



**CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y
Cooperativa, n° 39, noviembre 2001, pp. 115-147**

El balance social como instrumento para la evaluación de la acción social en las entidades no lucrativas

M^a Antonia Ribas Bonet

Universitat de les Illes Balears

CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa

ISSN: 0213-8093. © 2001 CIRIEC-España

www.ciriec.es www.uv.es/reciriec

El balance social como instrumento para la evaluación de la acción social en las entidades no lucrativas

M^a Antonia Ribas Bonet

Profesora del Departamento de Economía y Empresa de la Universidad de las Islas Baleares

RESUMEN

En el artículo se estudia la conveniencia de la utilización del Balance Social por parte de las entidades no lucrativas. Estas organizaciones poseen características peculiares debido a su carácter eminentemente social. Evaluar las dimensiones ligadas a estas funciones sociales que realizan es complicado, pero también reporta ventajas significativas a muchos niveles.

Se ofrecen algunos ejemplos de indicadores aplicables a la evaluación de determinados aspectos propios de las entidades no lucrativas y por último, se analiza la información de tipo social que elaboran algunas de estas organizaciones para ver en qué medida se ajusta al concepto de Balance Social que se define en el trabajo.

PALABRAS CLAVE: Balance Social, entidades no lucrativas, interés general, carácter social, objetivos sociales, evaluación, indicador.

Le bilan sociétal comme instrument pour l'évaluation de l'action sociale dans les organisations sans but lucratif

RÉSUMÉ: Sur cet article on veut étudier l'opportunité de l'utilisation du Bilan Sociétal de la part des entités à but non lucratif. Ces organisations ont des particularités dues à son caractère éminemment social. Évaluer les dimensions liées à ces fonctions sociales qu'elles réalisent c'est assez compliqué, mais aussi apporte des avantages significatives en plusieurs niveaux.

On donne des exemples d'indicateurs applicables dans l'évaluation de quelques aspects propres des entités à but non lucratif, et finalement on analyse l'information sociale que quelques unes nous offrent pour essayer de voir en quelle mesure elle s'ajuste au concept de Bilan Social qu'on a défini sur ce travail.

MOTS CLÉ: Bilan Sociétal, entités à but non lucratif, intérêt général, caractère social, objectifs sociaux, évaluation, indicateur.

Social balance as an instrument for assessing social action in non-profit organizations

ABSTRACT: This article analyzes the convenience of non-profitmaking entities using social audit. These organizations have special characteristics due to their eminently social character. It is difficult to measure these social aspects, but it brings remarkable advantages in many ways.

Some examples or applicable indicators to the evaluation of certain aspects of non-profitmaking entities are shown and finally, social information reported by some of these organizations is analyzed in order to see how it agrees to the concept of social audit defined in this work.

KEY WORDS: Social Audit, non-profitmaking entities, general interest, social character, social objectives, measurement, indicator.

1.- Introducción¹

En las últimas décadas se han tratado de definir diversas técnicas para tratar de evaluar o cuantificar dimensiones de tipo social que escapan a la medición que realiza la contabilidad tradicional. Estas experiencias no están exentas de complicaciones y después de años de estudios en este sentido, la elaboración de una contabilidad de tipo social no es todavía una práctica habitual.

El trabajo trata de plantear la posibilidad y la necesidad de utilizar una serie de indicadores sociales (un Balance Social) para medir las repercusiones en el entorno social de las actividades de las entidades no lucrativas, en concreto para intentar obtener información sobre el grado de cumplimiento de los objetivos de dichas entidades que tienen un carácter eminentemente social.

Se analiza el tema especialmente para el caso de Fundaciones y Asociaciones que tienen un carácter no lucrativo y en cuyos objetivos y actividades prima más lo social y humano que lo estrictamente económico. Debido a su motivación no lucrativa, en muchos aspectos funcionan como una entidad con características específicas y peculiares difícilmente mensurables en términos cuantitativos. Este hecho puede hacer pensar en el Balance Social como un instrumento útil o adecuado para evaluar las acciones de tipo social que realizan dichas entidades.

También se aborda el tema de las ventajas de tipo fiscal y económico otorgadas a las organizaciones no lucrativas y cuales son las razones por las que se establecen dichos beneficios. Si dichas entidades son favorecidas en gran medida por desgravaciones y beneficios fiscales para favorecer su labor social, se puede plantear la cuestión de que al hacer estas distinciones a la hora de colaborar en las arcas públicas, se les puedan exigir ciertos requisitos en el ejercicio de sus actividades y supervisar de alguna forma el cumplimiento de sus objetivos fundacionales o asociativos, aparte de que cumplan unas mínimas condiciones de viabilidad económica y de buena gestión de los recursos. De hecho ya existe una exigencia a nivel legal de presentar información sobre las actividades de determinadas entidades.

Se define el concepto de Balance Social en el ámbito de las entidades no lucrativas y seguidamente se intenta justificar la conveniencia de su elaboración. Para ello se tratan cuestiones como las ventajas y dificultades que puede suponer su realización y se argumenta sobre quién debería encargarse de elaborar el Balance Social o para quién podría ser útil. Todo ello desde una concepción principalmente teórica debido a la escasez de datos empíricos en este campo.

1.- Agradezco los comentarios y sugerencias realizados por el Dr. Rafael Chaves a una primera versión del artículo. La responsabilidad final del mismo es, en todo caso, sólo mía.

En la parte final de la exposición se ofrecen algunos indicadores de tipo social para la evaluación del cumplimiento de los objetivos sociales que podrían ser aplicables a diferentes entidades no lucrativas y útiles en el análisis de determinados aspectos de su actividad.

Brevemente se analiza la información social elaborada por algunas entidades no lucrativas y se intenta verificar en qué medida dicha documentación atiende al concepto de Balance Social que se expone en el trabajo.

2.- Peculiaridades de las entidades no lucrativas

En primer lugar se debe precisar una definición de Entidades No Lucrativas que especifique el ámbito en el que se desarrolla este trabajo. Multitud de autores han estudiado ampliamente el tema y han tratado de definir dicho término que no está exento de controversia. Esto es debido tanto a la gran diversidad terminológica que se maneja para la definición del Sector No Lucrativo, como a las dificultades de tipo metodológico que aparecen (Sajardo Moreno, 1996). Aunque existen distintas teorías que tratan de determinar las características de este sector, dos de las principales concepciones manejadas son el enfoque de la Economía Social que considera el Sector No Lucrativo parte integrante del llamado Tercer Sector y el enfoque de las Nonprofit organizations (NPO) que identifica el Sector No Lucrativo con el Tercer Sector en base al Principio de No Distribución de Beneficios (PNDB). En concreto el concepto de “no lucratividad” implica que las entidades así denominadas cumplan dos condiciones: que sus objetivos sean diferentes a la obtención de lucro y que atiendan al Principio de No Distribución de Beneficios. (Chaves y Monzón, 2001). En cuanto a las entidades como las Asociaciones y Fundaciones caracterizadas por la ausencia de ánimo de lucro, son incluidas en el ámbito de la Economía Social (Tomás Carpi y Monzón Campos, 1998). Los autores Barea y Pulido (2001) establecen unos criterios para delimitar las características que deben cumplir las organizaciones pertenecientes al Sector Instituciones sin Fines de Lucro: que sean los individuos los beneficiarios de los servicios y que estos se suministren gratuitamente, que las Instituciones Sin Fines de Lucro tengan personalidad jurídica de carácter privado y que quienes las controlan no puedan apropiarse de sus excedentes.

A continuación se desarrollan algunos aspectos específicos de las entidades no lucrativas a las cuales hace referencia este trabajo (en concreto asociaciones y fundaciones). Dichas entidades poseen características peculiares ya que sus objetivos y actividades están plenamente ligados a determinados valores que son en el fondo el origen de su nacimiento y existencia. Las entidades no lucrativas no se crean para realizar una actividad que le permita obtener unos beneficios económicos y a su vez respetar determinados valores éticos o morales en su entorno social. Dichas organizaciones se cons-

tituyen precisamente para defender dichos valores con un objetivo claramente desinteresado que beneficie al conjunto de la sociedad, asumiendo que aunque necesitan de cierto beneficio económico para poder llevar a cabo su actividad, no es esa su preocupación principal sino que este queda relegado a un plano secundario frente a su misión prioritaria que es su labor social. Esta labor de carácter social está reconocida por las autoridades públicas que son las encargadas de apoyar, defender y en cierto modo financiar a través de beneficios fiscales, subvenciones, créditos, etc. dichas iniciativas. Este reconocimiento está recogido a nivel legal y la constitución de dichas entidades y el disfrute por parte de las mismas de la ayuda pública está supeditada a que realicen determinadas actividades de tipo social, asistencial, humanitario, etc. De hecho y tal como se regula en la normativa correspondiente, a dichas entidades se les presupone que trabajan para unos fines de interés general. Tanto es así que, si esto no ocurre, estas organizaciones pueden verse privadas de las ventajas de que gozan con motivo de la labor social que desempeñan. Seguidamente se trata el caso de las asociaciones y fundaciones, entidades no lucrativas que nacen para desempeñar determinados fines sociales.

2.1.- Fundaciones y asociaciones al servicio del interés general. Declaración de utilidad pública

El artículo 4 de la Ley 191/1964 de 24 de diciembre reguladora de las asociaciones dice lo siguiente:

“1. Podrán ser declaradas de utilidad pública aquellas asociaciones en las que concurren los siguientes requisitos:

- a) Que sus fines estatutarios sean asistenciales, cívicos, educativos, científicos, culturales, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, o cualesquiera otros que tiendan a promover el interés general.
- b) Que su actividad no esté restringida exclusivamente a beneficiar a sus asociados sino abierta a cualquier otro posible beneficiario que reúna las condiciones y caracteres exigidos por la índole de sus propios fines.
- c) Carecer de ánimo de lucro, y no distribuir entre sus asociados las ganancias eventualmente obtenidas.

En caso de disolución, su patrimonio deberá aplicarse a la realización de actividades sujetas al cumplimiento de los requisitos anteriores.

