

ANÁLISIS DE LOS OBJETIVOS ESTRATÉGICOS E INDICADORES DE GESTIÓN EN LAS ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO. APLICACIÓN EMPÍRICA PARA EL PAÍS VASCO

MIREN LOREA MAGUREGUI URIONABARRENECHEA

Departamento Evaluación de la Gestión e Innovación Empresarial
Facultad de Economía y Empresa-Sección Elcano
Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea (UPV/EHU)
lorea.maguregi@ehu.es

JAVIER CORRAL-LAGE

Departamento Economía Financiera I
Facultad de Economía y Empresa-Sección Sarriko
Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea (UPV/EHU)
javier.corral@ehu.es

CRISANTA ELECHIGUERRA ARRIZABALAGA

Departamento Economía Financiera I
Facultad de Economía y Empresa-Sección Elcano
Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea (UPV/EHU)
crisanta.elechiguerra@ehu.es

Recibido: 16/03/2017

Aceptado: 22/07/2017

RESUMEN

Los modelos para la gestión de las Entidades Sin Fines de Lucro (ESFL) han dejado de funcionar estos últimos años y precisan de una herramienta que les permita revitalizarse, progresar y hacer frente con rapidez a los cambios estratégicos para seguir aportando valor a la sociedad.

La investigación se centra en las ESFL privadas del País Vasco, justificado no sólo por la cercanía, sino por la preocupación e interés de la Comunidad por el tema.

El objetivo del trabajo es averiguar si estas entidades tienen establecidos indicadores de gestión para evaluar el logro de los objetivos estratégicos de las perspectivas de su CMI y conocer si sus gestores opinan que los indicadores que proponemos en el estudio son lo suficientemente relevantes como para implantarlos en su organización.

Se realiza un estudio empírico que permite conocer la realidad del ámbito de investigación y garantiza la utilidad del trabajo a la sociedad.

Palabras clave: Entidades Sin Fines Lucrativos, objetivos estratégicos, indicadores de gestión, Cuadro de Mando Integral.

Códigos JEL: L31-Instituciones Sin Fines de Lucro; Organismos No Gubernamentales (ONG).

ABSTRACT

Models for the management of Nonprofit Organizations (NPO) have stopped working in recent years, so they require a tool that allows them to revitalize, develop and deal quickly to strategic changes to continue to provide value to the society.

The research focuses on private Nonprofit Organizations of the Basque Country, justified not only by proximity, but by the concern and interest of the Community for the subject.

The aim of the work is know if these entities establish indicators for proper management of the perspectives in their Balanced Score Card and know if their managers think that the indicators we propose are interesting enough to be established in their organizations.

An empirical study is done to find out the reality and current situation in the field of research and guarantee the usefulness of the work to the society.

Key words: Nonprofit Organizations, strategic objectives, management indicators, Balanced Score Card.

JEL codes: L31-Nonprofit Organizations; Non Governmental Organizations (NGO).

1. INTRODUCCIÓN

La denominación de entidades sin fines de lucro (ESFL) esconde una enorme variedad de actividades, finalidades y aspectos socioculturales y políticos. Se trata de un sector muy dinámico y plural, de límites desdibujados y difíciles de concretar (Socías, Horrach, Herranz Bascones y Mulet, 2013, p.34), lo que hace que encontrar una clasificación única y estructurar las investigaciones en grandes líneas temáticas resulte una labor sumamente complicada (García Delgado, 2009, pp. 97-98).

Partiendo del papel fundamental que las ESFL cumplen en la economía y en la sociedad, basándose en los relevantes estudios, sobre todo de Ruiz Olabuenaga (2000, 2002, 2006) y García Delgado (2004, 2005, 2009), en ocasiones se pone en entredicho la credibilidad y legitimidad de estas entidades, y con ello, su capacidad de crear valor. La buena voluntad no es suficiente, por lo que se precisa una mayor profesionalización del sector para desempeñar una labor de responsabilidad ante la sociedad, trabajando más allá de las buenas intenciones (Vidal, Grabulosa y Observatorio del Tercer Sector, 2008).

Además, tras la polémica surgida en el sector como consecuencia del escándalo

de importantes ESFL, los mecanismos de transparencia y de calidad en estas organizaciones cobran una importancia aún mayor. 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 (Edelman, 2013). Es más, nos defrauda a todos, a toda la sociedad.

Por todo ello, resulta fácil comprender que los grupos de interés demandan una información basada en la claridad, la legitimidad y la responsabilidad (Horrach y Salvá, 2011) y que cada vez son más los que incorporan las herramientas de gestión de la calidad en sus decisiones de financiación y colaboración, por lo que las ESFL se ven más presionadas hacia la mejora de su gestión y el cumplimiento de los requisitos exigidos por las distintas herramientas.

