

CONTROL DE GESTIÓN EN ORGANIZACIONES NO LUCRATIVAS: EL CASO DE LOS COLEGIOS DE ECONOMISTAS DE ESPAÑA

Magdalena Cordobés Maduño
Profesora de ETEA. Córdoba

Vicente Ripoll Feliu
Profesor Titular de la Universitat de Valencia

Pilar Soldevila i García
Profesora de la Universidad Pompeu Fabra. Barcelona

RESUMEN

En este artículo se presenta el resultado de un estudio realizado sobre el control de gestión en entidades sin ánimo de lucro, centrándose en el caso particular de los colegios de economistas de España. Para ello se ha efectuado una revisión de la literatura y de estudios empíricos ya realizados para conocer la implantación y nivel de desarrollo de los instrumentos de contabilidad de gestión en organizaciones no lucrativas. Se ha completado el estudio con dos estudios empíricos, el primero dirigido a colegios de economistas de España, el segundo a asociaciones de UK relacionadas con la economía y la empresa. También se ha realizado entrevistas a gestores de diferentes colegios y asociaciones de UK. Finaliza el artículo con las conclusiones obtenidas en cuanto a los sistemas de control de gestión a implantar en organizaciones no lucrativas, los sistemas implantados por los colegios de economistas de España y en UK.

PALABRAS CLAVE: Colegios de Economistas de España, Control de gestión, Organizaciones no lucrativas, Sistemas de información, Asociaciones inglesas de contabilidad.

ABSTRACT

In this article, we present the results of a study that explores management control in nonprofit organizations. This study focuses on the Spanish professional bodies for economists. Firstly, a literature review on the area is carried out, specially examining empirical studies that analyse the implementation and degree of development of accounting management in nonprofit organizations. Two empirical studies follow. The first one is addressed to the Spanish professional bodies for economists. The second one turns to UK professional bodies related to different economics and business areas. The results have been complemented with interviews to UK managers of various associations. The end of the article is for a conclusions about the systems of management control in the non profit organizations, and the actual systems of management control in the professional economist bodies in Spain and in the UK.

KEY WORDS: Professional bodies of Economist in Spain, Management control, Non profit organizations, Information Systems, Accounting English lobbys.

1. INTRODUCCIÓN

El sector no lucrativo¹ engloba las entidades no lucrativas y, en general, se le identifica como el sector que considera los objetivos sociales por encima de los objetivos económicos. Este sector,

¹ Denominado también sector de economía social, sector de beneficencia, sector independiente, sector voluntario o sector asociativo.

conjuntamente con el sector lucrativo o privado y el sector público, configuran los tres sectores de la economía. Los tres sectores no realizan actividades mutuamente excluyentes, sino que, en unos casos, los servicios que ofrece el sector no lucrativo están en competencia con servicios que ofrecer tanto el sector privado como el sector público y, en otros casos, trabajan de forma conjunta, por lo que los tres sectores deberían actuar coordinadamente para aprovechar las sinergias que sus esfuerzos originen de forma que tengan como resultado ofrecer mayores y mejores servicios sociales.

Los Estados Unidos y el Reino Unido son los países pioneros en el sector no lucrativo y los impulsores del gran desarrollo que han sufrido las Organizaciones No Lucrativas (ONL, en adelante) en todo el mundo en las últimas décadas, tanto en relación con el crecimiento del su número como por la aparición de literatura económica específica sobre las organizaciones y el sector.

Existen diferentes teorías que explican este desarrollo. Así, Salamon (1994) demuestra que el sector no lucrativo ha crecido globalmente debido, básicamente, a la crisis del bienestar social, a la crisis del petróleo y a la recesión económica de los años ochenta, a la crisis del medio ambiente y ecológica, a la crisis política de los países comunistas, a la dramática revolución de la comunicación y del crecimiento global de la economía en los años sesenta y setenta. Hay también varias teorías económicas que explican este crecimiento, como son: la teoría del fracaso del gobierno (Weisbrod, 1975), la teoría del fracaso de los mercados (Hansmann, 1987) y la teoría del control del consumidor (Hansmann, 1987). De todas formas, estos argumentos no se pueden generalizar a todos los países, ya que sólo son un marco global y cada país tiene unos factores específicos que pueden explicar el propio crecimiento de las ONL (Vernis et al, 1997).

En el caso español, el sector no lucrativo tiene un grado de desarrollo muy inferior si lo comparamos con el de los Estados Unidos. El principal motivo es su bajo reconocimiento social, jurídico, económico y fiscal (Serra Martín, 1990: 74). Además, existen otros problemas como son:

- La ausencia de datos sobre su estructura, ámbitos de intervención, importancia financiero, condicionantes y eficacia social (Rodríguez Cabrero, 1991: 46).
- La falta de estadísticas globales que permitan valorar el tamaño del sector y su desarrollo, o bien, el hecho de que los datos que se tienen son inferiores a la realidad porque hay muchas organizaciones no registradas y al mismo tiempo estos registros no recogen las bajas y las modificaciones (Barea y Monzón, 1995: 147; Vernis et al., 1997: 27; Marcuello, 1997: 335).

A pesar de lo anterior, algunos datos nos indican su importancia y presencia económica y social en España. Así, el sector en España, generó en 1996 un 5,8% del PIB y (se estima que en 1999 ha sido del 7%), tiene un total de 1.574.844 personas ocupadas, de las cuales 548.366 son trabajadores que cobran por sus servicios, y el resto, son voluntarios que dedican más de cuatro horas semanales a la organización. El número de organizaciones no lucrativas registradas es de 253.507, siendo 174.916 asociaciones; 5.698, fundaciones; 7.822, cooperativas; 400, mutualidades de previsión social; 58.085, clubes deportivos; 6.392, centros de enseñanza; 50, cajas de ahorros con obra social; y, 144, centros de salud. (Salamon 1998).

En relación con el Reino Unido (John Hopkings Center for Civil Studies, 1999, chapter 9. pp 181.182) en el 1995 el sector no lucrativo empleaba al equivalente a un millón y medio de trabajadores a tiempo completo.

Las ONL ofrecen gran diversidad de servicios, tales como: salud, servicios sociales, arte y espectáculos, servicios laborales, educación o servicios profesionales, etc; han nacido con objetivos de índole, en general, altruista, filantrópica o de caridad, prestando servicios sociales y humanos. Históricamente, han sido impulsadas y gestionadas por voluntarios² y pueden estar formalmente

² La acción voluntaria se define como "lo que una persona realiza sin recibir remuneración alguna a cambio y sin estar obligada a hacerlo. Las ONL, en su sentido más amplio, son sencillamente las formas colectivas de la acción voluntaria individual" (Smith, Baldwin y White, 1998: 3).

constituidas bajo diferentes formas jurídicas tales como: asociaciones, fundaciones, colegios profesionales, federaciones, etc. Todos estos hechos hacen que sea difícil, por un lado, unificar definiciones, características, clasificaciones, problemática y sistemas de gestión y, por otro, disponer de datos completos sobre la amplitud del sector.