- d) Que los miembros de la junta directiva desempeñen gratuitamente sus cargos, sin perjuicio de poder ser reembolsados por los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione.
- e) Que cuenten con los medios personales y materiales adecuados y con la organización idónea para garantizar el cumplimiento de los fines estatutarios.

- f) Que se encuentren constituidas, en funcionamiento y dando cumplimiento efectivo a sus fines estatutarios, ininterrumpidamente y concurriendo todos los precedentes requisitos al menos durante los dos años inmediatamente anteriores a la presentación de la solicitud.”

La mencionada declaración de entidad de utilidad pública es condición necesaria para disfrutar de las ventajas fiscales que se conceden a las entidades sin ánimo de lucro. En este artículo queda claramente definido lo que se consideran actividades de interés general, pero deja abierta la posibilidad de que puedan ser consideradas de este modo otras actividades no enumeradas explícitamente. Es importante la exigencia de que las actividades deben abarcar a todos los beneficiarios posibles. Además, para que una asociación sea reconocida como entidad de utilidad pública debe probar el cumplimiento de sus fines sociales durante al menos dos años.

En el Real Decreto 1785/1996 de 19 de julio sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública se regulan los trámites que deben seguir dichas entidades para ser declaradas de utilidad pública. Se pueden acoger a estos trámites asociaciones y federaciones de asociaciones comprendidas en el ámbito de aplicación de la Ley 191/1964 de 24 de diciembre e inscritas en el Registro Nacional de Asociaciones o inscritas en los Registros de Asociaciones de las Comunidades Autónomas, así como las asociaciones reguladas por leyes especiales e inscritas en los correspondientes registros.

Entre la documentación que debe aportar la entidad para tramitar el procedimiento de declaración de utilidad pública en el artículo 2 apartado 3 letras e, f y g se recoge lo siguiente:

- e) “Las actividades desarrolladas durante el tiempo a que se refiere la memoria.
- f) Los resultados obtenidos con la realización de dichas actividades.
- g) El grado o nivel de cumplimiento efectivo de los fines estatutarios.”

Asimismo en el artículo 2 apartado 4 se especifica que se debe acreditar documentalmente lo siguiente:

“Que sus actividades no están restringidas exclusivamente a beneficiar a sus asociados sino abiertas a cualquier otro posible beneficiario que reúna las condiciones y caracteres exigidos por la índole de sus propios fines lo cual se acreditará mediante certificación del Secretario de la Junta Directiva.

En los casos de federaciones de asociaciones, deberá quedar acreditado que las actividades de las federaciones tienen trascendencia exterior e interés general, y que son actividades propias de las federaciones y no únicamente actividades de las asociaciones integrantes.”

Es decir, que una asociación para ser declarada de utilidad pública debe probar fehacientemente las actividades que desarrolla y demostrar que estas son de interés general. Especialmente llamativa resulta la exigencia de explicar los resultados obtenidos en dichas actividades y el grado de cumpli-

miento de los fines recogidos en los estatutos de la asociación, dado que no se establece de qué forma debe valorarse o exponerse dicho grado de cumplimiento de los objetivos que persigue la entidad, es decir, no existe un modelo o unos criterios a seguir para discernir si se cumplen o no dichos objetivos.

El artículo 5 del Real Decreto 1785/1996 de 19 de julio habla de la rendición anual de cuentas que deben cumplir las entidades declaradas de utilidad pública. Dichas entidades deben presentar antes del día 1 de julio de cada año al Ministerio del Interior, o la Comunidad Autónoma, entidad u organismo público que hubiese verificado su constitución y autorizado su inscripción en el registro correspondiente:

“Una memoria expresiva de las actividades asociativas y de la gestión económica, incluyendo el cuadro de financiación, y reflejando el grado de cumplimiento de los fines asociativos”

Del mismo modo que se le exige a la entidad la presentación del balance de situación y cuenta de resultados y la liquidación del presupuesto de ingresos y gastos, se le exige información detallada sobre las actividades realizadas y el grado de cumplimiento de los objetivos de la asociación. Más aún, en el artículo 6 al hablar de la posible revocación de la declaración de utilidad pública se recoge lo siguiente:

“El Ministerio del Interior, o, en su caso, la Comunidad Autónoma o la entidad u organismo público correspondientes, si tuviere conocimiento, como consecuencia del procedimiento regulado en el artículo anterior o por cualquier otra fuente de información, de que las entidades declaradas de utilidad pública hubieran dejado de reunir cualesquiera de los requisitos necesarios para obtener y mantener vigente la declaración de utilidad pública, o que no han cumplido la obligación de rendir cuentas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo anterior, incoará el correspondiente procedimiento de revocación”.

Es decir que el no rendir cuentas debidamente tal y como recoge el Real Decreto y la misma Ley 191/1964 es motivo de revocación de la declaración de utilidad pública y como consecuencia de la pérdida de las exenciones y beneficios fiscales de que gozan las entidades no lucrativas.

Las Fundaciones inscritas en el registro correspondiente son consideradas también entidades sin fines lucrativos a efectos de acogerse al régimen tributario especial para estas entidades. Esto es debido a que por las mismas exigencias de su constitución y registro ya se les otorga el carácter de entidades que realizan actividades de interés general.

En el artículo 2 de la Ley 30/1994 de 24 de Noviembre de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general se regula lo siguiente:

“1. Las Fundaciones deberán perseguir fines de interés general: de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente o de fomento de la economía o de la investigación, de promoción del voluntariado, o cualesquiera otros de naturaleza análoga.

2. La finalidad fundacional debe beneficiar a colectividades genéricas de personas. Tendrán esta consideración los colectivos de trabajadores de una o varias empresas y sus familiares.

3. En ningún caso podrán constituirse Fundaciones con la finalidad de destinar sus prestaciones a los cónyuges o parientes del fundador hasta el cuarto grado inclusive.”

Queda claro que los objetivos o fines fundacionales deben perseguir el interés general y que no pueden dedicarse a realizar actividades en beneficio de su fundador o familiares, aunque esto se permite en caso de que se trate de la conservación y restauración del patrimonio histórico español bajo determinadas condiciones. Debe por tanto ser una actividad abierta a colectivos genéricos.

En el artículo 21 de la misma ley se recogen los principios de actuación que deben regir el funcionamiento y la actividad de la fundación:

“Las fundaciones están obligadas a:

- a) Destinar efectivamente el patrimonio y sus rentas, de acuerdo con la presente Ley y los Estatutos de la Fundación, a sus fines fundacionales.
- b) Dar información suficiente de sus fines y actividades para que sean conocidos por sus eventuales beneficiarios y demás interesados.
- c) Actuar con criterios de imparcialidad y no discriminación en la determinación de sus beneficiarios.”

En el artículo 24 se dice que “las fundaciones podrán obtener ingresos por sus actividades siempre que ello no implique una limitación injustificada del ámbito de sus posibles beneficiarios.”

Es decir, sus objetivos están claramente ligados al interés general y cualquier actuación llevada a cabo por una fundación que contradiga este principio o que se restrinja a determinados beneficiarios con exclusión de la totalidad de los mismos, estaría en contra de su razón de ser y de los motivos por los que fue creada.

2.2.- Beneficios fiscales y económicos de las entidades no lucrativas

Después de analizar las condiciones que deben cumplir las asociaciones y fundaciones para ser consideradas entidades sin ánimo de lucro a efectos de gozar de los beneficios fiscales establecidos (asociaciones declaradas de utilidad pública y fundaciones debidamente registradas), a continuación se

exponen los requisitos que se exigen en el artículo 42 de la Ley 30/1994. Entre otros, en el apartado 1 del mencionado artículo se apuntan los siguientes:

- a) "Perseguir fines de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, o cualesquiera otros fines de interés general de naturaleza análoga.
- b) Destinar a la realización de dichos fines, al menos el 70 % de las rentas netas y otros ingresos que obtengan por cualquier concepto, deducidos, en su caso, los impuestos correspondientes a las mismas, en el plazo de tres años a partir del momento de su obtención.
Las aportaciones efectuadas en concepto de dotación patrimonial, bien en el momento de su constitución, bien en un momento posterior, quedan excluidas del cumplimiento de este requisito."

Aparte de estos requisitos que se refieren una vez más al tipo de actividad realizada que debe ser de interés general, se recogen otras exigencias ya mencionadas como el rendir cuentas anualmente al órgano correspondiente o "aplicar su patrimonio en caso de disolución a la realización de fines de interés general análogos a los realizados por las mismas." El artículo 42 también remarca que "No se considerarán entidades sin fines lucrativos, a los efectos de este título, aquéllas cuya actividad principal consista en la realización de actividades mercantiles."

En el artículo 47 menciona el incumplimiento de los citados requisitos del artículo 42 como causa para la pérdida del derecho al disfrute de los beneficios fiscales establecidos en dicha Ley.

Las entidades no lucrativas gozan de exenciones de determinados tributos como el Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados, determinadas operaciones sujetas al Impuesto Sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tributos locales como el Impuesto de Actividades Económicas o el Impuesto de Bienes Inmuebles, etc. La fiscalidad que regula a estas entidades está recogida en las respectivas normativas de cada uno de los impuestos aunque las secciones 3ª y 4ª del Título II de la ley 30/94 tratan sobre el Impuesto sobre Sociedades y sobre los Tributos Locales. Los beneficios fiscales en impuestos como los anteriormente mencionados vienen condicionados por la utilización de su patrimonio en las actividades que constituyen su objeto social o por el hecho de que los beneficios sean obtenidos en el ejercicio de dichas actividades, lo cual remarca todavía más la "necesidad" de cumplir los fines fundacionales o asociativos para poder disfrutar de las exenciones, bonificaciones o subvenciones previstas.

