
Verificación externa de la información económico- financiera y social de las entidades sin fines de lucro: hacia una auditoría total de las entidades del sector no lucrativo

Javier Corral-Lage

javier.corral@ehu.es

Doctor en Administración y Dirección de Empresas por la Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea, y docente e Investigador de esa Universidad en la Facultad de Economía y Empresa de Bilbao, centrando sus investigaciones en la transparencia de la información emitida por las organizaciones del Sector No Lucrativo. Miembro y vocal de la Comisión de Entidades Sin Fines de Lucro de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.

Miren Lorea Maguregui Urionabarrenechea

lorea.maguregui@ehu.es

Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea, y Profesora Titular de Escuela Universitaria en la Facultad de Economía y Empresa de esa Universidad, centrando sus investigaciones en la gestión de la calidad y sus costes de las organi-

zaciones del Sector No Lucrativo. Miembro de la Comisión de Calidad de la E.U. de Estudios Empresariales de Bilbao.

Crisanta Elechiguerra Arrizabalaga

crisanta.elechiguerra@ehu.es

Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea. Catedrática de Escuela Universitaria en la Facultad de Economía y Empresa de esa Universidad y Profesora Honorífica en la UPV/EHU. Miembro de la Comisión de Historia de la Contabilidad de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.

RESUMEN

Las Entidades Sin Fines de Lucro (ESFL) vienen desarrollando una labor excelente y cada vez más necesaria para el bienestar de la sociedad. Así, hemos asistido a su crecimiento incuestionable en los últimos años y a un reconocimiento general de su labor. Sin embargo, mantener el grado de confianza que la Sociedad ha depositado en ellas es una tarea compleja, donde la transparencia juega un papel fundamental. El objetivo del trabajo es buscar evidencias de si la labor que desempeñan las ESFL en la Sociedad va más allá de las buenas intenciones. Para mantener su credibilidad social es necesario que la información que emiten a sus grupos de interés sea más amplia y completa, además de revisada y verificada por una persona cualificada e independiente. Siguiendo una metodología cualitativa, la investigación tiene como justificación un trabajo empírico con encuestas realizadas a las propias ESFL y a los miembros de la Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC). Los resultados obtenidos nos ayudan a plantear unas conclusiones relevantes, destacando la necesidad de una Auditoria Total de las entidades del Sector No Lucrativo que debe ser normalizada, puesto que garantizar su correcto funcionamiento ayuda a lograr la transparencia.

PALABRAS CLAVE

Entidades sin fines de lucro, verificación externa, auditoría total del sector no lucrativo, transparencia, información económico-financiera y social.

JEL

A13-Relación de la Economía con los valores sociales, L31-Instituciones sin fines de lucro; Organismos No Gubernamentales (ONG), M41- Contabilidad, M42-Auditoría.

ABSTRACT

The non-profit organizations (NPO) have been developing an excellent and increasingly necessary work for the welfare of society. Thus, we have seen unquestionable growth in recent years and a general recognition of their work. However, it is a complex task to maintain the degree of trust that society has placed in them, and transparency is fundamental. The aim of the work is to show evidence that the job performed by the NPO in society goes beyond good intentions and that the information issued to their stakeholders is necessary to be total to maintain the social credibility, besides being revised and verified by an independent and qualified person. Following a qualitative methodology, the research is an empirical study with justification surveys to NPO themselves and the members of the Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC). The results help us raise some important conclusions, stressing the need for a Full Audit of the Non-Profit Sector's organizations that must be normalized.

KEYWORDS

Non-profit organizations, external verification, non-profit sector full audit, transparency, economic-financial and social information.

JEL

A13- Relation of economic to social values, L31-Nonprofit institutions; NGOs. M41-Accounting, M42-Auditing.

1. INTRODUCCIÓN

El Sector No Lucrativo ha sufrido un proceso de crecimiento considerablemente importante en estas últimas décadas (Brown y Kalegaonkar, 2002; Lee, 2004; De la Roda, 2008; Caba, Gálvez y López, 2011), circunstancia que le ha permitido afianzarse en una fase madura donde cumplir una labor de compromiso con el objeto de poder obtener una confianza, una credibilidad y por ende, una legitimidad para con todos sus grupos de interés (Brown y Moore, 2001).

Sin embargo, mantener el grado de confianza que la Sociedad ha depositado en ellas es una tarea compleja. El control y la transparencia son valores que ayudan a alcanzar su misión, por lo que no deben permitir que tales circunstancias puedan afectarles de manera negativa (Maguregui Urionabarrenechea, 2014).

Los grupos de interés o *stakeholders*, definidos en base a Freeman (1984) como "cualquier individuo o grupo que pueda afectar o ser afectado por la consecución de los objetivos de una organización", y que tienen una reclamación moral o legal sobre la entidad (Langtry, 1994), poseen la legitimidad para demandar una información clara, completa, responsable, confiable y verificable (Brown y Moore, 2001; Horrach y Socías-Salvá, 2011), siendo necesario para ello, cumplir con las directrices marcadas para emitir una información transparente a la sociedad (Corral-Lage, 2014).

De esta manera, un modo de dar a conocer el funcionamiento y la identidad de una ESFL (Kearns, 2001; Herranz de la Casa, 2006; Bonbright, 2007; Vidal et al., 2008; Vaccaro & Madsen, 2009; Starling, 2010), así como el conjunto de valores y código ético en el que se inspiran para su funcionamiento ordinario, se consigue con una información transparente (Herranz de la Casa, 2007; Rhode & Packel, 2009). Para lograr legitimarse, las ESFL deben declarar voluntariamente un compromiso social ante la sociedad (Dart, 2004; Schlesinger, Mitchell & Gray, 2004; Campbell y Haley, 2006).

Identificamos, así, cómo dicha comunicación hacia los grupos de interés (socios, donantes, voluntarios, trabajadores, beneficiarios, registros, etc.) es muy importante. Sin embargo, cabe preguntarse si la información económico-financiera y social ofrecida por las ESFL es realmente veraz y fiable. Para ello, el papel de agentes externos e independientes, como son los auditores, que verifiquen que la información ofrecida expresa la imagen fiel de la organización, es decisivo.