Los investigadores resaltan la poca información existente en relación con el volumen total de este sector debido a que no hay un registro común para la diversidad de actividades y formas jurídicas de las ONL. Asimismo, por la experiencia en diversos trabajos con las organizaciones objeto de estudio y las investigaciones publicadas a este respecto, se ha podido conocer que las personas que trabajan en este sector están más preocupadas por los servicios que prestan que por la gestión de las organizaciones, no tienen un idea clara acerca de los beneficios que pueden obtener de los sistemas de control de gestión y no disponen de personal cualificado que los implemente.

2. OBJETIVOS

El trabajo que se presenta se enmarca en una línea de investigación en el ámbito de la gestión de las organizaciones no lucrativas, en concreto sobre la utilidad que pueden tener para estas organizaciones la contabilidad y el control de gestión.

El objetivo principal que se ha planteado es conocer el sistema de control de gestión utilizado por los colegios de economistas de España. La razón fundamental que nos ha llevado a elegir a este tipo de organizaciones es que a diferencia de la mayoría de la ONL, los colegios de economistas disponen de profesionales cualificados para la aplicación y seguimiento de los sistemas de control de gestión. Esperamos que los resultados obtenidos bajo esta circunstancia nos ofrezcan un punto de partida para realizar otras hipótesis y continuar la línea de investigación en otro tipo ONL que realizan otras actividades.

Este objetivo contiene, a su vez, otros subobjetivos, que son los siguientes:

- 1) Análisis de las características de las organizaciones que forman el sector no lucrativo y la utilización que realizan de los sistemas de control de gestión. Este último, utilizando las fuentes de información secundaria disponibles.
- 2) Estudiar la situación que presentan los Colegios de Economistas en España en relación con el objeto de estudio: la contabilidad de gestión y compararlos con algunas asociaciones de similares objetivos en el Reino Unido.
- 3) Identificar relaciones en cuanto a la utilización de la contabilidad de gestión y la evolución de los colegios de economistas en España.

Se analiza, el caso del Reino Unido porque se trata de un país con tradición en asociaciones profesionales y en ONL (Hudson, 1995: 12) y porque el asociacionismo de los profesionales relacionados con el mundo de la empresa tienen una larga tradición (algunas de las asociaciones son muy antiguas, con un gran número de asociados y con mucho prestigio social y público) y se han convertido en líderes de opinión, que participan activamente con organismos públicos en el diseño y desarrollo de la normativa legal y contable en función de la especialización a la que se dedican (Berry, Broadbent y Otley, 1995: 66).

En relación con estos objetivos, las hipótesis que se han planteado son las siguientes:

- H1. Un número muy reducido de ONL utilizan la contabilidad de gestión como uno de sus sistemas de información para la gestión.
- H2. Dentro de las ONL, los colegios de economistas deberían utilizarlas: disponen de personal cualificado para ello.

H3. La utilización de la contabilidad de gestión y sus diversas herramientas, está relacionado con el tamaño de la organización.

3. METODOLOGÍA

Para la consecución de los objetivos planteados ha sido necesario, en primer lugar, realizar una revisión bibliográfica sobre los sistemas de control de gestión utilizados hoy día por las empresas, así como de las experiencias existentes en cuanto a la aplicación de estas técnicas en las ONL.

En segundo lugar se ha llevado a cabo dos estudios empíricos mediante sendos cuestionarios. Uno dirigido a los Colegios de Economistas de España y otro dirigido a una muestra de asociaciones similares en UK. El cuestionario elaborado ha sido el mismo para las organizaciones de ambos países y se envió en 1999. La situación actual tanto de los colegios de Economistas, su entorno legal en relación a la colegiación, el volumen de egresados de las Licenciaturas que pueden acceder a colegiarse y los servicios prestados por los colegios, no ha variado sensiblemente por lo que los resultados de la investigación siguen siendo válidos hoy día.

En el caso español, se ha realizado una encuesta postal a los treinta colegios de economistas de España. El índice de respuesta ha sido del 100% que se ha conseguido tras sucesivos contactos telefónicos personales para colaborar con cada colegio en la respuesta a las distintas preguntas.

Para la selección de la muestra en UK, se ha llevado a cabo un proceso dividido en las etapas que se indican seguidamente. Se partió del último registro de asociaciones en el Reino Unido, que en 1996, indicaba que había 149 asociaciones de profesionales del mundo de la economía y de la empresa. Para realizar el estudio, en una primera fase, se seleccionaron aquellas asociaciones con tradición, prestigio social y que compartían objetivos con los colegios de economistas españoles.

Se les solicitaron las memorias de los últimos cinco años. Como resultado del análisis de las memorias se hizo una nueva selección eligiendo asociaciones de las diferentes especializaciones profesionales que presentaban características similares a las de los colegios de economistas de España en distintos sentidos, tales como: a) por el número de colegiados, valorando la evolución de su número, b) el prestigio que tienen dentro del sector y c) la información que detallaban en las memorias sobre la evolución y el nivel de consecución de los objetivos marcados.

Así se seleccionaron doce asociaciones, de las cuales un cincuenta por ciento tienen un incremento de número de asociados en los últimos cinco años y, el resto, tienen un crecimiento estancado o negativo. Debido al tamaño de la muestra, las conclusiones obtenidas no pueden ser generalizables a la población, sólo deben ser consideradas en el contexto de este trabajo.

Con el cuestionario se pretendía obtener información comparable entre ambos países en relación con los siguientes aspectos:

- 1) Analizar los sistemas de control de gestión y el uso de los instrumentos contables de gestión para este tipo de organizaciones.
- 2) Conocer la evolución del número de asociados.
- 3) Valorar la opinión de los gestores sobre los efectos que puedan tener el uso de los sistemas de información de la contabilidad de la gestión en la viabilidad y en la evolución positiva de la asociación, es decir, si consideran que los sistemas de información contables son herramientas de gestión que compensan el coste que supone su implantación y mantenimiento con los resultados obtenidos por la organización.

El cuestionario estaba estructurado en cuatro bloques relacionados con los siguientes ámbitos:

1. La contabilidad de costes y los distintos sistemas contables.
2. El presupuesto y la frecuencia en el cálculo de desviaciones.
3. Planes estratégicos.
4. Indicadores no financieros.

Las preguntas eran de tipo cerrado, estaban formuladas de forma que admitieran sólo dos respuestas (SI/NO). Posteriormente fueron tabuladas transformando la respuesta cualitativa en cuantitativa, para facilitar el tratamiento de la información a través del programa SPSS, ampliamente utilizado en investigaciones de este tipo.