Siguiendo lo expuesto en la ley 30/1994 de 24 de Noviembre, el Real Decreto 765/1995 de 5 de mayo por el que se regula determinadas cuestiones del régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, regula en su artículo 2 la acreditación ante la Administración tributaria para el disfrute de los beneficios fiscales del siguiente modo:

“1. Para el disfrute de los beneficios fiscales establecidos en la sección 3^a del capítulo I del Título II de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, las entidades sin fines lucrativos deberán dirigirse, acreditando su condición, a la delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuya circunscripción esté situado su domicilio fiscal, una vez inscritas en el Registro administrativo correspondiente o declaradas de utilidad pública en el caso de las asociaciones.

A tal efecto deberán presentar escrito al que, junto a los datos de identificación de la entidad, denominación, número de identificación fiscal y domicilio, se acompañarán los siguientes documentos:

- a) Certificación del protectorado del que la fundación dependa o del Ministerio de Justicia e Interior, en el caso de las asociaciones, en el que se acredite su inscripción en el Registro correspondiente y se describa la naturaleza y fines de la entidad según sus estatutos.
- b) Memoria en la que se detalle el cumplimiento de los requisitos especificados en el artículo 42 de la Ley 30/1994, de 24 de Noviembre, y la forma en que van a cumplirse.
- c) En el caso de las asociaciones declaradas de utilidad pública se requerirá asimismo, copia de la notificación del acuerdo del Consejo de Ministros o, en su caso, de la Orden del Ministro de Justicia e Interior mediante la cual se otorgue tal calificación.”

En el artículo 4^º de dicho Real Decreto se regula de forma similar la solicitud para disfrutar de los beneficios fiscales en materia de tributación local. Los requisitos son similares a los expuestos en el artículo 2^º. Al hablar de la solicitud de la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles se expone claramente que

“se aportará justificación de la titularidad del inmueble para el que se solicita la exención y documentación que acredite que el inmueble en cuestión está afecto a las actividades que constituyen el objeto social o finalidad específica de la entidad, no se utiliza en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyan su objeto o finalidad específica y no está cedido a terceros mediante contraprestación.”

Una vez más el legislador se quiere asegurar del cumplimiento de las actividades para las cuales ha sido creada la entidad. Es evidente que una fundación o una asociación declarada de utilidad pública goza de muchas ventajas tanto fiscales como de otro tipo, por tanto, es normal este control del tipo de actividades que realiza y del cumplimiento de sus objetivos de tipo social. Como muestra se puede tomar el artículo 3^º del Real Decreto 20 de mayo de 1965 N^º 1440/65 de normas complementarias a la Ley 191/1964. Dicho artículo expone los derechos que tendrá una asociación declarada de utilidad pública que son:

- a) “Usar este título en toda suerte de documentos a continuación del nombre de la Entidad.
- b) Las exenciones que las Leyes reconozcan a favor de estas Asociaciones.
- c) Tener preferencia en la concesión del crédito oficial correspondiente a las actividades a que se dedique la Asociación.

- d) Gozar de preferencia en la distribución de las subvenciones estatales que a favor de entidades privadas se establezcan por la naturaleza de la actividad de que se trate.
- e) Recibir ayuda técnica y asesoramiento de la Administración del Estado, así como los medios de diversa índole que precise la Asociación y que la Administración pueda facilitar.
- f) Ser oídas en la preparación de disposiciones generales relacionadas directamente con las materias de su actividad, así como al adoptarse programas de acción o establecerse nuevas directrices de trascendencia para las mismas cuando así lo estime conveniente con carácter discrecional, por el Departamento que promueva las disposiciones, programas o directrices de referencia.”

Por último, cabe decir que aparte de la ayuda directa que reciben las entidades no lucrativas por parte de la Administración pública, también se promueve la colaboración con las mismas a través del régimen tributario establecido para las aportaciones efectuadas a dichas entidades. Es sin duda otra forma de potenciar el apoyo y la labor de estas organizaciones.

2.3.- Carácter social de las entidades sin ánimo de lucro

Llegado a este punto es importante apuntar que al hacer referencia a organizaciones de tipo no lucrativo que ya tienen una finalidad “filantrópica”, estas se situarían en el último nivel de responsabilidad de los cuatro mencionados por Carrol (1991), ya que a dichas entidades sí que se les puede pedir que cumplan con estas responsabilidades debido a que las asumen como propias y nacen precisamente para desarrollarlas por lo que la sociedad espera que lo hagan. Es evidente que los otros tres niveles de responsabilidad (responsabilidades económicas, legales y éticas) serían exigibles tanto a este tipo de organizaciones como a cualquier empresa sea de tipo lucrativo o no.

Si se les pide a las empresas que se comporten de forma responsable ante la sociedad, tanto más se les puede pedir a las entidades que precisamente nacen para realizar una labor social para servir a la sociedad y que además reciben ayudas procedentes de todos los contribuyentes (Valle, 1980). Desde luego se puede entender fácilmente que entrarían dentro de este ámbito lo que son entidades no lucrativas que reciben importantes aportaciones del sector público.

La autora Diana Leat (1996, p. 62) se pregunta si las organizaciones de tipo voluntario son responsables, ya que parece que se puede entender que este tipo de organizaciones deberían serlo, pero “¿lo son?, y si es así ¿ante quién? y ¿de qué?”. Menciona que este concepto de responsabilidad se basa en la noción de beneficio público que es central en la definición legal. Además, añade la autora que esta responsabilidad también viene de los privilegios de tipo fiscal y legal que tienen este tipo de entidades. La recepción de fondos públicos es un importante motivo para pedir a estas organizaciones que sean responsables públicamente. Al igual que otros autores Leat distingue entre responsabilidades internas y externas y expone varios aspectos relativos a la responsabilidad pública o social de las mencionadas organizaciones:

-Las organizaciones de voluntariado han pasado a ocupar un papel central en la provisión de determinados servicios que suponen cierta responsabilidad para el Estado. Esto ha incrementado la búsqueda de la eficiencia y eficacia en el empleo del dinero y el número de iniciativas con intervención de estas organizaciones.

-Estas organizaciones han incrementado el personal técnico y directivo contratado, pero no son ellos los verdaderos responsables de la conducta de la organización. Además se debería considerar el tema de la responsabilidad hacia los empleados.

-El consumismo lleva a la idea de que se deben tener en cuenta las demandas de los clientes. A veces estas organizaciones de tipo voluntario pueden aparecer como representativas de la comunidad o de determinados grupos de clientes.

La autora describe tres grados o tipos de responsabilidad: responsabilidad explicativa, que puede suponer dar una descripción o explicación; responsabilidad con sanciones en el caso de que los hechos o las explicaciones sobre los mismos fueran inaceptables; responsabilidad como respuesta a las demandas de aquellos ante quienes se es responsable.

2.4.- Necesidad de la evaluación de la actividad social en las entidades no lucrativas. Insuficiencia de la contabilidad tradicional

En general los distintos autores están de acuerdo en que la contabilidad tradicional es insuficiente e inadecuada para reflejar la imagen fiel de la empresa y recoger los aspectos de naturaleza social que le atañen. Ocurre algo semejante en el caso de las entidades de tipo no lucrativo y existen argumentos en este sentido tanto referidos al ámbito de las cooperativas como a otras organizaciones no lucrativas.

En palabras de Capron y Leseul (1997, p. 29-30) "medir la acción de nuestras empresas es una necesidad. Necesidad de evaluación, necesidad de transparencia, necesidad de comunicación". Destacan la necesidad de evaluar las acciones de las empresas para asumir su responsabilidad social: "la calidad, la eficacia y la efectividad de las decisiones tomadas o, por el contrario, las externalidades negativas que causa la empresa en su entorno, y más particularmente para las empresas de economía social medir la adecuación de sus prácticas a sus valores". Según los mencionados autores muchas de estas entidades de economía social ven la necesidad de realizar esta responsabilidad social, pero no se atreven a sistematizar estos principios y su práctica.

Las autoras Fernández Lorenzo, L. E. y Geba, N. B. al hablar del balance social en las cooperativas explican que estas realizan actividades de tipo económico, pero también otras en beneficio de asociados, trabajadores y la comunidad en general. Se ve cada vez más la importancia de informar respecto a este tipo de actividades y de hecho se hace a través de medios como la memoria expli-

cativa que acompaña a la contabilidad ordinaria, pero este medio de información, aunque es importante no es suficiente: este tipo de información de tipo narrativo que ofrecen las cooperativas es extensa, pero “a veces imprecisa en cuanto a medición”. También se añade la dificultad de distinguir entre lo planificado, lo realizado y lo proyectado para el futuro. Como conclusión dicen la autoras que “con este tipo de datos es posible formarse una opinión general sobre sus aportes en el plano social, pero resulta difícil realizar comparaciones y en la mayoría de los casos extraer conclusiones objetivas en cuanto a su gestión social.” (Fernandez Lorenzo y Geba, 1999 p. 180). Por tanto, la contabilidad tradicional no informa adecuadamente sobre el logro de la finalidad para la que se ha creado la entidad (Iengo, 1997). La falta de información sobre la actividad social puede no ser relevante en el caso de empresas de tipo lucrativo pero sí lo es para las entidades no lucrativas donde la consecución de un objetivo de orden social prevalece al de orden económico (Fazzi, 1998).

Franch Meneu, (1990 p. 912) al mencionar el papel de las organizaciones no lucrativas en la sociedad habla de su administración y del concepto de beneficio que cambiará debido al distinto cariz de los servicios que prestan:

“El concepto de beneficio sufrirá una transformación igualmente positiva pasando de una concepción meramente monetaria y a corto plazo hacia una interpretación más estable, duradera y que refleje valores humanos, difícilmente medibles en términos cuantitativos”.

3.- Definición de balance social en las entidades no lucrativas

El autor Terol Esteban (1992) expone un hecho paradójico. Cabría esperar que el concepto y la práctica del Balance Social se hubiese adoptado en primer lugar por las entidades sin ánimo de lucro y posteriormente por las empresas de tipo lucrativo y no en el orden contrario como realmente ha sucedido, ya que los resultados y la eficacia de las entidades no lucrativas se miden en función del impacto o beneficio social de sus actividades y no a partir del mero resultado económico.