Así, los modelos para la actividad de las ESFL han dejado de funcionar estos últimos años, por lo que la gestión de muchas de estas organizaciones se ha convertido en un cometido de persistencia día a día. Ante esta evidente necesidad de cambio, como señala Vidal (2013a), estas entidades deben buscar nuevas alternativas estructurales, económicas, de eficiencia, de gestión y de relación interna y externa para hacer frente a nuevos retos, así como realizar una reflexión estratégica que reúna las siguientes necesidades y preferencias presentes:

1. Potenciar la complicitad social: estas organizaciones existen porque son capaces de generar complicitad social en el trabajo y en las causas por las que se trabaja. La clave está en conseguir y gestionar esa complicitad social que aportará energías, ilusiones, capacidades y recursos para la transformación social.
2. Desarrollar nuevas competencias en los equipos: durante años las ESFL han aprendido a gestionar proyectos, a presentarse a convocatorias, a visitar las administraciones, a conocer sus lenguajes, etc. Esto era lo eficiente y lo necesario para hacer realidad su misión, pero ya no lo es. Deben ser capaces de comprometer a las personas en su trabajo por una sociedad mejor.
3. Entender el nuevo rol de la Administración Pública: ésta ha sido durante años el motor que impulsó los proyectos de las ESFL porque creía en su utilidad social, pero su papel ha ido cambiando. Desde la Fundación ONCE, Cabra de Luna (2013) insiste en la necesidad de colaboración y complementariedad del sector no lucrativo y la Administración Pública.
4. Ahorrar costes siendo más eficientes: 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, etc., son verbos que guiarán las actuaciones de las ESFL estos años.
5. Mostrar el impacto social y económico de su actividad: las ESFL deben saber explicar a la sociedad el valor social y económico de lo que aportan. Hace años podía ser un acto de fe, pero hoy en día ya existen metodologías y maneras de mostrar su contribución, tanto en mejoras como en ahorros.

Han sido varios los estudios que, en una mayor o menor medida, han tratado el tema de la necesidad por parte de las ESFL de implementar indicadores para su correcta gestión (Herman y Rend, 2008; Moxham, 2009; Zimmermann y Stevens, 2006). Entre ellos podemos destacar, a nivel internacional, los del Global Reporting Initiative (GRI, 2010) y los desarrollados en el documento nº3 Asociación Española de Contabilidad y

Administración de Empresas (AECA) sobre indicadores para entidades sin fines lucrativos (AECA, 2012), a nivel nacional.

Tomando en cuenta lo expuesto en los párrafos precedentes, es obvio que las ESFL precisan de una herramienta que les faculte revitalizarse, progresar y hacer frente con celeridad a los cambios estratégicos para seguir aportando valor a la sociedad. Consideramos que 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 organizaciones (Maguregui, Corral-Lage y Elechiguerra, 2015).

2. LOS INDICADORES DE GESTIÓN EN LAS ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO

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, Choisine y Kumar, 2008, pp. 210-211).

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: adoptan una perspectiva de corto plazo, ignoran las necesidades de los grupos de interés, 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, entre otras.

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 proponía que los responsables de Contabilidad de Gestión desarrollarían medidas no financieras del rendimiento que reflejasen 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, 2008, p. 255).

Las ESFL, como bien es sabido, se dedican principalmente 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 (Elechiguerra, Corral-Lage y Maguregui, 2015), sino que resulta necesario contar con otro tipo de información que permita valorar el cumplimiento de la promesa de servicio social de la ESFL.

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. Resulta difícil planificar, medir y controlar sus objetivos monetariamente (AECA, 2002).

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 ESFL 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, como se ha señalado, 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 ESFL 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 (Maguregui, 2014). Así, en las organizaciones comprometidas con la gestión de calidad total los indicadores no financieros se convierten en los más importantes.

A estos efectos, la coexistencia de medidas financieras y no financieras parece lo más acertado para proporcionar información que cubra las necesidades informativas de los grupos de interés de las ESFL, permitiendo así la valoración del grado de cumplimiento de los objetivos que han sido establecidos con anterioridad en las mismas (Maguregui, 2014). Son muchas las organizaciones que han establecido un intervalo de medidas clave compuesto por una mezcla de indicadores financieros y no financieros.

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.

Una ESFL de calidad será aquélla que actúe de manera eficaz socialmente y de manera eficiente económico-financieramente: que cumpla con su misión (mejorar la sociedad) empleando los recursos de manera adecuada. Sólo integrando sus objetivos sociales y los medios económico-financieros de un modo equilibrado logrará ser una ESFL de calidad y asegurar su sostenibilidad y continuidad (Maguregui, 2014).

