



Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

**“Cuadro de mando integral en las
Entidades No Lucrativas (ENL): África
directo”, TRABAJO FIN DE GRADO**

Autor/a: Carmen Aramburu Parra

Director/a: Javier Márquez Vigil

RESUMEN:

En este trabajo de fin de grado se analiza la herramienta de gestión estratégica denominada Cuadro de mando integral (CMI), a través de una revisión de la literatura existente durante los casi treinta años de utilización de esta. Además de describir los distintos elementos fundamentales, como los indicadores clave de desempeño o la misión, visión y valores, se tiene en consideración la evolución que ha ido sufriendo a lo largo de los años de aplicación en distintos tipos de organizaciones hasta llegar al concepto que se tiene hoy en día. En concreto se profundiza en la aplicación de dicha herramienta en el denominado tercer sector o ámbito de las entidades no lucrativas. Se trata de organizaciones que, debido a su particular vocación social y sus características altruistas, no habían implementado el cuadro de mando tanto como las empresas tradicionales a pesar de se ha probado su eficacia en la optimización de los recursos y el desempeño. El objetivo final es el diseño del cuadro de mando integral, con sus correspondientes modificaciones, para el caso real de África Directo, donde se pondrá en práctica el marco teórico en aras de lograr una correcta implementación del cuadro de mando, que permita optimizar su gestión e impacto social.

Palabras Clave: Cuadro de Mando Integral, indicadores clave de desempeño, estrategia, Entidades no lucrativas ENL, Tercer Sector

ABSTRACT:

This end-of-degree work analyses the strategic management tool known as the Balanced Scorecard (BS), carrying the research out through the review of the available literature after almost thirty years of corporative use. In addition to the description of the fundamental elements, such as describing the key performance indicators (KPI) or explaining the mission, vision and values of the entity, it is taken into account the suffered evolution of the tool throughout these years of organizational development, until reaching the current concept. In particular, it is made a deeper research in the application of the Balanced Scorecard to the voluntary sector, also known as the one of the non-lucrative entities, where as a consequence of the particular social vocation they have and their altruistic character, it has not been as successfully implemented as in the lucrative traditional companies, in spite of its proven efficiency optimizing their limited resources and the performance of the organizations. The final aim is the design of the Balanced Scorecard, with the convenient variations and adaptations to the circumstances, to the real-life case of the non-profit África Directo. In this final step, the theoretical frame will be put into practice, in order to improve the management and therefore maximize the social impact.

Keywords: Balanced Scorecard, *Key Performance Indicators*, strategy, non-profit, voluntary sector.

I. ÍNDICE DE TEMAS

CAPÍTULO I.

INTRODUCCIÓN:

- 1 OBJETIVOS
- 2 JUSTIFICACIÓN
- 3 METODOLOGÍA
- 4 ESTRUCTURA DEL TRABAJO.

CAPÍTULO II.

EL CUADRO DE MANDO INTEGRAL

1. ANTECEDENTES

- 1.1 Raíces históricas (1950-1980)**
- 1.2 Movimiento japonés de gestión (1975 -1990)**
- 1.3 El tableau de bord**
- 1.4 Conclusiones**

2. CONCEPTO

2.1 Principales problemas que soluciona

- 2.1.1 La medición efectiva del desempeño*
- 2.1.2 La creciente importancia de los activos intangibles*
- 2.1.3 El reto de la implementación de la estrategia*

2.2 Definición triple

2.3 Perspectivas que integran

- 2.3.1 Financiera*
- 2.3.2 Clientes*
- 2.3.3 Procesos internos*
- 2.3.4 Crecimiento y aprendizaje (activos intangibles)*

3. ELEMENTOS

3.1 Elementos de estrategia global

- 3.1.1 Elementos centrales (fundamento):*
 - a. Misión

- b. Visión
 - c. Valores
- 3.1.2 *La estrategia*
- 3.1.3 *El objetivo*
- 3.2 Elementos operativos: los indicadores**
 - 3.2.1 *Indicadores clave del desarrollo (KPI)*
 - 3.2.2 *Indicadores estratégicos*
- 4. MAPAS ESTRATÉGICOS
- 5. SISTEMA DE CONTROL ESTRATÉGICO (*STRATEGY MANAGEMENT SYSTEM*)
 - 5.1 Interactividad**
 - 5.2 Vínculo estratégico-operacional**
 - 5.3 La oficina de control de la estrategia (*Office of strategy management*)**
- 6. *CASCADING* Y ALINEAMIENTO
- 7. CONCLUSIONES Y CRÍTICAS

CAPÍTULO III.

EL CUADRO DE MANDO INTEGRAL EN LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS

- 1. INTRODUCCIÓN
- 2. CONCEPTO DE ENL
 - 2.1 Definición**
 - 2.2 Regulación**
- 3. EL TERCER SECTOR
 - 3.1 Descripción**
 - 3.2 Evolución del sector**
- 4. IMPLEMENTACIÓN DEL CMI
 - 4.1 Relación entre el CMI y las ENL**
 - 4.1.1 *Motivos de implementación*
 - 4.1.2 *Problemas*
 - a. Errónea identificación de los *stakeholders*
 - b. Elaboración deficiente del Mapa Estratégico
 - c. Proliferación de objetivos e indicadores
 - d. Problema de acceso a los datos

- e. Abandono del sistema
- f. Utilización deficiente del programa informático

4.2 Modificaciones del CMI

CAPÍTULO IV.

EL CUADRO DE MANDO INTEGRAL EN ÁFRICA DIRECTO

1. LA ENTIDAD NO LUCRATIVA ÁFRICA DIRECTO

1.1 Características y consideraciones fundamentales – Presentación de la fundación

1.2 Pasos previos a la elaboración: determinación de los elementos estratégicos globales

1.2.1 Misión, visión y valores

2. MOTIVOS PARA LA IMPLANTACIÓN

2.1 Casos de éxito de ENL en África

2.2 Motivos para la aplicación a AD

3. ELABORACIÓN DEL MAPA ESTRATÉGICO

3.1 Perspectivas

3.1.1 Realignment – nuevo orden

3.1.2 Perspectiva stakeholders

3.1.3 Perspectiva financiera

3.1.4 Perspectiva procesos internos

3.1.5 Perspectiva aprendizaje y crecimiento

3.2 Objetivos

3.3 Estrategia

3.4 Relaciones causales

4. ELABORACIÓN CMI

4.1 Determinación de los elementos operativos

4.1.1 Políticas e iniciativas estratégicas

4.2 Seguimiento y control

CAPÍTULO V.

CONCLUSIONES

CAPÍTULO I.

INTRODUCCIÓN.

1. OBJETIVOS

En este trabajo de fin de grado, se analiza si es posible aplicar la metodología “cuadro de mando integral” (*Balanced Scorecard*) y los “indicadores clave de desempeño” (*Key Performance Indicators KPIs*) a una Entidad No Lucrativa, o, al menos, si es posible adaptarlos a sus necesidades. Por lo tanto, el principal objetivo es descubrir si puede optimizarse el proceso de la toma de decisiones, logrando incrementar el impacto social que estas generan.

2. JUSTIFICACIÓN

En la era de la hipercompetitividad y dinamismo que vivimos, las empresas no pueden sino aspirar a optimizar sus procesos en aras de maximizar su eficiencia. Ya no es suficiente con obtener unos resultados financieros adecuados, sino que, en este entorno cambiante, resulta necesario ampliar el foco y dimensiones antes ignoradas. Se incrementa la importancia en el valor creado y la satisfacción generada, tanto a los clientes como a los propios *stakeholders*, es decir, aquellos con intereses en la empresa en cuestión (Banchiari, 2012).

En los años 90 fue cuando por primera vez se comenzó a hablar de una herramienta de gestión empresarial denominada Cuadro de Mando Integral o CMI (el nombre original en inglés es *Balanced Scorecard*). Aunque hubo anteriormente alguna idea con puntos en común, fue indudablemente creado por Robert S. Kaplan y David Norton, de la Universidad de Harvard, y ha tenido tal relevancia que sigue siendo el mecanismo con mayor implantación en las empresas. Comenzó cuando guiaron un estudio de investigación en varias compañías explorando nuevos métodos para medir la *performance*, a lo largo de toda la organización.

En líneas generales y como antesala de una descripción en profundidad en los apartados siguientes, el Cuadro de Mando Integral propone entender la organización como algo más que la mera dimensión financiera, dando cabida a otros aspectos que la componen (Niven, 2002). Además, pone el foco en la alineación de la estrategia y elementos como la misión de la empresa, con los elementos operativos, es decir, los indicadores en los que se

traducen estas perspectivas y que reflejan tanto la performance como la estrategia. En conclusión, se propone no solo una herramienta de medición del desempeño, sino que también de comunicación de la estrategia y de seguimiento de resultados, siendo finalmente un sistema interactivo de gestión para la ejecución de la estrategia, mucho más completo o integral de lo que incluso se llegó a pensar cuando fue formulado (Kaplan, 2010).

Son numerosas las empresas que han aplicado a su gestión herramientas como el cuadro de mando integral, obteniendo buenos resultados. Resulta sorprendente que, con tal efectividad y dando tanta importancia a las áreas de actuación no financieras, no haya sucedido lo mismo en el tercer sector, el de las entidades no lucrativas tal como ponen de manifiesto los informes de la POAS¹ (2019) y resaltan autores como Retolaza (2012), Canyelles i Pastó (2007) o Muñoz Dueñas (2007).

Surgen por lo tanto dudas acerca del por qué y sobre todo la incógnita de si es posible hacer una adaptación para lograr efectividad. En este sentido, debe analizarse la evolución del propio Tercer Sector donde ha aumentado la necesidad de optimizar los escasos recursos disponibles y, por tanto, también ha comenzado una búsqueda de la excelencia en la gestión (Moreno y Álvarez, 2017). No obstante, deben hacerse ciertas modificaciones, destacando la posición del rol de los *stakeholders* (Nivel, 2008), y prestar especial atención a la implementación del CMI, pues es un proceso complejo cuyo éxito radica en ella.

De lograr aplicar estas herramientas a una entidad no lucrativa (en adelante, ENL) concreta, como es la elegida África Directo, podrían extrapolarse las conclusiones obtenidas en primer lugar a la realidad de dicha organización y posteriormente a todo el sector, logrando un mejor desempeño del mismo y por tanto más impacto social.

3. METODOLOGÍA

Este trabajo va a ser llevado a cabo siguiendo un enfoque inductivo, esto es, se procederá a una revisión de la literatura al respecto, a través de numerosos manuales especializados, trabajos académicos y publicaciones en revistas científicas.

¹ Plataforma de ONGs de Acción Social

Como punto de partida, se tomarán las aportaciones de Robert S. Kaplan y David P. Norton, que desde 1996 han coescrito varios manuales de referencia sobre el Cuadro de mando integral; así como, se incidirá de manera especial en la aplicación de este al ámbito concreto de las Entidades No Lucrativas, analizando los factores estratégicos y los principales problemas de la implantación, de la mano de otros autores como José Luis Retolaza, Lucía Clara Banchieri o Josep María Canyelles i Pastó.

En último lugar, se aplicarán las conclusiones obtenidas a un caso práctico y real, el de la ENL África Directo, donde se tratarán de determinar los KPIs así como concluir el cuadro de mando aplicable.

4. ESTRUCTURA DEL TRABAJO.

En el siguiente trabajo se presentarán dos grandes bloques. En primer lugar, la parte teórica mediante la revisión de literatura entorno al cuadro de mando integral y conceptos como los indicadores claves del desempeño o los mapas estratégicos, haciendo especial hincapié en cómo ha ido evolucionando el concepto original a lo largo de los años de práctica empresarial. Además, se enfocará parte de esta investigación al sector de las entidades no lucrativas y en qué modificaciones y problemas se presentan en las organizaciones de tal naturaleza.

En el segundo bloque, se trata de aplicar lo analizado a un caso empresarial, el de África Directo, para llegar finalmente a conclusiones aplicables a todo el sector de las ENL.

CAPÍTULO II.

EL CUADRO DE MANDO INTEGRAL

1. ANTECEDENTES

1.1 Raíces históricas (1950-1980)

A pesar de su carácter novedoso, el CMI no fue el primer marco de trabajo en proponer que las métricas no financieras también se utilizaran para evaluar el desempeño de las organizaciones. Pueden distinguirse cuatro propuestas con parecido razonamiento durante el periodo de 1950 a 1980.

En la década de 1950, un grupo de personal corporativo de General Electric realizó un proyecto para desarrollar medidas de desempeño en las unidades de negocios descentralizadas de la compañía, recomendando que el desempeño se midiera con una métrica financiera y siete no financieras. (Lewis, 1955)

En momento similar, varios investigadores de la Escuela de Graduados de Administración Industrial en la Universidad Carnegie-Mellon identificaron varios propósitos para la información contable en las organizaciones a través de simples preguntas, para cuya respuesta exploraron el papel de la información financiera y no financiera para enfrentar estas tres preguntas. Este estudio fue quizás el primero en introducir el término "*scorecard*" (traducido al español como planilla de anotaciones o tarjeta de resultados) en la discusión de la gestión del rendimiento. (Simon, 1963).

La gestión por objetivos fue introducida por Peter Drucker, quien defendía la necesidad de la alineación entre los objetivos de desempeño personal de los empleados con la estrategia de la empresa. (Drucker, 1954).

A mediados de la década de 1960, Robert Anthony, propuso un marco integral para los sistemas de planificación y control, e identificó tres tipos diferentes de sistemas: planeación estratégica, control de gestión y control operacional. Fue consciente de la gran relevancia de la planificación estratégica y la relación causa y efecto, antesala de los posteriores mapas estratégicos, aunque determinó demasiada dificultad en la predicción de este tipo de relaciones. (Anthony, 1965).

En conclusión, aunque pueden verse inicios de focalizar en la información no financiera, la realidad es que en aquella época seguía teniendo demasiado peso aún el corto plazo y los presupuestos.

1.2 Movimiento gerencial japonés (1975 -1990)

Durante los años setenta y ochenta, las innovaciones en el ámbito de la gestión de la calidad y de la producción *just-in-time* de las compañías japonesas, desafiaron el liderazgo occidental en muchas industrias importantes. A raíz del enfoque cortoplacista de los gerentes occidentales, se detectó una dificultad de adaptación de los sistemas contables y de control de la gestión a las mejoras operacionales que surgen cuando se implementa un modelo de calidad total, y gestión basada en ciclos de producción más cortos. (Johnson y Kaplan, 1987).

En aras de mejorar comparativamente su gestión, se trató de implementar diversos métodos relacionados con el valor de los activos intangibles, como por ejemplo capitalizarlos como activos dentro del balance de situación de la compañía. Sin embargo, la contabilización seguía siendo una cuestión problemática porque dicho valor es indirecto, depende del contexto organizacional y de la estrategia, que por sí mismas no tienen valor a priori... (Heskett et al, 1994),

1.3 El tableau de bord

Considerado por algunos como el antecesor e inspiración por antonomasia del CMI, el *Tableau du bord* (literalmente el “*dashbord*”) ha sido usado durante muchos años por las empresas francesas que presentaron mayor reticencia al cambio a la herramienta norteamericana. (Chiapello y Lebas, 1996).

El TDB es un modelo de gestión estratégica que fue desarrollado por autores franceses en la década de 1930 (Bourguignon et al. 2004; Bessire y Bancker, 2005). Se trata de “una herramienta para la alta gerencia de las organizaciones que permite un visión rápida y global de sus operaciones y el estado de su entorno”. (Malo, 1995)

Epstein y Manzoni (1998) sostienen incluso que el CMI es un caso particular del TDB. Las principales similitudes entre ambos modelos son la traducción de la visión y estrategias de la organización en un conjunto reducido de objetivos e indicadores, tanto

financieros como no financieros; el vínculo de las decisiones estratégicas de la alta dirección y las acciones de los empleados...

Sin embargo, presentan varias diferencias como el nivel de desarrollo del marco conceptual del modelo, la concepción de la idea de estrategia (basada en la subjetividad de la alta dirección en el TBD o en Michael Porter en el CMI), la existencia de perspectivas y relaciones causa-efecto, los mecanismos para establecer los objetivos e indicadores, la vinculación con el sistema de retribuciones que sí realiza el CMI... (Banchieri, 2012)

1.4 Conclusiones

Para comprender mejor la idea original del Cuadro de Mando Integral, es importante conocer que se desarrolló en un momento en el cual ya había varios académicos señalando en esa dirección, pero sin nada definitivo por lo enraizado que estaba el tradicional sistema de gestión en las organizaciones. La aparición de sistemas abruptamente diferentes, como es el caso japonés, incitó a la búsqueda del cambio y la adaptación a lo que empezaba a ser una nueva era. En Francia, apareció un sistema con muchas similitudes y mayor relevancia e implantación, pero nada comparable con la que tendría el CMI.

No obstante, el propio creador afirma (Kaplan, 2010) que no es sino con la implementación de la herramienta, con la práctica empresarial, como realmente se puede ir midiendo el alcance de esta y analizar qué modificaciones serían beneficiosas para la misma. La evolución de la idea inicial se ha nutrido y transformado a medida que las organizaciones de diferentes naturalezas las adoptan.

2. CONCEPTO

2.1 Principales problemas que soluciona

Tras la observación de varios años de implantación del modelo en distintas organizaciones, autores como Niven (2002) han analizado en profundidad cada paso y característica de la herramienta.

Principalmente, concluye que ayuda a superar tres problemas claves: la medición efectiva del desempeño organizacional, el aumento de los activos intangibles y la dificultad de la implementación del modelo.

1.2.1 La medición efectiva del desempeño

Como ya se adelantaba en los antecedentes del CMI, el sistema tradicional de gestión basado meramente en la métrica financiera, si bien intrínseca en las organizaciones, comenzaba a ser insuficiente e incompleta. Era posible tener unos resultados impecables financieramente hablando, pero que esta no fuera la realidad del negocio que se trataba de evaluar, ya que no resultaban consistentes cuando en esa época a la que nos remitimos no existían conceptos como el valor económico añadido que ahora tiene gran preponderancia.

Las métricas financieras aportan una excelente revisión del desempeño pasado, pero no tienen poder predictivo enfocado al futuro. En una línea similar, se detecta que es más cortoplacista, con efectivas maniobras como reducción de costes que resultan en un sacrificio de los pensamientos a largo plazo, como la creación de valor que lleva mucho más tiempo alcanzar (Dearden, 1969; Merchant, 1985; Johnson y Kaplan, 1987). Además, debido a la propia estructura de una organización por niveles, los indicadores financieros de la alta dirección son prácticamente irreconocibles e inútiles para las actividades diarias, catalogándose incluso de “abstracciones”.