Al tratar de definir el concepto de Balance Social en el ámbito de las entidades no lucrativas, no sólo se hace referencia a la repercusión social de las actividades de la organización, sino que las definiciones aluden expresamente a los objetivos y motivaciones que están detrás de la misma existencia de la entidad debido a que esta tiene de por sí un carácter social. Según Sáenz de Miera (1992, p.171) se utiliza el término balance social para “reflejar el conjunto de informaciones que las fundaciones pueden presentar a la sociedad -con independencia de las relaciones estrictamente legales que hayan de mantener con el Estado- para justificar el adecuado cumplimiento de su función social”. El balance social puede ser descrito como “una rendición de cuentas de la actividad social de una orga-

nización sin ánimo de lucro”, ya que se trata de proporcionar una descripción de la capacidad de la organización de perseguir la finalidad social para la que ha sido constituida (Fazzi, 1998, p. 43). Cuando Cabra de Luna (1998, p. 990) habla del Balance Social en el ámbito de las fundaciones expone que: “el balance social constituye la expresión y justificación más clara de su razón de ser, de su retroalimentación como institución.”

Dado que la legislación recoge esta necesidad de información sobre las actividades de las entidades sin ánimo de lucro, seguidamente se analiza el caso de las Fundaciones para las cuales la normativa vigente recoge lo siguiente acerca de la rendición de cuentas, explicación de sus actividades y cumplimiento de sus objetivos:

El artículo 23.1 de la Ley 30/94 de 24 de noviembre, establece que “con carácter anual el Patronato de la Fundación confeccionará el inventario, el balance de situación y la cuenta de resultados, en los que consten de modo cierto la situación económica, financiera y patrimonial de la Fundación y elaborará una memoria expresiva de las actividades fundacionales y de la gestión económica que incluirá el cuadro de financiación, así como del exacto grado de cumplimiento de los fines fundacionales. La memoria especificará además las variaciones patrimoniales y los cambios en sus órganos de gobierno, dirección y representación”.

El artículo 12.2 del Real Decreto 316/1996, de 23 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal, establece que: “La parte de la memoria relativa a las actividades fundacionales deberá contener información identificativa de la fundación y de cada una de las actividades realizadas en cumplimiento de los fines fundacionales e información sobre usuarios o beneficiarios, personal, ingresos, gastos y patrimonio de la fundación, además de los cambios en los órganos de gobierno, dirección y representación”.

Como se puede observar, ya a nivel legal se produce una exigencia de información que hace pensar en la conveniencia de una ampliación de la misma hasta llegar a un análisis detallado de la actuación social de la Fundación (elemento que se puede considerar trasladable a otro tipo de entidades sin ánimo de lucro).

“En este precepto se contiene con suficiente detalle la obligación que la fundación tiene de elaborar una memoria de las actividades desarrolladas y de su gestión económica. Este es el punto de partida básico que permita dar un salto adelante y poder situarnos ante un balance social que comprenda todos los elementos de gestión y de difusión de la fundación.” (Cabra de Luna, 1998, p. 980).

4.- Elaboración de un balance social en las entidades no lucrativas

En este apartado se intenta analizar la conveniencia de la elaboración de un Balance Social por parte de las entidades no lucrativas. Como ya se ha mencionado anteriormente, las experiencias en este campo son muy escasas ya que la iniciativa del tema proviene de las empresas de carácter mercantil y los principales argumentos, datos e incluso legislación provienen del ámbito empresarial. Es por ello que a la hora de buscar razones, ventajas e incluso dificultades en la implantación de un Balance Social en las entidades no lucrativas, el trabajo parte en cierta medida de los razonamientos y experiencias en el ámbito lucrativo para llegar a su aplicabilidad en el campo de las entidades sin ánimo de lucro, ya que las motivaciones, las ventajas y la concepción del Balance Social que se manejan en el terreno empresarial pueden ser asimiladas por dichas entidades. Si se trata de introducir la concepción de “lo social” en la gestión de la entidad, son precisamente las organizaciones no lucrativas que se crean para gestionar toda una serie de actividades de tipo social las que necesitan de algún instrumento para la evaluación, difusión y planificación de dicha actuación.

4.1- Ventajas y utilidad del Balance Social

Existen multitud de razones para la elaboración de un Balance Social. Como primera y fundamental razón que ya se ha expuesto anteriormente, se puede mencionar la insuficiencia o incapacidad de la contabilidad tradicional para recoger y mostrar con claridad la información relativa a la actividad social de una entidad y por tanto la consecuencia de que no se ofrece una imagen fiel de la empresa o entidad únicamente con datos contables en sentido estricto.

La elaboración del Balance Social ayudaría a incorporar transparencia en la gestión y actividades de la organización (Fazzi, 1998; De la Rica, 1986). Diversos autores resaltan la importancia de la información en el ámbito de la empresa. En ese sentido el Balance Social sería un instrumento válido para informar a la colectividad o sociedad en general y también una fuente de información interna para la dirección (De la Rica, 1986; Muñoz Colomina, 1986; Iengo, 1997; Dierkes, 1985). En el caso de las entidades no lucrativas esa información transparente es primordial tanto en su actuación ante la Administración Pública (para justificar sus numerosas ventajas fiscales y económicas), como en la comunicación y difusión de sus actividades de cara a la sociedad para asegurar sus fuentes de financiación (Cabra de Luna, 1998; Terol Esteban, 1992).

Muñoz Colomina (1986, p. 76) habla de la contabilidad socioeconómica como “un instrumento de gestión, al incorporar los objetivos sociales, junto a los económicos en el control y planificación de la gestión”. Se trata de analizar lo previsto, lo realizado y las desviaciones entre ambos para llegar a una

gestión óptima (Parra Luna, 1984). La innovación en dichos procesos de gestión también puede ser considerada una de las ventajas del Balance social según Salas Puig (1983,) junto con la eficiencia y el análisis de la empresa. El autoconocimiento y diagnóstico de la organización es fundamental para la elaboración y puesta en práctica de un plan social (Valle, 1980). Al hablar sobre evaluación de la entidad hay que diferenciar dos aspectos de la misma: la intra-evaluación que ayudará a la “gestión social integrada” y la inter-evaluación que permitirá la comparación de datos entre diferentes organizaciones (Mugarra Elorriaga, 1999).

El Balance Social permite la evaluación de las actuaciones de la entidad a la luz de sus valores y además ayuda a un dialogo entre los miembros favoreciendo cambios en su comportamiento (Capron y Leseul, 1997).

Siendo que las entidades sin ánimo de lucro realizan importantes actividades en el campo de lo social se puede decir que el Balance Social aportaría información útil al gobierno para la planificación y control de la política social (Novarese de Nieto y Fernández Lorenzo, 1997), además del control de tipo fiscal y económico ya mencionado.

Para terminar y dado que se está tratando el ámbito de las entidades no lucrativas se pueden destacar las tres funciones que según Sáenz de Miera (1992, p. 172) debe cumplir toda Fundación. El autor menciona que la fundación también debe atender a su eficacia en el plano económico y ello supone prestar atención a la gestión, la información y la coordinación. Después del discurso planteado se puede ver que para la consecución de estas tres funciones de las Fundaciones (que serían aplicables a otro tipo de entidades similares) resulta de enorme utilidad el Balance Social ya que el fin último del mismo sería contestar a las dos cuestiones siguientes:

-“¿Sus actividades encajan en el contexto ético y social de su tiempo? (Es decir, lo que hace, ¿se entiende que es socialmente útil?)

-¿Las acciones emprendidas para el cumplimiento de sus objetivos son socialmente eficaces? (es decir, lo que hace, ¿lo hace económicamente bien?)”

Sáenz de Miera relaciona la respuesta a estas preguntas con los aspectos antes mencionados de gestión (donde quedan englobados la definición de propósitos y objetivos, la estructura organizativa y los modos de actuación), información y coordinación.

4.2.- Dificultades y limitaciones

Al mismo tiempo que existen numerosas razones para elaborar un Balance Social, también aparecen dificultades que explican su poca implantación a pesar de que es un tema objeto de estudio desde hace varias décadas.

La primera limitación que se puede mencionar es la dificultad que entraña medir y cuantificar aspectos sociales en términos monetarios o cifrados (Marques, 1982). Es complicado definir indicadores adecuados para este fin (Freije Uriarte, 1978). “Es mucho más fácil enumerar especulativamente los aspectos en que puede concretarse la responsabilidad social, que proceder a la delicadísima tarea de evaluar su cumplimiento y encontrar los indicadores que pueden servir para medirlo” (Suarez González, 1982 p. 282).

Se puede destacar también el coste en términos de tiempo y dinero que supone el asumir la elaboración del Balance Social. Algunos de estos costes pueden incluso resultar prohibitivos para algunas entidades (Leat, 1996).

La elaboración del Balance social tiene carácter unilateral porque recae en la misma organización (Parra Luna, 1984), lo cual dificulta que sea percibido como algo útil por los demás agentes implicados.

Es importante hacer referencia a razones de tipo cultural a la hora de explicar el poco éxito de la práctica del Balance Social. Cuesta mucho concebir las cosas de diferente modo a como se ha venido haciendo tradicionalmente y por tanto introducir elementos de cambio (Cea García, 1980). La concepción que poseen los dirigentes, interlocutores sociales, contables, etc. sobre las dimensiones sociales y su medición no evoluciona fácilmente (Marques, 1982). Además es necesario un tiempo para que arraigue la práctica del Balance Social. La entidad pasa por diversas fases desde que comienza a prestar atención a los aspectos sociales hasta que llega a integrarlos plenamente en sus decisiones y elabora un Balance Social de forma sistemática y asumida por sus directivos (Ackerman, 1975; García Echevarría, 1982).

En general, el principal problema es la falta de estandarización del mismo Balance Social. Tal y como afirma Salas Puig (1983, p. 590):

“la operativización del término balance social se resiente porque, en definitiva, nos remitimos a un concepto variable no definido, o mejor aún, con exceso de definiciones. Un concepto que no está plenamente aceptado y que, en cualquier caso, podemos decir que la responsabilidad social de la empresa depende, en primera instancia, de la propia empresa”.