En lo referente a la información económica y financiera, representada en las Cuentas Anuales, ya está normativizada y posteriormente auditada mediante profesionales externos e independientes. No ocurre lo mismo en el área de lo social, donde son las propias entidades del Sector No Lucrativo estatal, las que

siendo conscientes de la necesidad de proporcionar a sus grupos de interés y al público en general otra información adicional, se someten voluntariamente desde hace años a diversos instrumentos de revisión. En este sentido, es necesario comenzar a promulgar que ambas informaciones tengan el mismo peso e importancia en la economía a través de una regulación razonablemente completa. Para ello, se aconseja que la parte no financiera o social sea verificada con la misma metodología que la relacionada con el área económica y financiera, mediante una información cuantitativa y/o cualitativa con una trazabilidad clara y definida.

En este sentido, la Auditoría Total de las entidades del Sector No Lucrativo puede ser un instrumento adecuado de servicio a la sociedad y a las propias organizaciones (Bellostas et al., 2002). Es un concepto popularizado aunque relativamente emergente (Marcuello et al., 2002) cuya definición ha ido variando a lo largo de su corta historia. En general, dicha acepción es utilizada para definir el proceso regular y externo para comprender, medir, informar y mejorar las realizaciones sociales de una organización, básicamente a través del diálogo con los grupos de interés (Gonella, Pillin y Zadek, 1998), de acuerdo a lo que se denomina *Triple Bottom Line*, es decir, ofrecer tres tipos de información de la entidad: económico-financiera, social y medioambiental. En este sentido existen iniciativas privadas, como es el caso del Informe Integrado patrocinado por *The International Integrated Reporting Council*, que sería recomendable adaptar a la idiosincrasia del Sector No Lucrativo para, en una fase posterior, poder proceder a su verificación.

Es un método para que las organizaciones planifiquen, proyecten y evalúen las actividades de carácter no financiero y controlen las consecuencias internas y externas de las operaciones sociales y comerciales de la organización (Speckley, 1982 y 2000). Así, el objetivo explícito de la Auditoría Total de las entidades del Sector No Lucrativo en este caso es servir como una herramienta de gestión y, como tal, los procedimientos que se diseñen tienen que fijarse para poder planificar, ejecutar y medir resultados, por un lado y, por otro poder controlar y corregir desviaciones.

Desarrollar un cuerpo legal es una tarea que necesita ser madurada y desarrollada con tiempo y de manera efectiva y proactiva. Mientras tanto, comenzar a implantar mecanismos comunes de rendición de lo social es una buena opción, ya que supone implementar desde el sector buenas prácticas en la labor de elaboración de información transparente. Y éstas, en un plazo medio de tiempo, empezarán a ser reconocidas de forma oficial, siendo ese momento cuando se debe empezar a pensar en lograr modelos normalizados y comunes.

Ahora bien, la dispersión y la diversidad tipológica puede generar un proceso de implementación difícil, pero una regulación suficiente no supondría una mayor

carga de trabajo, o al menos no una carga demasiado elevada y, sin embargo, constituiría una generación de valor al sector. No obstante, se debe aclarar que estos procesos de normativización deben ir dirigidos principalmente a fundaciones, asociaciones declaradas de utilidad pública y grandes asociaciones.

En el caso de las pequeñas y medianas entidades sin fines de lucro (PyMESFL), los excesivos y burocráticos controles dificultan sus muy escasos recursos de tiempo y también de personal que en muchos casos tienen para desarrollar sus actividades. Además, si la verificación va a recibir una contraprestación económica por ello, unido a las obligaciones de carácter administrativo y burocrático de cara a esa verificación, podría resultar perjudicial para el funcionamiento e incluso la supervivencia de las PyMESFL.

Así, el objetivo principal de este trabajo es plantear la necesidad de un proceso de Auditoría Total de las entidades del Sector No Lucrativo, consistente en verificar no sólo la información financiera sino también información no financiera procedente de las áreas de su organización, sus operaciones y ayudas, gobierno corporativo, su impacto, las personas contratadas y voluntarias, etc.; y que de la información proporcionada se pueda decir que expresa la imagen fiel.

Como objetivos secundarios, por un lado, hay que conocer la importancia de la Auditoría Total de las entidades del Sector No Lucrativo, entendida ésta como aquel proceso de examen y verificación de información, registros, políticas, procesos, sistemas, etc., de contenido económico-financiero y social realizado por una persona cualificada e independiente. Y por otro, proponer la necesidad de una normativa sustantiva, específica que incluya no solamente las áreas económico-financieras, sino también el resto de áreas de las ESFL.

Se trata de una investigación empírica exploratoria, fundamentalmente cualitativa. En este estudio, se detectan y analizan aspectos relevantes de la información que repercuten en la transparencia y el proceso regular y externo de verificación, medición y mejora de la información total de las ESFL.

Para lograr los objetivos planteados, el trabajo se estructura de la siguiente manera: primeramente, se parte de un análisis de la normativa sustantiva referente a las obligaciones contables y de rendición de cuentas de las principales organizaciones que conforman el Sector No Lucrativo: asociaciones y fundaciones. Seguidamente, se describe la obligatoriedad de auditar este tipo de entidades, para, en el siguiente apartado, dar a conocer los datos obtenidos a través de una encuesta realizada al colectivo de ESFL estatales y a los miembros de la Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC). En ella, se plantean diferentes cuestiones relacionadas con el proceso de verificación de la comunicación emitida por las entidades del Sector. Tras el análisis de los datos obtenidos, se presentan las conclusiones más relevantes del estudio.