1.2.2 La creciente importancia de los activos intangibles

Las relaciones de confianza construidas con el cliente o el propio conocimiento de la firma basado en la experiencia son, de acuerdo con muchos consultores, ejemplos de creación de valor mediante activos intangibles y con más credibilidad que los propios físicos tradicionales. A esta conclusión han llegado personas como Margaret Blair, del *Brookings Institute* o David M. Walker, Auditor General de los Estados Unidos. Se incide no solo en la relevancia del capital humano como clave, sino también en la importancia que ha adquirido este tipo de activos en tan poco tiempo: de un porcentaje discreto a superar el sesenta por ciento en cuestión de una década, con el consiguiente aumento los años que siguieron. (Niven, 2012)

1.2.3 El reto de la implementación de la estrategia

En la gran mayoría de su literatura, Kaplan y Norton (1992, 1997, 2000, 2003...) reiteran la idea de la suprema importancia de cómo se implementa y ejecuta la estrategia, por encima de cuál es la estrategia en sí misma. De poco sirve una buena estrategia si no está bien desarrollada y bien medida, pues los datos son esenciales.

La estrategia se erige como eje fundamental para el objetivo de progresar, sino que es necesario para que una organización sobreviva en un entorno tan competitivo como el actual. Está contrastado que la mejora en la calidad de la implementación de la estrategia se traduce en un aumento del valor del accionista, es decir, incrementa la fortuna financiera más que significativamente.

No obstante, hay organizaciones que siguen fallando en la parte de la ejecución estratégica. Por esta razón, Kaplan y Norton detectaron las cuatro barreras que explicarían este fracaso. En líneas generales se trataría de la barrera de la visión, que explica que un porcentaje mínimo de los empleados entienden la estrategia global; la barrera personal, ya que solo una parte de los gerentes tienen incentivos vinculados con la estrategia; la barrera directiva, según la cual la mayoría de los equipos ejecutivos apenas dedican tiempo a discutir sobre la estrategia; y la barrera de los recursos, de acuerdo con la cual suele faltar una vinculación entre los presupuestos y la estrategia.

2.2 Definición triple

De una manera simple, el Cuadro de Mando Integral podría definirse como una

“²cuidadosamente seleccionada colección de medidas cuantificables derivadas de la estrategia de la organización, que representan una herramienta para que los líderes comuniquen a empleados y stakeholders externos los resultados y conductores del desempeño a través de los cuales la organización alcanzara su misión y objetivos estratégicos.” (Niven, 2012, p.33).

² Traducción propia, del inglés

No obstante, debido a la complejidad del concepto y a cómo ha evolucionado a lo largo de los años, no puede abarcarse todo lo que implica en una sola definición. La herramienta debe entenderse desde una triple visión y donde la estrategia es un proceso continuo.

En primer lugar, lo que ha sido desde el origen, un sistema de medición del resultado y desempeño. En segundo lugar, una herramienta de comunicación de la estrategia, tanto entre alta dirección y el capital humano, como entre la misma y las iniciativas que desarrolle la organización. Por último, un sistema interactivo de gestión para la ejecución de la estrategia (*strategy management system*).

2.3 Perspectivas que integran

El Cuadro de Mando Integral (Kaplan y Norton, 1996) traduce la visión y estrategia de la unidad de negocio en objetivos y medidas del desempeño en diferentes áreas. Una imagen precisa de la ejecución estratégica debe estar ilustrada en la paleta de perspectivas que abarca. Por consiguiente, se consideran cuatro perspectivas: Financiera, Clientes, Procesos internos y Crecimiento y aprendizaje.

Están diseñadas de tal manera que cualquier naturaleza de organización pueda aplicarla, sin caer en la imprescindibilidad de su uso, mientras el modelo mantenga como foco de su diseño la estrategia (Banchiari, 2012). Incluso, hay autores que defienden la incorporación de una quinta perspectiva que contemple a los *stakeholders* y sus intereses (Nørreklit, 2000; Brignall, 2002), opción de adicionar que no es descartada por Kaplan y Norton (1996b).

2.3.1 Financiera

Se trata del componente crítico, en especial para todas las organizaciones que buscan el beneficio económico como principal objetivo, que son casi todas. Son el escalafón último y la manera de medir realmente si la ejecución de la estrategia está traducándose en una mejora de los resultados. Los ejemplos clásicos serían la rentabilidad, el crecimiento de ingresos, el beneficio, la liquidez, la solvencia, la deuda, etc.

2.3.2 Clientes

A la hora de escoger medidas para la perspectiva de clientes, las organizaciones deben responder a preguntas acerca del *target* (traducible como grupo de clientes en el que se

enfoca o va dirigido), la propuesta de valor que ofrece la compañía y las expectativas que se generan.

Michael Porter advierte del peligro de la ausencia de foco porque podría impedir la diferenciación de la compañía respecto de sus competidores. Por esta razón, muchas optan por las disciplinas propuestas por Treacy y Wiersema (1995): la excelencia operacional, el liderazgo del producto o el desarrollo de vínculos de mayor proximidad y confianza con el cliente.

2.3.3 Procesos internos

Se trata de identificar los procesos claves que la firma debe llevar a cabo con el fin de continuar añadiendo valor a los clientes y accionistas. Sería posible que haya que identificar procesos internos radicalmente nuevos en vez de centrar los esfuerzos en la simple mejora de las actividades ya existentes. En esta perspectiva se incluirían el desarrollo del producto, la producción y fabricación, la entrega o el servicio postventa.

2.3.4 Crecimiento y aprendizaje (activos intangibles)

Los objetivos en esta perspectiva tendrán que ir en dirección a solucionar el vacío entre la infraestructura del capital humano (las capacidades de los empleados), el capital de la información y el capital organizacional (el entorno requerido para mantener un desempeño sostenible en el futuro).

La metáfora con la que podría describirse esta área es que son las raíces de un árbol que finalmente, tras el tronco que son los procesos internos, hasta las ramas de resultados para el cliente, concluye en las hojas que son los rendimientos financieros.

3. ELEMENTOS

El CMI se fundamenta en un correcto equilibrio y alineación entre los elementos de la estrategia global y los elementos operativos de la misma. Como se describirán a continuación, los elementos globales son: la misión (nuestro propósito), la visión (a qué aspiramos), los valores centrales (en qué creemos), las perspectivas y los objetivos. Por su parte, los elementos operativos son: los indicadores clave o KPI (ya sean indicadores inductores o de resultado) e iniciativas estratégicas (proyectos que lo ayudan a alcanzar sus objetivos).

3.1 Elementos de estrategia global

3.1.1 Elementos centrales

a. Misión

La misión define el propósito nuclear de la organización, su razón de ser por encima de aumentar la riqueza de los accionistas y reflejando la motivación de los empleados para involucrarse en la compañía. Se diferencia del *goal* u objetivo, en tanto que no es completamente alcanzable, sino que actúa como inspiración para llevar a cabo el trabajo, persiguiéndolo.

Las características que convierten en efectiva una misión son en resumidas cuentas tres.

- ✓ La inspiración para el cambio en la organización, manteniendo la misión invariable.
- ✓ Naturaleza a largo plazo, deben ser formuladas con vocación de perdurar en el tiempo.
- ✓ Facilidad para ser entendida y comunicada, por todo tipo de receptores.

b. Valores

La manera en la que se comportan las organizaciones es, en muchas ocasiones, fuente de fortaleza y ventaja competitiva. Los valores son los principios atemporales que guían una organización y representan sus creencias, que son demostradas en el día a día de sus trabajadores. Todas las organizaciones tienen un conjunto de valores, pero es conveniente declarar los subyacentes de forma clara, ya que en opinión de Barret (1998) cuando están desdibujados puede caerse en el arbitrio de ligarlo a la personalidad del líder del momento.

c. Visión

Basada en la misión y los valores, la visión pretende crear una declaración que defina qué es lo que se quiere que pase en el futuro, lo que la organización intenta en última instancia ser. Se debe intentar que no sea abstracto, sino que plasme la imagen más concreta posible de lo que se desea, proporcionando a todos un marco mental compartido. Los elementos típicos que la conforman suelen incluir el diseño del ámbito de negocio, cómo va a ser percibido por los *stakeholders*, las áreas de liderazgo...

Las características que reúnen las visiones efectivas son: la concisión, la consistencia con la misión y valores, ser factible y verificable, ser atractiva para todos los *stakeholders* y ser inspiradora.

3.1.2 *La estrategia*

La definición del concepto estrategia ha resultado polémica, debido a la complejidad del proceso que supone su creación (Mintzberg, 1994). Entendida por ciertos sectores como la representación de los planes de alta dirección que guían a la organización al futuro. Mientras que, por otros, se trata de acciones concretas encaminadas a lograr el futuro que se desea. E incluso, se considera un patrón de acciones a lo largo del tiempo.

Debido a los múltiples enfoques, la manera de aportar una definición más clara, es presentar los principios claves del concepto en los que todos convergen.

- Se trata de un conjunto de actividades, diferentes en comparación con los rivales y que consolidan la posición de la organización en el mercado.
- *Trade-offs*. Una estrategia se basa en una elección, de qué camino escoger y por lo tanto, de cuál no (Kim y Mauborgne, 2005).
- El encaje o *fit* de las actividades que lo conforman, en aras de alcanzar una integración completa (Drucker, 1995).
- La vocación de continuidad de la estrategia, que, en principio salvo cambio radicales en la industria, permanece inalterable (Hammonds, 2001).
- Se involucran todo tipo de ejercicios conceptuales y analíticos, pues como ya se ha presentado con anterioridad, requiere de múltiples procesos mentales (Chaffee, 1995).

Empleando estos elementos, las organizaciones pueden crear múltiples tipos de estrategias a lo largo de los años, tanto enfocadas en la planificación como en el posicionamiento o la interacción social (Mintzberg et al., 1998).

3.1.3 *El objetivo*

Un objetivo es una declaración concisa, que normalmente comienza con un verbo, que describe de manera específica qué debemos hacer bien en cada una de las cuatro

perspectivas para implementar nuestro plan de juego. El seguimiento del cumplimiento de estos objetivos es una medida habitual para conocer el desempeño de la organización.

Un Cuadro de Mando Integral bien diseñado debería describir la estrategia a través de los objetivos, que componen enteramente el Mapa Estratégico³, y las medidas que se hayan escogido para el *scorecard*.

Kaplan, R.S. y Norton, D.P. (1992) titularon su obra primigenia “*Measures that Drive Performance*”, pero en la revisión realizada años después por Kaplan (2010), declara que lo importante para empezar un CMI no son tanto qué mediciones o *measures* incluir, sino más bien las descripciones de lo que la compañía quiere lograr con su estrategia y que en última instancia, estos objetivos son expresadas a través de la estructura de las cuatro perspectivas.

A modo de ejemplo, la perspectiva financiera incluiría un objetivo de alto nivel para sostener la creación de valor para el accionista y otros subobjetivos enfocados en el crecimiento, la productividad y la gestión del riesgo. La perspectiva del cliente incluiría objetivos sobre el resultado deseado por estos. Se demuestra necesaria la creación de objetivos para la propuesta de valor, que se define como “*la combinación de precio, calidad, disponibilidad, facilidad y velocidad de compra, funcionalidad, relación y servicio; el corazón de la estrategia, lo que diferencia a la compañía de sus competidores o lo que pretende hacer mejor que estos para su clientela objetivo*” Kaplan (2010),

Además, con el paso de los años, se aprendió una nueva manera de escribir los objetivos estratégicos y algunas compañías con la intención de reflejar la voz de sus empleados y clientes, los formulan mediante citas o *quotes*.

3.2 Elementos operativos: los indicadores

Las cuatro perspectivas del CMI se traducen en indicadores que reflejan información financiera y no financiera, a largo y a corto plazo, histórica y previsional e interna y externa. Existen dos tipos de indicadores, los de desempeño y los estratégicos.

³ Concepto desarrollado en el apartado 1.5 con mayor profundidad

De acuerdo con la investigación de Banchiari (2012), para cada uno de estos indicadores deberían definirse: la meta o el valor óptimo del indicador, la alarma o rango que señale si es preocupante, la frecuencia de control o periodicidad de revisión, la fuente de datos y el responsable o encargado de monitorear el comportamiento del indicador.

3.2.1 *Indicadores clave del desarrollo (KPI)*

Un indicador clave del desempeño, más conocido por su nombre original *key performance indicator (KPI)*, es una medida o métrica, que mide el progreso de una empresa en dirección a alcanzar sus objetivos organizacionales y estratégicos. Por tanto, mide el rendimiento del negocio y de sus empleados en la realización de actividades que son críticas para el éxito de la compañía; facilitando a los directivos y *stakeholders* la determinación de si la organización va por buen camino (Kivak, 2019).

Concretamente, Parmenter (2010) es capaz de identificar siete características comunes de este tipo de indicadores, que se resumen en lo siguiente. Se trata de métricas no financieras que se miden con frecuencia, empleadas por el alto equipo directivo, indican de forma clara las acciones esperadas de los empleados, tienen ligada una responsabilidad a un equipo y tienen un impacto significativo.

La dificultad principal radica en escoger los indicadores adecuados porque toda la información que se recoge puede resultar abrumadora e ineficiente, por eso las compañías deben definir de forma clara sus objetivos estratégicos y solo entonces, seleccionar los KPIs que midan actividades cruciales para lograr sus fines (Marr, 2012).

3.2.2 *Indicadores estratégicos*

Los indicadores, por tanto, reflejan la performance de la organización y facilitan información adecuada para la toma de decisiones. Asimismo, una de las aportaciones del modelo es que los indicadores reflejen la estrategia de la organización. En este sentido Kaplan y Norton (1996b) exponen tres principios a seguir para su definición:

- Las relaciones de causa-efecto: siendo la estrategia un conjunto de hipótesis sobre la relación entre los indicadores de actuación (correspondientes a la causa) y las medidas de resultado (correspondientes al efecto). Estas relaciones deben ser explícitas para

que puedan ser gestionadas y confirmadas, como se explica en el apartado de mapa estratégico.

- La combinación entre las medidas de resultado que los valores obtenidos, y los indicadores de actuación que representarían la forma de lograrlos. El reduccionismo a uno solo de ellos no aportaría una imagen completa.
- La vinculación de todos los indicadores con las finanzas, pues reflejan de forma global el resultado de la estrategia.

4. MAPAS ESTRATÉGICOS

El mapa de estrategia es considerado una de las ideas más innovadoras del siglo XX. Se trata de una representación gráfica y visual de qué debe hacerse en cada una de las perspectivas para poder ejecutar con éxito la estrategia de la organización, sin presentar resultados ni medidas, sino comunicando a todo tipo de audiencias lo que se va a hacer para lograr los fines últimos. Como su propio nombre indica, se trata de una guía en el viaje, detallando los caminos que deben seguirse desde cualquier punto para llegar al destino deseado. Además, es una herramienta sumamente efectiva por su claridad y potencial informativo, pues para realizarlo se analizan desde reportes anuales, hasta la misión y valores, sin olvidar los planes estratégicos.

El concepto surge a raíz de la idea de vínculos causales entre los objetivos, que lo conforman, y las medidas del CMI; de esta manera se articula en numerosos libros (Kaplan y Norton, 2000, 2001, 2004). Con el Mapa se pretende plasmar estas relaciones de manera explícita con el fin de poder monitorearlas, controlarlas y validarlas. Todos los objetivos están ligados en relaciones de causa – efecto, empezando por los empleados, continuando a través de los procesos y clientes, y culminando en mayor desempeño en términos financieros. Dichas relaciones deben ser explícitas y son la base sobre la que se define la estrategia, ya que, de no desarrollarse de esta manera, existirían serios problemas para su implantación (Othman, 2006).

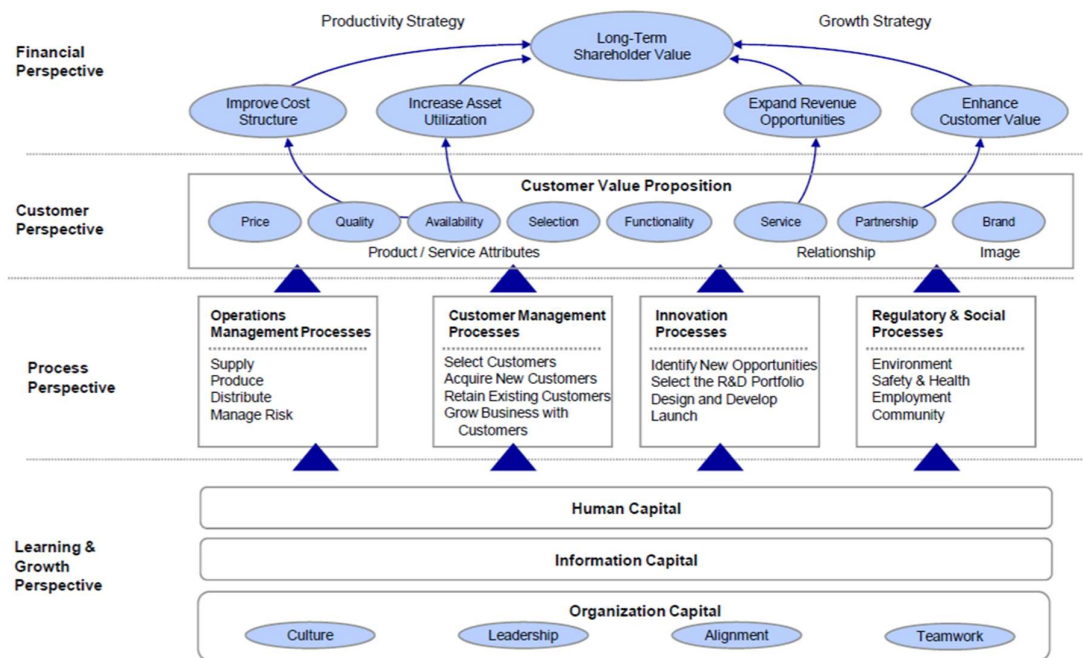
No obstante, también se han producido numerosas críticas. Se han catalogado de “lógicas” en vez de “causales” (Nørreklit, 2000), se ha discutido la mera linealidad y por tanto la mayor complicación para examinar las interacciones (Brignall, 2002), e incluso, se cuestiona la claridad con la que son percibidas por los usuarios del CMI (Malmi, 2001).

Concretamente, Kaplan and Norton (1996, p. 30 y 31) asumieron que las medidas de crecimiento organizacional y aprendizaje son los motores de los procesos internos, que las medidas de dichos procesos lo son de las medidas de la perspectiva de clientes y que por último, estas lo son a su vez de las medidas financieras. Por consiguiente, cada área estratégica debería tener a la vez indicadores *lead* y *lag* (traducible como de avance y de retraso), que guíen dos cadenas bidireccionales causales, es decir, que apliquen entre las áreas horizontal y verticalmente entre ellas.

El gráfico presentado a continuación, representa la estructura actual del mapa estratégico. Hoy en día todos los proyectos de CMI construyen un mapa estratégico de objetivos estratégicos primero y solamente después selecciona las métricas para cada uno.

FIGURA 1:

El mapa estratégico vincula los activos intangibles y los procesos críticos a la propuesta de valor y a los resultados de clientes y financieros.