Las opiniones recabadas se han obtenidos preguntas cerradas (SI/NO) y abiertas:

a) Preguntas cerradas sobre los siguientes aspectos:

- La implantación y utilidad del Cuadro de Mando Integral (CMI).
- Indicadores no financieros: encuestas de satisfacción y de la memoria anual de la actividad.
- Estrategia: misión definida y objetivos anuales definidos y aprobados.
- La utilización de los objetivos anuales para la elaboración de los presupuestos.
- La utilización de las desviaciones para la gestión.
- La conveniencia de implantar sistemas de control de gestión con especialización profesional.

b) Preguntas abiertas, en relación con:

- Los objetivos perseguidos para mejorar la situación del colegio.
- Indicar la misión formalizada o, en su defecto, la que supone que debe tener el colegio.

Finalmente el cuestionario fue respondido por los responsables del departamento de finanzas tanto de los Colegios de Economistas españoles como de las asociaciones de UK.

4. EL MARCO DE REFERENCIA

Como marco de referencias se ofrecen algunas breves indicaciones en relación con: 1) las ONL, los Colegios de Economistas y Asociaciones de UK que ayuden a situar el estudio en su entorno organizacional y jurídico y 2) el resultados de las investigaciones realizadas hasta la fecha por diversos autores en relación con la utilización de los sistemas de control de gestión en las ONL.

4.1. Las organizaciones no lucrativas

Una ONL esta formada por "un grupo de individuos que se asocian para cualquiera de los tres propósitos siguientes: (1) realizar tareas públicas que se les ha asignado desde el Estado, (2) realizar tareas públicas que tienen demanda pero que ni el Estado ni las empresas quieren hacer o (3) para influir en la dirección de políticas estatales, del sector lucrativo o de otras organizaciones no lucrativas".

Estas organizaciones existen bajo una combinación particular de condiciones ideológicas, políticas, sociales y económicas, que son, a la vez, el producto de un único juego de experiencias históricas" (Hall, 1987: 3). Gran parte de los miembros que las componen aportan su trabajo de forma voluntaria tanto para liderar la entidad como para la realización de los servicios directamente frente a los beneficiarios (Knapp y Kendall, 1991: 13). Estos individuos son el elemento diferencial de las ONL; no obstante, parte de sus miembros obtienen remuneraciones por sus servicios.

Como el resto de organizaciones, las ONL deben estar formalmente constituidas bajo una forma jurídica no mercantil, registradas en el registro legal oportuno y deben estar estructuradas internamente.

Tienen carácter no gubernamental, es decir, disponen de mecanismos de autogobierno y su gestión no se debe ver influida por el Estado (Knapp y Kendall, 1991: 13). Este hecho no indica que las ONL no puedan recibir financiación o apoyo de las administraciones públicas. En general, su principal fuente de financiación son las subvenciones, las aportaciones de sus socios (particulares o empresas) y, con menor importancia, las aportaciones de otras ONL.

Su objetivo principal es prestar servicios sociales no la obtención de beneficios. Es necesario, sin embargo, que estos servicios sociales sean deseables (Henke, 1992: 5) y, en general, que pretendan la mejora o sostenibilidad de la calidad de vida de la sociedad (McConkey, 1998: 134). Asimismo, su prestación obedece más a un criterio de necesidad que a una demanda efectiva que de ellos se haga (Henke, 1992: 5). Así, una ONL dedica sus esfuerzos al interés común, como puede ser, por ejemplo, el reciclaje de residuos industriales o una fundación cultural o una asociación profesional. El beneficio, en caso que se obtenga, tiene como destino la mejora de los servicios que se prestan, la reinversión en la propia organización o la ampliación de los servicios sociales ofrecidos. Esto implica que todas las decisiones sobre los beneficios serán subsidiarias a las relacionadas con los fines sociales de la organización.

4.2. Resultados de las investigaciones existentes

A continuación, se resumen las investigaciones a las que se ha tenido acceso por medio de la consulta de fuentes de información secundaria (ver bibliografía). Se trata de cuatro trabajos sobre ONL de distinto ámbito de trabajo, tamaño y objetivos.

4.2.1. Estudio de Ashford y la CIMA

El estudio más amplio realizado hasta la fecha ha sido financiado por la CIMA y dirigido por Ashford (1989). El autor realiza un estudio empírico a 316 ONL de cinco sectores diferentes: 1) servicios de caridad, 2) escuelas independientes, 3) asociaciones profesionales, 4) asociaciones de vecinos, 5) *grant-making trusts*.

El objetivo del estudio era descubrir qué instrumentos de contabilidad de gestión utilizan estas asociaciones y la opinión que tienen los gestores en cuanto a su implantación y efectos sobre la gestión.

Como principales resultados hay que destacar los siguientes:

- i. El instrumento contable de control de gestión más utilizado es el presupuesto (un 92%); en segundo lugar, la contabilidad financiera y el cálculo de costes.
- ii. En general, existe una baja participación de los miembros de las ONL y de los órganos gestores y en la elaboración del presupuesto, siendo los contables quienes lo realizan. El efecto negativo que ello conlleva es la no utilización del presupuesto ni de su liquidación como herramienta de gestión.
- iii. El 95% de los encuestados no tiene información para evaluar las actuaciones de los miembros de la organización. La justificación por parte de los encuestados para no implantar más instrumentos de contabilidad de gestión, es la falta de profesionalización entre los responsables, la ausencia de necesidad y el coste excesivo de su implantación. No tienen claro que los beneficios que aporten los sistemas contables de información compensen los costes y los esfuerzos que requiere su implantación y actualización.

- iv. Un 20% de los encuestados utilizan indicadores no monetarios (satisfacción del personal e imagen social). El autor demuestra que las ONL que tienen implantados instrumentos contables que miden los *outputs* y evalúan los resultados del presupuesto, es decir, que obtienen información de los resultados y de las actuaciones y que las utilizan para la gestión, tienen más éxito que el resto de organizaciones. Coincide con las ONL que están más cerca del mercado por el tipo de actividades que ofrecen, y que por tanto tienen más competencia y, necesitan para su viabilidad, más información.

4.2.2. Estudio de Drucker

Drucker (1990: 19) demuestra cómo las ONL de USA se están convirtiendo en líderes dentro del campo de la dirección de organizaciones, en dos áreas concretas: la estrategia y la eficacia del consejo de administración y en la motivación y productividad de los trabajadores.

La clave del éxito es iniciar el proceso de gestión por la identificación de la misión y definir las estrategias concretas necesarias para alcanzar los objetivos esenciales, a través de la creación de una organización disciplinada, marcando las actuaciones tanto para sus miembros como para los voluntarios que participan en ella.

Las mejores organizaciones altruistas han sabido definir con claridad qué cambios fuera de la organización constituyen “resultados”, y concentrarse en ellos. Las ONL con éxito tienen un consejo de administración eficaz que tiene clara la función que realiza y que revisa la actuación de los miembros de la organización en función de los objetivos preestablecidos anualmente. También tienen un director ejecutivo claramente responsable ante el consejo, cuya actuación es revisada anualmente por un comité del consejo.

