallo, J. M. (2012, 17 septiembre). *Control de costes: la respuesta a la crisis*. 17 de septiembre de 2012. Extraído de http://www.vidaeconomica.com/control-de-costes-la-respuesta-a-la-crisis_t1174.htm.
- Vernis, A., Iglesias M., Sanz B. y Saz, A. (2004). *Los retos en la gestión de las organizaciones no lucrativas, claves para el fortalecimiento institucional del tercer sector*. Barcelona: Granica.
- Vernis, A., Iglesias, M., Sanz, B., Solernos, M., Urgell, J. y Vidal, P. (2004). *La gestión de las organizaciones no lucrativas*. Bilbao: Deusto.
- Vidal Nieto, A. J. (1999). *Nuevos retos en la organización empresarial*. I Congreso de Ciencia Regional de Andalucía: Andalucía en el umbral del siglo XXI, 1-25.
- Vidal, P. (coord.) (2007). *Estudio sobre la transición de personas del mundo empresarial al tercer sector*. Barcelona: Observatorio del Tercer Sector.
- Vidal, P. (2010). *Juntos hacia una cultura de la transparencia*. Barcelona: Observatorio del Tercer Sector.
- Vidal, P. (2012, 25 julio). *Planificación Estratégica: Una oportunidad para promover el cambio radical*. Barcelona: Observatorio del Tercer Sector.
- Vidal, P. (2013a, 9 enero). *5 temas clave donde el tercer sector se la juega en 2013*. Barcelona: Observatorio del Tercer Sector.
- Vidal, P. (2013b, 24 enero). *La reconversión (milagrosa) del tercer sector: Sin recursos y con valores*. Barcelona: Observatorio del Tercer Sector.
- Vidal, P. (2013c). Cambio de época en el Tercer Sector. En G. Rodríguez Cabrero y V. Renes Ayala (coords.), *Impacto de la depresión económica en el Tercer Sector de Acción Social*. *Revista Española del Tercer Sector*, 23. Fundación Luis Vives.
- Vidal, P., Guixé I., Sureda, M. y Sistach, Q. (2005). *¿Cómo se genera la legitimidad de las organizaciones no lucrativas?: Resultados del trabajo de campo*. Barcelona: Observatorio del Tercer Sector.

- Vidal, P. y Sistach, Q. (2005). *¿Cuáles serán los temas clave del tercer sector en los próximos tres años?: Una visión plural y dinámica sobre la realidad y el futuro de las organizaciones no lucrativas*. Barcelona: Observatorio del Tercer Sector.
- Vidal, P. y Valls, N. (dirs.) (2006). *Las entidades del tercer sector y la construcción de la confianza: La importancia de la transparencia*. Barcelona: Observatorio del Tercer Sector.
- Vidal, P., Villa, A. y Créixams, C. (2005). *El estado de la calidad en las ONL sociales (Cataluña)*. Barcelona: Observatorio del Tercer Sector.
- Vilanova, M., Lozano, J. M. y Dinarés, M. (2007). Accounting. Comunicación y reporting en el ámbito de la RSE. *Cuadernos Forética*, 6. Madrid: Forética.
- Visauta, B. (1989). *Técnicas de Investigación Social: recogida de datos*. Barcelona: Promociones y Publicaciones Universitarias.
- Vorria, E. & Bohoris, G. (2009). Criteria requirements of the European business excellence model: a suggested approach. *The TQM Journal*, 21(2). Reino Unido: Emerald Group Publishing Limited.
- VV. AA. (2005). *Experiencias de implantación de sistemas de calidad*. Jornadas de calidad en los centros de servicios sociales. Gobierno de la Rioja.
- Waddell, S. (2011). *Global Action Networks. Creating Our Future Together*. Palgrave Macmillan.
- Wagensberg, J. (2013, abril). *El caos creador*. CaixaForum Madrid. Extraído de <http://www.redaccionaula-urjc.es/vicalvaro/el-caos-creador-de-no-ser-por-el-caos-seguir%C3%ADamos-siendo-bacterias>
- Wei-Skillern, J. & Marciano, S. (2008). The networked nonprofit. *Stanford Social Innovation Review*, primavera.
- White, G. R. T., Samson, P., Rowland-Jones, R. & Thomas, A. J. (2009). The implementation of a quality management system in the not-for-profit sector. *TQM Journal*, 21(3), 273-283.
- Williamson, H. (2005, abril). Under attack. *Magazine for Development and Cooperation*.
- Yangüela, J. (2013, 25 agosto). *La cooperación internacional vive con zozobra los recortes*. Diario El Correo, p. 4.
- Yin, R. (1994). *Case Study Research. Design and Methods*. London: Sage Publications.

- Young, D. R. (2009). *How Nonprofit Organizations Manage Risk*. Georgia: Andrew Young School of Policy Studies.
- Zairi, M. (1994). Leadership in total quality management implementation: some case examples. *The TQM Magazine*, 6(6), 9-16.
- Ziegerer, M. (2013, 3 mayo). *Global perspective on NGO accountability and ICT use in fundraising-A new era for accountability*. ICFO Annual General Meeting 2013. Taipei, Taiwan. Extraído de www.icfo.org/Uploaded_files/Zelf/Program%20Friday%2C%20May%203rd%20C%202013.pdf
- Zieglé, C. (2007, enero). *La gestión de la calidad en las ONGs en Francia*. En Jornada de expertos sobre El presente y el futuro de los sistemas de calidad en el sector de las ONGD. Madrid.
- Zurbano, M., Henry, G. y Urzelai, A. (coords.) (2012). *El Cuarto Sector en Euskadi*. Zamudio: Innobasque. Obtenido desde http://www.gezki.ehu.es/p281-content/es/contenidos/boletin_revista/gezki_publicaciones/es_publici/adjuntos/4sector_cast.pdf