Fuente: *Obtenido de Kaplan (2010).*

Strategy Maps, (Kaplan y Norton, 2003) es el libro en el que más a fondo se trata este concepto. No obstante, lo que resulta interesante es el dinamismo de todos los conceptos que envuelven al CMI, el cómo evolucionan, se actualizan y adaptan a los nuevos

tiempos. En la revisión *a posteriori*, se identifican la gran importancia y el problema de la perspectiva de crecimiento y aprendizaje. Kaplan admite que estuviera presentándose como aquella con menor vínculo e incluso que fuera el “agujero negro del CMI”, porque esta perspectiva no contaba, como las demás, con métricas genéricas, y se quedaba sin medidas que relacionaran las capacidades del empleado con la estrategia, por ejemplo.

En aras de mejorar este nexo entre capital de información y organizacional y así poder incorporar de manera más efectiva las capacidades del activo intangible más importante de la compañía, son desarrollados los conceptos de disposición del capital humano (“*strategic human capital readiness*”) y de familias de trabajo estratégico (“*strategic job families*”), (Kaplan y Norton, 2004a&b). Se detecta que aunque la mejora en términos de perspectivas más bajas tiene un largo período de gestación, resulta ser la única manera de lograr un cambio dramático y duradero en el funcionamiento de la organización.

Para concluir, la estructura del mapa que se desarrolla desde la perspectiva financiera hasta la de aprendizaje y crecimiento, incluyendo los vínculos causales entre objetivos y medidas, pero no debe olvidarse que es esencial la alineación también de los extremos, aunque la última perspectiva no dependa de nadie en concreto. En la práctica diaria, se traduciría en que las acciones concretas de cada empleado estén alineadas con el objetivo que quiere alcanzar la compañía, lo que se denomina como *cascading* o efecto catarata.

5. SISTEMA DE CONTROL ESTRATÉGICO (*STRATEGY MANAGEMENT SYSTEM*)

5.1 Interactividad

La idea inicial de los creadores del CMI era el de un mejorado sistema de medida del desempeño, clasificado como sistema de diagnóstico por Simons (1995a&b). Se presentaba para que los directivos definieran y monitorizaran el desempeño entre múltiples medidas tanto financieras como no, que fueran consideradas relevantes para el éxito de la compañía.

Sin embargo, el empleo de la herramienta por varios ejecutivos permitió la formulación de la estructura fundamental para un sistema genérico de gestión estratégico (Kaplan y Norton, 1996a & b). Dicha transformación del CMI, permitió una reclasificación del sistema en lo que Simons denominaría sistema interactivo (1995a: 97) y que se caracteriza por generar información relevante para la alta dirección, ser catalizador para el continuo

reto y debate de los datos subyacentes, requerir frecuente atención por parte de los jefes operativos a todos los niveles organizacionales y discutir e interpretar la información obtenida en reuniones entre directivos y subordinados.

Los CEOs seleccionaban dentro de los sistemas de gestión existentes un sistema u otro y lo hacían de manera interactiva y natural por su propio liderazgo. Con el sistema que propone el CMI pueden customizar el diseño del sistema según la estrategia de la organización y utilizar el mapa estratégico como guía para ejecutarla.

5.2 Vínculo estratégico operacional

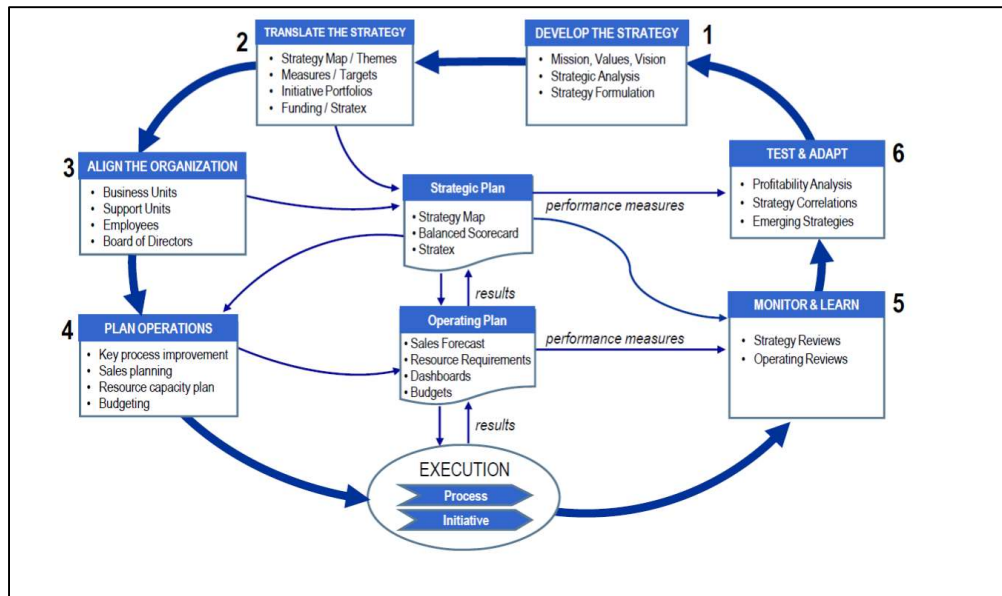
Para completar la transformación de ser un sistema de medición a un sistema de control interactivo para la ejecución de la estrategia, se proponen cinco procesos de liderazgo y gestión para la ejecución exitosa, que ayuden a crear una organización enfocada en la estrategia o “*the strategy-focused organization*” (*SFO*) (Kaplan y Norton, 2001).

1. Movilizar el cambio a través del liderazgo ejecutivo.
2. Traducir la estrategia (Kaplan y Norton, 2004b)
3. Alinear la organización con la estrategia. (Kaplan y Norton, 2006a)
4. Motivar a los empleados para hacer de la estrategia su trabajo diario.
5. Gobiernen para convertir la estrategia en un proceso continuo (Kaplan y Norton, 2008)

Otro punto destacable es la corroboración de cómo mediante mapas estratégicos y CMI sería posible la articular estrategias corporativas que logren una mayor creación de valor que si operaran autónomamente, es decir, es una fuente de sinergias (Kaplan y Norton, 2006a y b). Por último, en referencia al principio que persigue la **estrategia como proceso continuo**, se diseña un completo sistema cerrado de seis etapas donde se vincula el planeamiento estratégico con la ejecución operacional, como se muestra en la gráfica siguiente.

FIGURA 2:

El Sistema de gestión de Circuito Cerrado (Closed Loop) para la ejecución de la estrategia



Obtenido de Kaplan (2010).

Por lo tanto, se distinguen las siguientes etapas:

1. Desarrollar la estrategia: establecer la misión, visión y valores de la organización y realizar el análisis y formulación de la estrategia.
2. Traducir la estrategia: a través del mapa estratégico, establecer las medidas e iniciativas.
3. Alinear la organización: en los distintos niveles desde la dirección a los empleados, atendiendo a las distintas unidades de negocio (*Business Units*).
4. Plan de operaciones: se enfoca en la mejora de los procesos clave, la planificación de ventas, el presupuesto y el plan de capacidad de recursos.
5. Monitoreo y aprendizaje: revisión y comprobaciones tanto estratégicas como operativas.
6. Probar y adaptar la estrategia: análisis del rendimiento e identificación de las correlaciones estratégicas y posibles estrategias emergentes.

La práctica empresarial ha terminado dando especial importancia a esta última, promoviendo el testar y actualizar, usando datos tanto internos como externos. Este trabajo incluye todo lo anterior (mapa estratégico, *alignment* y la motivación de los empleados) e incluye entre otras, la novedad de la gestión de calidad, tableros de

instrumentos, costes basados en tiempo invertido por actividad para la planificación de capacidades y la retroalimentación de la estrategia (Kaplan y Anderson, 2004, 2007).

Hoy en día con la incorporación del antiguo *framework* del CMI y este sistema de gestión tan completo, el reto es lograr un solo sistema coordinado en lugar de varios subsistemas.

5.3 La oficina de control de la estrategia (*Office of strategy management*)

Con el paso de los años, se identifica la necesidad de una nueva función organizacional que se encargue de la ejecución de la estrategia y de los procesos que la compongan: la *Office of Strategy Management*, traducido como la Oficina de control de la estrategia (Kaplan & Norton 2005).

Implementar este departamento en una compañía incrementa las opciones de alcanzar el éxito, así como, su sostenibilidad en el tiempo. Se trata de un grupo de profesionales que dominan la ejecución de la estrategia y están encargados de supervisar todo el proceso de desarrollo, hacen unos análisis profundos que revisan y que se responsabilizan de que todos en la organización conozcan de qué trata la estrategia.

6. CASCADING Y ALINEAMIENTO

El concepto *alignment* o alineamiento es una de las claves para entender lo integral de la herramienta CMI y significa literalmente estar en la misma línea. El fenómeno del *cascading*, puede suponer una mejora extraordinaria que añadir a la de la propia implementación del CMI y se refiere a:

“⁴el proceso de desarrollar Scorecards a cada nivel de la organización y que cada uno de ellos esté alineado con los de más alto nivel mediante la identificación de objetivos estratégicos y medidas que los departamentos del nivel más bajo empleen para monitorizar su progreso contribuyendo a los objetivos superiores”
(Niven, 2012).

⁴ Traducción propia, del inglés

Aunque la mayoría de los objetivos y medidas empleadas puedan ser las mismas para toda la organización en muchos casos, los cuadros de control de los niveles más bajos suelen incluir los retos y oportunidades específicas a los que se enfrentan en ese nivel. Precisamente es ahí donde aparece el concepto de influencia o habilidad de crear un efecto (Jensen, 2000). En líneas generales, se trata de la alineación por un lado de la estrategia con las iniciativas de la organización y por otro de las acciones personales de cada empleado con los objetivos de organización.

Cuando el Cuadro de Mando es dirigido a todos los niveles mediante un proceso de *cascading*, la alineación y el foco derivado a través de esta, puede guiar a una auténtico logro en el desempeño.

7. CONCLUSIONES

Una vez explicadas las diferentes perspectivas, elementos y sus vínculos, la última fase sería la aplicación del sistema con el consiguiente seguimiento de los resultados obtenidos. De nada serviría la herramienta si no se interpreta adecuadamente la información que es capaz de recabar. Como ya se ha mencionado. La estrategia en la compañía no solo tiene vocación de perdurar en el tiempo, sino que se entiende como un proceso continuo dentro de la organización, que está estructurada de tal manera que exista alineación en todos los niveles y estén definidos de forma clara y comprensiva los objetivos perseguidos para cada uno.

CAPÍTULO III.

EL CUADRO DE MANDO INTEGRAL EN LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS

1. INTRODUCCIÓN

En el siguiente apartado del trabajo, se pondrá el foco en un tipo concreto de organizaciones, dentro de las que ya se ha anunciado que implementan el CMI como herramienta de gestión: las de naturaleza no lucrativa, de ahora en adelante, ENL.

Es un tema actual y de gran relevancia ya que el hecho de que su fin no sea meramente financiero no supone que no busque desarrollar la mejor *performance* posible y así maximizar su impacto social. El auge en el número y presencia social (PwC, 2018), en los últimos años de este tipo de organizaciones, encuadradas en el conocido como tercer sector, explica que se haya hecho una revisión basada en la práctica empresarial de cómo adaptar la herramienta y de cuáles son las principales ventajas y problemas de su uso.

2. CONCEPTO DE ENL

2.1 Definición

Terminológicamente, las *nonprofit* a las que se refieren los autores de Harvard Kaplan y Norton, encuentran su traducción en España como Entidades No Lucrativas (ENL), Organizaciones No Lucrativas (ONL), Entidades Sin Finalidad de Lucro (ESFL) y también Organizaciones No Gubernamentales (ONG).

En líneas generales se podrían definir como “*aquellas organizaciones en las que se agrupan personas con la motivación de actuar voluntariamente y sin ánimo de lucro y con la finalidad de trabajar para la consecución de objetivos de interés colectivo*” (Muñoz Dueñas, 2007).

Sin embargo, Soldevila y Cordobés (2012) propone una definición muy completa con aportaciones de autores como Salamon (1994) y Hall (1987). Para todos ellos, las entidades no lucrativas son aquellas cuyo principal objetivo es ofrecer servicios sociales a los ciudadanos o a sus asociados, y que nacen con vocación filantrópica y de caridad.

Engloban servicios tanto de salud, como de educación, cultura, deportes y ocio, religión, servicios sociales locales, nacionales e internacionales, protección de medioambiente, asociaciones laborales y/o profesionales, entre otros.

Destacan la existencia de una participación voluntaria mayoritariamente voluntaria, aportando su trabajo e impulsando y gestionan dicha organización.

Tienen carácter no gubernamental. Esto contrasta con la noción inicial de Hall (1987), que las consideraba enfocadas a realizar tareas públicas asignadas desde el Estado o que ni el mismo, ni las empresas, querían realizar. Autores como Cabra de Luna (1998) reconoce que estas entidades “*vienen a complementar, cuando no a sustituir, a las actividades de interés general llevadas a cabo, con distinta suerte, con anterioridad por el Estado según el grado de desarrollo económico y modernización de cada país*” (p. 21).

El objetivo económico en busca de beneficios, no es el objetivo perseguido por estas entidades, de hecho ni siquiera hay reparto de beneficios, sino que estos se reinvierten en la consecución del fin social.

Se caracterizan también por las ventajas fiscales que varían en función de cada país, y por su capacidad de autogobierno, con responsabilidad corporativa y órganos de gobierno propios (Salamon, 1994).

En cuanto a las formas de financiación empleadas, y si bien es cierto que pueden utilizar las mismas que las empresas privadas, en general, están financiadas por otras vías. Al respecto Muñoz Dueñas (2007), señala que las tres **principales fuentes de recursos financieros** a las que pueden acudir las ENL son:

- Administraciones Públicas (AAPP) y otros organismos públicos (en forma de ayudas y subvenciones).
- Aportaciones de socios y colaboradores.
- Recursos provenientes del sector privado.

2.2 Regulación

Las ENL están sometidas a una regulación mercantil, fiscal y económica específica que pretende que se respete que los socios no se lucren con su actividad y que cumplan con

los objetivos y fines sociales descritos en sus estatutos. Pueden constituirse con distintas formas como asociaciones, fundaciones, colegios profesionales o federaciones.

Dependiendo de la estructura escogida, se deberá prestar atención a una ley concreta. En el siguiente capítulo, se explicará la regulación legal para el caso concreto de la fundación África Directo, adelantando que se atenderá a la Ley 50/2002 de 26 de diciembre, de Fundaciones, en cuanto a su ámbito de aplicación general, y a lo dispuesto por las Comunidades Autónomas en su ámbito territorial.

3. EL TERCER SECTOR

3.1 Descripción

El sector no lucrativo es uno de los tres sectores de la economía, junto con el sector lucrativo y el sector público, ofreciendo servicios que a veces están en competencia con los de estos. Las organizaciones que lo configuran son las organizaciones sin ánimo de lucro ya definidas en apartados anteriores, y, en general, se le identifica como el sector que considera los objetivos sociales por encima de los objetivos económicos (Soldevila y Cordobés, 2012).

La relevancia de este sector ha aumentado exponencialmente en los últimos años, consecuencia de la propia evolución de la sociedad, tal y como explica Canyelles i Pastó (2007), al señalar que de unos años a esta parte, se ha producido a gran velocidad un cambio profundo en nuestra sociedad, consecuencia del gran desarrollo de las nuevas tecnologías de la información y de la comunicación, de la mundialización de las relaciones sociales y económicas, dando paso a una sociedad llamada del conocimiento y de la información, dentro también de un mundo cada vez más globalizado.

Nos desenvolvemos en una sociedad más implicada en el aprendizaje como base del progreso. En un contexto relacional que fomenta la rápida transmisión del conocimiento, y que demanda soluciones más complejas y arriesgadas, ante un escenario de cambios constantes y, por tanto, de mayor incertidumbre.

Sin embargo, concluye este autor, dichos cambios son beneficiosos para el desarrollo de organizaciones donde los objetivos no se traducen únicamente en términos financieros, sino en términos de cohesión política y social con estas entidades.

No obstante, la actual situación generada a nivel mundial con motivo de la crisis sanitaria por la pandemia del Covid19 no era ya solo imprevisible, sino que al carecer de precedentes marcará una nueva etapa en la forma de entender las relaciones y las nuevas necesidades sociales.

3.2 Evolución del sector

“La crisis del estado del bienestar ha ido originando, en su sustitución, una sociedad de bienestar en la que ha tomado un elevado auge el llamado Tercer Sector. Y decimos auge y no existencia porque reconocemos con Rodríguez Cabrero (1995) que ‘organizaciones voluntarias, especialmente las filantrópicas, humanitarias y de servicio sociales, han existido siempre, basándose en los valores de la caridad, fraternidad o solidaridad’” Buqueras y Bach (2002).

No solo es la nueva sociedad del aprendizaje y crecimiento el caldo de cultivo del auge del tercer sector. Soldevila y Cordobés (2012) proponen diversas teorías que justifican la aparición y el desarrollo de las entidades no lucrativas.

En primer lugar, ha habido cuatro grandes crisis (la crisis del bienestar social o *modern welfare state*, la del desarrollo provocada por la del petróleo y la recesión económica de los años ochenta, la del medio ambiente y ecológica y la política de los países comunistas) que han sido factores claves para la potenciación de las ENL en España y dos cambios revolucionarios (la dramática revolución de la comunicación y el crecimiento global de la economía en los años sesenta y setenta), Canyelles i Pastó (2007).

Además, hay tres argumentos clásicos que demuestran el crecimiento de las organizaciones no lucrativas.

*“Son la teoría del **fracaso del gobierno**, por la cual las ENL crecen a medida que los ciudadanos están descontentos con la política estatal de servicios sociales; la teoría del **fracaso del mercado**, por la cual el mercado es incapaz de disminuir los costes de transacciones entre productores y consumidores, pero, en cambio las ENL pueden reducir estos costes; y, por último, **la teoría del control del consumidor**, por la cual las ENL son creadas por los propios consumidores que ejercen el control directamente y que actúan en función de sus preferencias, y al mismo tiempo obtienen su colaboración ya que el consumidor está más motivado en su trabajo”* (Soldevila y Cordobés, 2012 página 36).

Esta evolución queda reflejada respecto de las siguientes variables.