En definitiva, las ONL con éxito tienen una misión bien definida, un continuo proceso de aprendizaje y de enseñanza, una dirección basada en los objetivos y en el autocontrol, exigencias elevadas, con la responsabilidad correspondiente, y un compromiso respecto a las actuaciones realizadas y a los resultados obtenidos.

4.2.3. Estudio de Steiner

Steiner et al. (1994: 98-103) analizan los efectos de la implantación de un proceso de planificación estratégica en tres ONL. En todos ellos, este proceso tiene efectos positivos sobre la organización.

La primera ONL analizada, realiza servicios sociales³. Con la implantación de un plan estratégico, consigue dos efectos positivos. Por un lado, reducir en un 5% los errores que realizaban los trabajadores en sus actuaciones, disminuyendo la frustración que tenía el personal. Por otro lado, mejorar el tiempo que se utilizaba para realizar cada actividad.

El segundo caso, trata de una fundación que ayuda a los discapacitados en la búsqueda de vivienda (Jewish Foundation for Group Homes). Se consigue un compromiso para todos los miembros de la organización y se les da un grado superior de independencia en sus actuaciones dentro de los objetivos globales de la estrategia. El éxito de la planificación se mide en este caso en el nivel de satisfacción de los usuarios, que dicen haber notado una mejora en la calidad del trato del personal y una reducción en las listas de espera.

El tercer caso es un hospital (Seattle Public Health Service Hospital), en el que la implantación de la planificación estratégica se ha realizado con la participación de todo el personal. Las estrategias se definen y aprueban con el consenso de todo el personal. Los objetivos de la organización se definen y cuantifican para cada puesto laboral, también por consenso. Los efectos son positivos y logran un

³ Wayne County Department of Social Services: An Arm of the Michigan Department of Social Services.

incremento en la actividad de cada miembro, en el nivel de satisfacción personal y en la calidad de los servicios que cada uno de ellos presta.

4.2.4. Estudio de Wiesendanger

Wiesendanger (1994), a través del estudio de cuatro ONL con problemas diferentes, llega a la conclusión que necesitan financiarse para actuar y sobrevivir, por lo que requieren de una definición clara de la misión y de comunicación a los diferentes niveles de la organización, y también necesitan una estrategia creativa de marketing y una planificación económica y financiera.

Una de las ONL se trataba de una asociación para las mujeres⁴, con el problema de disminución constante de asociados y con una misión no unificada para cada una de las distintas áreas de actuación. Consiguieron hacer viable la asociación con la implantación de un nuevo plan estratégico, revisado bienalmente, en el que participan los diferentes niveles de la organización, y al mismo tiempo, aprueban un plan de medidas urgentes de viabilidad de la organización en el que los diferentes niveles tienen las responsabilidades asignadas y conocen su aportación en la posible viabilidad de la asociación.

El siguiente, es el caso de una asociación para enfermos del corazón⁵, con el problema de la considerable reducción los recursos económicos que aportaba el gobierno y también de las donaciones de instituciones privadas y públicas. Consiguieron hacer viable la asociación realizando un análisis interno exhaustivo de toda la estructura de la organización, firmando convenios de actuación con los competidores con el fin de diversificar las actuaciones, haciendo un programa detallado de actuaciones por responsables y subcontratando aquellas funciones y actividades que no eran críticas.

Otro caso es el de una asociación para los artistas⁶, que tenía el problema de falta de identidad y de recursos económicos. Solucionaron la viabilidad de la asociación con la implantación de un plan de marketing dirigido a conseguir una imagen pública excelente, en la que se creó una estrategia específica para comunicar al público su misión y, a la vez, consiguieron convenios publicitarios de manera que las promociones fueron a un coste muy bajo.

Finalmente, el último caso, es el de una asociación de transportistas⁷ que no disponía de recursos económicos para ofrecer los servicios que los asociados deseaban. La asociación desarrolló una nueva oferta de productos y de servicios relacionados con la misión de la organización y que les diferenciaba de todos aquellos que sus asociados podían encontrar en el mercado.

4.3. La profesión del economista y los colegios de economistas de España.

La profesión de Economista en España es relativamente reciente, hasta 1943 no se crea la primera Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. El desarrollo posterior de Facultades ha sido considerable, existiendo en la actualidad 55 Facultades, con un incremento considerable de licenciados, promovido también por ser de las profesiones que en la actualidad tiene más demanda laboral. (Los títulos universitarios de las carreras de Economía y Administración de Empresas para 1998 eran las segundas y terceras carreras con un 6, 36% del total de la oferta de ocupación (Infoempleo, 1998)). Estos licenciados dados los planes de estudios, pueden ejercer profesionalmente en múltiples campos tanto económicos como sociales.

Los colegios de economistas agrupan a parte del colectivo de egresados de las Facultades de Ciencias Económicas y Empresariales antedichas. Son corporaciones de derecho público a las que se

⁴ American Association of University Women, Washington, DC.

⁵ American Heart Association, New York City Chapter.

⁶ Dropping the Cow, Washington, DC.

⁷ National Private Truck Council, Washington, DC.

adscriben de forma obligatoria todos los profesionales que quieran ejercer como economistas en todas sus vertientes y, de forma voluntaria, los profesionales que pertenezcan a los cuerpos del Estado.

Los servicios que prestan los colegios son de diversa índole:

- Proporcionan formación constante a sus integrantes.
- Dotan de un marco corporativo común al colectivo representado.
- Ofrecen servicios especializados diseñados en función de las necesidades, tales como el respaldo profesional, ventajas personales, obtener relaciones fluidas con instituciones públicas, potenciar la bolsa de trabajo o favorecer las relaciones entre profesionales para promover el intercambio de experiencias profesionales.

En España en 1999 existían, según el Consejo General de Colegios de Economistas de España, treinta colegios con un total de 53.255 colegiados. La relación entre las altas de los colegiados y el número de licenciados es inversa y decreciente. Las principales causas de las bajas se deben, a la poca participación en las actividades del colegio y a la escasa utilización de los servicios colegiales, lo que no compensa la cuota que se tiene que pagar para estar colegiado. Se podría deducir que el futuro de estas corporaciones es incierto, por lo que sería necesario realizar un análisis detallado de las actividades y servicios que realmente prestan, detectando los puntos débiles que tienen.

5. RESULTADOS OBTENIDOS DEL ESTUDIO EMPÍRICO

5.1. Resultados sobre los colegios de economistas de España

Los principales resultados obtenidos sobre los sistemas de información y control a los colegios de economistas de España son los que aparecen en las Tablas 1 y 2.