Lo cierto es que existe un gran vacío entre la planificación o reflexión estratégica de la ESFL y el plan de gestión o la actuación de las mismas. Es aquí donde tiene sentido el Cuadro de Mando Integral (CMI). Éste es más que una herramienta de gestión, es el Sistema de Gestión que conecta el plan estratégico con el plan de gestión de la organización, es el elemento bisagra, y por tanto, debe hacer recomendaciones (Maguregui, 2014). Una buena estrategia acompañada de una buena ejecución implica unos resultados excepcionales. En este sentido, el CMI ayuda a ahorrar muchísimos costes a la entidad porque evita la dispersión de los recursos.

Así, partiendo de las necesidades de las personas destinatarias y de la sociedad en general, las ESFL deben orientar su modelo de gestión, impregnado de los valores éticos de la organización, hacia el impacto en la calidad de vida. Consideramos que el CMI es una herramienta muy valiosa para evaluar la labor de la entidad y para obtener retroalimentación informativa. Posee una potencialidad y operatividad enorme (Vorría y Bohoris, 2009) para desarrollar la planificación y el control estratégico de cualquier organización que tenga implantada la filosofía de calidad total (TQM). Es conveniente y necesaria su utilización en las ESFL, en aras al logro de los retos anteriormente planteados (Maguregui, 2014).

Así, las ESFL no deben 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 deben 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 (Maguregui, 2014).

Por lo tanto, el CMI debe recoger, únicamente, las prioridades de la organización en el periodo, es decir, las claves de la visión y los impulsores necesarios y suficientes para alcanzar dichos objetivos. Calidad versus Cantidad: ¿qué necesitan medir? Y no ¿qué pueden medir? Es cuestión de priorizar.

Por su parte, el CMI de Kaplan y Norton (1992, 1993, 1996 y 1997) despliega los objetivos estratégicos de las organizaciones en cuatro perspectivas: financiera, clientes, interna y humana. Es un buen modelo base sobre el que realizar las adaptaciones correspondientes para que ayude a las ESFL a lograr sus objetivos. En este sentido, consideramos necesario realizarle algunos ajustes que permitan su viabilidad, incluyendo en él indicadores que prioricen factores clave del sector no lucrativo como: usuario/beneficiario, grupos de interés, actividad social, etc.

Por consiguiente, se recomienda el empleo de 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 ESFL. Su objetivo último no debe ser otro que medir el impacto final de las actuaciones de la entidad, es decir, dar a conocer si las acciones de la ESFL están alineadas con su misión y su visión (Maguregui, 2014).

Además de adaptar los conceptos a las necesidades específicas de estas organizaciones, consideramos necesario introducir una perspectiva que resulta fundamental: el Reconocimiento Externo. Las ESFL 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, sin duda, una revisión externa profesional.

De este modo, la perspectiva de los Clientes es sustituida por la perspectiva de Usuarios/Beneficiarios. Es clave en las ESFL y con ella se pretende conocer y mejorar la percepción de los beneficiarios de la calidad del servicio prestado, mejorar la cobertura de las necesidades sociales, potenciar la imagen de la entidad o reducir los costes de la calidad y la no calidad manteniendo la calidad del servicio. El papel de la sociedad es el punto de referencia e implica determinar indicadores que permitan analizar cómo los grupos de interés perciben la gestión, para así mejorar todo lo relacionado con su oferta.

En cuanto a la perspectiva Financiera, ésta 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 ESFL está condicionada por su capacidad de captación de fondos y su imagen pública. Se medirá en términos de eficiencia, eficacia, economía y efectividad. Se pretende detectar posibles desviaciones en la aplicación presupuestaria, mejorar la aplicación de los recursos, incrementar la autonomía financiera, minimizar los costes totales de cada servicio o actividad, etc.

Por su parte, la perspectiva de Procesos Internos es sustituida por la perspectiva de Actividad Social, más en consonancia con la Misión de estas entidades. Las ESFL deben ser hábiles para identificar y responder con agilidad, de forma eficaz y eficiente, a oportunidades y amenazas. Se trata de analizar lo que se realiza normalmente, para así

cubrir con excelencia las necesidades sociales: cumplir con los objetivos de actividad fijados, responder a la demanda con la mayor brevedad posible, fomentar la participación activa de la entidad en la sociedad, etc.

Además, 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. Las ESFL deben contar con personas motivadas, capacitadas e implicadas, para lo que tienen que atraer, desarrollar y retener el talento en la entidad, y considerar como aspecto cardinal de su funcionamiento la satisfacción de su personal.

Como aspecto novedoso e innovador, 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. Este reconocimiento a la Excelencia en Gestión, entendido como demostración frente a terceros o responsabilidad de supervisión externa de la adecuada gestión de las ESFL, es el que 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 privado y a mejorar la eficacia y la eficiencia de sus organizaciones.