2. CONTABILIDAD Y RENDICIÓN DE CUENTAS DE LAS ESFL

2.1. Contabilidad y Rendición de Cuentas de las Fundaciones

En lo concerniente a la Ley 50/2002 de 26 de diciembre, de Fundaciones, ésta concede a las de carácter estatal una entidad suficientemente importante en materia de Contabilidad y Auditoría como herramientas fundamentales para la rendición de cuentas. Tras la formulación y aprobación de las Cuentas Anuales, el Plan de Actuación se entiende como una herramienta de planificación, ya que será su liquidación reflejada en la memoria de las Cuentas Anuales, donde se incluyen los datos reales y los planificados, así como las desviaciones que se generen. En su artículo 25 se desarrollan detalladamente las diferentes obligaciones en esta materia.

Las obligaciones de carácter contable tienen como objetivo que tanto el Protectorado como cualquier tercero interesado puedan conocer la situación patrimonial y financiera de la Fundación, mediante un reflejo fiel y veraz de la misma. Esta contabilidad debe llevarse a cabo cumpliendo los principios y normas contables desarrolladas en la Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos. Así, en función a ciertos requisitos y acorde a la Ley 22/2015 de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, las fundaciones se verán obligadas a llevar a cabo una auditoría externa, como sistema de control y verificación sobre la imagen fiel de las cuentas anuales elaboradas.

2.2. Contabilidad y Rendición de Cuentas de las Asociaciones

La Ley Orgánica 1/2002 de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, se encarga de sistematizar en todos sus aspectos el derecho de asociación, si bien es cierto que, dentro de todos los artículos que la desarrollan, debemos destacar aquellos relacionados de manera más directa con ciertos requisitos contables. Estos aspectos los encontramos recogidos en los artículos 14 y 34.

En el primer artículo, el número 14, se dispone la necesidad de que las asociaciones lleven una contabilidad donde se permita obtener la imagen fiel de su patrimonio, de los resultados y de su situación financiera, según las normas específicas que les resulten de aplicación. Este hecho supone una limitación a diferencia de la Ley de fundaciones porque no se concreta más información exigible en relación a la rendición de cuentas.

En el artículo 34, en lo que respecta a las normas contables sobre los procedimientos relativos a Asociaciones Declaradas de Utilidad Pública, los docu-

mentos contables se ajustarán a lo que determine la Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos.

El problema se plantea al tener que decidir qué criterios contables deben seguir aquellas Asociaciones no Declaradas de Utilidad Pública, entendiendo que la adaptación sectorial es un marco normativo de referencia útil, donde la intención del regulador no es excluir de su aplicación a otro tipo de Asociaciones, sino más bien establecer un ámbito de aplicación que se adapta a la realidad de sus operaciones y actividades.

Hasta ahora, éste fijaba la obligación para las Asociaciones de Utilidad Pública (excluyéndose al resto) de rendir sus Cuentas Anuales del ejercicio anterior, y presentar una memoria descriptiva de sus actividades, ante el organismo encargado de verificar su constitución y de efectuar su inscripción en el Registro pertinente. Estas Cuentas Anuales, además de reflejar la imagen fiel de su patrimonio, de los resultados y de su situación financiera, deben ser fiel reflejo del origen, cuantía y destino y aplicación de los ingresos públicos percibidos. Esta mención expresa nos indica que la rendición de cuentas es una vía para controlar el uso de los fondos públicos y privados aportados para el desarrollo de la entidad, y comprobar su adecuado uso para los fines determinados por la Asociación.

En esta misma línea se fija que reglamentariamente se determinarán las circunstancias que obligan a las Asociaciones a verificar sus Cuentas Anuales. La Ley de Auditoría de Cuentas establece igualmente que, en todo caso, se someterán a auditoría aquellas entidades que reciban subvenciones o ayudas del Estado o de Organismos Públicos, dentro de los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por Real Decreto. Asimismo, según lo establecido en el Real Decreto 1740/2003 de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a Asociaciones de Utilidad Pública, resulta obligatoria la auditoría de aquéllas que tienen que formular sus cuentas anuales en modelo normal.

En la actualidad, según lo establecido en el artículo 63 de la Ley 48/2015 de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para 2016, la cual ha modificado el apartado 3 del artículo 124 de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades y el Real Decreto-Ley 1/2015 de 27 de febrero, de Mecanismo de Segunda Oportunidad, Reducción de Carga Financiera y otras Medidas de Orden Social, se exige que todas las ESFL presenten la autoliquidación del impuesto, lo que lleva implícita la obligación de llevar una correcta contabilidad. No obstante, no tendrán obligación de presentar declaración los contribuyentes cuando cumplan los siguientes requisitos:

- Que sus ingresos totales no superen 75.000 euros anuales.
- Que los ingresos correspondientes a rentas no exentas no superen 2.000 euros anuales.
- Que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.

Podemos concluir que llevar una contabilidad ordenada y su rendición ante el organismo correspondiente, es una vía para controlar el uso de los bienes aportados por el Estado u Organismos Públicos a las Asociaciones, principalmente las de Utilidad Pública, así como para evidenciar el correcto cumplimiento de la finalidad declarada por la Asociación. En cierto grado, los derechos y beneficios fiscales, económicos y legales reconocidos a estas entidades obligan a una cierta fiscalización de sus actuaciones (Mir-Fernández, 2002).

2.3 El Régimen Fiscal de las ESFL

La Ley 49/2002 de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades Sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, recoge en la misma las obligaciones contables de este tipo de entidades en su artículo 11. Hay que tener en cuenta que esta Ley es modificada por la del Impuesto de Sociedades, en el apartado anterior sobre Asociaciones hemos hecho referencia a los importantes cambios señalados en la Ley 27/2014 y en el Real Decreto 1/2015.

En consonancia con lo reflejado por el artículo 44 de la antigua Ley de Fundaciones de 1994, la redacción del artículo 11 de la Ley 49/2002, establece las obligaciones contables que están previstas en el Impuesto sobre Sociedades, en el caso de tratarse de rentas sujetas y no exentas por dicho impuesto. También se matiza la obligatoriedad de identificar los gastos e ingresos de las explotaciones económicas no exentas.

3. OBLIGACIÓN DE AUDITAR LAS ESFL

Además de lo que se ha expuesto en los puntos anteriores sobre la obligación de auditoría de fundaciones y asociaciones de utilidad pública, con carácter complementario, existen otras normas sobre auditoría aplicables a estas entidades. En primer lugar, ciertas ESFL, en base a la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, tienen la obligación de revisar sus Estados Contables por medio de expertos independientes.