Para el análisis de los resultados se han agrupado los colegios por tamaños, en función del número de asociados de los que disponían en el momento de realizar la encuesta. Estos son los que se indican a continuación:

	Total	Agrupación en función del nº de miembros			
		< 450	451-999	1.000-2.499	> 2.500
Número de colegios	30	10	8	8	4
Importancia relativa en el total de colegios	100%	33,3%	26,7%	26,4%	13,3%

En relación con la pregunta abierta referida a los objetivos para mejorar la situación del colegio, los principales objetivos pretendidos para la mejora han sido:

- i. Incrementar el número de colegiados.
- ii. Incrementar el número de servicios y actividades que se ofrecen.
- iii. Mejorar los cursos de formación.

Los resultados más significativos se podrían resumir en que el 100% de los colegios utilizan presupuestos incrementales, pero sólo un 87,6% determinan desviaciones. El 46,7% tienen un sistema contable de costes. Sólo un 10% utilizan planes estratégicos con visión del largo plazo. Sólo algunos colegios tienen un sistema de indicadores (30%) y utilizan el CMI (10%). Ningún colegio determina costes por programas o servicios ofrecidos a sus asociados ni elabora presupuestos por programas.

Tabla 1
RESULTADOS DE LA ENCUESTA EN LOS COLEGIOS DE ECONOMISTAS: HERRAMIENTAS

<i>Herramientas de contabilidad de gestión</i>	Agrupación en función del n° de miembros				
	Total	< 450	451-999	1.000-2.499	> 2.500
1) Llevan contabilidad de costes	46,7%	40%	37,5%	37,5%	100%
Tipo de contabilidad de costes:					
Coste directos	50%	60%	37,5%	25%	100%
Por actividades (ABC)	0%				
Por programas o proyectos	0%				
Por naturaleza	50%	40%	62,5%	75%	
2) Calculan el presupuesto (incremental)	100%	100%	100%	100%	100%
Periodicidad cálculo desviaciones:					
Mensual	7,7%	0%	0%	16,7%	25%
Trimestral	15,4%	40%	0%	0%	50%
Semestral	15,4%	20%	16,7%	83,3%	25%
Anual	61,5%	60%	83,3%	0%	0%
3) Tienen plan estratégico aprobado	0%	0%	0%	0%	0%
4) Tienen indicadores no financieros	10%	0%	12,5%	0%	75%

Tabla 2
RESULTADOS DE LA ENCUESTA EN LOS COLEGIOS DE ECONOMISTAS: OPINIONES

<i>Opiniones</i>	Agrupación en función del n° de miembros				
	Total	< 450	451-999	1.000-2.499	> 2.500
Tienen implantado CMI	10%	0%	0%	12,5%	50%
Es adecuado implantar CMI	30%	30%	37,5%	37,5%	0%
Realizan encuestas de satisfacción	16,7%	10%	25%	12,5%	12,5%
Realizan memoria anual de actividades	70%	80%	62,5%	50%	100%
Misión aprobada y definida ⁸	0%	0%	0%	0%	0%
Objetivos anuales aprobados y definidos	40%	40%	50%	12,5%	75%
Utilizan los objetivos anuales para el ppto	80%	80%	100%	50%	100%
Utilizan las desviaciones para la gestión	86,7%	100%	75%	75%	100%
Sería interesante implantar sistema control gestión con especialización profesional	83,3%	80%	87,5%	75%	100%

Otros resultados obtenidos son los siguientes:

- Los gestores no dan importancia al nivel de eficacia, eficiencia y de economía de su gestión.
- No consideran adecuada la implantación de un sistema formalizado de indicadores que les ofrezca información continua de las variables que condicionan su gestión.
- Utilizan, no obstante, indicadores no financieros para analizar su situación. Éstos, básicamente informan de la evolución del colegiado, de las actividades y servicios; y, específicamente, de la bolsa de trabajo y de la escuela de formación. Ninguno de los indicadores que utilizan tienen en cuenta la especialización profesional de sus usuarios.

⁸ Un 83,3% anotan la “mision” que creen que tiene su colegio.

- Pocos colegios tienen formalizados los indicadores en un cuadro de mando integral y, en general, no consideran adecuada su implantación.

Relacionando las respuestas ofrecidas con el tamaño del colegio, se consiguen algunos resultados interesantes, como son los siguientes:

- Cuánto más grande es el colegio más instrumentos de contabilidad de gestión utiliza, más formalizado tiene el sistema de información, más profesionalizado está, mejor definida tiene la estructura organizativa y los productos finales que ofrece, y mejor definidos y comunicados están los objetivos y la misión.
- El volumen de actividad del colegio va ligado a la implantación de sistemas de información de contabilidad de gestión y, por tanto, a la mejora de sistemas de control de la gestión. El hecho de tener más colegiados significa: que el volumen de ingresos es superior, que se gestiona un presupuesto con un volumen de recursos superior, que hay más trabajadores al servicio del colegio, lo que justifica la necesidad de sistemas de información más fiables y con un grado de información superior.
- Todos los colegios de mayor tamaño creen que la especialización profesional del colegiado condiciona su participación en el colegio y que sería muy interesante reflejar esta especialización en los instrumentos de contabilidad de gestión.

5.2. Resultados sobre las asociaciones de UK del área de economía y empresa.

Estas asociaciones tienen como usuarios los que podrían ser los de los colegios de economistas de España, con la diferencia que los colegios de economistas de España engloban todos los licenciados en las diferentes ramas de las Ciencias Económicas y Empresariales y, en cambio, las asociaciones de UK se organizan, específicamente, por especializaciones profesionales. Así, por ejemplo, hay asociaciones que engloban a los contables, a los especialistas en marketing, en sistemas financieros, sector público o sistemas fiscales, entre otros.

Los resultados obtenidos se indican en las Tablas 3 y 4. No se disponía de la información relativa al número de asociados, pero del análisis de las memorias se han podido agrupar en tres tipos: crecimiento en el número de asociados, estancamiento o decrecimiento. Esta clasificación permite extraer conclusiones en cuanto a las posibles causas o factores que pueden estar influyendo en la evolución del número de asociados en las doce asociaciones objeto de estudio. El resultado se indica a continuación

	Tipo de evolución		
	Crecimiento	Estancamiento	Decrecimiento
Número de asociaciones	6	3	3
Importancia en el total	50%	25%	25%

Estos resultados nos indican que las asociaciones que están aumentando su número de socios realizan planificación estratégica a largo plazo con planes de marketing, tienen, asimismo, mejor definida la misión de la asociación y los objetivos y estrategias a seguir, utilizan indicadores no financieros en sus sistemas de información, realizan encuestas de satisfacción periódicamente y tienen sistemas de costes más sofisticados, así como realizan presupuesto por programas de actuación.

Como efectos positivos de la formalización de los sistemas de información, los gestores destacan:

- La mejora en la calidad de los servicios ofrecidos y del propio trabajo.
- Permite identificar misión y objetivos.
- Permite obtener información más rápida de las variables internas y externas.

- Es un factor clave para el incremento de asociados. Sin embargo, no se atreven a confirmar que sea consecuencia directa.
- Mejora el grado de eficacia, eficiencia y economía en la gestión de los recursos de la entidad.