Como consecuencia, este CMI que trata de alinear los procesos con la estrategia de la organización, encaja perfectamente dentro de la lógica de la excelencia basada en el modelo EFQM para el Sector Público y las Organizaciones del Voluntariado (Maguregui, 2014). Para éstas, los indicadores de los subcriterios y la elección de resultados no financieros y financieros representan una adaptación coherente del Modelo EFQM (Club Excelencia en Gestión, 2013).

3. ÁMBITO DE LA INVESTIGACIÓN

Hemos centrado nuestra investigación en la Comunidad Autónoma del País Vasco, donde existe una gran preocupación e interés por el sector no lucrativo y las ESFL. No olvidemos que la Ley 12/1994, de 17 de junio de Fundaciones del País Vasco (Gobierno Vasco, 1994), se adelantó cinco meses a la primera normativa estatal significativa, sobre todo en materia contable, para estas entidades.

Por otra parte, son muchas las personas y organizaciones que, de manera desinteresada, y bastante antes de que las administraciones contemplaran acciones o respuestas a los problemas, han prestado servicios para que la sociedad vasca mejore. Asimismo, a lo largo de los últimos años, regulando perfectamente esta parte tan importante de los recursos humanos de las ESFL, su preocupación le ha llevado a la prórroga del II Plan Vasco de Voluntariado (Gobierno Vasco, 2011), lo que constata que la acción voluntaria es un fenómeno totalmente arraigado en esta Comunidad.

Además, nuestra preocupación por la calidad y los costes de estas organizaciones es compartida también por normativa del Gobierno Vasco (2013) 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 en la obtención de recursos. Las

administraciones vascas, a la hora de adjudicar servicios y ofrecer el contrato, tendrán que elegir primero a aquéllas 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 la Comunidad.

4. OBJETIVOS DEL ESTUDIO EMPÍRICO

Conocer la realidad es totalmente necesario si pretendemos que nuestra investigación resulte de utilidad a la sociedad. Por ello, hemos realizado un estudio empírico para aproximarnos a la situación actual de las ESFL privadas del País Vasco presentando unos indicadores de gestión que tienen en cuenta el concepto amplio de calidad y la visión global del camino a la excelencia como un proceso de mejora continua, que consideren a los distintos grupos de interés, que reparen en los costes de calidad y estén permanentemente actualizados para hacer frente a cambios y situaciones difíciles.

Basando nuestro estudio empírico en el cuestionario, hemos concretado los siguientes objetivos para el mismo:

1. Averiguar si las ESFL privadas del País Vasco tienen establecidos indicadores de gestión para evaluar el logro de los objetivos estratégicos de las distintas perspectivas del CMI de su entidad.
2. Conocer si los gestores de estas ESFL opinan que los Indicadores de Gestión que proponemos para su CMI son lo suficientemente relevantes como para implantarlos en su organización.

5. METODOLOGÍA

La metodología utilizada es descriptiva y analítica, a la vez que científica y cualitativa. Dadas sus características y objetivos, este trabajo es principalmente inductivo. Somos conscientes, no obstante, 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 (1994), Eisenhardt (1989), o Miles y Huberman (1994) sobre el proceso de investigación exploratoria y analizando los distintos trabajos que se han realizado con este enfoque, el aval de estas autoridades hace que nos reafirmemos en nuestra decisión.

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 (Ruiz Olabuenaga, 2012, p. 17).

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. 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.

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.). En el País Vasco, concretamente, existe el Registro de Fundaciones del País Vasco y también el de Asociaciones (Gobierno Vasco, 2014). Además, son varias las corporaciones locales que cuentan con registros propios.

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, como es el caso del Anuario Estadístico del Ministerio del Interior (MI) donde se recogen las altas y las bajas en las inscripciones en el Registro Nacional de Asociaciones (RNA), 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 (INE) 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.

La principal fuente para elaborar el censo actualizado de las ESFL objeto de nuestro estudio han sido los datos del Instituto Vasco de Estadística (EUSTAT). Teniendo en cuenta las ESFL 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 (MI, INE y EUSTAT), 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 a mediados del 2012. 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, en el segundo semestre de 2012, un total de 643 cuestionarios a ESFL privadas activas del País Vasco de las que se disponía su dirección de correo electrónico, y a quienes se transmite la garantía absoluta de confidencialidad, así como que en ningún momento se dará a conocer la identidad de las personas que cumplimenten el cuestionario.

De los remitidos, se obtuvieron 194 cuestionarios debidamente contestados, lo que supone un índice de respuesta del 30,1%, con un error del 6,93%.