Asimismo, en el artículo 2 del Reglamento de desarrollo del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1517/2011 de 31 de Octubre (RAC), se establece que podrá considerarse Auditoría de Cuentas la revisión y la verificación de las Cuentas Anuales y de otros estados finan-

cieros o documentos contables, elaborados con arreglo al Marco Normativo de Información Financiera. Más concretamente, la Ley de Auditoría, junto con el RAC, establece la obligación de someterse a Auditoría de Cuentas a todas aquellas ESFL que reciban subvenciones o ayudas dentro de estos límites:

- “Que reciban durante un ejercicio social subvenciones o ayudas con cargo a los presupuestos de las Administraciones Públicas o a Fondos de la Unión Europea, por un importe total acumulado superior a 600.000 euros”.
- Asimismo, las que “hayan realizado durante un ejercicio económico obras, gestión de servicios públicos, suministros, consultoría y asistencia y servicio a las Administraciones Públicas, por un importe total acumulado superior a 600.000 euros, y que éste represente más del 50% del Importe Neto de su Cifra de Negocios”.

En referencia a las Fundaciones, la Ley 50/2002 establece que éstas tienen obligación de someter a auditoría externa sus cuentas cuando, durante dos ejercicios consecutivos, a excepción de su primer año de constitución o fusión, concurren a la fecha de cierre de las mismas, dos de las circunstancias siguientes:

- Que el total de las partidas del activo supere los 2.400.000 euros.
- Que el importe neto de su volumen anual de ingresos por la actividad propia más, en su caso, el de la cifra de negocios de su actividad mercantil, sea superior a 2.400.000 euros.
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 50.

Asimismo, cuando las Fundaciones realicen actividades mercantiles deben ajustar su contabilidad a lo dispuesto en el Código de Comercio, en la parte correspondiente a las actividades no lucrativas y tienen obligación de auditar sus cuentas en base a los casos citados anteriormente.

En lo referente a las **Asociaciones que no han sido declaradas de Utilidad Pública**, nada establece la Ley vigente en cuanto a la obligación en esta materia, lo que da pie a pensar que no tienen ninguna. En el artículo 34 del mencionado Real Decreto fija que reglamentariamente se determinarán las circunstancias en las que se deberán someter a Auditoría las Cuentas Anuales de estas entidades.

De manera más precisa, en el caso de las **Asociaciones Declaradas de Utilidad Pública**, el artículo 5.4 del Decreto 1740/2003, sobre Procedimientos Relativos a Asociaciones de Utilidad Pública, establece que cuando estas entidades estén obligadas a formular Cuentas Anuales en modelo normal, deberán someterse a Auditoría.

Conviene ser conscientes, asimismo, de que en base a la Consulta 1 del Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas nº 105/2016, únicamente podrá tener la consideración de actividad de auditoría cuando la normativa específica a la que se encuentre sujeta la entidad imponga la obligación de elaborar cuentas anuales y/o contemple o prevea la elaboración y presentación de otros estados financieros o documentos contables. Por lo que el proceso de verificación de documentos sociales, bajo los cuales no existe un marco normativo expreso, no podrá identificarse como un informe de auditoría, sino como un informe de procedimientos acordados.

4. NECESIDAD DE OBTENCIÓN DE EVIDENCIA DE LA VERACIDAD Y FIABILIDAD DE LA INFORMACIÓN TRANSPARENTE EMITIDA POR LAS ESFL: ESTUDIO EMPÍRICO

La sociedad en general no se contenta con obtener una simple información sobre la conciliación y justificación de los gastos e ingresos incurridos a lo largo de un periodo de tiempo, esto es, sobre el área económica y financiera (relacionada con la captación de fondos), sino que es necesario explicar el quehacer de todas las áreas de actuación de la organización, principalmente y por orden de prioridad, sobre el área de actividades, gestión de programas y proyectos; sobre el área directiva, organizativa y de dirección; sobre el área estratégica, de marketing y comunicación; y finalmente sobre el área de recursos humanos o personal, como base desde el cual dar razón de los resultados, actuaciones y actividades de cada sección. Además, son las propias ESFL las que también son conscientes de la necesidad de ofrecer una información transparente a sus grupos de interés, no exclusivamente centrada en los datos económicos y financieros, sino en el resto de áreas de la organización (Corral-Lage y Elechiguerra, 2014).

Por lo tanto, es necesario plantear la conveniencia de obtener evidencia de la veracidad y fiabilidad de la información transparente de todas y cada una de las áreas de las ESFL, verificando la importancia de un proceso que denominaremos Auditoría Total de las entidades del Sector No Lucrativo, identificando las características que ésta debe cumplir.

En aras de favorecer la comprensión del término "Auditoría Total" se mantiene el concepto "Auditoría" (entendido como proceso de verificación) y el concepto "Total" (entendido como la verificación de todas las áreas de la ESFL), siendo conscientes de la restricción marcada por la Consulta 1 del BOICAC 105/2016 anteriormente mencionada.

Bajo esta proposición, se han tomado los datos de una encuesta que se ha realizado previamente a dos colectivos a nivel estatal:

- COLECTIVO I: Responsables de diferentes ESFL a nivel estatal, activas, y con una cuenta de correo electrónico.
- COLECTIVO II: Profesorado perteneciente a la Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC) relacionados, de manera directa o indirecta, con ESFL.

Dicha encuesta consta de cuatro bloques. Son las cuestiones relacionadas con el objetivo presentado en este trabajo, las que se han seleccionado para obtener evidencia de (Bloque IV, Herramientas de Verificación):

- a. La necesidad de desarrollar una regulación razonablemente completa que requiera a las ESFL informar sobre las diferentes áreas que la conforman.
- b. La necesidad de veracidad, fiabilidad y transparencia de la información tanto del área económico-financiera como del resto de áreas de la misma.
- c. Cómo se entiende el proceso de Auditoría Total.
- d. La aceptación del concepto "Auditoría Total de las entidades del Sector No Lucrativo".