Podemos afirmar, por tanto, que en UK, las asociaciones relacionadas con el mundo de la economía y la empresa, consideran los efectos positivos de la formalización y sofisticación de los instrumentos contables como sistemas de información para el control de la gestión, sobre la mejora en la calidad de los servicios ofrecidos por la asociación e, incluso, en la calidad del propio trabajo de la organización.

Tabla 3

SISTEMAS DE INFORMACIÓN Y CONTROL DE ASOCIACIONES DE UK: HERRAMIENTAS

<i>Herramientas de contabilidad de gestión</i>	Crecimiento	Estancamiento	Decrecimiento
1) Llevan contabilidad de costes	83,3%	100%	100%
Tipo de contabilidad de costes:			
Coste Directo	0%	33,3%	0%
Por actividades (ABC)	16,7%	0%	0%
Por programas o proyectos	66,7%	0%	0%
Por naturaleza	0%	66,7%	100%
2) Calculan el presupuesto	100%	100%	100%
Periodicidad cálculo desviaciones:			
Mensual	33,3%	0%	0%
Trimestral	66,7%	0%	33,3%
Anual	0%	100%	66,7%
3) Tienen plan estratégico aprobado	100%	0%	0%
4) Utilizan indicadores no financieros	100%	33,3%	33,3%

Tabla 4

SISTEMAS DE INFORMACIÓN Y CONTROL DE ASOCIACIONES DE UK: OPINIONES

<i>Opiniones</i>	Crecimiento	Estancamiento	Decrecimiento
Realizan encuestas de satisfacción	100%	0%	0%
Misión aprobada y definida	100%	33,3%	0%
Objetivos anuales aprobados y definidos	100%	33,3%	33,3%
Utilizan los objetivos anuales para el control de la gestión	100%	33,3%	33,3%
Los instrumentos de contabilidad de gestión ayudan positivamente en el proceso del control de gestión de la asociación	100%	33,3%	33,3%

5.3. Comparación entre los colegios de economistas de España y las asociaciones profesionales en UK

Como antes se ha indicado, los miembros de ambos tipos de asociaciones tienen similares características si bien se diferencian, principalmente, en que los colegios españoles no están especializados, es decir, sus miembros pueden ejercer profesionalmente en cualquiera de los campos que abarca la profesión de economistas (contabilidad, finanzas, recursos humanos o marketing); mientras que los de UK se organizan en por especialidades.

Con el objetivo de encontrar una relación entre las herramientas de contabilidad de gestión y el tamaño de las organizaciones de profesionales, se han comparado dos casos:

- Caso 1) La media de los colegios españoles con los datos de las seis asociaciones profesionales de UK que han experimentado un aumento en el número de sus asociados.
- Caso 2) Los colegios españoles con un mayor número de miembros (más de 2.500) y las seis asociaciones en UK cuyos miembros han experimentado un crecimiento.

Del resultado de tales comparaciones se podrían encontrar razones de la disminución en el número de colegiados en España, asumiendo que el número de organizaciones analizadas es uk no nos permite generalizar los resultados.

Tabla 5
HERRAMIENTAS DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN. COMPARACIÓN ENTRE ESPAÑA Y UK

HERRAMIENTAS DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN	ESPAÑA media	UK aumento	ESPAÑA > 2.500
1) Tipo de Contabilidad de Costes	46,7 %	83,3 %	100%
- <i>Coste Directo</i>	50 %	0 %	100%
- <i>ABC</i>	0 %	16,7 %	0%
- <i>Costes por programas y proyectos</i>	0 %	66,7 %	0%
- <i>Costes por naturaleza</i>	50 %	0 %	0%
2) Calculan el presupuesto			
a) Proceso presupuestario	100 %	100 %	100%
b) Periodicidad de las desviaciones			
- <i>Mensual</i>	7,7 %	33,3 %	25%
- <i>Trimestral</i>	15,4 %	60,7 %	50%
- <i>Annual</i>	61,5 %	0 %	0%
c) Misión establecida ⁱ	0 %	100 %	0%
d) Objetivos revisados anualmente	40 %	100 %	75%
3) Utilizan plan estratégico:			
a) Tienen plan estratégico aprobado	0 %	100 %	0%
4) Indicadores no financieros:			
a) Indicadores cualitativos	30 %	100 %	0%
b) Ecuestas de satisfacción	16,7 %	100 %	12,5%

Caso de Análisis 1

En general, se observa que en UK se utilizan herramientas de gestión más eficientes que en la media española como es en el caso del establecimiento y aprobación de planes estratégicos (100% en UK utilizan ambos y ningún colegio español lo hace).

Además, en UK la contabilidad de costes (ver figura 5) se utiliza con mayor frecuencia (83,3%) que en la media española (46,7%). Además cabe destacar que en UK las herramientas que se utilizan no sólo son más actuales o sofisticadas, sino que sin las que ofrecen una información más precisa en cuanto a los costes. Así, por un lado, el sistema de costes ABC y la determinación de costes por programas y proyectos, no se utilizan por término medio en España mientras que en UK los emplean el 16,7% y 66,7% de los casos respectivamente. Por otro lado, el coste directo y simplemente el gasto por naturaleza no se utilizan en UK y son los únicos que se emplean en la media española.

El relación con el proceso presupuestario, no se han encontrado deferencias, ya que en ambos casos se elabora el presupuesto. Sin embargo, existen importantes diferencias en cuanto a la frecuencia en el cálculo de las desviaciones, que es una de las formas de controlar la gestión de las organizaciones

y en la revisión de los objetivos anuales. Así, se puede observar como las asociaciones en UK que presentan un crecimiento en sus socios realizan el control de su gestión por medio de las desviaciones con mayor frecuencia: mensual (33,3%) o trimestralmente (60,7%), ninguna anualmente. Por el contrario, los colegios españoles determinan estas desviaciones con escasa frecuencia, situándose la mayoría en una periodicidad trimestral (15,4%) o semestral (15,4 %, ver tabla 4) y anual 61,5%. Esto significa que la información y consecuencias que se deriven de sus análisis se conocerán de forma poco oportuna.

Unida a la elaboración del presupuesto se encuentra la revisión de los objetivos anuales. Una vez más las diferencias entre ambos países son significativas. En UK se revisan cada año en el 100% de los casos y sólo en el 40% de los colegios españoles. Parece evidente que si la información que llevaría a modificar los objetivos es la derivada de las desviaciones y esta no es oportuna, las medidas de actuación y, en su caso, la modificación de los objetivos, se realice de forma tardía.

Finalmente, considerando los dos indicadores no financieros comparados (indicadores cualitativos y encuestas de satisfacción), en UK se utilizan en el 100% de los casos mientras que en España sólo el 30% de los colegios definen los primeros y el 16,7% utilizan las segundas como herramienta de gestión.

Caso de Análisis 2

En este apartado se comparan los colegios de economistas españoles con más de 2.500 asociados y las asociaciones de UK que han tenido una evolución creciente en el número de asociados, es decir, aquellas organizaciones que tienen similares características.