6. RESULTADOS DEL ESTUDIO EMPÍRICO

Tabla 1. Muestra

		Nº 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%

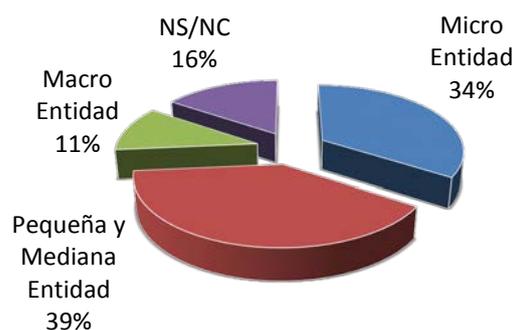
Fuente: Maguregui (2014)

Los resultados obtenidos del estudio son los siguientes:

Destacamos que se trata de un sector con mucha tradición y experiencia (la inmensa mayoría tiene una antigüedad superior a 10 años) en el que la mayor parte de estas entidades desarrolla su actividad propia, o actividades propias, únicamente en el País Vasco y por lo general, no desarrollan actividad mercantil. Mientras que la Asociación es la forma jurídica más habitual del sector y es la que cuenta con mayor fuerza de voluntariado, son las fundaciones las que cuentan, en general, con mayor presupuesto. Los servicios sociales es la actividad más usual en estas entidades, seguida de cultura y ocio, y educación e investigación.

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 (Ministerio de Economía y Hacienda, 2011), y de acuerdo con el estudio realizado por Maguregui (2014), las ESFL del País Vasco se categorizan en micro entidades (micro), Pequeñas y Medianas Entidades (PME) y macro entidades (macro).

Gráfico 1. Tipo de ESFL del País Vasco



Fuente: Maguregui (2014)

En lo que al estado del sistema de gestión de la calidad se refiere, el 17% de las macro entidades, el 55% de las PME y el 94% de las micro entidades no está certificada, y son muy pocas las que han iniciado el proceso de implantación o se evalúan con algún modelo. El principal inconveniente o limitación de las ESFL privadas del País Vasco para implantar las herramientas de gestión de la calidad es el elevado consumo de recursos humanos, aunque también les preocupa el elevado consumo de recursos materiales, la resistencia al cambio y el desconocimiento de los sistemas y herramientas de gestión de la calidad.

La información obtenida en el estudio empírico se ha analizado perspectiva a perspectiva de la siguiente manera: en primer lugar, se ha solicitado a las ESFL que señalen si han establecido indicadores para evaluar el logro de los distintos objetivos estratégicos del CMI de sus entidades, y en segundo lugar, se les ha pedido que indiquen si consideran que los indicadores que se les propone aplicar en su CMI les parecen suficientemente relevantes como para ser implantadas en ellas.

Tabla 2. Perspectiva de Usuarios/Beneficiarios

Perspectiva de Usuarios/Beneficiarios			
¿Han establecido indicadores para medir los siguientes objetivos?		¿Los siguientes indicadores son relevantes para ser implantados en su entidad?	
Conocer y mejorar la percepción de los beneficiarios de la calidad del servicio prestado.	65,8%	Encuesta de satisfacción de los beneficiarios sobre un servicio.	79,5%
Mejorar la cobertura de las necesidades de los beneficiarios atendidos.	68,5%	Grado de cobertura de la demanda.	74,0%
Mejorar la cobertura de las necesidades sociales de la zona.	50,7%	Grado de cobertura de las necesidades de la zona.	64,6%
Potenciar la imagen e incrementar la presencia de la entidad entre los usuarios beneficiarios.	60,3%	Impacto de los eventos en los que participa la entidad.	75,3%
Reducir los costes de la calidad y la no calidad manteniendo la calidad del servicio.	38,4%	Costes de la no calidad.	46,6%

Fuente: Elaboración propia

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. Por su parte, los costes de la no calidad es el indicador, con gran diferencia, que menos entidades consideran relevante. Esto es, cuanto menos, preocupante. Nos preguntamos el porqué de este resultado: o no es un objetivo estratégico para ellas o no saben cómo hacerlo.

Para todos los objetivos e indicadores de esta perspectiva, el porcentaje de entidades que considera que los indicadores que les proponemos 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.

Tabla 3. Perspectiva de Recursos Financieros

Perspectiva de Recursos Financieros			
¿Han establecido indicadores para medir los siguientes objetivos?		¿Los siguientes indicadores son relevantes para ser implantados en su entidad?	
Detectar posibles desviaciones en la aplicación presupuestaria.	72,0%	Coste medio por beneficiario.	51,9%
Mejorar la aplicación de los recursos económicos obtenidos hacia el destino para los que han sido donados.	73,2%	Grado de aplicación de los recursos obtenidos.	58,0%
Incrementar la independencia económico-financiera para conseguir un mejor cumplimiento de los objetivos sociales.	56,1%	Incremento de la financiación privada.	60,5%
Aumentar los recursos financieros obtenidos.	68,3%	Incremento de los recursos financieros obtenidos.	77,8%

Minimizar los costes totales de cada servicio ó actividad.	65,9%	Reducción de los costes totales de cada servicio ó actividad.	69,1%
Incrementar la obtención de subvenciones solicitadas.	69,5%	Grado de subvenciones obtenidas.	76,5%

Fuente: Elaboración propia

Incrementar la autonomía financiera para conseguir mayor independencia para el cumplimiento de los objetivos sociales es el objetivo estratégico para cuya evaluación las entidades han establecido indicadores en menor medida. Por otra parte, el coste medio por beneficiario y el ratio de aplicación de los recursos financieros obtenidos son los menos relevantes.

Consideramos necesario avanzar en la formación para la posterior aplicación de todo lo relacionado con los costes en las ESFL, ya que actualmente, la concesión de subvenciones es mucho más rigurosa y exigente en los cálculos del coste por proyecto.

Tabla 4. Perspectiva de Actividad Social

Perspectiva de actividad social			
¿Han establecido indicadores para medir los siguientes objetivos?		¿Los siguientes indicadores son relevantes para ser implantados en su entidad?	
Cumplir con los objetivos de actividad fijados.	74,0%	Grado de actividad realizada.	86,3%
Responder a la demanda con la mayor brevedad posible.	60,3%	Promedio de tiempo en lista de espera.	49,3%
Incrementar la actividad realizada.	60,3%	Incremento de cobertura de la demanda.	64,4%
Mejorar y mantener los equipos específicos necesarios para cumplir con el objetivo social.	56,2%	% de recursos invertido en mejora y mantenimiento de los equipos específicos necesarios para cumplir con el objetivo social.	49,3%
Fomentar el interés de la sociedad en la entidad	63,0%	Impacto que la entidad promueve en la sociedad.	72,6%
Aumentar la eficiencia del personal.	52,1%	Grado de eficiencia de los recursos humanos.	71,2%

Fuente: Elaboración propia

Aumentar la eficiencia del personal es el objetivo estratégico para cuya medición se han establecido indicadores en menor medida. Por su parte, el promedio de tiempo en lista de espera y el porcentaje de recursos invertido en mejora y mantenimiento de los equipos específicos necesarios para cumplir con el objetivo social de la ESFL son dos indicadores de gestión considerados relevantes sólo por la mitad de las entidades.

Entendemos que responder a la demanda con la mayor brevedad posible y mejorar y mantener los equipos específicos necesarios son dos objetivos estratégicos que estas entidades miden mediante otros instrumentos distintos a los propuestos.

Tabla 5. Perspectiva de Formación y Desarrollo

Perspectiva de Formación y Desarrollo			
¿Han establecido indicadores para medir los siguientes objetivos?		¿Los siguientes indicadores son relevantes para ser implantados en su entidad?	
Impulsar la formación del personal.	62,8%	% del presupuesto destinado a la formación del personal.	62,8%
Aumentar la satisfacción del personal.	61,5%	Encuesta de clima social.	53,8%
Valorar la incidencia de la formación en la dedicación del voluntariado.	30,8%	Incidencia de la formación del voluntariado (horas).	53,8%
Fomentar la participación del voluntariado.	50,0%	Índice de participación del voluntariado.	59,0%
Disminuir el absentismo del personal.	32,1%	Grado de absentismo laboral.	48,7%
Fomentar la mejora de la comunicación interna.	62,8%	Grado de comunicación interna.	70,5%

Fuente: Elaboración propia

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 indicadores en menor medida. Resultan porcentajes muy bajos para la relevancia de los indicadores, puesto que ambos aspectos deben ser fundamentales para las ESFL. 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.

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.

Tabla 6. Perspectiva de Reconocimiento Externo

Perspectiva de Reconocimiento Externo			
¿Han establecido el logro de los siguientes objetivos?	Macro entidades	Pequeñas y Medianas Entidades	Micro entidades
Obtener el reconocimiento a la Excelencia en Gestión del País Vasco.	72,7%	16,7%	16,7%
Obtener el reconocimiento a la Excelencia en Gestión a nivel nacional y europeo.	63,6%	19,4%	11,1%

Fuente: Elaboración propia

Resulta interesante comprobar que sólo el 24,7% de las entidades encuestadas persigue el objetivo de la obtención del reconocimiento a la excelencia en gestión del País Vasco, y únicamente el 23,3% la obtención del reconocimiento a la excelencia en gestión a nivel nacional y europeo.

Son más las macro entidades que han establecido el indicador de la obtención del distintivo concedido por el Gobierno Vasco como reconocimiento a la Excelencia en Gestión del País Vasco que las que han establecido el indicador 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.

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 y reconoce que el reconocimiento externo favorece la confianza que los grupos de interés depositan en la entidad, así como la obtención de recursos financieros.

7. CONCLUSIONES, LIMITACIONES Y FUTURAS LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN

Con la metodología utilizada, descriptiva y analítica a la vez que científica y cualitativa, hemos desarrollado este trabajo sobre el análisis de los objetivos estratégicos e indicadores de gestión en las ESFL privadas.

Tiene como base la elaboración de un estudio empírico cuyos objetivos, ya señalados, son averiguar si las ESFL privadas del País Vasco han establecido indicadores de gestión para evaluar el logro de los objetivos estratégicos de sus distintas perspectivas y conocer la opinión de sus gestores sobre los Indicadores de Gestión propuestos.

Concluido el trabajo y analizados los datos obtenidos, señalamos:

Las ESFL tienen que integrar sus objetivos sociales y los medios económico-financieros de manera equilibrada. Por ello, la alineación de los objetivos estratégicos resulta imprescindible en su gestión.

No puede existir una gestión excelente si no se dispone de unos indicadores de gestión que respondan a ello. Estos completan los estados contables de las ESFL y permiten el cumplimiento de sus objetivos en términos de economía, eficiencia y eficacia.

Las ESFL deben tener una herramienta como el CMI para garantizar la perfecta alineación de sus actividades con su estrategia y evitar así la dispersión de los recursos y reducir los costes. Esta herramienta es el elemento bisagra que conecta la reflexión estratégica de las mismas con su actuación.

Para validar una gestión de calidad, como responsabilidad de supervisión y verificación externa independiente, es imprescindible añadir una quinta perspectiva al CMI: el reconocimiento externo. Mediante la misma, estas entidades mejorarán la información sobre la cantidad y la calidad de los servicios que prestan, evitando que desmerezca su imagen y asegurándose así el apoyo de dichos grupos de interés.

Las ESFL privadas del País Vasco no disponen de un sistema depurado de los costes de sus actividades. Se detecta la necesidad de medirlos y crear una cultura de organización que tenga en cuenta la importancia de los mismos.

No hay todavía suficiente cultura de transparencia en las entidades del sector, por lo que concluimos en la necesidad de solicitar un mayor rigor en su gestión y comunicación. El reconocimiento externo es un aspecto casi exclusivo de las organizaciones de mayor tamaño y con presupuesto anual superior a 100.000€ Las

ESFL privadas del País Vasco deben iniciar un camino que les lleve a la certificación y normalización, para así lograr una transparencia pública.

Recordando que estamos trabajando con una ciencia social, es conveniente precisar que la temporalidad y el tamaño de la muestra son dos aspectos que determinan el estudio que aquí presentamos. Las ESFL 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. Además, 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.

Las limitaciones principales han sido dos. Por un lado, el estudio se limita a las ESFL del País Vasco, y por otro, la muestra ha sido bastante pequeña, con lo que nos proponemos ampliar el estudio a un mayor número de entidades, 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. Asimismo, 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.

8. BIBLIOGRAFÍA

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) (2002). *La contabilidad de gestión en las entidades sin fines de lucro*. Documento sobre Principios de Contabilidad de Gestión nº 24. Madrid.

AECA (2012). Indicadores para entidades sin fines lucrativos. Documento sobre Entidades Sin Fines Lucrativos nº3. Madrid.

Blanco Ibarra, F. (2008). *La Contabilidad de Costes y Analítica de Gestión para las decisiones estratégicas*. Barcelona: Ediciones Deusto.

Cabra de Luna, M. A. (2013). *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>

Club Excelencia en Gestión (CEG) (2013). *Modelo EFQM de Excelencia 2013*. Madrid: EFQM-Club Excelencia en Gestión.

Confederación Empresarial Española de Economía Social (CEPES) (2011). *El impacto socioeconómico de las entidades de economía social*. Madrid: CEPES.

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>

Eisenhardt, K. M. (1989). “Building Theories From Case Studies Research”. *The Academy of Management Review*, 14(4), 532-550.

- Elechiguerra, C., Corral-Lage, J. y Maguregui, M. L. (2015). *La gestión de asociaciones y fundaciones*. Madrid: Pirámide.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) (1997). *Statements of Financial Accounting Concepts*, Accounting Standards, Edición 1997/98, John Wiley and Sons, Connecticut (EE. UU.).
- García Delgado, J. L. (dir.) (2004). *Las cuentas de la economía social. El tercer sector en España*. Madrid: Thomson-Civitas y Fundación ONCE.
- 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) (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).
- Global Reporting Initiative (GRI) (2010). *Sustainability Reporting Guidelines & NGO Sector Supplement*. Disponible en www.globalreporting.org/resourceslibrary/NGOSS-complete.pdf
- Gobierno Vasco (1994). Ley 12/1994, de 17 junio, de Fundaciones del País Vasco. BOPV 135, de 15 de julio.
- Gobierno Vasco (2011). *II Plan Vasco de Voluntariado. Prórroga 2011-2012*. Vitoria-Gasteiz: Servicio Central de Publicaciones del Gobierno Vasco.
- 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.
- Gobierno Vasco (2014). Disponible en http://www.euskadi.eus/web01-a2aderre/es/contenidos/estadistica/jusap_ooee_secfun_2014/es_def/index.shtml
- Herman, R.D. y Rend, D.O. (2008). “Advancing nonprofit organizational effectiveness research and theory: nine theses”. *Nonprofit Management and Leadership*, 18(4), pp. 399-415.
- Horrach, P., y Salvá, A. S. (2011). “La actitud de las empresas de economía solidaria frente a la divulgación de información sobre sostenibilidad desde el prisma de la teoría de los stakeholders o grupos de interés”. *Revista de contabilidad*, 14(1), 267-297.
- Instituto Nacional de Estadística (INE). Disponible en <http://www.ine.es/dyngs/IOE/es/operacion.htm?id=1259931065593>
- Instituto Vasco de Estadística (EUSTAT). Disponible en http://www.eustat.es/idioma_c/indice.html#axzz2yJGcFxE4
- 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.

- Kaplan, R. S. (1983). "Measuring manufacturing performance: a new challenge for managerial accounting research". *The Accounting Review*, 58(4), 686-706.
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1992). "The Balanced Scorecard: measures that drive performance". *Harvard Business Review*, 71-79.
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1993). "Putting the Balanced Scorecard to work". *Harvard Business Review*, 134-137.
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1996). "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.
- 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.
- Maguregui Urionabarrenechea, M. L. (2014). "El reto de la gestión de la calidad y sus costes en las entidades no lucrativas: modelo y aplicación al País Vasco". ISBN: 978-84-9082-128-2. Tesis Doctoral. UPV/EHU.
- Maguregui, M. L., Corral-Lage, J. y Elechiguerra, C. (2015). "Gestionar con calidad las entidades sin ánimo de lucro: hacia una eficacia, eficiencia y economía en la rendición de cuentas". *Revista de Estudios Empresariales. Segunda Época*, 1, 28-57.
- 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.
- 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 del Interior (2011). Disponible en <http://www.interior.gob.es/web/archivos-y-documentacion/documentacion-y-publicaciones/anuarios-y-estadisticas>
- Miles, M. B. & Huberman, A.M. (1994). *Qualitative data analysis: An expanded sourcebook*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Montserrat Codorníu, J. y Rodríguez Cabrero, G. (1996). Dimensión económica del sector de las entidades no lucrativas en servicios sociales. En J. Montserrat Codorníu y G. Rodríguez Cabrero, (coord.), *Las entidades voluntarias en España: Institucionalización, estructura económica y desarrollo asociativo*. Madrid: Ministerio de Asuntos Sociales.
- Monzón, J. L. (dir.) (2010). *Las grandes cifras de la Economía Social en España. Ámbito, entidades y cifras clave. Año 2008*. Valencia: CIRIEC-España.
- Moxham, C. (2009). "Performance measurement: Examining the applicability of the existing body of knowledge to nonprofit organizations". *International Journal of Operations and Production Management*, 29(7), pp. 740-763.
- Ortega Martínez, E. (1994). *Manual de Investigación Comercial*. Madrid: Pirámide.

- Ruiz Olabuenaga, J. I. (2002). *El voluntariado vasco*. Bilbao: Fundación EDEX.
- Ruiz Olabuenaga, J. I. (2012). *Metodología de la investigación cualitativa*. Bilbao: Universidad de Deusto.
- Ruiz Olabuenaga, J. I. (dir.) (2000). *El sector no lucrativo en España*. Bilbao: Fundación BBV.
- Ruiz Olabuenaga, J. I. (dir.) (2006). *El sector no lucrativo en España: Una visión reciente*. Bilbao: Fundación BBVA.
- Socías 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.
- Vidal, P. (2013a). “5 temas clave donde el tercer sector se la juega en 2013”. Barcelona: Observatorio del Tercer Sector.
- Vidal, P. (2013b). “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., Grabulosa, L., y Observatorio Del Tercer Sector. (2008). “Qué es la transparencia en una ONG”. Asociación Afal Contigo. *Revista Alzheimer*, (51), 38-39.
- 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.
- Yin, R. (1994). *Case Study. Research. Design and Methods*. London: Sage Publications.
- Zimmermann, J. y Stevens, B. W. (2006). “The use of performance measurement in South Carolina nonprofits”. *Nonprofit Management and Leadership*, 16(3), pp. 315-327.