Datos

Para extraer los datos que ofrezcan evidencias de los objetivos planteados en este trabajo, hemos propuesto las siguientes preguntas en la encuesta:

- Existe una normativa legal que se centra básicamente en el área económica y financiera de las organizaciones del Sector No Lucrativo. Sin embargo, la transparencia y la rendición de cuentas, para satisfacer la demanda de información de los *stakeholders*, debería cubrir otras áreas. ¿Considera necesario desarrollar una regulación razonablemente completa que requiera a las ESFL a informar sobre las diferentes áreas?
- Partiendo de la premisa de que toda información debería ser verificada, en el caso de las ESFL es necesario obtener evidencia de la veracidad, fiabilidad y transparencia de la información tanto del área económico-financiera como del resto de áreas de la misma. ¿Está de acuerdo con esta afirmación?
- En referencia al proceso regular y externo de verificación, medición, información y mejora de todas las áreas de una organización del Sector No Lucrativo en base a la demanda de sus *stakeholders*, ¿qué características debe cumplir?

- ¿Qué opinión le merece el concepto Auditoría Total de las entidades del Sector No Lucrativo?

Muestra

El universo de este estudio se encuentra constituido por dos colectivos: las ESFL estatales y el conjunto de Profesorado Universitario Contable perteneciente a ASEPUC.

Sobre las ESFL, se han impuesto una serie de restricciones, con el fin de llegar a un colectivo representativo del marco poblacional. A la hora de definir el tamaño muestral se han excluido las cooperativas, mutualidades, sociedades laborales, partidos políticos, sindicatos, asociaciones empresariales, federaciones deportivas, las asociaciones de consumidores y usuarios y cualesquiera otras reguladas por leyes especiales en base a la Normativa Legal Estatal.

La encuesta se ha efectuado vía mail. Por ello, se han obtenido los datos de los correos electrónicos dirigidos a los responsables de cada ESFL por medio de los directorios que ofrecen las webs de Fundación Lealtad, Fundación Eroski y la Asociación de Fundaciones Española.

Sobre el conjunto de Profesorado Universitario Contable, entendiendo éste como un grupo específico de una muestra no aleatoria de conveniencia por la facilidad para poder acceder a los encuestados, se opta por realizar un *mailing* dirigido a los socios de ASEPUC con algún tipo de relación con las ESFL. Se entiende que dentro del colectivo, los pertenecientes a esta asociación pueden ser representativos del mismo. El interés de obtener datos de individuos mayores de edad, en activo, con importantes conocimientos en el área contable y afines, hace que estos socios cumplan con las directrices marcadas. El número de profesorado considerado como población finita es de 890 individuos.

Se enviaron un total de 637 cuestionarios a responsables de ESFL y 890 a todos los miembros de ASEPUC. Se recibieron 351 contestaciones, 205 en el caso de los responsables de ESFL y 146 en el caso de la asociación, es decir, se obtuvo un índice de respuesta del 23,00%.

El proceso de depuración que se ha llevado a cabo ha sido muy riguroso, lo que ha provocado la pérdida de un número considerable de respuestas. Esto ha supuesto la eliminación de 100 cuestionarios, 65 para responsables de ESFL y 35 en el caso de los miembros de ASEPUC, ya que muchas encuestas no habían sido contestadas en su totalidad y podrían desvirtuar parte de los resultados obtenidos.

De esta forma, el número definitivo de encuestas contestadas correctamente asciende a 251: 140 encuestas para los responsables de las ESFL (55,78%) y 111 encuestas para los miembros de ASEPUC (44,22%).

Tabla 1. Características de la muestra

ENTIDADES NO LUCRATIVAS: Total 140				
Tipo de Entidad	Asociación		Fundación	
N	82		58	
Volumen Presupuestario	Gran entidad: 1.000.000€ o más	Mediana entidad: [300.000€-1.000.000€)	Pequeña entidad: [30.000€-300.000€)	Microentidad: menos de 30.000€
N	40	28	50	22
Ámbito de actuación	CC.AA o provincia, municipio, barrio		Estatal	Internacional
N	56		24	60
MIEMBROS DE ASEPUC: Total 111				
Sexo	Hombre		Mujer	
N	44		67	
Edad	[18-35)	[35-55)	[55-65)	65 o más
N	29	60	17	5

Fuente: elaboración propia.

Estas cifras pueden considerarse representativas de lo que se quiere demostrar a la hora de tener en cuenta los datos obtenidos, ya que supone un índice de respuesta del 36,45% y del 41,26% respecto al tamaño muestral¹.

Para calcular el error utilizamos la siguiente fórmula (Ortega 1994):

$$e = \sqrt{\frac{K^2 \cdot P \cdot Q \cdot (N - n)}{n \cdot (N - 1)}}$$

Donde e es el error, K es el valor para asignar el nivel de confianza, siendo: K = 1,96 para un nivel de confianza del 95%; P y Q son valores de confianza de los datos, para los cuales, en el peor de los casos, los valores serían P = Q = 50; n es el tamaño de la muestra; N es el universo.

1 Actualmente los Registros de Asociaciones y Fundaciones y otros registros oficiales se han convertido en “cajones de sastre” donde las asociaciones o fundaciones se dan de alta, pero no de baja, lo que dificulta conocer la situación actual del sector. Por ello, los datos para desarrollar el *mailing*, como se ha mencionado, han sido obtenidos de la Asociación Española de Fundaciones (AEF), Fundación Lealtad y Fundación Eroski. Así, la muestra objeto de este estudio incluye asociaciones y fundaciones estatales, activas, y con una cuenta de correo electrónico.

El error será del 8,28% para el Colectivo I y del 8,70% para el Colectivo II, siendo datos totalmente aceptables si tenemos en cuenta, tal y como se ha señalado anteriormente, el riguroso proceso de depuración que se ha llevado a cabo. Esto hace que el error se haya visto incrementado. Sin embargo, dicha depuración otorga un grado mayor de validez y fiabilidad a las muestras que se obtienen a partir de dichos colectivos (ver Tabla 1).

5. RESULTADOS DEL ESTUDIO EMPÍRICO

Teniendo en cuenta la importancia de ofrecer una información transparente, no sólo económico-financiera sino social, que cumpla con los criterios de veracidad y fiabilidad, es necesario que ésta sea verificada por agentes externos e independientes que informen sobre si la misma expresa o no la imagen fiel de la entidad.

En el trabajo empírico hemos obtenido los siguientes resultados como respuesta a las preguntas formuladas en la encuesta:

5.1. La necesidad de desarrollar una regulación razonablemente completa que requiera a las ESFL a informar sobre las diferentes áreas que la conforman

Resulta destacable que a pesar de la importancia de la transparencia y la rendición de cuentas en las ESFL, a nivel estatal no existe una normativa legal que vele por el cumplimiento de la misma de manera explícita en áreas que no sean la económico-financiera. Por ello, planteamos en el estudio empírico a ambos colectivos la necesidad o no de desarrollar una regulación razonablemente completa que requiera a las ESFL a informar sobre todas sus áreas.

Una amplia mayoría en ambos colectivos defiende esta afirmación: en el caso del colectivo I lo corrobora un 81,98%, y en el caso del colectivo II el 61,42%

Tabla 2: necesidad de una normativa legal

Existe una normativa legal que se centra básicamente en el área económica y financiera de las organizaciones del sector no lucrativo. Sin embargo, la transparencia y la rendición de cuentas, para satisfacer la demanda de información de los "stakeholders", debería cubrir otras áreas ¿considera necesario desarrollar una regulación razonablemente completa que requiera a las esfl a informar sobre las diferentes áreas?						
	SÍ		NO		TOTAL	
COLECTIVO I	91	81,98%	20	18,02%	111	100%

COLECTIVO II	86	61,42%	54	38,58%	140	100%
TOTAL	177	70,52%	74	29,48%	251	

Fuente: elaboración propia.

5.2. La necesidad de veracidad, fiabilidad y transparencia de la información tanto del área económico-financiera como del resto de áreas de la misma

Se debe tener en cuenta que ciertas ESFL en base a la ley tienen la obligación de revisar sus estados contables por medio de expertos independientes. Tanto en la Ley Orgánica 1/2002, como en la Ley 50/2002, se insta a las entidades pertenecientes al Sector No Lucrativo (asociaciones de utilidad pública y fundaciones) a ofrecer una información útil y veraz a los usuarios de la información.

Sin embargo, gran parte del entramado de las asociaciones y fundaciones pertenecientes al Sector No Lucrativo quedan fuera de esta obligatoriedad. Además, dicha obligación de revisión se centra en el ámbito económico-financiero, dejando de lado el resto de áreas existentes en las ESFL. No obstante, se debe recordar que estas entidades ofrecen información no financiera en la Memoria en las Cuentas Anuales exigido por la adaptación del Plan de Contabilidad. En ambos colectivos la inmensa mayoría defiende la necesidad de utilizar mecanismos que favorezcan el obtener evidencia sobre la veracidad y fiabilidad no sólo de la información ofrecida en el área económico-financiera, sino del resto de áreas que conforman a las organizaciones del Sector No Lucrativo. En el colectivo I están a favor de esta proposición el 91,89%. Y en el colectivo II, la cifra afirmativa asciende hasta el 96,42%.

Tabla 3: Necesidad de una auditoría total de las entidades del sector no lucrativo

Partiendo de la premisa de que toda información debería ser verificada. En el caso de las esfl, es necesario obtener evidencia de la veracidad y fiabilidad de la información tanto del área económica y financiera como del resto de áreas de la misma a través de una auditoría total del sector no lucrativo. ¿Está de acuerdo con esta afirmación?

	SÍ		NO		TOTAL	
COLECTIVO I	102	91,89%	9	8,11%	111	100%
COLECTIVO II	135	68,42%	5	3,58%	140	100%
TOTAL	237	94,42%	14	5,58%	251	

Fuente: elaboración propia.

Ante esta demanda, se hace necesario buscar un proceso de verificación de todas las áreas de las organizaciones del Sector No Lucrativo.

5.3. Cómo se entiende el proceso de Auditoría Total

Este concepto se centra en las ESFL del Sector Lucrativo. Por ello, a la hora de plantearlo en la encuesta hemos variado su denominación a Auditoría Total de las entidades del Sector No Lucrativo. De esa manera delimitamos el ámbito de actuación, pero mantenemos la esencia conceptual.

Para el colectivo I, el proceso regular y externo de verificación, medición, información y mejora de todas las actividades del Sector No Lucrativo es entendido como un mecanismo de control necesario (92,79%) de un proceso de mejora en el nivel de transparencia de la información que ofrece la entidad (97,30%) y que aporta una mayor confianza por parte de los grupos de interés (92,79%). Además, se defiende que dicho proceso sea llevado a cabo por profesionales externos independientes que garanticen la objetividad de la información (98,20%) y creen que para favorecer dicho proceso sería necesario desarrollar un modelo de indicadores sociales y económicos (97,30%).

En relación al colectivo II, ofrecen una opinión semejante a la del colectivo I, añadiendo que es importante que todas las áreas sean verificadas (85,71%) y que dicho proceso ayuda a la organización a realizar sus actividades de manera más eficiente (83,57%).

En general, ambos colectivos están a favor de llevar a cabo dichos procesos en todas las áreas de la ESFL, ayudados por la consecución de una serie de indicadores que ayuden a verificar la información que se ofrece a sus grupos de interés.

Tabla 4: la auditoria del sector no lucrativo

El proceso regular y externo de verificación, medición, información y mejora de todas las áreas de una organización del sector no lucrativo, en base a la demanda de sus stakeholders:								
	COLECTIVO I				COLECTIVO II			
	A favor	%	En contra	%	A favor	%	En contra	%
Ayuda a la entidad a realizar su actividad de manera más eficiente	92	82,88%	19	17,12%	117	83,57%	23	16,43%

	COLECTIVO I				COLECTIVO II			
	A favor	%	En contra	%	A favor	%	En contra	%
Permite reducir el riesgo en la toma de decisiones de los <i>stakeholders</i>	91	81,98%	20	18,02%	98	70,00%	42	30,00%
Debe verificar la información de todas las áreas de la entidad	89	80,18%	22	19,82%	120	85,71%	20	14,29%
Debe ejecutarse de manera anual	85	76,58%	26	23,42%	98	70,00%	42	30,00%
Debe ser ejercido por profesionales externos e independientes para garantizar la objetividad de la información	109	98,20%	2	1,80%	115	82,14%	25	17,86%
Debe ser un proceso de verificación interno, llevado a cabo por parte de la entidad	26	23,42%	85	76,58%	61	43,57%	79	56,43%
Debe exigirse por ley	84	75,68%	27	24,32%	63	45,00%	77	55,00%
Es un mecanismo de control necesario	103	92,79%	8	7,21%	107	76,43%	33	23,57%
Mejora el nivel de transparencia de la información que ofrece la entidad	108	97,30%	3	2,70%	127	90,71%	13	9,29%
Es un instrumento que aporta una mayor confianza por parte de los <i>stakeholders</i>	103	92,79%	8	7,21%	123	87,86%	17	12,14%
Todas las entidades no lucrativas, independientemente de su tamaño, deben llevar a cabo un proceso de verificación de sus actividades	67	60,36%	44	39,64%	86	61,43%	54	38,57%

	COLECTIVO I				COLECTIVO II			
	A favor	%	En contra	%	A favor	%	En contra	%
Solo las entidades consideradas grandes o medianas deben llevarlo a cabo	60	54,05%	51	45,95%	60	42,86%	80	57,14%
Las entidades consideradas pequeñas o microentidades deben llevar a cabo, al menos, una revisión limitada y adecuada a su tamaño	89	80,18%	22	19,82%	107	76,43%	33	23,57%
Un modelo de indicadores socio-económicos favorece el proceso	108	97,30%	3	2,70%	125	89,29%	15	10,71%

Fuente: elaboración propia.

5.4. La aceptación del concepto “Auditoría Total de las entidades del Sector No Lucrativo”

El término Auditoría del Sector No Lucrativo es reciente y, como resulta habitual en estos casos, se ha generado una cierta imprecisión sobre su definición conceptual. Actualmente no existe una definición de la misma generalmente aceptada (Corral-Lage, 2014). Por ello, hemos preguntado a los encuestados si creen que utilizar el concepto Auditoría **Total** del Sector No Lucrativo como el proceso regular y externo de verificación, medición, información y mejora de todas las actividades de una **ESFL**, en base a la demanda de sus grupos de interés, es correcto o no.

En el colectivo I el 74,77% están de acuerdo con dicha acepción. En el caso de los responsables de las asociaciones y fundaciones encuestadas, aceptan dicha acepción el 78,57%.

Así mismo, en la encuesta a aquellos que estaban disconformes con la utilización de ese concepto, se les daba la opción de ofrecer otra acepción que, desde su punto de vista, fuera más adecuada. Entre todas las respuestas abiertas obtenidas, destacamos las siguientes, por ser las que han sido comentadas mayoritariamente: Auditoría Total de ESFL, Auditoría de actividades, Auditoría organizacional, Auditoría de la Transparencia, Auditoría Integral o simplemente Auditoría.

Tabla 5: Conceptualización

La auditoría total de las entidades del sector no lucrativo se define como el proceso regular y externo de verificación, medición, información y mejora de todas las actividades de una organización del sector no lucrativo, en base a la demanda de sus *stakeholders*. ¿Qué opinión le merece dicho concepto?

	SÍ		NO		TOTAL	
COLECTIVO I	83	74,77%	28	25,23%	111	100%
COLECTIVO II	110	78,57%	30	21,43	140	100%
TOTAL	193	76,89%	58	23,11%	251	

Fuente: elaboración propia.

6. CONCLUSIONES

Las propias ESFL son conscientes de que su información no debe ser sólo económico-financiera sino lo más completa posible, para lo cual es necesario que no dejen de incluir las actividades llevadas a cabo, los recursos humanos empleados, el impacto de su actividad en los destinatarios de su acción, así como en el entorno y sociedad, introduciendo el uso de indicadores para que los grupos de interés puedan disponer de información suficiente, relevante y transparente, no sólo de la actividad que desarrolla la entidad, sino de que ésta ha sido realizada de manera eficaz, eficiente y viable.

Se precisa abogar por una regulación razonablemente completa para que la información que ofrecen las ESFL no sea solamente la incluida en sus estados económico-financieros, evitando así que quede relegada a la voluntariedad el resto demandado por sus grupos de interés.

Conseguir una mayor transparencia en la emisión de información total de las ESFL debe ir acompañado de un proceso de verificación, por lo que es necesario obtener evidencia de la veracidad y fiabilidad de la información emitida, tanto del área económico-financiera como del resto de áreas de la entidad.

La Auditoría Total de las entidades del Sector No Lucrativo es una herramienta que favorece y facilita el proceso de verificación externa de toda la información económico-financiera y social de las ESFL. El proceso debe ser realizado por profesionales independientes, siendo muy interesante que se desarrollen guías de actuación.

Nos encontramos ante un verdadero reto en lo referente a la elaboración de unos estándares de reporte específicos y sencillos de generar para las ESFL, donde se recoja información general sobre la entidad, sobre los elementos

organizativos orientados a su misión, sobre el desempeño de sus actividades, así como el impacto generado sobre personas y colectivos.

7. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BELLOSTAS, Ana, MARCUELLO, Carmina, MARCUELLO, Chaime Y MONEVA, José Mariano. (2002). *Mimbres de un país: Sociedad civil y sector no lucrativo en Aragón* (1ª ed.) Universidad de Zaragoza, Pressas Universitarias de Zaragoza.
- BONBRIGHT, David (2007). "El rostro cambiante de la rendición de cuentas de las ONG". Paper presented at the *Conferencia Magistral Presentada En El Seminario Internacional Pregonar Con El Ejemplo. Sociedad Civil y Rendición De Cuentas. Fundación Kellogg/Instituto De Comunicación y Desarrollo, Montevideo, 16*.
- BROWN, David Y KALEGAONKAR, Archana (2002). "Support organizations and the evolution of the NGO sector". *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 31(2), págs. 231-258.
- BROWN, David Y MOORE, Mark (2001). "Accountability, strategy, and international nongovernmental organizations". *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 30(3), págs. 569-587.
- CABA, María del Carmen, GÁLVEZ, María del Mar Y LOPEZ, Manuel (2011). "Una oportunidad de mayor legitimidad de las ONG a través de la transparencia on-line: Experiencia de las ONG españolas y mexicanas. (An opportunity for greater legitimacy of NGOs through the online transparency: Experience of spanish and mexican NGOs)". *Contaduría y Administración*, (234), págs. 55-77.
- CAMPBELL, Kelly, Y HALEY, Betsy (2006). *Business planning for nonprofits: what it is and why it matters*. The Bridgespan Group.
- CORRAL-LAGE, Javier (2014). *La Transparencia en la emisión de información de las entidades sin fines de lucro: hacia un modelo de indicadores*. (Doctoral dissertation), Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea. Bilbao.
- CORRAL-LAGE, Javier, Y ELECHIGUERRA, Crisanta (2014). "Razones por las que se demanda una necesidad de transparencia en las entidades no lucrativas: estudio empírico". *Harvard Deusto Business Research*, 3(1), págs. 47-61.
- DART, Raymond (2004). "The legitimacy of social enterprise". *Nonprofit management and leadership*, 14(4), 411-424.
- DE LA RODA, Patricia (2008). "El tercer sector: Análisis de su salud, misión, y significación desde la fundación lealtad". *Revista Radio y Educación: Personas Adultas y Nuevas Tecnologías*, (61), págs. 81-101.
- FREEMAN, Edward (1983). "Strategic management: A stakeholder approach". *Advances in strategic management*, 1(1), págs. 31-60.

- GONELLA, Claudia, PILLING, Allison Y ZADEK, Simon (1998). *Making values count contemporary experience in social and ethical accounting, auditing and reporting*. Londres: ACCA.
- HERRANZ DE LA CASA, Jose María (2006). *La comunicación y la transparencia en las organizaciones no lucrativas*. Universidad Complutense de Madrid, Servicio de Publicaciones).
- HERRANZ DE LA CASA, Jose María (2007). "La gestión de la comunicación como elemento generador de transparencia en las organizaciones no lucrativas". *CIRIEC-España, Revista De Economía Pública, Social y Cooperativa*, (57), págs. 5-31.
- HORRACH, Patricia, Y SOCÍAS-SALVÀ, Antonio (2011). "La actitud de las empresas de economía solidaria frente a la divulgación de información sobre sostenibilidad desde el prisma de la teoría de los stakeholders o grupos de interés". *Revista de Contabilidad*, 14, págs. 267-297.
- KEARNS, Kevin (1994). "The strategic management of accountability in nonprofit organizations: An analytical framework". *Public Administration Review*, págs. 185-192.
- KEARNS, Kevin (2001). "Transparencia en las ONG: Un enfoque proactivo". *La transparencia de la solidaridad*. Comunidad de Madrid: Fundación Lealtad, (1), págs. 51-66.
- LANGTRY, Bruce (1994). "Stakeholders and the moral responsibilities of business". *Business Ethics Quarterly*, págs. 431-443.
- LEE, Julian (2004). *NGO accountability: Rights and responsibilities*. Center for Applied Studies in International Negotiations.
- MAGUREGUI URIONABARRENECHEA, Miren Lorea (2014). *El reto de la Gestión de la Calidad y sus Costes en las Entidades No Lucrativas. Modelo y aplicación al País Vasco*. (Doctoral dissertation), Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea. Bilbao.
- MARCUELLO, Chaime, BELLOSTAS, Ana, MONEVA, José María Y MARCUELLO, Carmina (2002). "La auditoría social en las organizaciones". *Annales: Anuario Del Centro De La Universidad Nacional De Educación a Distancia De Barbasro*, (15), págs. 175-192.
- MIR-FERNÁNDEZ, Carlos (2003). "La Ley Financiera: la reforma del sistema financiero español". *Partida Doble*, 13(142), págs. 42-49.
- MONTSERRAT CODORNIÚ, Julia Y RODRÍGUEZ-CABRERO, Gregorio (1996). *Las entidades voluntarias en España: institucionalización, estructura económica y desarrollo asociativo*. Ministerio de Asuntos Sociales, Centro de Publicaciones.

- ORTEGA, Enrique (1994). *Manual de Investigación Comercial*. Madrid: Pirámide.
- RHODE, Deborah, Y PACKEL, Amanda (2009). "Ethics and nonprofits". *Stanford Social Innovation Review*, 7(3), págs. 28-35.
- SCHLESINGER, Mark, MITCHELL, Shannon, Y GRAY, Bradford (2004). "Restoring public legitimacy to the nonprofit sector: A survey experiment using descriptions of nonprofit ownership". *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 33(4), págs. 673-710.
- SPECKLEY, Freer (1982). *Social audit: A management tool for cooperative working*. Beechwood College.
- SPECKLEY, Freer (2000). *Social audit toolkit*. Social Enterprise Partnership.
- STARLING, Grover (2010). *Managing the public sector*. Wadsworth Pub Co.
- VACCARO, Andrew, Y MADSEN, Peter (2009). "ICT and an NGO: Difficulties in attempting to be extremely transparent". *Ethics and Information Technology*, 11(3), págs. 221-231.
- VIDAL, Paul, GRABULOSA, Laia Y OBSERVATORIO DEL TERCER SECTOR. (2008). "Qué es la transparencia en una ONG". *Alzheimer De La Asociación Afal Contigo*, (51), págs. 38-39.