Como era previsible, en este caso ambos tipos de organizaciones presentan escasas y poco importantes diferencias. Cabe, sin embargo, destacar tres diferencias entre aspectos analizados: el sistema de coste empleado, la existencia de un plan estratégico aprobado y la utilización de encuestas de satisfacción. In this case, both Spanish and UK bodies have similar figures for all managements tools.

- Sistema de costes: los colegios de economistas españoles sólo determinan el coste directo de los sus objetos de coste, mientras que en UK prefieren el sistema ABC y costes por programas y proyectos.
- Plan estratégico aprobado: No disponen del ningún colegio español frente al 100% de las asociaciones de UK.
- Encuestas de satisfacción: sólo el 12,5% en España frente al 100% de UK las elaboran.

6. CONCLUSIONES.

Las principales conclusiones extraídas de los estudios realizados son:

- La característica fundamental que hace diferente a una empresa de una ONL es el objetivo perseguido con la organización: la ausencia de lucro, es decir, el que los titulares de la ONL no tiene como un derecho el de la participación en los beneficios, si los hubiere. Esto, unido a los fines sociales que desempeñan y que los beneficiarios no suelen ser los que realicen una contraprestación por el servicio que utilizan contribuyendo así a la obtención de recursos que permitan la financiación básica de la actividad de la organización, singulariza los problemas de financiación y la gestión de este tipo de organizaciones frente a las empresas.
- Del análisis realizados de los estudios más significativos publicados en relación con la ONL y la contabilidad de gestión extraemos dos conclusiones interesantes:

- a) La corroboración de una de las hipótesis, en relación a que muy pocas ONL utilizan las herramientas de la contabilidad de gestión.
 - b) Algunas ONL que han tenido éxito y/o que habiendo tenido problemas de recursos financieros y su eficiente distribución, han sabido subsanarlos y conseguir que la organización siga existiendo y atendiendo las necesidades sociales, lo han conseguido aplicando las contabilidad de gestión, en concreto con el diseños de planes estratégicos y el control de la gestión de recursos y de sus responsables.
- La multiplicidad que caracteriza la profesión de economista debido a la diversidad de especializaciones profesionales que puede ejercer condiciona la gestión a realizar por los colegios de economistas y el sistema de información que se podría implantar. Este momento positivo de incremento de licenciados no se ve reflejado en número de altas de colegiados en los colegios de economistas de España. Lo que nos permite afirmar que los colegios de economistas están perdiendo cuota de mercado y, por lo tanto, se enfrentan a una debilidad muy importante.
 - Haciendo referencia a los instrumentos de contabilidad de gestión de los Colegios de Economistas de España, de los resultados antes expuestos, se puede concluir que la hipótesis de partida (H2) no se ve confirmada, ya que a pesar de contar con personal cualificado la realidad es que la mayoría de los Colegios de Economistas utilizan la contabilidad de gestión pero sólo sus herramientas más básicas, es decir, la evolución a un estrato superior hasta el uso de los costes para la gestión de los servicios prestados, y de la actividad general de la organización, no parece haberse llevado a cabo. Lo que nos lleva a tener serias dudas de que el resto de ONL, que ni siquiera disponen de dicho personal, vayan a percibir la utilidad de su implantación en un futuro cercano. Abundando en esta idea, de las opiniones ofrecidas por los que han respondido a la encuesta (responsables de la dirección de la organización) destacan la mayoría que se refieren a la escasa utilidad que piensan que tiene la contabilidad de gestión, en especial el cuadro de mando y que los únicos indicadores no financieros que utilizan se suelen referir al número de asociados y de usuarios de los cursos de formación y la bolsa de trabajo.
 - Se puede confirmar la tercera de las hipótesis (H3), es decir, el tamaño del colegio de economistas está relacionado con la utilización de herramientas más sofisticadas de la contabilidad de gestión. Los de mayor tamaño (más de 2.500 asociados) son los que presentan un desarrollo más completo de y los que opinan favorablemente sobre su utilidad.

De los resultados de la comparación realizada entre los colectivos de los dos países (España y UK) (con las cautelas y limitaciones que la muestra de UK suponen), también se podría extraer algunas orientaciones en relación con la evolución del número de asociados y del éxito de las asociaciones. Así, se podrían destacar los siguientes aspectos:

- La sugerencia a que los colegios de economistas evolucionen hacia una distinción de especialidades, al modo anglosajón, si bien no lleguen a una separación total en colegios diferentes pero sí, con una distinción desde el punto de vista interno en los servicios que se prestan a cada colectivo de economistas.
- La necesidad de disponer de un plan estratégico para incrementar el número de asociados, ya que de esta forma se podrían definir estrategias diferenciadas para cada especialidad o bien para el conjunto de ellos pero considerando sus necesidades con mayor conocimiento.
- La conveniencia de utilizar sistemas de determinación de costes, de los distintos servicios y generales, distintos del Coste Directo, que resulta demasiado incompleto para el conjunto de costes que supone una organización como es un Colegio de Economistas. De esta forma se

dispondrá de información relevante para decisiones del tipo a: una definición más precisa de la cuota, qué servicios que se pueden ofrecer con ella, justificar la necesidad de incrementarla o ampliar el número de servicios.