4.3.- ¿Quién debe elaborar el Balance Social?

En principio es lógico pensar que sea la propia institución la que elabore el balance social para determinar el grado de consecución de sus objetivos. Pero también se puede observar fácilmente que existen peligros en el hecho de que sea la propia organización quien lo elabore:

-Existen multitud de aspectos que se pueden englobar dentro del análisis de la actividad social de la empresa o entidad. Es difícil abarcar todos los campos. Si el balance social no esta estandarizado

(e incluso aunque lo esté), la misma entidad puede tener la tentación de ocultar cierta información o prestar más relevancia a los datos que le son más convenientes.

-Por otro lado hay aspectos referentes a los agentes sociales externos y a los mismos agentes internos (trabajadores, voluntarios, etc.) que son subjetivos y cuya valoración por parte de la organización no sería del todo fiable ni adecuada. Habrá ciertamente aspectos sobre los que deben responder y opinar las mismas personas afectadas o relacionadas con ellos. Es decir que se trataría de un balance social participativo en alguna medida.

Para evitar que el balance social sea un instrumento de información parcial, se podría pensar en algún tipo de auditoría social similar a la que se realiza en el plano de la contabilidad financiera tradicional. Sin embargo esta posibilidad quedaría relegada a un ámbito en el que existiera algún requisito de tipo legal sobre la elaboración del balance social, o bien se le otorgara a este un valor de reconocimiento sobre el cumplimiento de ciertas garantías y valores de alguna manera esperados por la sociedad misma. En otras palabras, quizá llegará el día y ya hay iniciativas en este sentido, en que el reconocimiento de la buena "actividad social" de una empresa u organización otorgue cierta categoría y sea ante la sociedad una garantía de que está actuando de forma correcta en el desarrollo de sus actividades. Estas distinciones se han llevado a cabo como símbolo de garantía de los productos de una empresa o de su compromiso a la hora de respetar el medio ambiente. También existen iniciativas en el sentido de valorar y certificar la "conducta social" de la empresa (ISO 8000 y reconocimientos similares), lo cual es algo positivo aunque poco extendido todavía.

Parra Luna (1980, p. 39) apoya la idea de que el Balance Social sea "intercomunicado e incluso co-formulado por los diferentes ámbitos sociales de la empresa". Sigue diciendo que "El Balance encierra en sí esta exigencia. Por algo el Balance es SOCIAL". Plantea incluso que la elaboración del Balance Social necesita de un clima favorable que no solo provenga de la decisión unilateral de la dirección sino que debe ser conocido, aceptado o criticado por el máximo número de personas implicadas.

4.4.- ¿Para quién se elabora el balance social?

De las anteriores reflexiones se puede deducir que el Balance Social que evalúe de algún modo las actividades sociales de una entidad sería fuente de información para las autoridades, gobiernos, etc. que deban ejercer un control sobre dichas organizaciones.

A lo largo del trabajo han quedado claras también las múltiples ventajas o razones por las que a la entidad le conviene elaborar un balance social. Es un instrumento útil para la gestión, la autocrítica y la auto-evaluación.

De todos modos y dado que cualquier entidad u organización está vinculada a la sociedad en alguna medida (algunas más que otras tal y como se ha podido ver durante el desarrollo del tema),

no parece lógico que esta información quede simplemente relegada al ámbito interno y a las autoridades públicas. “El querer reducir el sistema de información a la dimensión interna, constituye un grave error, puesto que llevaría a unos grados de abstracción que haría inoperativo el Balance Social hacia fuera y hacia dentro.” (García Echevarría, 1982, p. 310).

El autor Franch Meneu (1990, p. 914) refiriéndose a las fundaciones expone lo siguiente:

“ La promoción de entidades de este tipo tiene que ir pareja con un control estatal dirigido fundamentalmente hacia la constatación de que los fondos aportados se dirigen al fin previsto. Es en estas entidades donde deben exigirse rigurosas auditorías que no terminen en el mero ámbito económico, sino que profundicen de lleno en el cumplimiento de los fines sociales. Es aquí donde la exigencia de un balance social sería prioritario. Los fondos aportados, y los recogidos en sus actividades mercantiles, debe quedar claro que se dedican a los fines sociales estatutarios; de lo contrario se incurriría en fraude social”.

Según Diana Leat (1996) una de las diferencias entre las organizaciones de tipo lucrativo y las de tipo no lucrativo reside en el número de componentes o agentes ante los que deben ser responsables. La autora menciona una extensa lista de grupos antes los cuales las entidades sin ánimo de lucro deben responder. Algunos de estos ejemplos son: el público o la comunidad en general, el gobierno central, el gobierno local, los usuarios, otras entidades similares, grupos de profesionales, organismos reguladores y de vigilancia, quienes proveen los fondos, organizaciones no gubernamentales, los colectivos donantes, etc. También hay otros tipos de responsabilidades en el ámbito interno que afectan a voluntarios, empleados, director, comités, subcomités, comités de programas o proyectos especiales, etc.

La mencionada autora expone distintos aspectos que influyen en el tipo y ámbito de la responsabilidad respecto a cada grupo. La condición y forma legal así como la estructura constitucional de cada organización son variables importantes. Las fuentes de ingresos y el grado y tipo de dependencia de las mismas también, así como los términos en que están establecida dicha financiación (subvenciones, contratos). La estructura organizacional interna también es una variable importante a la hora de considerar los diferentes componentes y el tema de la responsabilidad, ya que en una misma organización se pueden dar una estructura de tipo burocrático, una asociación de voluntarios y a la vez unas relaciones de tipo informal. La autora también menciona otro tipo de factores que pueden afectar a este ámbito de la exigencia de responsabilidad: la historia y desarrollo de la organización, su necesidad y posibles fuentes de legitimación, factores del entorno, la misión, actitud y cultura de la organización así como la visibilidad y voz de sus potenciales componentes incluidos sus beneficiarios clave.

5.- Ejemplos de indicadores aplicables a entidades no lucrativas

A continuación se plantean una serie de indicadores de tipo general que abarcan diferentes dimensiones de carácter social y que pueden servir a distintos tipos de entidades no lucrativas. En concreto hacen referencia al voluntariado, los beneficiarios o usuarios, las actividades realizadas por la entidad y el cumplimiento de sus objetivos así como sobre sus socios, donativos, etc. es decir analizan los aspectos más característicos de las entidades sin ánimo de lucro. Desde luego es un conjunto de indicadores abierto y adaptable para organizaciones diversas. Cada entidad podría utilizar o añadir los más adecuados en función de la óptima evaluación de su función social.

5.1.- Indicadores relativos al Voluntariado

A través de los indicadores siguientes se puede estudiar la evolución del voluntariado a lo largo del tiempo, su incremento o descenso, su edad, sexo, características, etc. lo cual da una idea del tipo de personal voluntario con que cuenta la entidad y si este es el adecuado para cubrir las tareas que ésta debe llevar a cabo. Algunos ejemplos serían:

$$\frac{\text{Nº VOLUNTARIOS INCORPORADOS DURANTE EL AÑO}}{\text{Nº TOTAL DE VOLUNTARIOS}}$$

$$\frac{\text{Nº DE VOLUNTARIOS HOMBRES (O MUJERES)}}{\text{Nº TOTAL DE VOLUNTARIOS}}$$

$$\frac{\text{Nº DE VOLUNTARIOS JÓVENES (p.e. menos de 25 o 30 años)}}{\text{Nº TOTAL DE VOLUNTARIOS}}$$

$$\frac{\text{Nº DE VOLUNTARIOS ESPORÁDICOS O TEMPORALES}}{\text{Nº TOTAL DE VOLUNTARIOS}}$$

$$\frac{\text{Nº DE VOLUNTARIOS ANTIGUOS (p.e. más de un año)}}{\text{Nº TOTAL DE VOLUNTARIOS}}$$

$$\frac{\text{Nº DE VOLUNTARIOS FIJOS O HABITUALES}}{\text{Nº DE BENEFICIARIOS O USUARIOS}}$$

Este indicador daría cuenta de la proporción entre voluntarios y beneficiarios con lo que ofrece información sobre si la organización dispone del personal (en este caso voluntario) necesario para

hacer frente a las tareas que debe atender. El siguiente indicador informaría sobre la formación recibida por los voluntarios para el desempeño de sus funciones:

$$\frac{\text{Nº VOLUNTARIOS QUE RECIBEN O HAN RECIBIDO FORMACIÓN}}{\text{Nº TOTAL DE VOLUNTARIOS}}$$

$$\frac{\text{Nº VOLUNTARIOS QUE ASISTEN A REUNIONES, ASAMBLEAS, ETC.}}{\text{Nº TOTAL DE VOLUNTARIOS}}$$

$$\frac{\text{Nº VOLUNTARIOS HABITUALES EN LA ENTIDAD}}{\text{Nº EMPLEADOS DE LA ENTIDAD}}$$

Es decir se compara el personal voluntario con el personal contratado para ver si la proporción es adecuada y oportuna en el desempeño de las actividades a realizar. También podría ser bueno analizar de que forma se distribuyen las tareas y se organizan las actividades, es decir si hay personas que desempeñan muy variadas funciones haciendo que exista el peligro de una acción ineficaz o poco estructurada.

$$\frac{\text{Nº VOLUNTARIOS QUE REALIZAN MÁS DE UN TIPO DE ACTIVIDAD}}{\text{Nº TOTAL DE VOLUNTARIOS}}$$

$$\frac{\text{Nº VOLUNTARIOS QUE HAN DEJADO DE COLABORAR}}{\text{Nº VOLUNTARIOS TOTALES}}$$

En este caso sería importante analizar las causas de baja por parte de los voluntarios: imposibilidad por cuestiones de trabajo, horarios, familia, o si se trata de algún problema relacionado con las tareas desempeñadas o con el funcionamiento de la entidad.