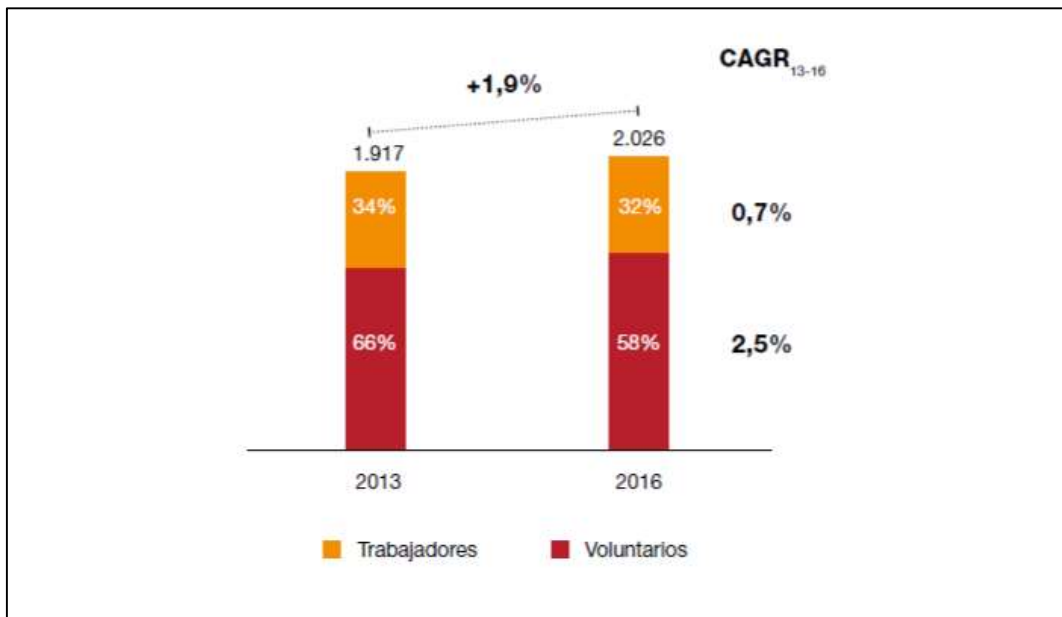
2.2.1 Número de entidades del Tercer Sector

De acuerdo con la Asociación Española de Fundaciones (2008-2014), a pesar de la complicación que genera la atomización del sector, puede aproximarse el número de entidades que componen el TS Social en más de 49000, aunque solo un 60.3% de ellas se encuentren realmente activas. En estas casi 30.000 entidades en funcionamiento, están involucradas más de dos millones de personas, entre empleados y voluntarios.

La crisis de 2008 tuvo un impacto muy fuerte sobre el sector que hasta 2012 no inició una nueva tendencia de expansión con un crecimiento del 1.9% del *Compound annual growth rate*⁵ (CAGR), (PWC, 2018).

FIGURA 3:

Plantilla total del Tercer Sector, años 2013-2016 (miles de personas)



Fuente: Análisis de PwC (2018), a partir del Anuario del Tercer Sector de Acción Social en España.

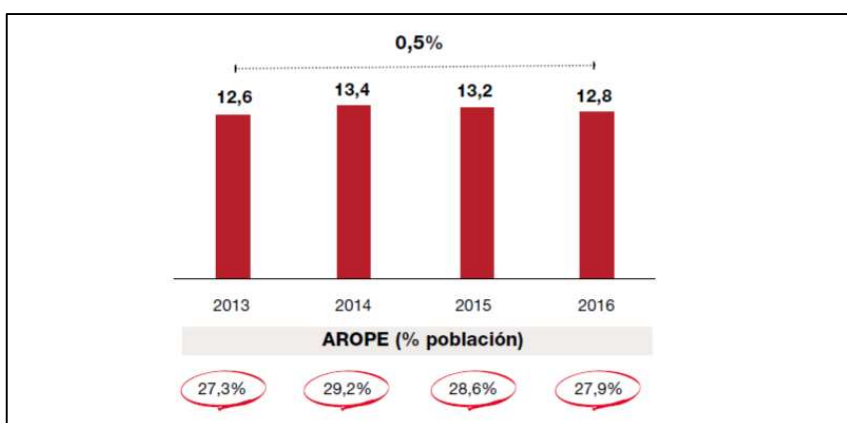
⁵ El promedio geométrico de las tasas de crecimiento anual.

2.2.2 Población en riesgo - beneficiarios

Desde hace una década, los grupos prioritarios de personas beneficiarias son las personas con discapacidad, la infancia y la población general. No obstante, está aumentando la diversificación en torno a nuevos grupos que reciben atención de las ENL, como las personas en situación de pobreza y situación de exclusión social, los ancianos y las mujeres (Plataforma de ONG de Acción Social, 2020).

FIGURA 4:

Evolución de la población en riesgo de exclusión, en España, entre los años 2013-2016 (millones de personas). Evolución de la tasa AROPE⁶.



Fuente: Análisis de PwC (2018), a partir de información de Eurostat, INE.

Dada la actual situación de excepcionalidad de la pandemia Covid19, cualquier posible predicción se desbarajusta y aunque parecía existir una tendencia de disminución de la población en riesgo, parece previsible que vaya en aumento (EAPN, 2020).

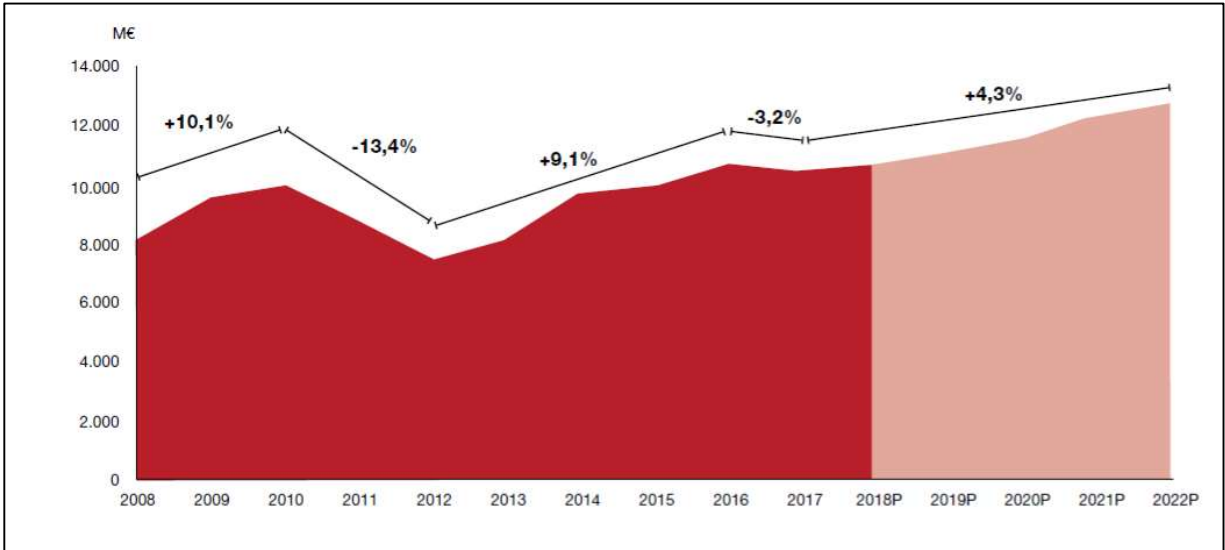
2.2.3 Evolución de la financiación

⁶ La tasa **AROPE** (*At Risk of Poverty and/or Exclusion*) hace referencia al grupo de personas en riesgo de pobreza y/o exclusión social, que forman parte de los Indicadores de Desarrollo Sostenible (el objetivo 1 es la lucha contra la pobreza), difundidos por Eurostat. Los componentes de esta son las personas que viven con bajos ingresos, y/o personas que sufren privación material severa y/o personas que viven en hogares con una intensidad de empleo muy baja. (INE, 2020).

El periodo comprendido entre los años 2013 y 2017 supone un cambio de tendencia en la financiación del TS Social impulsado por la recuperación económica.

FIGURA 5:

Evolución de la financiación total del TS Social en España entre los años 2008-2022 (M€)



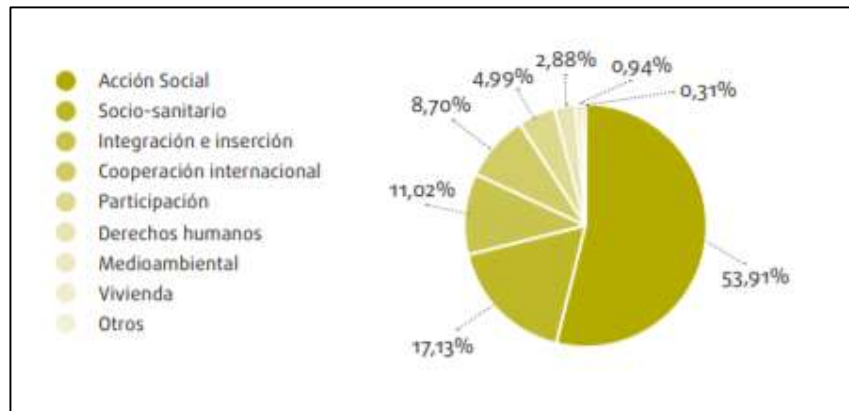
Fuente: Análisis de PwC (2020) a partir de información de Eurostat, Ministerio de Hacienda, IHS Market, FMI, INE, X Solidaria, UAFSE, CECA, AEFr.

2.2.4 Actividades desarrolladas

En cuanto al ámbito de actuación, de acuerdo con el Informe de elaboración del Directorio del Tercer Sector de Acción Social. Plataforma de ONG de Acción Social (2019), el principal es la acción social, prácticamente el 54% de las entidades así lo definen.

FIGURA 6:

Principal ámbito de actuación de las entidades del tercer sector.



Fuente: Gómez y Cobo, 2019

En la misma línea, el informe Plataforma de ONG de Acción Social (2020), indica que desde 2009, la gran mayoría de entidades se ocupan de los ámbitos: acción social (37%), atención sociosanitaria (23,9%) e integración e inserción (13,8%).

Lo más destacable es el incremento del ámbito sociosanitario en los últimos años, resultado del aumento de la población dependiente, de los recortes presupuestarios en sanidad y de los cuidados sociosanitarios.

4. IMPLEMENTACIÓN DEL CMI

4.1 Relación entre el CMI y las ENL: motivos

Las ENL han adquirido una gran importancia en el entorno actual y por ello se han buscado instrumentos de gestión que puedan optimizar el trabajo que realizan y que ya no podrá limitarse a la planificación estratégica clásica (Canyelles, 2007).

El objetivo final del CMI es la gobernanza de las entidades no lucrativas sustentada en una organización basada en el aprendizaje, acorde con la nueva dimensión de la sociedad del conocimiento y de la información.

Son muchos los autores que vanaglorian las ventajas del uso del cuadro de mando también para este tipo de organizaciones, incluso Retolaza (2010) aun siendo consciente de la

menor implantación del sistema en este sector, predijo que el valor sería superior al que aporta a las empresas del resto de sectores (2012).

También son muchos los casos de éxito en este tipo de entidades, por ejemplo, Kaplan y Norton (2001a) analizan tres conocidas como son *The United Way of Southeastern New England*, *El Instituto May* o *New Profit, Inc.*

4.1.1 Motivos implementación

Se distinguen principalmente dos razones por las cuales se debería valorar el implementar el CMI en las ENL.

En primer lugar, la consideración de indicadores y perspectivas que no son financieros. La gran ventaja de este sistema es que “*no se circunscribe sólo a una yuxtaposición de perspectivas, sino que las considera todas juntas, identificando las relaciones entre ellas, dando lugar al establecimiento de una cadena causa/efecto que permite tomar las iniciativas necesarias a cada nivel*” (Canyelles, 2007).

Esto es fundamental porque como ya se viene adelantando, el motor de las ENL no son motivos financieros, por lo que necesitan centrarse en otras perspectivas e indicadores, sin olvidarse que, para que pueda persistir en el tiempo, debe cubrir unos mínimos también en esa área (Soldevila y Cordobés, 2012). El especial Tercer Sector está totalmente en línea con esta política, que focaliza hacia otras variables, además de las financieras (Retolaza, 2012).

Dar la importancia a las otras perspectivas, constituye “*una vía de expresión de elementos intangibles, entre ellos los aspectos sociales, y una importante herramienta para evaluar la labor de la entidad*” (Hatim Ben Abdelah Medani El Oudii, 2014).

En segundo lugar, el *alignment* que permite, con especial interés a nivel de satisfacción de los *stakeholder*, ya que en este tipo de organizaciones es primordial ser conscientes de los grupos heterogéneos de intereses que abarca el término. No obstante, es precisamente esta alineación con los distintos *stakeholders* uno de los principales problemas que se suelen encontrar a la hora de implementar el sistema del CMI, y que como se explica más adelante, se ha encontrado solución.

La metodología del CMI permite una alineación tomando como punto de partida la perspectiva que se considere clave para esa organización concreta, sin olvidar que el hecho de que sea una ENL no significa que no pueda ser la financiera, como de hecho ocurre en algunas cuyo servicio es de intermediación financiera, por ejemplo. La consecuencia de esta posibilidad ofrecida es que las ENL alineen sus perspectivas con la finalidad, obteniendo un amplio abanico de oportunidades de personalizar la herramienta lo máximo posible.

Por último, Niven (2006) reconoce la eficacia probada del sistema cuando está implementado correctamente. Además, en su libro, recalca la importancia del *cascading* y del patrocinio ejecutivo como elemento crítico para organizaciones de cualquier naturaleza, comenta la creciente tendencia a esforzarse en sobrevivir mediante *targets* a largo plazo.

4.1.2 Problemas

Partiendo de la premisa de que el éxito en la implementación del CMI no depende tanto de la mera herramienta en sí, sino de cómo se ejecuta la misma, cuenta con los mismos problemas que toda organización, pero también con los propios de las de esta naturaleza.

El trabajo de las ENL es de valorar por su mera vocación. Sin embargo, deben demostrar su capacidad de afrontar el cambio para ganar legitimidad y también conseguir un impacto real en la sociedad y se cree valor sosteniblemente en el tiempo. No se logra la credibilidad meramente por la no lucratividad o la nobleza de la misión, ni tampoco cayendo en un activismo sin resultados, aunque fuera por la inmediatez que requiere la acción (Canyelles, 2007).

Retolaza (2012) presenta en su obra los seis principales problemas de la implementación en este tipo de organizaciones, que serán los presentados a continuación respaldados por otros expertos.

a. Errónea identificación de los intereses de los *stakeholders*

La aplicación del concepto de *stakeholder* a las ENL demuestra de manera pragmática que las relaciones de este tipo de organizaciones con la sociedad van más allá de la mera captación de dinero y prestación de ayuda. El enfoque de los *stakeholders* persigue proponer un modelo de gestión que sea expresión de la responsabilidad social y por ello, sus partidarios han tratado también articularlo en un modelo diferente de dirección donde

los objetivos no se refieran a un solo tipo de cliente y se atiendan los intereses de otros. No obstante, la principal complicación de cualquier modelo de gestión basado en la teoría de los *stakeholders* es identificarlos, ya que estos grupos pueden estar en constante cambio (Araque y Montero, 2004).

En primer lugar, debe partirse de la idea de que un *stakeholder* es un individuo o grupo que tiene un interés de cualquier tipo en una organización y que no solo puede verse afectado por las actuaciones de esta, sino que el flujo de influencia es recíproco.

La concreción de este término ha sido uno de los puntos clave en el debate sobre el CMI, de tal manera que son muchos los autores que proponen definiciones, incluso tan amplias como la de Argandoña (1998) que afirma que todos potencialmente podríamos ser *stakeholders* de una empresa, en el sentido de verse afectados por su actividad.

En segundo lugar, hay que considerar que, la Teoría de los *stakeholders* (Freeman, 1984) cuya principal asunción es “*el reconocimiento de la conflictividad de intereses que juegan los distintos actores, y cómo intervienen en el ambiente interno y externo, afectando el comportamiento de la organización*” (Bastidas y Moreno, 2006, p. 109), supone una alternativa a la tradicional concepción de que la gestión empresarial debe poner el foco en exclusiva en la maximización de la riqueza de sus propietarios. En consecuencia, sugiere que hay una diversidad de grupos con interés en las operaciones de la empresa y que merecen ser tenidos en cuenta en la de toma de decisiones, incluso a nivel participativo.

Por último, para la correcta identificación, debe tenerse en cuenta que no todos los *stakeholders* tienen las mismas necesidades ni características, sino que se trata de grupos muy heterogéneos, que abarcan tanto amplios grupos genéricos como subgrupos específicos, y cuya distribución del poder puede ser asimétrica.

En el caso concreto de las ENL, es interesante seguir la propuesta de Araque y Montero (2004) según la cual los actores pueden ubicarse en cuatro ámbitos: el ámbito de la sociedad civil, el ámbito de lo público, del sector lucrativo y del sector no lucrativo.

TABLA 1

Ámbitos desarrollo stakeholders en una ENL.

ÁMBITOS	
A	Sociedad civil Ciudadanos No-personales (ej. medio ambiente)
B	Sector público Administración Otros org. públicos
C	Sector no lucrativo Otras ENL
D	Sector lucrativo Org. con ánimo de lucro

Fuente: Elaboración propia.

Dentro de los mismos, pueden distinguirse los siguientes roles, considerando que no todos los actores desempeñan todos los tipos de roles y un mismo actor puede desempeñar varios. Resulta interesante la diversidad de intereses que se ponen en juego en la actividad de una ENL.

TABLA 2:

Roles que desempeñan los Stakeholders en una ENL.

ROLES				
Donante	Voluntario	Empleado	Proveedor	Intermediario
Influenciador	Consumidor	Beneficiario		
Competidor	<i>Partner</i>			

Fuente: Elaboración propia, inspirado en Araque y Montero (2004).

- ❖ Proveedor e intermediario, también denominados acreedores, pone el foco en la existencia de contraprestación económica, diferenciándose de esta manera de todos aquellos que aportan recursos sin finalidad lucrativa.

Los acreedores mantienen relaciones bilaterales con la ENL en unas condiciones semejantes a las de las organizaciones de otros sectores, formando parte del pasivo de las entidades. Su interés fundamental es evaluar si la entidad puede generar flujos de tesorería suficientes para atender los compromisos adquiridos referentes a la devolución del principal y los rendimientos asociados.

- ❖ Empleado y voluntario, se distinguen según la existencia o falta de remuneración por el trabajo realizado. Son el motor de las ENL y aunque no siempre están presentes ambos grupos, suelen tener una mayor vocación de perpetuidad en tanto están vinculados contractualmente, proporcionando un soporte estructural que beneficia de cara a, por ejemplo, recibir subvenciones gubernamentales⁷. El problema de los voluntarios es que precisamente por su carácter, presentan una alta volatilidad (rotación) que conlleva una gran inversión en la formación de los nuevos miembros (Ramadan & Borgonovi, 2015).
- ❖ Competidor y *partner*. Especialmente relacionados con la interacción de las ENL con otras organizaciones, son alternativas que pueden ser percibidas como excluyentes aunque el reto en el que trabajar, es el del “partenariado”, es decir, lograr colaboraciones permanentes enfocadas a unos objetivos y visiones comunes y enriquecedoras.
- ❖ Donantes o proveedores de recursos, aportan fondos sin esperar una contraprestación y, a veces ni tan sólo la propia devolución. Constituyen los ingresos periódicos fundamentales para la mayoría de las entidades y se interesan sobre la marcha y gestión de la entidad. Dentro de este rol se incluyen tanto donantes particulares, como empresas privadas y organismos públicos.
- ❖ Beneficiario y consumidor. Ambos son receptores de la actividad de la ENL. Sin embargo, el rol de consumidor está vinculado con relaciones donde existe un

⁷ BOE, 18 de marzo.

componente de contraprestación económica, aunque indudablemente no es equiparable al intercambio mercantilista.

- ❖ Los beneficiarios o constituyentes son el foco al cual van dirigidos la mayoría de los esfuerzos de la organización. Normalmente, suelen ser grupos concretos de personas con características distintivas como su localización geográfica, su edad, sexo o estado de salud.⁸

Gracias al enfoque multidimensional del CMI, es posible reflejar el equilibrio entre expectativas y prioridades, de los principales grupos de *stakeholders*, considerando su poder de influencia y el grado de afectación que perciben.

Resulta interesante establecer una nueva perspectiva de rango superior y a partir de la cual se alinearán el resto de las perspectivas: la perspectiva de los *stakeholders* o la de los intereses de estos. “*Esta modificación posibilitaría el incluir la responsabilidad hacia los stakeholders como el eje alineador de la organización, en lugar de situarlo como un proceso interno de Responsabilidad Social, tal y como se hace ahora*” Retolaza (2012). Con esta propuesta, se plasmarían los intereses de todos los actores, que como ya se ha detallado, van mucho más allá de los tradicionales donante y beneficiario, y por supuesto de la concepción de *stakeholder* como solo un cliente.

b. Elaboración deficiente del Mapa Estratégico

Como hoja de ruta de todo el CMI dedicar tiempo en la elaboración del mapa es fundamental. Los dos principales problemas suelen consistir en errores en la elección de las variables que se consideran o en el establecimiento de las relaciones de causa y efecto.

c. Proliferación de objetivos e indicadores

⁸ Se hace referencia a los subgrupos mencionados en el apartado 2.3.3 Explicación del auge b. Población en riesgo de exclusión -beneficiarios.

No basta con recabar información del seguimiento, es necesario saber qué es lo que se está buscando y seleccionar de forma cautelosa los indicadores claves, para no convertir una información útil en una sobreinformación inútil.

- d. Problema de acceso a los datos relativos a los indicadores en el momento preciso

Otro de los problemas más señalados, radica en el hecho de que durante muchos años en España no fue obligatoria la aportación de la información económica de las ENL. La consecuencia es la falta de datos globales en el sector no lucrativo (Soldevila y Cordobés, 2012).

Muy relacionado con las obligaciones que tienen las ENL con sus *stakeholders*, es la necesidad de crear información y dar un trato ético, lo que se conoce como la Responsabilidad Social Corporativa. Tanto donantes como voluntarios y beneficiarios, deben tener a su disposición un sistema de información que permita mayor transparencia en el funcionamiento, asegurando la coherencia y justificación de las acciones realizadas (Hatim Ben Abdelah Medani El Oudii, 2014). La información recabada debe ser evaluada y tratada para mejorar la gestión y aquí es donde una vez más intervendría el CMI como respuesta.

- e. Abandono del sistema debido al desánimo producido por la aparición de gaps negativos

Está demostrado que el éxito es alcanzable cuando funcionan bien, pero también puede caerse en grandes fracasos (Herzlinger, 1996:98). Estos fracasos pueden atribuirse a las siguientes razones fundamentales:

- La tendencia a la ineffectividad al no saber cómo cumplir con su misión.
- La ineficiencia en el empleo de los recursos disponibles.
- La tendencia de algunos gestores a aprovechar a nivel privado las ventajas fiscales de estas organizaciones.
- El excesivo riesgo económico asumido cuando se emplean los recursos económicos por encima de sus posibilidades.

f. Utilización deficiente del programa informático

Aunque no se trate de programas especialmente exigentes, desde Excell a algunos concretos para este fin, el uso de los mismos con soltura y fluidez requiere de una práctica que proporcione el uso. En muchas la ausencia de este desenvolvimiento tecnológico resulta en lagunas en el seguimiento e incorporación de datos incompletos.

4.2 Modificaciones del CMI

El CMI es aplicable a todo tipo de organizaciones para tomar decisiones en cuanto a la mejora de la efectividad de los beneficios que genera para los constituyentes, pero obviamente hay que hacer modificaciones al modelo normal y adaptar la herramienta si se quiere alcanzar el éxito (Kaplan, 2010).

En primer lugar, la **estrategia** debe permanecer en el núcleo del CMI, no es como tal una modificación sino un recordatorio de que se trata de una herramienta de gestión empresarial estratégica (Niven, 2008).

La **misión** debe elevarse al *top* del CMI, pues representa la responsabilidad entre ENL y sociedad, así como la justificación de la existencia y apoyo continuo de esta. Por ello, dentro del proceso de planificación es precisa la identificación de manera especialmente clara de su misión y de cómo van a llevarla a cabo, para que puedan atender la necesidad social a la que se dirigen, considerando sus potenciales, amenazas y competencia con otras entidades.

El **objetivo** está ligado al impacto social y a la misión. Una de las diferencias más evidentes es que las ENL se crean con un objetivo no financiero, su razón de ser no es la explotación de un negocio, aunque puedan realizar una actividad económica. Por sus características especiales, haya una mayor demora en recibir el *feedback* de las mediciones realizadas. Por esta razón, a corto y medio plazo debe atenderse con cautela a las demás perspectivas.

La gran modificación se encuentra en las **perspectivas**.

Por un lado, varía el alineamiento de estas, donde suele la gran mayoría coincide en incluir en primer lugar la perspectiva de los clientes (constituyentes-beneficiarios y donantes-

proveedores de recursos), transmitiendo el mensaje de que todo se hace en beneficio de este grupo. Siempre que sea adecuado, se tomará como punto de partida esta perspectiva, sin que las demás puedan ni deban obviarse. En primer lugar, ninguna organización podría subsistir sin tener en consideración las métricas financieras. Además, para crear valor es necesario también mejorar los procesos internos. Y finalmente, potenciar el crecimiento y el aprendizaje, que permitirán el desarrollo de la ENL.

Un alineamiento plausible sería 1) perspectiva de los clientes, 2) perspectiva de los procesos internos, 3) perspectiva del crecimiento y aprendizaje, 4) perspectiva financiera, como medio (causa) necesario para el correcto cumplimiento de los objetivos centrales de la organización referidos a sus usuarios (Retolaza, 2012). No obstante, gracias a la adaptabilidad del CMI sería perfectamente modificable.

Por otro lado, debe atenderse a qué representa la perspectiva de clientes – presentado en el apartado de Problemas en la implementación del CMI – y diferenciar los acreedores, de todos aquellos que aportan recursos sin finalidad lucrativa. – (Soldevila y Cordobés, 2012).

Las ENL tienen que suministrar **información** relevante a todos aquellos que aportan recursos y a los beneficiarios de los servicios realizados por la entidad. Los acreedores interesados en su derecho de cobro obtendrían la información del balance, la cuenta de resultados y la memoria. Mientras, los donantes, más interesados en la información sobre la eficacia con la que se han gestionado los recursos que han aportado, revisarán instrumentos como el presupuesto y su liquidación. Por último los beneficiarios con las cuentas anuales y la memoria pueden conocer la continuidad de los servicios ofrecidos por la ENL.

Las entidades sin ánimo de lucro acusan en su presupuesto los desequilibrios, plusvalías o minusvalías temporales, dado que una de sus características definitorias son las ventajas fiscales, por lo que muchos donantes realicen su aportación a finales de diciembre por dichos motivos.

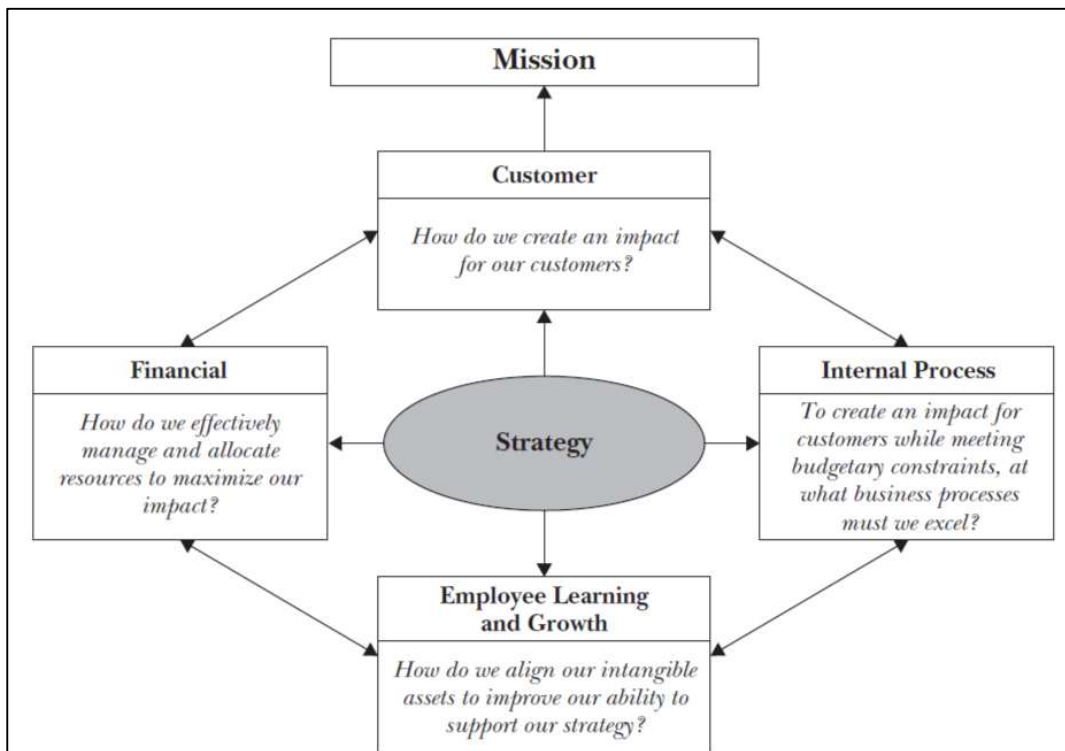
Finalmente hay que indicar que en el sector público estatal es la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, la que regula el régimen presupuestario, económico-

financiero, de contabilidad, intervención y de control financiero, y entre otras, de las fundaciones del sector público estatal, definidas en la Ley de Fundaciones

Establece para ellas el carácter finalista del presupuesto, que debe destinarse a la finalidad específica para la que hayan sido autorizados por la Ley de Presupuestos Generales del Estado, y recoge los principios y reglas de programación presupuestaria previstos en su artículo 26, donde se regula su sometimiento a los principios de sostenibilidad financiera, plurianualidad, transparencia, eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos, con responsabilidad y lealtad institucional.

FIGURA 7.

Propuesta de CMI para el Sector Público y el Tercer Sector.



Fuente: Niven, 2008

CAPÍTULO IV.

EL CUADRO DE MANDO INTEGRAL EN ÁFRICA DIRECTO

1. LA ENTIDAD NO LUCRATIVA ÁFRICA DIRECTO

1.1 Características y consideraciones fundamentales: Presentación de la fundación

La Fundación África Directo se define en su página web (Fundación África Directo, 2020) como “*una ONG humanitaria de ayuda al desarrollo carente de vínculos políticos o religiosos, centrada en estimular la creación de proyectos arraigados y autosostenibles por medio de la capacitación de responsables locales*”.

Fue **fundada** el 6 de abril de 1995 con el nombre de *Solidaridad con Malawi*, país donde se empezó ayudando. Cambio su denominación al actual África Directo, en el año 2003 con la expansión por otros países del continente, como Nigeria, R. D. Congo, Etiopía o Camerún, logrando actualmente presencia en veinte países.

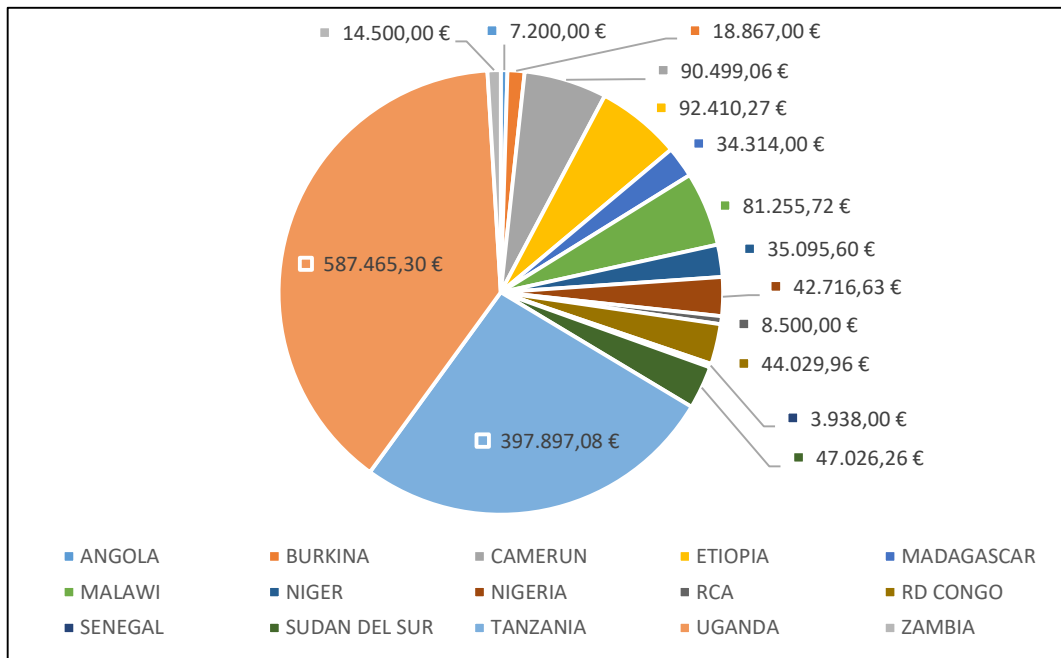
África Directo es un proyecto de acción social orientado a la población más desfavorecida del continente africano, como niños, refugiados, mujeres o albinos. Escucha las necesidades locales sobre el terreno, evitando implantar “sistemas europeizados” que seleccionan sus proyectos sobre el papel, colaborando directamente con contrapartes locales que ya están arraigadas. No abarca solo la cooperación directa ni la mera filantropía, sino que se promueve también la capacitación de las comunidades locales en busca de su autosuficiencia y promueve las inversiones de impacto, a través de proyectos como el agrícola del campo de refugiados de Bidibidi o el de microcréditos para mujeres. Además, lleva a cabo un trabajo de concienciación a los Agentes Sociales españoles de la necesidad de su participación activa.

En cuanto a su **estructura**, es muy ligera y horizontal porque se quiere que el cien por cien de lo recaudado llegue directamente a África, sin perderse en ningún gasto que no sea de los proyectos que están llevando a cabo sobre el terreno. Se trata de una Fundación Benéfico-Asistencial (por Orden Ministerial del 12 de julio de 1995) declarada Utilidad Pública. Legalmente se acoge a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Se encuentra supervisada por el Protectorado de Fundaciones, dirigida por un Patronato, e integrada en

su funcionamiento diario por numerosos voluntarios. Tiene su sede central en Madrid y cuenta con delegaciones en distintas ciudades españolas.

Por lo que respecta a la **financiación** de la fundación, AD está subvencionada a través de donaciones tanto de organizaciones (Bestinver, Telva, Aura, Meliá, Ayto. de Chiclana, Davalor, Misaldeas, Open Value, Choice Capital) como de socios y donantes particulares. De acuerdo con las cuentas anuales del último ejercicio se invirtieron en los proyectos de la fundación entorno al millón y medio de euros que permitieron ayudar a más de 120.000 personas y más de 50 personas jurídicas.

FIGURA 7: Representación gráfica de las inversiones de AD por país (en €)



Fuente: Elaboración propia en base a la Memoria anual de la actividad, 2018.

1.2 Pasos previos a la elaboración: determinación de los elementos estratégicos globales

1.2.1 Misión, visión y valores

❖ **Misión:** Ayudar al desarrollo de la población desfavorecida de África.

África Directo nace con la vocación de ayudar a la población africana al desarrollo y poder alcanzar la autosuficiencia mediante la capacitación de responsables locales.

Tal como se indica en sus Estatutos,

“la Fundación tiene como fin la cooperación para el desarrollo y bienestar de la población más desfavorecida de los Países o Estados de África ayudando al desarrollo y evolución de la personalidad genuina y propia de cada uno de los pueblos y naciones en los que interviene sin pretender, en ningún caso, trasplantar a cada uno de estos ni la cultura ni las instituciones de otros países”.

❖ **Valores:**

La gestión eficiente, honesta y transparente son valores fundamentales que se materializan en que el 100% de lo recaudado llega realmente a los proyectos, tal como se muestra en las Memorias y Cuentas anuales que la propia Fundación pone a disposición de cualquiera en su página web.

Destaca el valor del trabajo desinteresado y persistente de los miembros de la fundación, voluntarios que aportan conocimientos, trabajo y todo de lo que dispongan en aras de ayudar.

Por último, también es primordial el valor del respeto por lo local. Entendido como la escucha de las necesidades de los autóctonos, la no imposición de “proyectos europeizados” y la colaboración directa con instituciones arraigadas localmente.

❖ **Visión:** Convertirse en una fundación absolutamente eficaz y transparente, que emplee de forma certera las herramientas de las que se dispone, logrando así la mayor ayuda al mayor número de personas en África.

La expansión por un mayor número de países, de uno a veinte durante estos 25 años, colaborando con más contrapartes locales - como las Misioneras Clarisas en Nigeria o las Hermanas del Niño Jesús en Senegal – permiten que se incremente el alcance de AD. Además, incorporando el conocimiento y trabajo de los voluntarios junto con las más apropiadas herramientas de gestión empresarial, se mantendrá e incluso optimizará, la directa inyección financiera en los proyectos que se desarrollan.

2. MOTIVOS PARA LA IMPLANTACIÓN

Como ya se ha descrito en los capítulos anteriores de este trabajo, el Cuadro de Mando Integral se presenta como una herramienta de probada eficacia y que, con la correcta modificación e implantación, puede optimizar la gestión de esta ONG.

Ahora más que nunca, es importante que se optimicen los escasos recursos que se tienen al alcance mediante una gestión excelente guiada por un adecuado sistema de control de gestión, a pesar de que no se tenga como principal objetivo la rentabilidad de la organización (Moreno y Álvarez, 2017). Durante años no se ha puesto en el punto de mira mejorar la gestión, porque en la actividad de perseguir su fin social, ya se enfrentan a suficientes retos, comparativamente de mayor importancia.

África Directo goza de una gran gestión contable en base a los datos que se pueden obtener de manera pública de su memoria anual e informe de tesorería, no obstante, sigue siendo beneficioso poder contar con una hoja de ruta que alinee todos los objetivos estratégicos e iniciativas, a distintos niveles.

2.1 Casos de éxito de ENL en África

A pesar de ser una fundación española, la mayor parte de su actividad se desarrolla en el continente africano, por lo cual es interesante un breve análisis de exitosos casos reales de implantación del CMI en ENL en el mismo campo de actuación. Entendiendo este concepto como la fase de descripción de un sistema y unos procesos con el objetivo de recopilar datos que ayuden a una continua medida del rendimiento (Drazin & Howard, 2002).

En el análisis de Urban (2018), se presentan los casos de Cruz Roja Kenia (Mohamed, 2012), *Wildlife Services* Kenia Kenia (Odhiambo & Oloko, 2014) y las instituciones de microfinanzas en Tanzania (Kipasha, 2013), amparados a su vez en estudios adicionales de Awadallah & Allam (2015), Lueg & Vu (2015), Martello, Watson & Fischer (2008) y Wangu (2015).

Aunque cada una de las entidades tiene diferentes áreas de actuación (Cruz Roja los servicios humanitarios; *Wildlife Services*, la defensa y protección de animales; y las

instituciones de microfinanzas, soportes financieros al emprendimiento) y distintas motivaciones (mejorar la posición competitiva en el mercado, incrementar la productividad, etc.) son comunes cinco motivos que se pueden extrapolar al caso de África Directo que nos ocupa. Aunque para cada organización con distinto grado de importancia, estos motivos son principalmente: la necesidad del análisis multidimensional, la limitación de recursos, la falta de transparencia, las expectativas de éxito y la comparabilidad (Urban, 2018).

2.2 Motivos para la aplicación a AD

Los motivos más repetidos para la implementación también tienen cabida en este caso. No obstante, la falta de transparencia no es un argumento con demasiado peso pero sí lo es la importancia de seguir demostrando la misma, en línea con el mensaje que tiene por bandera AD de “el 100% llega”.

Una ventaja primordial del CMI para empresas sin ánimo de lucro es la utilidad de este concepto tanto para el negocio en su conjunto, como para su adaptación a la gestión y desarrollo de proyectos (Awadallah & Allam, 2015).

África Directo, opera en distintos países con proyectos radicalmente distintos, que presentan retos cuyas respuestas poco tienen que ver unas con otras, por ejemplo, los proyectos más sociosanitarios de IDIWAKA respecto al agrícola de Bidibidi. Contar con una herramienta que integre la estrategia global de todos los proyectos, simplifica el liderazgo, la comunicación interna e incrementa la transparencia (Madsen & Stenheim, 2014).

3. ELABORACIÓN DEL MAPA ESTRATÉGICO

Se trata de una descripción gráfica de las hipótesis con las que se construirá el futuro de la organización, representando de una manera comprensible, clara y sistemática las relaciones de causalidad que se establecen entre los objetivos estratégicos. Se presenta ordenado según las perspectivas y una vez construido, se seleccionarán las métricas para cada uno.

3.1 Perspectivas

3.1.1 Realignment – nuevo orden

Se reordenan las tradicionales perspectivas que parten de lo financiero, para dar un nuevo orden de prioridad de acuerdo con la estrategia de la organización que pone el foco en su fin social y por tanto los beneficiarios. En este caso, AD colabora con diversos proyectos a través de contrapartes locales y aunque proporciona voluntarios en el terreno, tiene bastante relevancia el soporte financiero. Por esta razón, aunque en muchas ocasiones se recomienda ubicar la perspectiva financiera como la última (Nivel, 2008), en este caso parece más oportuno colocarlo en un nivel secundario, siempre por debajo de la perspectiva de *stakeholders* que representa el eje central y punto de partida de la estrategia.

De esta manera, el *realignment* propuesto sería el siguiente:



(FIGURA 8, elaboración propia)

3.1.2 Perspectiva de los stakeholders (clientes)

En esta área centraremos nuestros esfuerzos para la satisfacción de los beneficiarios, que son al fin y al cabo lo más importante para la fundación, tal y como se refleja en sus valores. No obstante, como se ha argumentado en el capítulo anterior, dentro de este grupo deben identificarse además otros grupos de interés. Esta identificación es en muchos casos uno de los principales problemas a la hora de implantar el CMI en las ENL, concretamente en este caso, hay una especialidad: no hay ningún asalariado, ni gastos estructurales o burocráticos.

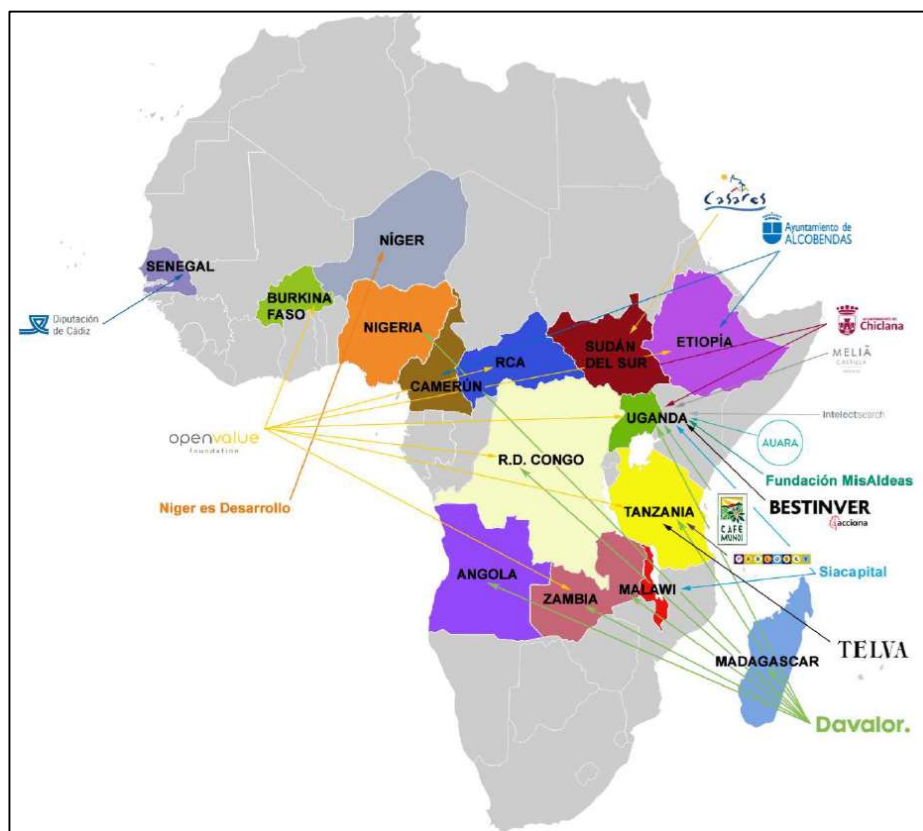
Se pueden distinguir:

- ✓ Beneficiarios: el foco de los esfuerzos de África Directo. Dado que la fundación lleva a cabo una multiplicidad de proyectos y actividades los grupos a los que van dirigidos mayoritariamente las ayudas divergen incluyendo: enfermos (Camerún, Etiopía, Angola), personas en riesgo de exclusión social (Tanzania), niños (Uganda), mujeres (Uganda, Zambia, Senegal), refugiados (Uganda)...
- ✓ Partner: Contrapartes locales: el apoyo directo es a los colaboradores instalados en el terreno entre los que podemos distinguir las Hermanas S. José de Cluny, en

Níger; las Hermanas del Niño Jesús, en Senegal; y las Misioneras Salesianas, *Daughters of Mary Immaculate* y Loreto Nuns, en Sudán del Sur, entre otras muchas. Aportan mayor permanencia y continuidad a los proyectos.

- ✓ Acreeedores y proveedores
- ✓ Benefactores: hace referencia a la que se denomina Responsabilidad Social Corporativa y también es un punto esencial, en línea con la necesidad de lograr financiación de los proyectos. Pueden distinguirse a su vez dos grupos:
 - ❖ Donantes particulares: colaboran de forma puntual o continua, a través de la asociación, donativos y herencias o legados.
 - ❖ Donantes-asociaciones: tienen gran peso y son tanto donantes como *partners*⁹, en el sentido de que se han creado alianzas con vocación de permanencia como DAVvalor (con AZ Valor Asset Management).

FIGURA 9: Principales organizaciones donantes, distribuidas geográficamente según los proyectos.



Fuente: Memoria de actividades, África Directo 2018.

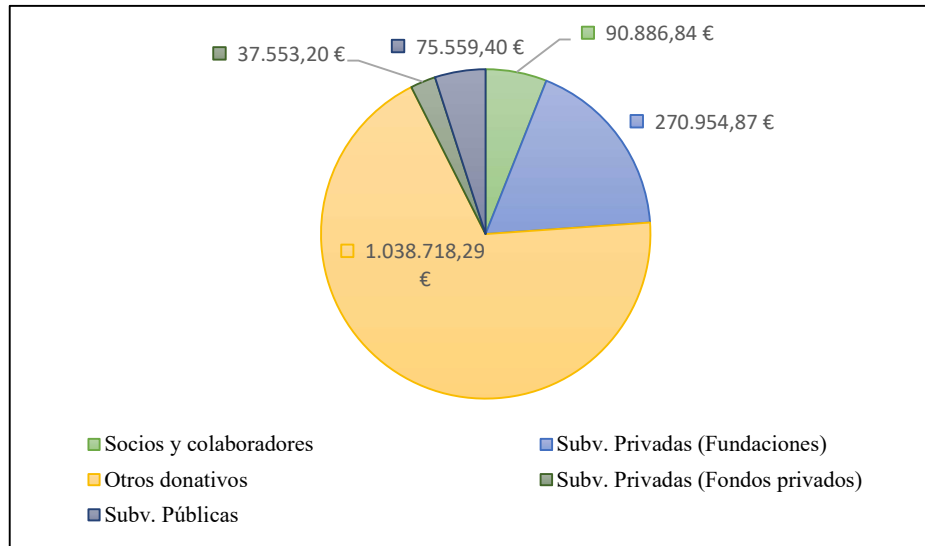
⁹ De acuerdo con la clasificación que se hizo de los roles de los *stakeholders* en el capítulo III.

- ✓ Voluntarios: son la base y el motor de la fundación. De hecho, debido a la horizontalidad de la estructura y a la inexistencia de empleados, cada voluntario tiene gran relevancia y participación. Además, cabe destacar que este grupo no solo no supone un gasto para AD, porque se hacen cargo de los gastos en los que ellos mismos puedan incurrir, sino que son la razón primordial por la cual “cada euro llega a su destino” con total transparencia. Pueden distinguirse los siguientes subgrupos:
 - ❖ En España: las opciones de voluntariado incluyen al grupo encargado de la gestión o miembros del patronato, al cargo de las principales decisiones y que hacen las veces de “estructura permanente” y referentes. También tienen importancia y es el grupo que permite la expansión de la presencia geográfica de AD a lo largo de España, mediante la apertura de sedes, fruto de su altruismo.
 - ❖ En África: estancias de larga duración que disminuyen la alta volatilidad habitual del personal de las ENL. Con este requisito se logra mayor implicación con el proyecto y una disminución de la necesidad de formación y adaptación de los nuevos voluntarios, con los gastos y esfuerzos que ello conlleva. No obstante, también dificulta en gran medida la captación y mantenimiento de la plantilla, ya que es una exigencia difícilmente compatible con la perspectiva actual de voluntariados, donde triunfan experiencias cortoplacistas en periodos como el estival.

3.1.3 *Perspectiva de recursos – financiera:*

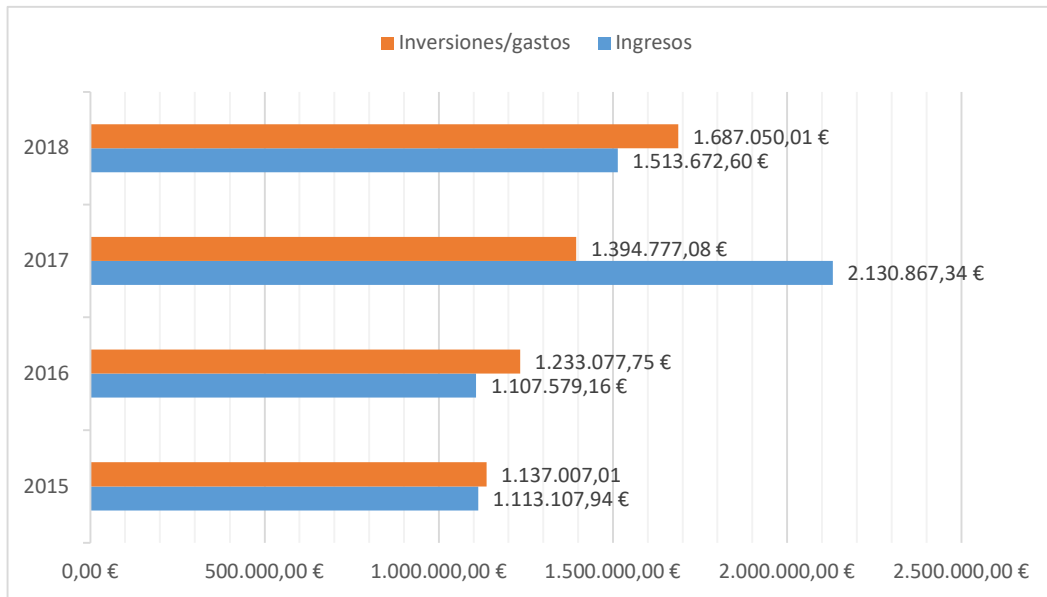
Los proyectos llevados a cabo por AD, se financian mayoritariamente por donativos privados. Lograr una mayor captación de fondos, permitirá el desarrollo de más actividades, pues como ya se ha mencionado la importancia de esta perspectiva en la fundación no es otra que colaborar en la consecución de la misión social, pero que depende en gran medida de la financiación obtenida, aunque no se pretenda lograr excedentes.

FIGURA 10: Ingresos de la actividad propia (en €)



Fuente: Elaboración propia, según los datos de la Memoria de actividades África Directo 2018.

FIGURA 11: Evolución y comparativa de los ingresos y gastos de AD, entre 2015 y 2018.



Fuente: Elaboración propia, según los datos de las Cuentas Anuales de AD (2015-2018).

3.1.4 *Perspectiva de procesos internos*

Dentro de esta perspectiva AD se debe centrar en toda gestión interna que puede realizar para facilitar el cumplimiento de los objetivos prioritarios de satisfacer a los *stakeholders*.

3.1.5 *Perspectiva de formación y crecimiento*

En aras de mejorar las perspectivas superiores, en esta área de actuación se buscan maneras de que la fundación pueda llevar a cabo una expansión del alcance y de la preparación de los propios voluntarios.

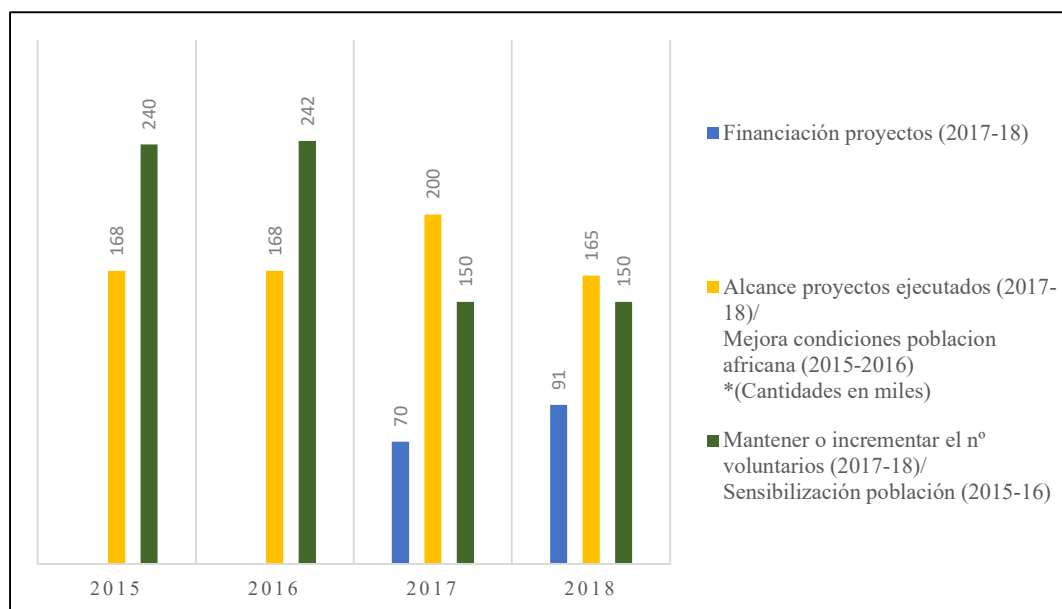
3.2 Objetivos

Para cada una de las áreas de actuación o perspectivas se establecen los distintos objetivos estratégicos, que suponen las estrategias genéricas marcadas para la fundación a largo plazo, antes de ser cuantificadas. En la Figura 13 “de Cuadro de Mando Integral de África Directo”, se presentarán asignados a su correspondiente perspectiva.

De acuerdo con la Memoria de Cuentas Anuales Abreviadas de África Directo 2018, se establecen los siguientes objetivos:

- ✓ Financiación de proyectos en África (captar fondos)
- ✓ Alcance de los proyectos ejecutados.
- ✓ Mantener o incrementar el número de voluntarios en el terreno y en España que colaboren en todas las gestiones de la Fundación → también motivarlos para retenerlos

FIGURA 12: Evolución de los objetivos de AD entre los años 2015 y 2018.



Fuente: Elaboración propia en base a las Cuentas Anuales de AD (2015-2018)

Tomando como referencia el III Plan Estratégico del Tercer sector, destaca la importancia de plantearse como objetivo la cooperación¹⁰ con otras entidades, el trabajo conjunto sobre objetivos comunes, para lograr un mayor impacto. No solo eso, sino que la EAPN propone a las autoridades que se refuerce la colaboración con las entidades del Tercer Sector para desarrollar un plan de contingencias ante la crisis del Covid19, que ha generado nuevas necesidades sociales (EAPN, 2020). Esta nueva realidad, trastoca cualquier planteamiento anterior, convirtiéndose en una necesidad acuciante responder a sus consecuencias, aunque bien es cierto que

- ✓ Alcanzar mejores resultados a través de la colaboración interna entre entidades diversas y nuevas formas de cooperación con otros actores.
- ❖ Minimizar los daños resultantes de la crisis sanitaria mundial del Covid19.

Partiendo del informe de PwC con ESADE, que destaca de gran manera el papel revolucionario que tiene la tecnología también en las ONG (Caralt, Carreras y Sureda, 2017), se propone el siguiente relacionado con la transformación digital.

- ✓ Digitalizar, implementar un mayor uso de la tecnología

¹⁰ Objetivos estratégicos 19 al 23, de la Meta 6 “alcanzar mejores resultados a través de la colaboración interna entre entidades diversas y nuevas formas de cooperación con otros actores”

Por último, podrían subsumirse las necesidades de la fundación en captar más fondos y atraer interesados (donantes, colaboradores y voluntarios), para lo cual es fundamental el último objetivo: Ganar notoriedad y presencia en la sociedad.

Además de conservar como objetivo el mantener aquellos puntos clave que diferencian AD, en línea con el “100% llega” y que no pueden faltar en el CMI:

- ✓ Preservar la transparencia en la gestión y comunicación
- ✓ Mantener mínimos costes de estructura

4. ELABORACIÓN CMI

3.1 Determinación de los elementos operativos

FIGURA 13: Secuencia para la determinación de los elementos operativos.



Fuente: elaboración propia.

3.1.1 Políticas e iniciativas estratégicas

Las siguientes propuestas, son actividades que realiza o podría realizar África Directo para conseguir sus objetivos estratégicos. Están ideadas para potenciar los recursos con los que cuenta la organización y suponer la menor inversión posible y la máxima rentabilidad, por lo que gran parte de ellas involucran la tecnología cuyo uso en líneas generales no necesita un desembolso monetario. Además, para esta propuesta se han tenido en cuenta puntos de vista de voluntarios, gestores de ONG, expertos en RSC y donantes, del Tercer Sector, que han querido colaborar.

Pueden agruparse de la siguiente manera, aunque en la siguiente figura se presentarán incluidos según las perspectivas para el CMI.

❖ Actividades que aúnan potenciar una mayor visibilidad de AD y por lo tanto las posibilidades de atraer donantes y voluntarios, con recaudación de fondos.

1. **Celebración de eventos benéficos** como mercadillos solidarios, galas musicales, incluso actividades diferentes que propongan los propios voluntarios, como yoga música africana. Además, es una manera de hacer partícipes a los voluntarios de las relaciones con los potenciales benefactores, que genera motivación.
2. **Venta de productos relacionados con AD: las camisetas** solidarias de “África” de Miguel Marinero y el libro de fotografías de Daniel Arias, que es además un homenaje a una antigua voluntaria. Con estas iniciativas se muestra el espíritu solidario y de equipo que impera dentro de la ONG y además se recaudan fondos.
3. **Campañas de concienciación** a la sociedad. Presentar qué es AD través del *storytelling*, en espacios como LQDVI o entrevistas, para hacer partícipes en España a potenciales donantes y voluntarios de que su ayuda es importante y además va a tener un buen y transparente fin.
4. Lanzar campañas de *crowdfunding*, para proyectos concretos. Así se incentivan las donaciones con un objetivo conocido a priori, por ejemplo, una campaña para equipar una unidad médica o una especial para proporcionar ayuda frente al Covid19.
5. Incrementar la personalización y **cercanía** de la donación con el proyecto. Conocer exactamente qué se está haciendo con el dinero que se ha donado, alienta a los benefactores, pone de manifiesto la transparente gestión de la organización y crea mayores vínculos (*engagement*).

Por eso esta iniciativa consiste en dar *feedback* con mayor frecuencia y empleando los medios que encajen mejor con los voluntarios que se vayan a encargar de la tarea de acercar el día a día del proyecto, como pueden ser RRSS, videos o podcasts.

6. **Dar facilidades en las donaciones:**
 - Actualmente se dan las alternativas de hacerse socio y de transferir el dinero, digitalmente y por bizum.

- Puede incorporarse también una alternativa de *teaming* para aquellos donantes de pocas cantidades, pero con cierta continuidad en el tiempo.

❖ Especialmente relacionadas con la transformación digital, el siguiente grupo.

7. Enfoque en la **página web**, pero adaptada a la vista móvil, ya que gran parte del tráfico en línea se realiza desde este tipo de dispositivos, y con programas de analítica web *Google Analytics*. Una buena página web ha demostrado generar efectos reseñables en otras ONG, como Intermón Oxfam¹¹. La web es la presentación de AD al mundo virtual y aúna canales de difusión como el blog, con los canales de donación e inscripción de voluntarios. Debe estar actualizada con frecuencia y comprobarse la alineación de la estrategia de la organización física con la virtual.
8. Precisamente en línea con lo anterior y siguiendo la tendencia actual, explotar las posibilidades de las **RRSS**, especialmente Instagram. Se trata de un canal de coste bajo e inmenso alcance, especialmente para un público joven que pueda querer formar parte de AD.

Además, algunas ONG están utilizando el *influencer marketing* para lograr objetivos de captación de fondos e incrementar la visibilidad, como ya hizo exitosamente Green Peace¹². Una de las maneras en las que África Directo puede dar visibilidad a sus actuaciones es con la colaboración de personas con cierta popularidad que abracen sus valores, como José Antonio Ruiz Díez autor de “Loco del Congo” y protagonista de un documental televisivo, que ha remado en la dirección de entidad, en el sentido de hacer partícipes a los españoles de algunas realidades con las que lidian los beneficiarios.

9. Uso de **softwares y plataformas** como Hacesfalta.org para presentar oportunidades de voluntariado.

❖ En este último grupo, las iniciativas de optimización de recursos y cooperaciones.

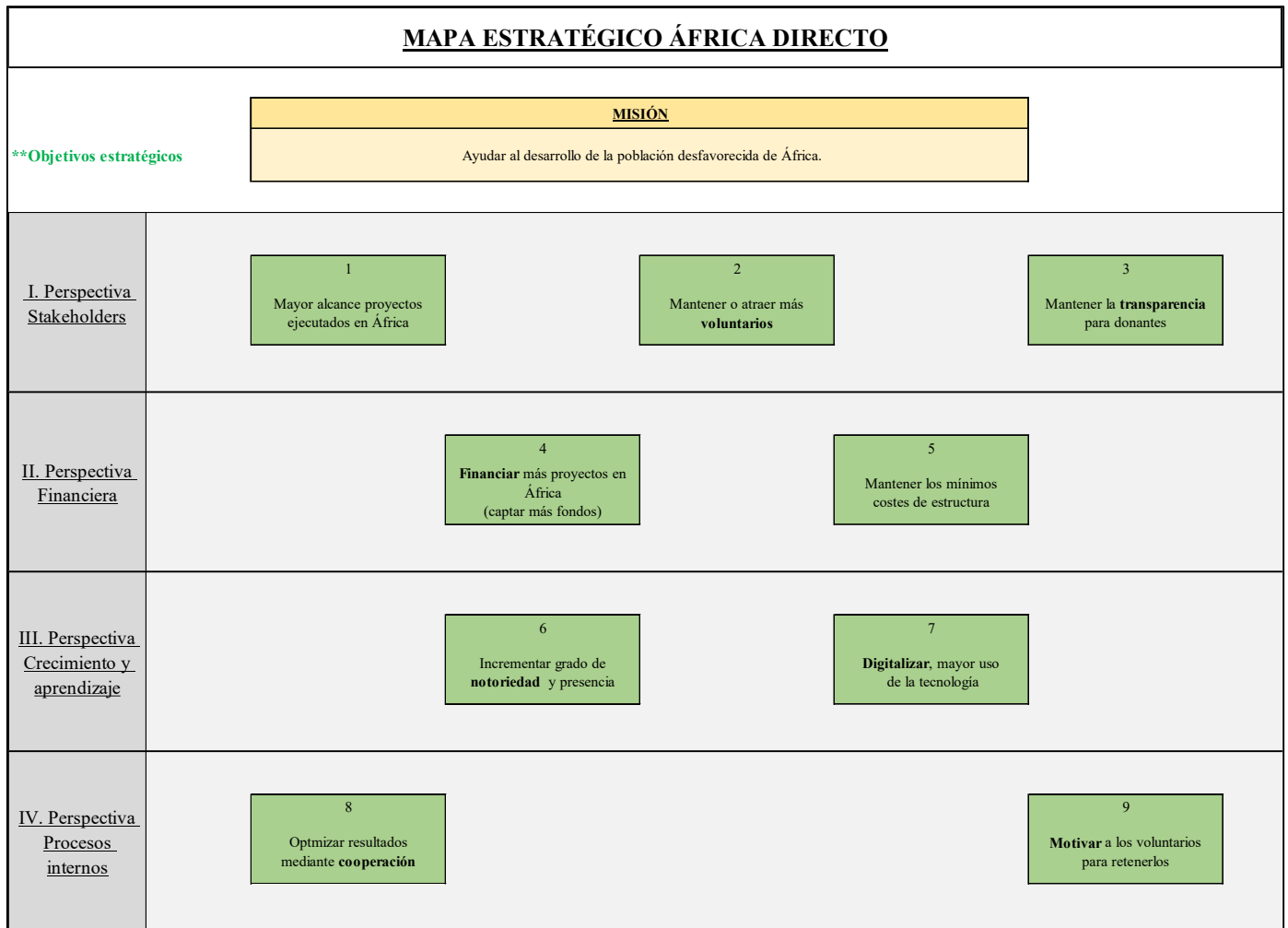
¹¹ Caralt, Carreras y Sureda (2017)

¹² La campaña Salvar el Ártico, para conseguir más firmas, contó con la *youtuber* Yellow Mellow.

10. Participar en **proyectos** que persigan objetivos afines, en la línea de lo que ya se viene realizando con *Trip-Drop* y España Rumbo al Sur.
11. Cooperar **con otras ENL** para poner en común recursos humanos y materiales, como por ejemplo Destino Uganda.
12. Colaborar con el **gobierno** en las propuestas que se hagan para luchar contra los efectos del Covid19.

FIGURA 14:

Mapa Estratégico



Fuente: Elaboración propia.

FIGURA 15: Cuadro de Mando Integral

Fuente: Elaboración propia.

CMI ÁFRICA DIRECTO

MISIÓN	Ayudar al desarrollo de la población desfavorecida de África.
VISIÓN	Convertirse en una fundación absolutamente eficaz y transparente, que emplee de forma certera las herramientas de las que se dispone, logrando así la mayor ayuda al mayor número de personas en África
VALORES	Altruismo, transparencia y respeto por lo local

A. <u>MATRIZ DESPLIEGUE DE OBJETIVOS</u>			B. <u>MATRIZ DE PLANEAMIENTO ESTRATÉGICO</u>		C. <u>SEGUIMIENTO</u>		
<u>OBJETIVOS ESTRATÉGICOS</u>	<i>FACTORES CLAVE DE ÉXITO</i>	<u>POLÍTICAS INICIATIVAS ESTRATÉGICAS</u>	<u>INDICADORES</u>	<u>METAS</u>	<u>Plazo revisión</u>	<u>Fuentes documentales</u>	<u>Responsable facilitar</u>
I. Perspectiva Stakeholders							
1 Mayor alcance proyectos ejecutados	Aval del recorrido de AD, claridad de las cuentas, sentimiento de equipo	Campañas de concienciación, <i>crowdfunding</i> , RRSS, eventos	Nº personas beneficiarios	Mayor a 121.195 pers.	Anual	Memoria Actividades	Voluntarios
2 Mantener/ atraer más voluntarios		Venta de productos, plataformas de voluntariado	Nº voluntarios	Mayor o igual a 125	Anual	Memoria Actividades	Voluntarios
3 Mantener la transparencia para donantes		Personalización y cercanía	Euros recaudados Nota encuesta valoración	Superar 1.513.672,60€ Puntuación:7/10	Anual	Informe contable Encuesta <i>stakeholders</i>	Voluntarios
II. Perspectiva Financiera							
4 Financiar más proyectos en África (captar más fondos)	Compromiso del personal para no lucrarse y confianza del buen fin	Campañas de concienciación, <i>crowdfunding</i> , facilidades en las donaciones	Nº proyectos ejecutados	Superar 91 proy.	Anual	Informe contable	Voluntarios
5 Mantener los mínimos costes de estructura		Cooperaciones, visibilidad mediante eventos y RRSS	Ayudas recibidas	Mantener 1.687.050,01€	Anual	Informe contable	Voluntarios
III. Perspectiva Crecimiento y aprendizaje							
6 Incrementar grado de notoriedad y presencia	Implicación de todos los miembros del equipo, satisfacción beneficiarios y colaboradores	Página web, RRSS, venta productos, eventos, campañas de concienciación	Tasa de aparición en medios, visitas pág. web, nuevos seguidores RRSS	Incremento 10%	Anual	Datos de Google Analytics, RRSS	Voluntarios
7 Digitalizar , mayor uso de la tecnología		Página web, RRSS, plataforma voluntariado, <i>crowdfunding</i>			Anual		Voluntarios
IV. Perspectiva Procesos internos							
8 Optimizar resultados mediante cooperación	Jornadas de formación de voluntarios y concienciación	Proyectos Trip-Drop, Destino Uganda, gobierno	Nº personas beneficiarios	Mayor a 121.195 pers.	Anual	Memoria Actividades	Voluntarios
9 Motivar a los voluntarios para retenerlos		Celebración de eventos benéficos	Variación nº voluntarios	Mantener 125 voluntarios	Anual	Memoria Actividades	Voluntarios

*en base a datos 2018

CAÍTULO V.

CONCLUSIONES Y RESULTADOS.

El Cuadro de Mando Integral es una herramienta de gestión empresarial que pone el foco en la estrategia y desde su creación hace casi treinta años por Kaplan y Norton, ha gozado de gran éxito. Si bien es cierto que no es una herramienta infalible, sí es versátil y durante los muchos años de aplicación empresarial ha ido moldeándose y perfeccionándose (Kaplan, 2010), sufriendo una evolución acorde con la sociedad.

Sería un error mirar la propuesta inicial con los ojos del hoy, sin tener en cuenta la coyuntura en la que fue creada, que era muy diferente a la actual y, sin embargo, gracias a su versatilidad sigue siendo de gran utilidad en las organizaciones.

Tal como se analiza a lo largo del trabajo, la propuesta del CMI consiste en alinear con la estrategia y la razón de ser de la organización, todos los niveles y todas las perspectivas y medirlo. Resulta una idea revolucionaria y a la vez casi evidente, pero que a medida que crecen las organizaciones se convierte en esencial.

Funciona como una hoja de ruta y como un puente que conecta a los más altos cargos con los empleados, es decir, las decisiones estratégicas con las tareas del día a día.

El punto de conexión con el ámbito de las entidades no lucrativas, más allá del probado éxito en las empresas, es la visión global de la organización que permite, teniendo en consideración parámetros no financieros.

Sin embargo, esta incursión en el tercer sector es relativamente reciente. Hay opiniones contrarias al respecto, pero puede afirmarse que las ENL están ganando peso en la sociedad no solo por el aumento numérico, sino por la visibilidad y repercusión social que están alcanzando. Aunque España esté lejos de países que tienen el voluntariado tan intrínseco como Canadá o Australia (CAF, 2019), hoy en día la gran mayoría de la población ha participado en algún proyecto social o al menos conoce de uno.

Los recursos siguen siendo muy limitados y el abanico de opciones es muy amplio, por lo que tiene importancia atraer posibles colaboradores con la transparencia y una eficiente gestión. Aquí es donde entra en juego aplicar el CMI, aunque no se busque un beneficio financiero como en el resto de las empresas que lo utilizan, no deja de ser beneficioso contar con un mapa estratégico de guía y una visión amplia y medible.

Sin embargo, no es una herramienta autónomamente perfecta, sino que para su éxito requiere de una correcta implementación y medición, lo cual tiene dificultad y supone un reto y una inversión, si bien no necesariamente en términos de desembolso económico, sí desde luego en términos de planear, diseñar, estudiar y aplicar.

Superando las barreras propias de cualquier organización, como el desenfoque de la estrategia; y los propios del tercer sector, como una errónea identificación de los *stakeholders* o de las medidas de adaptación, se propone un cuadro de mando para África Directo.

Concretamente es importante alcanzar el equilibrio entre una visión amplia de la organización y su entorno y por otro lado el foco en los objetivos y la estrategia.

Uno de los principales retos a la hora de diseñar las acciones y políticas estratégicas que llevar a cabo para lograr la consecución de los objetivos estratégicos, es mantener un balance adecuado entre las ventajas y perjuicios de la aplicación del CMI. En otras palabras, como en toda herramienta destinada a ayudar y mejora la gestión, tiene que compensar el beneficio que se prevé obtener frente a los recursos que se requieren para poder hacerla posible. Por esta razón, no puede invertirse más en el desarrollo del CMI que en los proyectos que lleva a cabo la entidad, lo cual iría en contra del marco de actuación de la herramienta, que debe estar siempre delimitado por la misión, visión y valores. Cualquier propuesta que se extralimite sería incongruente y esto supone una dificultad adicional.

En línea con lo anterior, se han planteado grupos de propuestas entorno a dos ideas. En primer lugar, respetar y mantener la esencia que caracteriza a la entidad, pues es el motor y es la razón por la cual donantes, voluntarios y demás colaboradores, la apoyan y hacen posible. De acuerdo con la revisión de casos de éxito similares, la búsqueda de una mayor transparencia y claridad se erige como uno los principales motivos de implementación y sin lugar a duda, se alinea con el lema de “*el 100% llega*” de dicha entidad.

En segundo lugar, es necesaria la visibilización y concienciación para captar más fondos, lo cual no es un fin sino un medio para permitir el desarrollo de todos los proyectos en los que trabaja en África. La manera más eficaz, actual y rentable, para conseguir esto es aprovechar las oportunidades que brinda actualmente la tecnología y abogar por un desarrollo tecnológico, que permita explotar las ventajas de la era digital e intercomunicada en la que vivimos. No obstante, mantener una imagen virtual conlleva la exigencia de una revisión constante de la alineación entre imagen virtual y real, es decir, que las iniciativas online no difieran de las que se llevarían a cabo de manera presencial.

Para poder valorar la eficacia de la herramienta en este caso, es necesario esperar al menos un año para analizar las métricas y el margen entre la previsión y realidad, para seguir haciendo los ajustes procedentes. El CMI es versátil y dinámico y por eso la falta de resultados positivos inicial, no supondría un fiasco sino una llamada de atención para seguir realizando modificaciones. Por otra parte, no todas las herramientas son recomendables para todas las organizaciones en particular, así que es posible que no sea tan exitosa como se esperaba, aunque siguiendo las directrices y cuidando de no caer en errores de implantación y medición, al menos perjuicio no debería hacer.

Más allá del caso concreto de AD, resulta interesante reflexionar sobre las lecciones extrapolables a todo el sector. Con la actual crisis del covid19, es una realidad que todas las predicciones anteriores se desbarajustan y hay y habrá más necesidades a las que el sector no lucrativo tendrá que hacer frente. Es difícil negar que responder con todos los recursos disponibles es una prioridad, frente a implantar el CMI, pero precisamente por la acuciante necesidad, no se deberían desaprovechar esfuerzos que podrían haberse evitado con una hoja de ruta que indique qué hacer, para qué hacerlo y cómo se está haciendo. Permitiendo además evaluar donde focalizar más o menos medios, en función del desempeño.

En conclusión, implantar el CMI no debería ser tan complicado, ni suponer un desembolso económico tal, que deje de compensar intentar beneficiarse de los probados efectos positivos de la herramienta tanto en empresas como en organizaciones no lucrativas y en entidades públicas. Dicho lo cual, la decisión no exime de un trabajo de análisis y planificación previo y de una revisión posterior, tareas que se aligeran en entidades de menor tamaño y con estructuras horizontales como en el caso de África Directo, pero que sigue siendo sostenible y recomendable para casi cualquiera.

II. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ✓ África Directo. (2019). Memoria de Cuentas Anuales Abreviadas de África Directo 2018. Obtenido el 5/04/2020 de https://africadirecto.org/wp-content/uploads/Fundaci%C3%B3n-%C3%81frica-Directo_CCAA-Abrv.-2018.pdf
- ✓ África Directo. (2019). Memoria de Actividades 2018. Obtenida el 5/04/2020 de <https://africadirecto.org/memoria-2018/>
- ✓ Anthony, R. (1965). *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Boston: Harvard Business School.
- ✓ Anthony, R.N. Y Herzlinger, R.E. (1975). *Management control in nonprofit organizations*. Illinois: Irwin.
- ✓ Araque Padilla, R. A. y Montero Simó, M.J. (2004). Una propuesta de sistematización del marco de relaciones de las entidades no lucrativas: Un enfoque basado en los stakeholders. *ICADE Revista cuatrimestral de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales*, 111-134, nº 65, mayo-agosto 2005.
- ✓ Araque Padilla, R. A. y Montero Simó, M.J. (2004). *El contenido de la responsabilidad social de la empresa y su aplicación a la gestión. La responsabilidad social de la empresa en el ámbito del Marketing: Un estudio de casos* (Tesis doctoral). Universidad de Córdoba, España.
- ✓ Argandoña, A. (1998). The Stakeholder Theory and the Common Good. *Journal of Business Ethics*, 17, pp. 1093-1102.
- ✓ Asociación Española de Fundaciones. (2008-2014). *El Sector Fundacional en España: Atributos fundamentales*. Obtenido el 10/06/2020 de http://www.fundaciones.org/EPORTAL_DOCS/GENERAL/AEF/DOC-cw585d042d56ecf/ElsectorfundacionalenEspaNa-Atributosfundamentales-2008-2014.pdf
- ✓ Awadallah, E. A., & Allam, A. (2015). A Critique of the Balanced Scorecard as a Performance Measurement Tool. *International Journal of Business and Social Science*, pp. 91-99.
- ✓ Banchieri, L.; Campa, F.; Sánchez, M.V. (2011) What has been said, and what remains to be said, about the balanced scorecard? *Proceedings of Rijeka Faculty of Economics, Journal of Economics and Business*, Vol. 29, No. 1, 2011, pp. 155-192. Disponible en <https://ssrn.com/abstract=2266338>

- ✓ Banchieri, L.; Campa, F.; Sánchez, M.V. (2012) Qualitative analysis of supply and demand of the balanced scorecard: Consultants versus information users. *African Journal of Business Management*. Vol. 6(14), pp. 5061-5065. Disponible en <http://www.academicjournals.org/AJBM>
- ✓ Banchieri, L.; Campa, F.; Sánchez, M.V. (2012) El cuadro de mando integral: Teoría o realidad. *Revista iberoamericana de contabilidad de gestión*, ISSN 1696-294X, N° 20, pp. 1-18.
- ✓ Banchieri, L.C. (2012) *El cuadro de mando integral: de la teoría a su implantación práctica* (Tesis). Rovira i Virgili, Tarragona, España.
- ✓ Banchieri, L.; Campa, F.; Sánchez, M.V. (2016). What to avoid when you are implementing a BSC? From success to failure. *Problems and Perspectives in Management*. 14. Pp. 91-101.
- ✓ Barrett, R. (1998). *Liberating the Corporate Soul. Building a Visionary Organization*. Butterworth: Heinemann.
- ✓ Bessire D.; Baker, C.R. (2005) The French Tableau de bord and the American Balanced Scorecard: A critical analysis, *Critical perspectives on accounting*, 16, pp. 645-664.
- ✓ Bourguignon, A., Malleret V. y Norreklit H. (2004). The American Balanced Scorecard versus the French Tableau de Bord: the Ideological Dimension. *Management accounting. Research*, 15, pp. 107-134.
- ✓ Brignall, T.J. (2002). The unbalanced scorecard: a social and environmental critique. UK: *Aston Business School*.
- ✓ Buqueras y Bach, I. (2002). *Más sociedad, menos y mejor estado: pasado, presente y futuro de la sociedad civil*. Madrid: Editorial Complutense.
- ✓ Cabra de Luna, M.A. (1998). *El tercer sector y las fundaciones de España hacia el nuevo milenio*. Madrid: Escuela Libre Editorial.
- ✓ CAF (2019) CAF World Giving Index 10th Edition. Obtenido de <https://www.cafonline.org/about-us/publications/2019-publications/caf-world-giving-index-10th-edition>
- ✓ Canyelles i Pastó, J.M. (2007). Hacia un modelo de gestión eficaz en las organizaciones sociales. Planificación estratégica de las Organizaciones No Lucrativas. *Educación social: revista de intervención socio-educativa*, n° 37, pp. 41-59.

- ✓ Caralt, E.; Carreras, I. y Sureda, M. (2017). *La transformación digital en las ONG*. Programa ESADE-PwC de Liderazgo Social 2016-2017. Obtenido de <https://www.pwc.es/es/fundacion/assets/transformacion-digital-en-las-ong-pwc-esade-iis.pdf>
- ✓ Chaffee, E. E. (1985). Three Models of Strategy. *Academy of Management Review*, doi <https://doi.org/10.5465/amr.1985.4277354>.
- ✓ Chiapello, E., Lebas, M. (1996). The Tableau de Bord, A French Approach to Management Information. *Presented at the 19th Annual Meeting of the European Accounting Association, Bergen, Norway, 2–4 May*.
- ✓ Dearden, J. (1969). The case against ROI control. *Harvard Business Review May–June*, pp. 124–13.
- ✓ Drazin, R., & Howard, P. (2002). Strategy Implementation: A Technique for Organizational Design. *Journal of Management Studies*, 34(3), pp. 465-485.
- ✓ Drucker, P. (1954). *The Practice of Management*. Nueva York: HarperCollins
- ✓ Drucker, P. (1995). *Managing in a Time of Great Change*. Nueva York: Truman Tilley/Dutton.
- ✓ EAPN (2020). Implicaciones sociales del coronavirus. Obtenido de https://www.eapn.es/covid19/ARCHIVO/documentos/documentos/1584534461_200318_implicaciones_sociales_coronavirus_def-v2.pdf.
- ✓ Epstein, M.; Manzoni, J.-F. (1998). Implementing corporate strategy: Desde Tableaux de Bord to balanced scorecards. *European Management Journal*. Vol. 16 (2), pp. 190-203.
- ✓ Freeman, R.E. (1984). *Strategic management: A Stakeholder Approach*. Boston: Pitman.
- ✓ Freeman, R. & Mevea, John. (2001). A Stakeholder Approach to Strategic Management. *SSRN Electronic Journal*. DOI: 10.2139/ssrn.263511.
- ✓ Fundación África Directo (2020) *Inicio: África Directo*. Recuperado el 20 de abril de 2020, de <https://africadirecto.org/>
- ✓ Gómez Crespo, M. y Cobo, A. (2019). Informe de elaboración del Directorio del Tercer Sector de Acción Social. Plataforma de ONG de Acción Social. Obtenido de https://www.plataformaong.org/ARCHIVO/documentos/biblioteca/1551341057_info-rme-de-elaboracin-del-directorio-del-tercer-sector-de-accin-social.pdf
- ✓ Hall, P.D. (1987). A historical overview of the private nonprofit sector in the United States: 1600-2000. *Yale University Press*.

- ✓ Hammonds, K. H. (2001). Michael Porter's Big Ideas. *Fast Company*. Obtenido 25/02/2020 de <https://www.fastcompany.com/42485/michael-porters-big-ideas>
- ✓ Hatim Ben Abdelah Medani El Oudii, M. (2014) *El Cuadro de Mando Integral en las Entidades No Lucrativas*. (Trabajo de fin de máster). Universidad de Cádiz, España.
- ✓ Heskett, J. T. O. Jones, G. W. Loveman, W. Earl Sasser, y L. A. Schlesinger (1994). Putting the service-profit chain to work, *Harvard Business Review* 72(2), pp.164-174.
- ✓ Hudson, M. (1995). Managing without profit. *The art of managing third-sector organizations*, Londres: Penguin Books.
- ✓ Instituto Nacional de Estadística (2020). Información recuperada en enero 2020, de www.ine.es
- ✓ INE (2020). Riesgo de pobreza y/o exclusión social (estrategia Europa2020). Indicador AROPE. Obtenido de https://www.ine.es/ss/Satellite?L=es_ES&c=INESeccion_C&cid=1259941637944&p=1254735110672&pagename=ProductosYServicios/PYSLayout#:~:text=A1%20grupo%20de%20personas%20en,Poverty%20and%20For%20Exclusi%C3%B3n.
- ✓ Jensen, B. (2000). *Simplicity: The New Competitive Advantage*. Cambridge: Perseus.
- ✓ Johnson, H. T. y R. S. Kaplan (1987). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston: Harvard Business School Press.
- ✓ Kaplan, R. S. (1990). *Measures for Manufacturing Excellence*, Boston: Harvard Business School Press.
- ✓ Kaplan, R.S. (2010). *Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard*. Boston: Harvard Business School Press.
- ✓ Kaplan, R.S. y Anderson, S. R. (2004). Time-Driven Activity-Based Costing. *Harvard Business Review*, pp. 131-138.
- ✓ Kaplan, R. S. y Anderson, S. R. (2007). *Time-Driven Activity-Based Costing*, Boston: HBS Press.
- ✓ Kaplan, R. S. y Norton, D.P. (1992). The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance, *Harvard Business Review*. Pp. 71-79.
- ✓ Kaplan, R. S. y Norton, D.P. (1993). Putting the Balanced Scorecard to Work. *Harvard Business Review*.
- ✓ Kaplan, R. S. y Norton, D.P. (1996a). Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System, *Harvard Business Review*:75-85.
- ✓ Kaplan, R. S. y Norton, D.P. (1996b). *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Boston: HBS Press.

- ✓ Kaplan, R.S. y Norton, D.P. (1997). *Cuadro de Mando Integral (The Balanced Scorecard)*. Madrid: Gestión 2000.
- ✓ Kaplan, R.S. y Norton, D.P. (2000). *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*. Boston: Harvard Business School Press.
- ✓ Kaplan, R.S. y Norton, D.P. (2001a). *Cómo utilizar el Cuadro de Mando Integral para implantar y gestionar su estrategia*. Madrid: Gestión 2000.
- ✓ Kaplan, R. S. y Norton, D.P. (2001b). *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Competitive Environment*. Boston: HBS Press.
- ✓ Kaplan, R. S. y Norton, D.P. (2003). *Strategy Maps*, Boston: HBS Press.
- ✓ Kaplan, R. S. y Norton, D.P. (2004a). Measuring the Strategic Readiness of Intangible Assets, *Harvard Business Review*, pp. 52-63.
- ✓ Kaplan, R. S. y Norton, D.P. (2004b). *Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*, Boston: HBS Press.
- ✓ Kaplan, R. S. y Norton, D.P. (2005). The Office of Strategy Management, *Harvard Business Review*, pp. 72-80.
- ✓ Kaplan, R. S. y Norton, D.P. (2006a). *Alignment: Using the Balanced Scorecard to Create Corporate Synergies*, Boston: HBS Press.
- ✓ Kaplan, R. S. y Norton, D.P. (2006b). How to Implement a New Strategy Without Disrupting Your Organization. *Harvard Business Review*, pp. 100-109.
- ✓ Kaplan, R. S. y Norton, D.P. (2008a). Mastering the Management System. *Harvard Business Review*, pp. 62-57
- ✓ Kaplan, R. S. y Norton, D.P. (2008b). *The Execution Premium: Linking Strategy to Operations for Competitive Advantage*. Boston: HBS Press.
- ✓ Kim, W. C. y Mauborgne, R. (2005). *Blue Ocean Strategy*. Boston: Harvard Business School Press, p. 39.
- ✓ Kipesha, E. F. (2013). Performance of Microfinance Institutions in Tanzania: Integrating financial and non financial metrics. *European Journal of Business and Management*, 5(4), 94-105.
- ✓ Kivak, R. (2019). Key performance indicator (KPI). *Salem Press Encyclopedia*.
Obtenido 5/03/2020 de <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=ers&AN=121772872&lang=es&site=eds-live&scope=site>

- ✓ Lewis, R. W. (1955) Measuring, Reporting and Appraising Results of Operations with Reference to Goals, Plans and Budgets. En *Planning, Managing and Measuring the Business: A case study of management planning and control at General Electric Company*. Nueva York: Controllwership Foundation.
- ✓ Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (BOE 284, de 27 de noviembre).
- ✓ Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones. (BOE 310, de 27 de diciembre).
- ✓ Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. (BOE 307, de 24 de diciembre).
- ✓ Madsen, D. Ø., & Stenheim, T. (2014). Perceived benefits of balanced scorecard implementation: some preliminary evidence. *Problems and Perspectives in Management* (3), pp. 81-90.
- ✓ Malmi, T. (2001). Balanced scorecards in Finnish companies: A research note. *Management Accounting Research*, (10), pp. 207-220.
- ✓ Malo, J.L., 1995. *Les tableaux de bord comme signe d'une gestion et d'une comptabilité à la française*. Melanges en l'honneur du professeur Claude Pérochon. Paris: Foucher, pp. 357-376.
- ✓ Marr, B. (2012). *Key Performance Indicators (KPI): The 75 Measures Every Manager Needs to Know*. Nueva York: Pearson Financial Times Pub.
- ✓ Merchant, K. (1985). *Control in Business Organizations*. Boston: Harvard Graduate School of Business.
- ✓ Mintzberg, H. (1994). The Fall and Rise of Strategic Planning. *Harvard Business Review*.
- ✓ Mintzberg, H.; Ahlstrand, B. y Lampel, J. (1998) *Strategy Safari*. Nueva York: Free Press.
- ✓ Mohamed, A. (2012). *Application of balanced score card in strategy implementation at Kenya Red Cross. Research Project Report*. (Trabajo Fin de Master) Universidad de Nairobi, Nairobi.
- ✓ Molina, H. (1998). La información económica suministrada por las entidades sin ánimo de lucro. *Técnica Contable*, 590, pp. 95-114.
- ✓ Muñoz Dueñas, M.P. (2007). Un sistema de gestión para las entidades sin finalidad lucrativa. En *Empresa global y mercados locales: XXI Congreso Anual AEDEM, Universidad Rey Juan Carlos, Madrid, 6, 7 y 8 de junio de 2007* (p. 77). Escuela Superior de Gestión Comercial y Marketing, ESIC.

- ✓ Moreno, A. L. y Álvarez, C. (2017) El control de la gestión en las ENL. *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas AECA* 117, pp. 51-54. Obtenido el 14/04/2020 de <http://www.aecal.org/revistaeca/revista117/117.pdf>
- ✓ Niven, P. (2006). *Balanced Scorecard step by step* (2nd. Ed.). Londres: Wiley.
- ✓ Niven, P. (2008). *Balanced Scorecard Step-by-Step for Government and Nonprofit Agencies* (2nd. Ed). Hoboken: John Wiley & Sons.
- ✓ Nørreklit, H. (2000). The balance on the balanced scorecard—a critical analysis of some of its assumptions. *Management Accounting Research*, Vol. 11, No. 1, pp. 65-88.
- ✓ Odhiambo, C. A., & Oloko, M. A. (2014). The influence of balanced scorecard system on productivity at Kenya Wildlife Service. *International Journal of Education and Research*, 2(3).
- ✓ Orden TAS/592/2002, de 8 de marzo, por la que se establecen las bases reguladoras para la concesión de subvenciones sometidas al régimen general de subvenciones del Área de Asuntos Sociales del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales y sus organismos adscritos. (Boletín Oficial del Estado, nº 66, 18 de marzo).
- ✓ Othman, R. (2006). Balanced scorecard and causal model development: preliminary findings. *Management Decision*, 44 (5), pp. 690-702.
- ✓ Parmenter, D. (2012) *Key Performance Indicators for Government and Non Profit Agencies: Implementing Winning KPIs*. Hoboken: John Wiley & Sons.
- ✓ Parmenter, D. (2010) *Key Performance Indicators: Developing, Implementing, and Using Winning KPIs*. Hoboken: John Wiley & Sons.
- ✓ Plataforma de ONG de Acción Social (2020). *El Tercer Sector de Acción Social en España 2019*. Obtenido de https://www.plataformaong.org/ARCHIVO/documentos/biblioteca/1583424466_info_rme-poas-completo.pdf
- ✓ Plataforma de ONG de Acción Social (2020). *Informe POAS Resumen Ejecutivo*. Obtenido de https://plataformaong.org/ARCHIVO/documentos/biblioteca/1583150698_informe-poas_2020-vf.pdf
- ✓ Plataforma de ONG de Acción Social (2019). *III Plan Estratégico del Tercer Sector de Acción Social*. Obtenido de https://www.plataformaong.org/ARCHIVO/documentos/biblioteca/1567063505_iii-plan-estrategico-del-tercer-sector-de-accin-social-plan-operativo-2019.pdf

- ✓ PwC (2018) Radiografía del Tercer Sector Social en España: retos y oportunidades en un entorno cambiante. Obtenido 10/06/2020. <https://www.pwc.es/es/publicaciones/tercer-sector-publicaciones/radiografia-tercer-sector-social-2018.html>
- ✓ Ramadan, M. A., & Borgonovi, E. (2015). Performance Measurement and Management in Non-Governmental Organizations. *Journal of Business and Management*, 17(2), pp. 70-76.
- ✓ Retolaza, J.L. (2010). *Factores estratégicos de éxito en las Empresas de Inserción* (Tesis Doctoral) Universidad del País Vasco, Bilbao.
- ✓ Retolaza, J.L.; Torres Pruñoñosa, J. y San José, L. (2012). El cuadro de mando integral en las Entidades No Lucrativas. *Revista de Contabilidad y Dirección*, Vol. 14, pp. 89-106.
- ✓ Rodríguez Cabrero, G. (1995). Economía del Sector no lucrativo: situación y tendencias. *Universidad Autónoma de Madrid*. Pp. 23 – 24.
- ✓ Salamon, L.M (1994). The rise of the nonprofit sector. *Foreign Affairs*, 73(4), pp. 109-122.
- ✓ Salamon, L.M. (1990). Nonprofit organizations. The lost opportunity. En Gies, Steven y Shafritz, (eds.): *The nonprofit organizations. Essential readings*, pp. 108-126.
- ✓ Salinas Ramos, F.; Rubio Martín, M.J. (2001) Tendencias en la evolución de las organizaciones no lucrativas hacia la empresa social. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 37, pp. 79-116.
- ✓ Simon, H. (1963). A Framework for Decision Making, *Proceedings of a Symposium on Decision Theory*, 1-9, pp. 22-28.
- ✓ Simons, R. (1995a) *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston: HBS Press.
- ✓ Simons, R. (1995b). Control in an age of empowerment. *Harvard Business Review*, pp.80-88.
- ✓ Soldevila García P. y Roca Batllori E. (2004). *La contabilidad de gestión en las organizaciones sin ánimo de lucro*. Madrid: Universidad Pontificia Comillas.
- ✓ Soldevila, P. y Cordobés, M. (2012). La gestión en las Entidades No Lucrativas: Aspectos distintivos. *Revista de Contabilidad y Dirección*, Vol. 14, pp. 11-50.
- ✓ Treacy, M. y Wiersema, F. (1995). *The Discipline of Market Leaders*. Nueva York: Addison-Wesley.

- ✓ Urban, J. (2018). *La utilidad del cuadro de mando integral para empresas sin ánimo de lucro: el caso de tres empresas sin ánimo de lucro en África* (Trabajo fin de grado) Universidad Pontificia Comillas, Madrid.
- ✓ Wangu, K. D. (2015). *Balanced Scorecard and performance of non governmental organizations in Kenya*. (Trabajo Fin de Máster). University of Nairobi, Nairobi.
- ✓ Whysall, P. (2000). Addressing ethical issues in retailing: a stakeholder perspective. *The International Review of Retail, Distribution and Consumer Research*, 10:3, pp. 305-318.