7. BIBLIOGRAFÍA

- ANTHONY, W.P. (1998): *La planificació estratègica* en Connors (ed.): *Manual de les organitzacions no lucratives*: 136-137.
- ASHFORD, K. (1989): "Management Accounting Practices in Non-Profit Organisations", *Management Accounting-London*, vol. 67, diciembre: 36-37.
- BAREA, J. I MONZÓN, J.L. (1995): "La economía social desde una perspectiva española", *Ekonomiaz*, núm. 33: 140-153.
- BARRENO, G. (1991): "La colaboración de los economistas en las entidades no lucrativas", *Economistas*, núm. 51, octubre-noviembre: 56-66.
- BERRY, A.J., BROADBENT, J. I OTLEY, D. (1995): *Management control: theories, issues and practices*, Macmillan Press, Ltd, Londres.
- BRYSON, J.M. (1990): *Strategic planning for public and nonprofit organizations*, Oxford: Jossey-Bass Publishers, Oxford. Quinta edición. Primera edición de 1988).
- COATES, J. (1997): *Performance management* (Londres: CIMA).
- CONNORS, T.D. (ed.) (1998): *Manual de les organitzacions no lucratives*, Edicions Pleniluni, Barcelona.
- DRUCKER, P.F.: (1990): "Qué se puede aprender de las organizaciones altruistas", *Harvard-Deusto Business Review*, primer trimestre: 19-26.
- ERCOLE, R. (2003). *La contabilidad de gestión en Argentina: aspectos profesionales y académicos*. Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión. Vol 1, nº 1, pp 53-62.
- FERNANDES, R. y FERNANDEZ L. (2003). *La contabilidad de Gestión en Portugal*. Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión. Vol 1. nº 1. pp 109-136.
- GARCÍA DELGADO, J.L. (2004). *Las cuentas de la economía social. El tercer sector en España*. Ed. Thomson-Cívitas, 272 págs.
- HALL, P.D. (1987): *A historical overview of the private nonprofit sector* a Powell (ed.) *The nonprofit sector. A research handbook*: 3-26.
- HARRISON, B.J. (1995): "Should your organization invest in strategic planning?", *Fund Raising Management*, vol. 26, núm. 6, agosto: 14-17.
- HENKE, E.O. (1992): *Introduction to nonprofit organization accounting*, Cincinnati: South-Western Publishing Co., Cincinnati. Cuarta edición. Primera edición por Pws-Kent, Publishing Company. Boston, 1980.
- HERRERA GÓMEZ. M. (1998). *La especificidad organizativa en el tercer sector: tipos y dinámicas*. Papers, 56, pp 163-196.
- HUDSON, M. (1995): *Managing without profit. The art of managing third-sector organizations*, Penguin Books, Londres.
- KNAPP, M. I KENDALL, J. (1991): "Problemas de política pública en el sector voluntario del Reino Unido en los años 90", *Economistas*, núm. 51, octubre-noviembre: 12-27.
- LINGLE, J.H. I SCHIEMANN, W.A. (1996): "Medición estratégica: compruebe que su esfuerzo hacia el cambio está dando resultados", *Deusto Business Review*, núm. 74, septiembre-octubre: 54-61.
- MARCUELLO, C. (1997): "Factores determinantes del tamaño del sector no lucrativo: estudio de la difusión del sector no lucrativo en las comarcas catalanas", *Hacienda Pública Española*, núm. 141/142: 335-349.
- MARCUELLO, C. (2000). *Las organizaciones no lucrativas*. *Economistas*, nº 38, pp 36-44.
- MARTÍNEZ, J.L. y MARTÍN, J. (2001). *La misión y los fondos de las instituciones no lucrativas*. *Harvard-dEusto Business Review*, nº 103 julio-agosto, pp 78-85.
- MCCONKEY, D.D. (1998): *Direcció per objectius* a Connors, T.D. (ed.): *Manual de les organitzacions no lucratives*: 123-135.

- MONTAGUT, T. (1994): *Democràcia i serveis socials*, Editorial Hacer, Barcelona.
- PENELAS, A. y CUESTA, P. (2001). *La prestación de servicios por la Organizaciones No Lucrativas en España*. Distribución y Consumo, junio-julio pp 34-47.
- PANEZ, J. (1996). *La contabilidad de gestión en Perú*. La contabilidad de gestión en Iberoamérica, AECA, Madrid, pp 273-285.
- PLAZA, S.V. (1996). *La contabilidad de Gestión en Ecuador*. La contabilidad de Gestión en Iberoamérica, AECA, Madrid, pp 109-125.
- POWELL, W.W. (ed.) (1987): *The nonprofit sector. A research handbook*, Yale University Press, New Haven i Londres.
- RODRÍGUEZ CABRERO, G. (1991): “La división social del bienestar: posibilidades y límites de la gestión mixta del Estado de Bienestar”, *Economistas*, núm. 51: 42-47.
- RUIZ, M. y TIRADO, p. (2004). *La Gestión Basada en las Actividades en las Entidades No Lucrativas*. Partida Doble nº 158, septiembre, pp 72-87.
- SALAMON, L.M., ANHEIER, H.K. Y ASOCIADOS (1998): *The emerging sector revisited. A summary* (USA: The Johns Hopkins Comparative Nonprofit sector project, phase II. The Johns Hopkins University, Institute for Policy Studies, Center for Civil Society Studies).
- SERRA MARTÍN, A. (1990): “La gestión en el sector no lucrativo”, *Revista de Economía*, núm. 4: 74-78.
- SMITH, M. (1997): *Strategic management accounting*, Butterworth, Oxford.
- SOLDEVILA, P. (2000): “El control de gestión en organizaciones no lucrativas. El caso particular de los colegios de economistas de España”. Tesis doctoral. Universitat Pompeu Fabra. Barcelona.
- STEINER, J.R., GROSS, G.M., RUFFOLO, M.C. I MURRAY, J.J. (1994): “Strategic planning in non-profits: profit from it”, *Administration in Social Work*, vol. 18, núm. 2: 87-106.
- VERNIS, A., IGLESIAS, M., SANZ, B., SOLERNOU, M., URGELL, J. I VIDAL, P. (1997): *La gestió de les organitzacions no lucratives*, Columna Edicions, SA, Barcelona.
- WIESENDAGER, B. (1994): “Profitable pointiers from non-profits”, *Journal of Business Strategy*, vol. 15: 32-39.



Magdalena Cordobés Madueño

Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad ETEA (Córdoba). Profesora Titular en el área de Economía Financiera y Contabilidad. Tiene publicados textos en relación con la Contabilidad Financiera y de Costes en colaboración con otros profesores, así como artículos en revistas nacionales e internacionales. Ha participado como ponente en diversos Masters y cursos postgrado en España y en el extranjero. Ha sido miembro de diversos tribunales de Tesis doctorales y trabajos de investigación en Córdoba, Valencia y La Habana. Actualmente dirige una Tesis Doctoral en relación con la gestión ambiental y las Agendas 21 locales.



Vicente M. Ripoll Feliu

Director del Departamento de Contabilidad de la Facultad de Economía de la Universitat de Valencia. Director de IMACCEv, equipo valenciano de Investigación en Gestión Estratégica de Costes. Miembro de la Comisión Permanente de Principios de Contabilidad de Gestión de la AECA y miembro del R.O.A.C. Es coordinador del libro "Introducción a la Contabilidad de Gestión: Cálculo de Costes", y "Contabilidad de Gestión Avanzada: Planificación, Control y Experiencias Prácticas". Coautor, con Tomas Balada de "Situación y Tendencias de la Contabilidad de Gestión en el Ámbito Iberoamericano", de "Manual de Costes" y de "Información de costes para la toma de decisiones empresariales. Tiene más de 30 colaboraciones en capítulos o partes de libros Fue director de Investigación del Departamento de Contabilidad de la Universidad de Valencia y miembro de la Comisión de Investigación de la Universitat de Valencia.



Pilar Soldevila García

Doctora en Administración y Dirección de Empresas por la Universitat Pompeu Fabra. Licenciada en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universitat Autònoma de Barcelona. Profesora de contabilidad y control de gestión en el Departamento de Economía y Empresa de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universitat Pompeu Fabra. Componente de la Comisión de Contabilidad de Gestión de AECA. Miembro del equipo de investigación Imaccev de la Universitat de València. Directora comisión contabilidad de gestión de ACCID.

ⁱ The mission statement is not officially approved in any of the cases. However, 83,3% of the associations state which is their mission.