Todos estos indicadores sirven de orientación junto con las convenientes explicaciones sobre los datos que ofrecen. Cada entidad, cada actividad, cada grupo tendrá sus peculiaridades, sus necesidades y su forma de funcionar en este campo. El resultado idóneo de cada uno de estos porcentajes dependerá por tanto de la realidad de cada organización y las actividades que realiza.

5.2.- Indicadores referidos a los beneficiarios o usuarios de la entidad

Este grupo de indicadores es importante ya que hace referencia a las mismas personas sobre las que recae la atención o el objetivo de la entidad. Por ello se trata de ver su evolución, el aumento de casos atendidos, los cambios en su composición, etc. Esto dará una idea de cual es la orientación que debe seguir la entidad para atender a dichos beneficiarios.

$$\frac{\text{Nº BENEFICIARIOS O USUARIOS DURANTE EL AÑO}}{\text{Nº BENEFICIARIOS O USUARIOS AÑO ANTERIOR}}$$

$$\frac{\text{Nº BENEFICIARIOS O USUARIOS POTENCIALES (demandas no atendidas)}}{\text{Nº BENEFICIARIOS O USUARIOS ACTUALES}}$$

En este caso se deberían remarcar los motivos por los que no se han podido atender todos los casos o solicitudes planteados y ver de qué modo se puede ampliar la actividad de la entidad.

Dependiendo del tipo de actividad que realiza la organización podría ser útil desagregar los beneficiarios según sexo, edad, nacionalidad, etc.

$$\frac{\text{Nº BENEFICIARIOS O USUARIOS HOMBRES (MUJERES)}}{\text{Nº BENEFICIARIOS ATENDIDOS}}$$

$$\frac{\text{Nº BENEFICIARIOS MAYORES (MENORES) DE X AÑOS}}{\text{Nº BENEFICIARIOS TOTALES ATENDIDOS}}$$

$$\frac{\text{Nº BENEFICIARIOS O USUARIOS QUE HAN CAUSADO BAJA}}{\text{Nº BENEFICIARIOS TOTALES}}$$

Este último indicador informaría sobre el porcentaje de bajas que ha habido en los beneficiarios o usuarios durante el año. Con este porcentaje se podrían realizar comparaciones con los datos obtenidos en otras entidades similares. Desde luego en este análisis deberían tenerse en cuenta los motivos y causas por las que se ha causado la baja: fallecimiento, baja voluntaria, solución del problema que era atendido, etc.

5.3.- Indicadores sobre las actividades realizadas por la entidad

Dado que el resultado proveniente de las actividades propias de las entidades no lucrativas no están gravadas por el Impuesto de Sociedades y que el resto de actividades que realicen si lo están, se puede evaluar la importancia de cada grupo de actividades atendiendo a los siguientes indicadores:

$$\frac{\text{RESULTADO (BENEFICIO) GRAVADO POR EL I.S.}}{\text{RESULTADO TOTAL}}$$

$$\frac{\text{Nº ACTIVIDADES REALIZADAS DE TIPO NO LUCRATIVO}}{\text{TOTAL ACTIVIDADES REALIZADAS}}$$

En este caso sería conveniente matizar el tipo y características de las actividades que se llevan a cabo y la importancia que suponen dentro del conjunto de las mismas, así como la importancia o necesidad que representan en la consecución de los objetivos marcados por la entidad.

5.4.- Indicadores sobre socios, donativos, fuentes de ingresos, etc.

Las entidades de tipo no lucrativo dependen en gran medida de fuentes de financiación ajenas: ingresos de tipo público (subvenciones) o de tipo privado (de socios, donativos, etc.). Es importante analizar la evolución de todos estos datos para conocer sus posibilidades de obtener financiación y colaboración para realizar sus actividades.

$$\frac{\text{Nº DE SOCIOS, ASOCIADOS, COLABORADORES DURANTE EL AÑO}}{\text{Nº DE SOCIOS, ASOCIADOS, COLABORADORES AÑO ANTERIOR}}$$

$$\frac{\text{Nº SUBVENCIONES RECIBIDAS DURANTE EL AÑO}}{\text{Nº SUBVENCIONES SOLICITADAS}}$$

$$\frac{\text{INGRESOS POR SUBVENCIONES DURANTE EL AÑO}}{\text{INGRESOS POR SUBVENCIONES DEL AÑO ANTERIOR}}$$

$$\frac{\text{Nº DONATIVOS O CUOTAS RECIBIDOS DURANTE EL AÑO}}{\text{Nº DONATIVOS O CUOTAS RECIBIDOS EL AÑO ANTERIOR}}$$

$$\frac{\text{INGRESOS POR DONATIVOS O CUOTAS RECIBIDOS EN EL AÑO}}{\text{INGRESOS POR DONATIVOS O CUOTAS DEL AÑO ANTERIOR}}$$

$$\frac{\text{INGRESOS POR LAS ACTIVIDADES PROPIAS DE LA ENTIDAD}}{\text{INGRESOS TOTALES DE LA ENTIDAD}}$$

$$\frac{\text{Nº SOCIOS, ASOCIADOS O COLABORADORES DE LA ENTIDAD}}{\text{Nº BENEFICIARIOS ATENDIDOS}}$$

$$\frac{\text{Nº SOCIOS O COLABORADORES QUE HAN DEJADO DE SERLO}}{\text{Nº TOTAL DE SOCIOS O COLABORADORES}}$$

Esto puede dar idea de la capacidad que tiene la entidad para llevar a cabo sus actividades y atender a sus usuarios o beneficiarios, así como de su grado de autonomía en el terreno económico.

5.5.- Indicadores del cumplimiento de los objetivos de la entidad

En los objetivos que se marca la entidad en el momento de su constitución están recogidos los valores que defiende y con los que debe ser consecuente. Es difícil plasmar estos valores en indicadores que reflejen su práctica o cumplimiento, y desde luego, para calibrar este aspecto es importante explicar de forma clara las actividades, criterios, conductas, etc. relacionados con los mismos para dar sentido a lo que sea de algún modo cuantificable.

A modo de ejemplo se pueden exponer:

$$\frac{\text{Nº NORMAS O CRITERIOS RESPETADOS}}{\text{Nº NORMAS ESTABLECIDOS POR LA ENTIDAD}}$$

$$\frac{\text{Nº VALORES RECOGIDOS EN LOS ESTATUTOS, REGLAMENTOS, ETC}}{\text{Nº VALORES QUE DAN ORIGEN Y DEFIENDE LA ENTIDAD}}$$

$$\frac{\text{Nº FINES LLEVADOS A CABO POR LA ENTIDAD}}{\text{Nº FINES RECOGIDOS EN LOS ESTATUTOS DE LA ENTIDAD}}$$

Estos indicadores pueden dar idea de si la entidad atiende mucho o poco a los distintos fines que tiene planteados, pero otra cosa sería el grado o nivel con que los lleva a cabo.

$$\frac{\text{Nº PERSONAS ATENDIDAS SEGÚN LOS OBJETIVOS DE LA ENTIDAD}}{\text{Nº TOTAL DE PERSONAS ATENDIDAS}}$$

$$\frac{\text{Nº OBJETIVOS NO CUMPLIDOS}}{\text{Nº OBJETIVOS A CUMPLIR}}$$

$$\frac{\text{Nº SERVICIOS O ACTIVIDADES QUE SE OFRECEN}}{\text{Nº ACTIVIDADES DESEABLES O POSIBLES}}$$

$$\frac{\text{Nº SERVICIOS O ACTIVIDADES QUE SE OFRECEN}}{\text{Nº ACTIVIDADES O SERVICIOS MÍNIMOS}}$$

$$\frac{\text{Nº DE BENEFICIARIOS O USUARIOS QUE HAN SIDO ATENDIDOS}}{\text{OBJETIVO DE Nº DE BENEFICIARIOS O USUARIOS A ATENDER}}$$

$$\frac{\text{Nº BENEFICIARIOS CON LOS QUE SE HA CUMPLIDO EL OBJETIVO}}{\text{Nº TOTAL DE BENEFICIARIOS ATENDIDOS}}$$

$$\frac{\text{Nº BENEFICIARIOS QUE HAN SIDO ATENDIDOS}}{\text{Nº BENEFICIARIOS QUE SOLICITARON ATENCIÓN}}$$

$$\frac{\text{Nº BENEFICIARIOS ATENDIDOS CON INMEDIATEZ}}{\text{Nº TOTAL BENEFICIARIOS ATENDIDOS}}$$

En cuanto al destino de los ingresos de la entidad:

$$\frac{\text{BENEFICIO DESTINADO A LOS FINES DE LA ENTIDAD}}{\text{TOTAL BENEFICIO OBTENIDO}}$$

$$\frac{\text{IMPUESTOS PAGADOS A LA ADMINISTRACIÓN}}{\text{Bº ANTES DE IMPUESTOS}}$$

$$\frac{\text{IMPUESTOS PAGADOS A LA ADMINISTRACIÓN}}{\text{RECAUDACIÓN TOTAL DE LA ADMINISTRACIÓN}}$$

Estos indicadores darían cuenta de la proporción de beneficio que la entidad destina a la consecución de sus fines (al menos debe ser un 70 %) y que parte va destinada a impuestos (que sería considerado una forma de colaborar con la arcas públicas), por otro lado faltaría conocer en qué se ha empleado el resto que no va destinado a las actividades propias de la organización.

6.- Análisis de la información de tipo social elaborada por algunas entidades sin ánimo de lucro

En el cuadro 1 expuesto a continuación se analiza de forma esquemática la información social que ofrecen algunas entidades no lucrativas sobre sus actividades y el cumplimiento de sus objetivos. En todos los casos se trata de informes o memorias de carácter divulgativo o informativo, de carácter externo, que pueden ser consultados por el público en general y que tratan sobre todo de dar a conocer y promocionar las actividades que realiza cada organización en su ámbito. Esto es independiente de la utilidad interna que les pueda reportar a dichas entidades la elaboración de estas memorias. Por otro lado, aunque algunas entidades puedan elaborar información propia de carácter interno sobre sus logros en el terreno de lo social, al quedar esta circunscrita al ámbito de la organización, no se tiene en cuenta dado que como ha quedado patente a lo largo del trabajo, se trata de elaborar un tipo de contabilidad o información social que no se quede únicamente en el ámbito interno de la entidad sino que sirva de proyección al exterior y de cuenta de su labor en la sociedad. Tampoco se trata en este caso de evaluar únicamente el cumplimiento estricto de la legalidad que exige en algu-

Cuadro 1. Contenido de la información social de las organizaciones no lucrativas analizadas

ENTIDAD ANALIZADA	ORGANIGRAMA ENTIDAD	DESCRIPCIÓN ACTIVIDADES	INFORMACIÓN ECONÓMICA	COMPARACIÓN Y EVOLUCIÓN ENTRE AÑOS	OPINIÓN AGENTES INTERESADOS	GRADO CUMPLIMIENTO OBJETIVOS	ANÁLISIS DE CAUSAS DE LOS RESULTADOS
FUNDACIÓN "LA CAIXA"	SI	SI	Cifras generales	----	----	Escasas referencias	----
FUNDACIÓN CAJA MADRID	SI	SI	Muy completa	----	----	Cumplimiento y desviación del presupuesto	----
FUNDACIÓN ONCE	SI	SI	Escasa	SI	----	Grado de cumplimiento de algunos proyectos	----
"SA NOSTRA"	SI	SI	Muy extensa	SI	----	----	----
CÁRITAS ESPAÑOLA	SI	SI	Cifras generales	----	----	----	----
CÁRITAS DIOCESANA DE IBIZA Y FORMENTERA	SI	SI	SI	----	----	----	SI

nos casos la presentación de una Memoria de las actividades realizadas por parte de Fundaciones o Asociaciones y determinadas entidades. Se trata por tanto de analizar algunos intentos que han llevado a cabo diferentes organizaciones y que pueden ser un primer paso para la evaluación más clara y concreta de la consecución de los objetivos sociales y la elaboración de un “Balance Social” propiamente dicho con todo el rigor necesario.

Se trata de seis entidades algunas de ellas de primera magnitud por ser fundaciones y organizaciones que desarrollan sus actividades en el ámbito nacional e incluso internacional. Como se puede observar en el cuadro 1, las memorias o informes sociales elaborados por dichas entidades presentan todos ellos el organigrama de la entidad y una descripción bastante completa de las actividades realizadas durante el año. Hay más diferencias en cuanto a la información económica ya que mientras la Fundación ONCE presenta escasos datos de tipo económico, la Fundación CAJA MADRID y la Caja de Ahorros y Monte de Piedad de las Baleares “Sa Nostra” presentan una amplísima información. Solo dos de las seis entidades ofrecen cifras comparadas entre años que permiten seguir la evolución a lo largo del tiempo. En dos casos se habla de cumplimiento de objetivos propuestos: en el informe de la Fundación CAJA MADRID cuando se expone el cumplimiento y desviación del presupuesto y en la memoria de la Fundación ONCE cuando se ofrecen algunos datos sobre el grado de cumplimiento de algunos proyectos respecto a los objetivos planteados, en el Informe de la Fundación “LA CAIXA” se hacen algunas escasas referencias al grado de consecución de determinados objetivos. En una de las entidades analizadas se intenta profundizar en los motivos que llevan a los resultados que se obtienen al elaborar la información, pero en general en los documentos analizados faltaría la autoevaluación crítica sobre los objetivos y fines que se plantea la entidad y el grado de consecución de los mismos. De todo ello se desprende que los documentos analizados serían útiles para la difusión de las actividades realizadas por la entidad y que contienen datos importantes para la elaboración de una información más completa y rigurosa, pero aún así se observa que no cumplen del todo las funciones que aportaría un Balance Social propiamente dicho, ya que en general las entidades analizadas no realizan una evaluación rigurosa de sus actividades y del cumplimiento de sus objetivos, que sería el factor fundamental que reside en la concepción del Balance Social aplicado a las entidades no lucrativas.

7.- Conclusiones

A lo largo del trabajo se ha tratado de analizar si es conveniente la elaboración de un Balance Social por parte de las entidades no lucrativas. Estas entidades y en concreto las Fundaciones y Asociaciones tienen un específico carácter social y se constituyen precisamente para desarrollar sus actividades en ese sentido. La constitución y funcionamiento de organizaciones como las Asociaciones

y Fundaciones está supeditada a esta finalidad social. Es más, dichas entidades gozan de importantes beneficios de tipo fiscal y económico precisamente debido a esta labor que realizan en favor del bien común. Pero las dimensiones implicadas en esta acción social no son recogidas ni evaluadas por la contabilidad tradicional por lo que se ve como instrumento útil para dicho fin un Balance Social que recoja los aspectos no cuantificables a través de los métodos ordinarios. De hecho ya existe una exigencia legal en cuanto a la presentación de información sobre las actividades que realizan las entidades no lucrativas.

Queda patente la necesidad de ejercer un control sobre dichas entidades para verificar que su comportamiento es coherente con los objetivos sociales establecidos en el momento de su creación. En este sentido se hace necesario implementar algún sistema de rendición de cuentas en el ámbito de lo social de forma más profunda y estructurada que el existente actualmente establecido por ley. En la actual legislación se recoge la obligación de presentar una memoria explicativa de las actividades de la asociación para poder ser declarada de Utilidad Pública, así como de los resultados obtenidos con las mismas y el grado de cumplimiento de sus fines estatutarios. También las Fundaciones tienen obligación de presentar información sobre sus fines y actividades ya que estas son las que motivan su régimen fiscal especial. Pero por otro lado no se especifica de qué modo ni bajo que modelo se debe presentar dicha información, con lo que no queda definida la cantidad y cualidad de la misma y queda al libre albedrío de cada entidad el rigor en su elaboración.

Se ha tomado el ejemplo de Fundaciones y Asociaciones como entidades sometidas a un régimen fiscal especial derivado precisamente de la realización de actividades de interés general con amplia repercusión social y que redundan en beneficio de toda la comunidad. Precisamente las ayudas prestadas a dichas entidades bajo la forma de ventajas fiscales y subvenciones económicas entre otras, van destinadas a la consecución de los objetivos sociales que persiguen y deben ser gestionadas en este sentido. Por ello tiene mayor importancia y se hace más necesario si cabe un medio de control que informe sobre la correcta utilización de los fondos públicos destinados a la consecución del bien común.

Por todo ello el concepto que se ofrece sobre el Balance Social aplicado a las entidades no lucrativas engloba todos estos aspectos peculiares que se dan en el campo de la economía social y que hacen de las Fundaciones y Asociaciones casos singulares que deben ser tratados de un modo especial en todos los ámbitos y también en el que ahora se trata: la elaboración de un Balance Social por parte de estas organizaciones.

La elaboración de una "contabilidad social" no se debe ver simplemente como algo negativo que evalúa o juzga lo que no se hace o lo que se hace mal, sino que es un instrumento muy positivo para la organización por las muchas ventajas que reporta y que han sido detalladas a lo largo del trabajo. El Balance social puede resultar útil a la entidad en muchos aspectos: a la hora de planificar sus actividades, para darse a conocer y facilitar información transparente sobre sus objetivos y el grado de cumplimiento de los mismos, para la evaluación de su acción y la toma de decisiones a la hora

de gestionar la organización, para permitir la participación y colaboración de los diferentes agentes implicados en la misma, etc.

Otra cuestión esencial que se desprende del estudio del tema es que se necesita tiempo para concienciar a todos los agentes implicados de la necesidad de elaborar un balance social y de los beneficios del mismo. Lo más difícil es cambiar los criterios o actitudes con los que se ha venido actuando desde hace muchos años. Es complicado introducir un elemento tan novedoso. Incluso aunque fuera establecido por ley costaría tiempo y esfuerzo el que fueran percibidas las razones y las ventajas más que las dificultades, costes y esfuerzo que conlleva la elaboración del balance social. El comprometerse en esta tarea puede llevar a obtener conclusiones que no gustan y a escuchar opiniones críticas, aparte de que se pone en juego la imagen y prestigio de la propia entidad. Quizá también por eso es un proceso que requiere tiempo. A esta dificultad se unen otras como lo complicado que resulta encontrar indicadores adecuados para analizar los diferentes ámbitos del campo de acción de una entidad no lucrativa, así como las limitaciones de los mismos que muchas veces necesitan de explicaciones o matizaciones añadidas para entender su verdadero significado. Si se concibe el Balance Social como algo realizado de forma unilateral (aunque aquí entra el tema de los agentes participantes en su elaboración) puede ser percibido de forma negativa por parte del resto de agentes sociales implicados, lo cual no ayudaría a su implantación. Asimismo una de las mayores dificultades existentes a la hora de que una entidad se plantee realizar un Balance Social es la falta de un modelo estandarizado que sirva de guía para su elaboración.

A lo largo de la exposición se ha puesto de manifiesto cuales son los diferentes grupos que pueden estar interesados en promover la elaboración de un Balance Social. Es evidente que la información que pueda facilitar el Balance Social es de gran utilidad a la misma organización que lo realiza en múltiples aspectos, pero se puede observar que aunque sea la propia entidad la encargada de elaborar el balance social se hace necesaria la participación de diferentes agentes relacionados con la misma. Existen múltiples grupos sociales implicados que pueden verse beneficiados por el análisis de la actividad social de la organización, pero queda claro que es el gobierno a sus distintos niveles quien más interesado puede estar en generalizar el uso del Balance Social de forma estandarizada para poder ejercer una función eficaz de control sobre las actividades de las entidades con objetivos de tipo social. Mientras tanto la responsabilidad de la entidad depende de ella misma. Es decir, que a falta de alguna legislación sobre el tema la entidad queda libre de obrar como desee y actuará de forma más o menos responsable, realizando o no un balance social en función de las normas de conducta que quiera adoptar y del compromiso social que ha asumido realmente.

Los indicadores expuestos tratan de evaluar algunas dimensiones directamente relacionadas con las entidades de carácter social como son el voluntariado, los beneficiarios o usuarios, las actividades llevadas a cabo por la entidad y el cumplimiento de sus objetivos, así como los socios colaboradores y forma de financiación. A pesar de que dichos indicadores pueden ser útiles sufren limitaciones, ya que se observa la importancia de descripciones o datos explicativos para poder interpretar correctamente algunos de ellos que de otra forma no ofrecerían toda la información deseable de un modo claro y concreto.

Por último, del análisis de los ejemplos de informes o memorias que realizan algunas Fundaciones y Organizaciones de tipo no lucrativo, se desprende que son instrumentos válidos para dar a conocer sus actividades a la sociedad en general, algunos incluso informan sobre su gestión económica, pero en general (salvo pequeñas excepciones), carecen de un análisis crítico del logro de sus objetivos y su grado de consecución. No obstante, los ejemplos mostrados presentan datos que podrían ser útiles a la hora de realizar un "Balance Social" en los términos expuestos. Se trata, por tanto, de documentos orientados claramente a conseguir la difusión de la entidad, pero pocas veces se plantea como un instrumento útil para la misma organización orientado a la mejora de sus actividades, o como una rendición de cuentas frente a todos los agentes sociales que pueden esperar de dicha entidad unos resultados concretos y palpables en el desarrollo de su actividad.

Como conclusión final y a la vez opinión personal, de la investigación realizada se desprende que sería muy positivo el uso del Balance Social en las entidades no lucrativas. Este instrumento puede ser útil tanto en el ámbito interno como de cara al exterior. Para ello sería bueno la estandarización de un modelo que se adaptara fácilmente a la realidad de cada organización y permitiera conocer su evolución así como su comparación con otras entidades. Sería positivo que llegara a establecerse el Balance social de forma legal, ya que la normativa actual referida a la rendición de cuentas por parte de Fundaciones, Asociaciones y entidades similares no es lo suficientemente clara y exigente para poder evaluar sus actividades y el cumplimiento de los objetivos marcados en el momento de su creación. Por tanto una legislación al respecto ayudaría a la implantación de dicho instrumento y a la generalización de su uso.

8.- Bibliografía

- ACKERMAN, Robert W. *The social challenge to business*. Cambridge: Harvard University Press, 1975.
- BAREA, José y PULIDO, Antonio. El sector de instituciones sin fines de lucro en España. *Ciriec-España*, 2001, N° 37, pp. 35-49.
- CABRA DE LUNA, Miguel Ángel. *El tercer sector y las fundaciones de España hacia el nuevo milenio: enfoque económico, sociológico y jurídico*. Madrid: Escuela Libre Editorial, 1998. Capítulos 5 y 6, pp. 977-1041.
- CAJA DE AHORROS Y MONTE DE PIEDAD DE LAS BALEARES "SA NOSTRA". Informe anual 1999. Palma de Mallorca, 2000.
- CAPRON, Michel et LESEUL, Gerard. Pour un bilan sociétal des entreprises. *RECMA*, 1997, N° 266, pp. 28-41.

- CÁRITAS DIOCESANA DE IBIZA Y FORMENTERA. *Memoria 1999*. Ibiza, 2000.
- CÁRITAS DIOCESANA DE IBIZA Y FORMENTERA. *Memoria 2000*. Ibiza, 2001.
- CÁRITAS ESPAÑOLA. *Memoria 1999*. Madrid, 2000.
- CARROL, Archie B. The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders. *Business Horizons*, 1991, N° 4, pp. 39-48.
- CEA GARCÍA, José Luis. La Teoría del Balance Social. *Cuadernos Universitarios de Planificación Empresarial*, 1980, N° 3, pp. 355-380.
- CHAVES ÁVILA, Rafael y MONZÓN CAMPOS, José Luis. Economía social y sector no lucrativo: Actualidad científica y perspectivas. *Ciriec-España*, 2001, N° 37, pp. 7-33.
- DE LA RICA, José Miguel. La responsabilidad social de la empresa y del empresario. *Boletín de Estudios Económicos*, diciembre 1986, N° 129, pp. 453-462.
- DIERKES, Meinolf. Balance social: teoría y práctica. *Situación*, 1985, N° 1, pp. 97-104.
- FAZZI, Luca. Una o più forme di bilancio sociale per le organizzazioni senza fine di lucro? *Economia Pubblica*, 1998, N° 1, pp. 39-66.
- FERNÁNDEZ LORENZO, Liliana Edith, y GEBA, Norma Beatriz. Alcances y limitaciones del denominado balance social. *Nueva Visión del cooperativismo Argentino*. Buenos Aires, 1999. pp. 177-190.
- FRANCH MENEU, José Juan. Las entidades y fundaciones sin ánimo de lucro como factor de progreso económico: una tercera vía entre economía de mercado y sector público. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 1990, N° 208, pp. 905-915.
- FREIJE URIARTE, Antonio. Necesidad del balance social de la empresa y de las instituciones públicas. *Boletín de Estudios Económicos*, 1978, N° 104, pp. 71-91.
- FUNDACIÓN CAJA MADRID. *Informe anual 1999*. Madrid, 2000.
- FUNDACIÓN "LA CAIXA". *Informe anual 2000*. Barcelona, 2001.
- FUNDACIÓN ONCE. *Memoria 1999*. Madrid, 2000.
- GARCÍA ECHEVARRÍA, Santiago. *Responsabilidad social y balance social de la empresa*. Madrid: Fundación Mapfre, 1982.
- GARCÍA ECHEVARRÍA, Santiago. El Balance social como instrumento de gestión empresarial. *El Balance Social de la Empresa y las Instituciones Financieras: I Jornadas de Estudio sobre Economía y Sociedad, 1981, Madrid*. Madrid: Banco de Bilbao, 1982, pp. 301-315.
- IENGO, Mauro. Il Bilancio Sociale nelle Società Cooperative. *Anuario de Estudios Cooperativos 1996, 1997*, pp. 373-378.

- LEAT, Diana. Are Voluntary Organisations Accountable?. En BILLIS, D. y HARRIS, M. (Eds.): *Voluntary Agencies. Challenges of organisation and Management*. London: Macmillan Press Ltd. 1996. pp. 61-79.
- MARQUES, Edmond. De la contabilidad financiera a la contabilidad social. *El Balance Social de la Empresa y las Instituciones Financieras: I Jornadas de Estudio sobre Economía y Sociedad, 1981, Madrid*. Madrid, Banco de Bilbao, 1982, pp. 381-394.
- MUGARRA ELORRIAGA, Aitziber. *El balance social aplicado a las cooperativas (microfichas)*. Bilbao: Universidad de Deusto, 1996.
- MUGARRA ELORRIAGA, Aitziber. Proyecto Balance de Identidad Cooperativa. *Anuario de Estudios Cooperativos 1998*, 1999, pp. 303-390.
- MUÑOZ COLOMINA, Clara Isabel. Problemática de la responsabilidad social de la empresa y su medida a través de la contabilidad. *Técnica Contable*, 1986, N^º 446, pp. 73-80.
- NOVARESE DE NIETO, Teresa y FERNÁNDEZ LORENZO, Liliانا. El Balance social. *Cuadernos de Economía Social*, 1997, N^º 5, pp. 51-66.
- PARRA LUNA, Francisco. *Balance Social y progreso empresarial (Aplicación de la Teoría de Sistemas a un ejemplo cifrado de Balance Social de la Empresa)*. Madrid: Cirde, 1980.
- PARRA LUNA, Francisco. El Balance social de la empresa como instrumento integrado de Gestión. *Revista Internacional de Sociología*, 1984, N^º 49, pp. 61-84.
- RUIZ OLABUÉNAGA, José Ignacio. El sector no lucrativo en España. *Ciriec-España*, 2001, N^º 37, pp. 51-78.
- SÁENZ DE MIERA, Antonio. *La sociedad necesaria*. Madrid: Centro de estudios Ramón Areces, 1992. Cap. 2 y 3, pp. 95-199.
- SAJARDO MORENO, Antonia. *Análisis económico del sector no lucrativo*. Valencia: Tirant lo Blanc, 1996.
- SALAS PUIG, Josep M^ª. Reflexiones acerca de la Construcción de un Modelo Operativo de Balance Social. *AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas): ponencias y comunicaciones de su I Congreso, 1981, Valencia*. Madrid: Instituto de Planificación Contable, 1983, pp. 587-608.
- SUÁREZ GONZÁLEZ, Fernando. Aspectos laborales del Balance Social de la Empresa. *El Balance Social de la Empresa y las Instituciones Financieras: I Jornadas de Estudio sobre Economía y Sociedad, 1981, Madrid*. Madrid: Banco de Bilbao, 1982, pp. 271-283.
- TEROL ESTEBAN, Alberto (autor), DE LORENZO GARCÍA, Rafael y CABRA DE LUNA, Miguel Angel (directores y coordinadores). *Las fundaciones y la sociedad civil*. Madrid: Editorial Civitas, 1992, pp. 83-92

TOMÁS CARPI, Juan Antonio y MONZÓN CAMPOS, José Luis (dir.). *Libro blanco de la Economía Social en la Comunidad Valenciana*. Valencia: Ciriéc-España, 2ª edición, 1998.

VALLE, R. Un modelo de Balance Social para la Universidad. *Economía Industrial*, 1980, N° 196, pp. 54-91.

LEGISLACIÓN CONSULTADA:

LEY 191/ 1964 de 24 de Diciembre de asociaciones.

DECRETO 20 de Mayo, N° 1440/65. Normas complementarias de la ley anterior (Ley 191/1964)

LEY 30/1994 de 24 de noviembre de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

REAL DECRETO 765/1995, de 5 de mayo, por el que se Regula determinadas cuestiones del Régimen de Incentivos Fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

REAL DECRETO 316/1996 de 23 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal.

REAL DECRETO 1785/1996, de 19 de julio, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública.