

ESPECIALIZACION EN CONTABILIDAD SUPERIOR Y AUDITORIA**SEGUNDA EDICION****FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS DE MISIONES****UNIVERSIDAD NACIONAL DE MISIONES****TRABAJO FINAL INTEGRADOR****TITULO:****LOS ENTES SIN FINES DE LUCRO DE LA CIUDAD DE APOSTOLES: HACIA UNA
CULTURA DE TRANSPARENCIA Y RENDICION DE CUENTAS****CONTADORA LILIANA MARIA STEIN - Celular 3758-15409505 - Avenida Brasil 146****lili_stein8@hotmail.com****POSADAS DICIEMBRE DE 2012****TUTOR: DOCTOR HUGO CHAVEZ****ORIGINAL**


C.P. STEIN LILIANA

AGRADECIMIENTOS

Este trabajo quiero dedicárselo a mi querida familia: Alberto, mi esposo y a mis tres soles Agustín, Facundo y Sofía; por haberme permitido quitarles tiempo de compañía en este periodo en que me dedique a la especialización. Pero también, especialmente a mis padres Aníbal y María Esther por todo el esfuerzo hecho para que en primer lugar me reciba y por el apoyo incondicional en todo momento de mi vida.

INDICE

Síntesis.....	4
Abstract.....	5
Prefacio.....	6
Introducción.....	7
Concepto y características propias de los entes sin fines de lucro.....	8
Necesidad de transparencia y rendición de cuentas apropiadas.....	11
Importancia del nucleamiento de los entes sin fines de lucro.....	18
Enquadre legal y técnico de los entes sin fines de lucro.....	18
Eficacia de la cultura organizativa, comunicación y sistema político de los entes sin fines de lucro.....	22
Estrategia metodológica general y técnicas de investigación.....	24
Conclusión.....	27
Bibliografía.....	30
Anexo I.....	32

SINTESIS:

El trabajo intenta puntualizar la necesidad de mejorar los mecanismos de control de los entes sin fines de lucro de la ciudad de Apóstoles, hacia una cultura de transparencia y rendición de cuentas.

En primer lugar se hace un análisis del llamado "tercer sector", de sus características distintivas, rasgos propios y se plantea la necesidad de contar con un sistema de información contable que ponga énfasis en la necesidad de suministrar información útil que permita reflejar el grado de cumplimiento de los objetivos buscados y el más honesto y adecuado uso posible de los recursos. En la mayoría de los casos analizados se trata de entes que son dirigidos por personas de la ciudad que se unen en pos de llevar adelante una organización, sin saber las responsabilidades que esto implica y en muchos casos se manejan con una informalidad que atenta contra el principio de transparencia y rendición de cuentas.

No se puede dejar de reconocer la importancia e influencia de los entes sin fines de lucro en todas las sociedades y culturas, y en especial en la región, ya sea como generadores de espacios sociales y de comunidad, como también por su influencia en el entorno. Es por ello que este trabajo pretende identificar las dificultades y puntos débiles que en general presentan los entes no lucrativos de la ciudad, de manera de poder encontrar una solución acorde a sus necesidades.

ABSTRACT:

The paper attempts to point out the need to improve the mechanisms of control of entities without profit in the region, towards a culture of transparency and accountability. Firstly it is necessary to make an analysis of the "third sector" distinctive features and characteristics. The need to count on a septum of accounting information raises to place emphasis on the need to provide useful information that allows reflect the degree of fulfillment of the objectives sought and the most honest and proper use of resources. In most of the cases analyzed by people from the city who gather to carry out an organization, without knowing the responsibilities that this implies, and in many cases people work with such informality that goes against the principle of transparency and accountability.

The importance and influence of unprofitable entities can not be left aside in different cultures and societies, specially in the region because they can cause social spaces and communities and they can also have influence in the environment.

Therefore, this work aims to identify difficulties and weaknesses which in general for profitable entities in the region, in order to be able to find a solution to meet your needs.

PREFACIO:

A partir de una investigación de las características propias de los entes sin fines de lucro de la ciudad de Apóstoles, el objetivo del presente trabajo es poder identificar, dimensionar y valorizar los requerimientos administrativos, de gestión y de control de los entes sin fines de lucro. Así como también, analizar aspectos normativos para medir el aporte y contribución que tienen en la administración de las entidades sin fines de lucro, para identificar sus deficiencias.

En base a lo expuesto precedentemente elaborar propuestas de gestión, que mejoren el desempeño y promuevan una gestión transparente de los recursos sociales de los entes sin fines de lucro.

INTRODUCCION:

Las entidades sin fines de lucro constituyen, en definitiva una gran fuerza social casi invisible que moviliza una enorme cantidad de recursos, motivaciones, talentos y esperanzas de diversos sectores de la sociedad (1). Debido a esto el propósito del presente trabajo es, a partir de las debilidades detectadas en la mayoría de las entidades de estas características de la zona, definir mecanismos que apunten a valorizar la transparencia y la rendición de cuentas como elementos indispensables en la contabilidad de estas instituciones

Estas entidades establecen una suerte de "contrato de confianza" con la sociedad en su conjunto, y por ello es aun mayor la responsabilidad en el manejo de sus bienes, que deben tener sus gerenciadorees. A esto debe agregársele el hecho de que en este tipo de organizaciones premia el voluntariado y las prestaciones gratuitas. Es común encontrar gente que quiere trabajar por una institución dejando su tiempo y negocios particulares en pos de conseguir algo por ellas; y lograr por último alcanzar un beneficio para la sociedad en su conjunto.

Asimismo se nota una excesiva confianza en la buena voluntad y bondad de sus administradores y en la propia misión o razón de ser de estas entidades; descuidando así la transparencia y necesidad de control de su gestión.

En la mayoría de los casos, se deben presentar balances e informes de recursos y gastos de ejercicios ya vencidos, porque la entidad no logró cumplir en tiempo y forma con lo estipulado en su propio estatuto, con el efecto negativo que esto trae aparejado respecto a las características que debe presentar la información contable para que sea considerada como tal.

(1)CAHIAN, A.1995. *"Manual teórico práctico de asociaciones civiles y fundaciones"*. Ediciones La Roca, Buenos Aires.

Por eso se pretende con este trabajo, que a partir del hecho de que la mayoría las entidades sin fines de lucro carecen de una cultura de gestión y control, se pueda idear un mecanismo que no solo les permita suministrar información contable al organismo de contralor que los regula (dirección de personas jurídicas y Tribunal de Cuentas), y al mismo tiempo no dejar de lado el hecho de que la información contable es el medio para informar a sus miembros y a toda la sociedad de, entre otras cosas: los recursos que maneja, actividades realizadas, situación económica y financiera. Todo sin olvidar que resulta imprescindible la responsabilidad y la transparencia en el manejo de los fondos y recursos de la organización. Por eso, la rendición de cuentas de cualquier entidad, y más aun en una sin fines de lucro no es solo una cuestión económica sino de plena legitimidad; debiera ser parte de su propia naturaleza.

CONCEPTO Y CARACTERISTICAS PROPIAS DE LOS ENTES SIN FINES DE LUCRO

La definición que proponen Giomi, Ulla y García en el Manual de autogestión para Organizaciones sin Fines de Lucro dice: *“personas que, compartiendo una misión y visión comunes, se agrupan voluntariamente para trabajar de un modo particular en la concreción de un proyecto institucional y para movilizar recursos, con el objeto de revertir una situación problemática del contexto en el que está inserta y con el cual mantiene una mutua relación de determinación.”*

Los entes sin fin de lucro constituyen un elemento significativo en toda sociedad, siendo destacable el hecho de que promueven y divulgan valores sociales. Este “otro sector” diferenciado del público y económico, desarrolla actividades que tienen que ver con cuestiones culturales, recreativas, deportivas, educación, asistencia sanitaria, cooperación entre otras.

En cuanto a las características propias de las entidades sin fines de lucro se mencionan:

- No existe un dueño
- Es la sociedad toda la usuaria y primordialmente interesada en los informes, que le permitan conocer el manejo que los administradores realicen de los recursos.

Por eso los informes contables deben ser Transparentes y han de reflejar:

- El grado de cumplimiento de los objetivos buscados.
- El más adecuado y honesto uso posible de los recursos.

Cierto es que resultan amplias las definiciones de los diferentes términos que son utilizados a veces indistintamente para referirse a este tipo de entes: Instituciones privadas sin fines de lucro, organizaciones voluntarias, organizaciones no gubernamentales, instituciones de sociedad civil, son entre otras las que pueden encontrarse.

El uso que se le da a cada uno de estos diferentes términos no es al azar, sino que depende de varios factores, como ser: la cultura política de cada país, el papel que cada uno de estas instituciones ha desempeñado en cada región o país, como así también el modo y el momento en que han surgido a la ronda pública.

Dos autores, Anheier y Salamon agrupan las diversas perspectivas identificadas respecto a este llamado "Tercer Sector" y esbozan cuatro definiciones.

1) *Definición legal*: considera las previsiones legales de cada país para diferenciar a las organizaciones. Sin dudas esta definición se basa en los siguientes supuestos: la existencia de este tipo de previsiones y su rigurosidad. Esto último tiene las siguientes desventajas: primero no considera las distintas interpretaciones y sentidos que una misma palabra puede tener y, en segundo lugar no tiene en cuenta la superposición que acontece con la jurisprudencia, ni la existencia de instituciones al margen de dicha formalidad.

2) *Definición económica financiera*: esta definición se refiere a tener en cuenta la fuente principal de ingresos. El sector sin fines de lucro, sería aquel que sus ingresos provienen

de las contribuciones de sus miembros (cuotas sociales) y de aporte de capitales o individuos privados.

Esta definición presenta una gran desventaja, reduce al llamado tercer sector en forma significativa al quedar afuera gran cantidad de instituciones y organismos como universidades, institutos de arte y hospitales que obtienen sus ingresos de orígenes privados.

3) *Definición funcional*: tiene en cuenta los propósitos o funciones de las organizaciones. Esta definición peca de no ser demasiado rigurosa, el sector sin fines de lucro estaría integrado por organizaciones o instituciones privadas que contribuyen a propósitos públicos.

Por último, estos autores esbozan una definición *estructural operacional*, que considera la estructura básica y la forma de operación de las instituciones. Para ello se deben dar siete características fundamentales:

- *Formales*: la formalidad debe poder demostrarse a partir de un certificado o registro legal, o también a través de encuentros regulares por ejemplo.
- *Privadas*: en el sentido estricto de la palabra no debe haber participación de agentes gubernamentales, tanto en sus mesas directivas como tampoco traducidas en aportes.
- *Sin distribución de beneficios*: los excedentes acumulados no deben redistribuirse entre sus directivos o asociados, están obligados a reinvertir en función a sus objetivos organizacionales.
- *Auto gobernadas*: se regirán por sus propios procedimientos internos y no deben estar controladas por entidades externas.

- *No comerciales:* su fin no es el lucro, por lo que no deben estar organizadas principalmente en función a objetivos comerciales. No obstante no significa que no puedan obtener rentas de sus actividades.
- *No partidarias:* deben estar ajenas a la promoción de candidaturas políticas.
- *Voluntarias:* se basan en la participación voluntaria de sus integrantes.

La ventaja de esta última definición de entes sin fines de lucro, parecería ser la más apropiada, debido a que resulta aplicable a una amplia variedad de entidades en diferentes contextos.

NECESIDAD DE TRANSPARENCIA Y RENDICION DE CUENTAS APROPIADAS:

Se trata de un sector muy heterogéneo, que incluye asociaciones de tamaño, tipo, temas de interés, forma legal y estructuras muy diferentes. Esto sin dudas dificulta la planificación e implementación de un marco único al que estén sujetos las organizaciones. En muchos casos se ha afirmado que precisamente uno de los puntos fuertes de los entes sin fines de lucro es la diversidad que las caracteriza, por ello tratar de imponer una regulación particular y que reclute a todas ellas sería inapropiado. No obstante se ha divulgado y tomado en cuenta este aspecto, a manera de sobrellevar de mejor forma las diferentes tensiones vinculadas a temas como recursos, impuestos, regulaciones de transparencia y rendición de cuentas. En general la rendición de cuentas se refiere a la obligación de justificar acciones ante la sociedad en general y ante un grupo de beneficiarios internos y externos; incorpora personas, mecanismos y procedimientos e instituciones ante las cuales las organizaciones deben responder sobre su accionar.

Por otra parte, la transparencia se refiere a los procesos, valores y procedimientos que garantizan la rendición de cuentas y el trabajo de una organización (2)

(2) DE PIERO, S 2005 "Organizaciones de la Sociedad Civil. Tensiones de una agenda en Construcción", Buenos Aires, PAIDOS

La información financiera no constituye un fin en sí mismo, sino que apunta a ser útil a los usuarios de la misma. Así al usuario a diferencia de lo que ocurre en el ámbito empresarial, le interesan otra clase de resultados, debido a que hay ausencia de ánimo lucrativo.

En cambio, le interesan por ejemplo: el nivel de logro alcanzado en el desempeño de su misión o el impacto social de las actividades desarrolladas por la entidad y el efecto obtenido en sus beneficiarios.

Para responder estas inquietudes, ha de replantearse el enfoque más correcto en la formulación de los objetivos de la información contable de los entes sin fines de lucro, a la responsabilidad y rendición de cuentas; a diferencia del ámbito empresarial que se vincula a la toma de decisiones vinculada directamente con el concepto de resultados. Esto permitió ofrecer a los usuarios aquella información que ayude a enjuiciar en el buen sentido de la palabra, las actividades desarrolladas primero por las organizaciones y también, la actuación de los dirigentes de la entidad en el desarrollo de sus responsabilidades. Pero también es cierto que es bastante difícil medir la actuación de este tipo de organizaciones, porque las medidas que generalmente se utilizan en el medio empresarial carecen de sentido en el sector no lucrativo, por lo que deben diseñarse otros propios y vinculados a su razón de ser. No obstante esta dificultad en medir logros y éxitos de las organizaciones sin fines de lucro no deben de ningún modo, eximir las de la responsabilidad de rendir cuentas a la sociedad, pues estas reciben el apoyo de la sociedad en su conjunto y por eso, es aun mayor el perjuicio que se produce cuando se habla de "irregularidades" en este tipo de entes.

Los requerimientos de transparencia de la información están directamente vinculados con la rendición de cuentas en las organizaciones sin fines de lucro. Así, la rendición debe abarcar cuanto menos cinco sectores:

- Sector financiero/fiscal: se debe explicar con sumo detalle el uso que hace la entidad con los aportes recibidos y el cumplimiento de sus obligaciones legales.
- Sector de gestión: exponer los procedimientos adecuados de gestión.
- Sector de actividades: explicación y rendición de cuentas de cómo realiza sus actividades y proyectos
- Sector directivo: detalle de quienes forman parte de la organización: directivos y trabajadores.
- Sector estratégico: demostrar que se enfoca el trabajo de la organización hacia el cumplimiento de la visión y misión de la organización.

Las entidades no lucrativas deben hacerse merecedoras de la valoración y confianza que la comunidad ha depositado en ellas, dando así respuesta a las inquietudes de una gran variedad de grupos de interés, legitimando así sus actuaciones. Las expectativas están vinculadas a la necesidad de prestar un servicio de índole social en donde los sectores privados y públicos están ausentes. A la necesidad de atender a demandas sociales de una gran variedad de partes interesadas, se agrega el hecho de la complejidad y competitividad en el que trabajan estas entidades, por lo que se amplían las exigencias de responsabilidad en sus actuaciones. Esto requiere que las entidades sin fines de lucro, deban planificar sus actividades, pero también gestionar adecuadamente sus recursos y comunicar el destino de los fondos, para garantizar una mayor transparencia y hacer frente a un mayor compromiso social.

La gestión se transforma así en una herramienta necesaria e imprescindible en todo tipo de organización. Tanto la responsabilidad como la credibilidad que deben rodear la actividad de todas las entidades se traducirán a la larga en una actitud transparente que inspirara cualquier actividad que se realice.

La transparencia se posiciona como un valor de doble dimensión: uno el ámbito externo, para otorgar legitimidad a las entidades sin fines de lucro y otro en el ámbito interno, esto

aporta mayor visibilidad de las actuaciones y desalienta las sospechas de malos manejos de una organización.

Así la transparencia fue dejando de ser una cuestión táctica y operativa para convertirse en una cuestión estratégica, relacionada con la visión, misión y valores u objetivos de una entidad, es decir a la existencia de mecanismos para la evaluación y control de las actuaciones y de los sistemas de información y comunicación.

Ser transparentes implica mucho más que una acabada presentación de cuentas, si bien en el ámbito contable la transparencia está directamente relacionada con el proceso de Rendición de Cuentas. A través de la Contabilidad se puede visualizar la estructura financiera de una entidad, el nivel de servicios prestados, los recursos disponibles y los resultados alcanzados. Toda esta información resulta de utilidad tanto para los usuarios internos como externos a la organización, por eso se persigue un doble propósito: la información debe ser útil tanto para rendición de cuentas como para la toma de decisiones. Los usuarios internos, tienen cierta capacidad de control sobre la información financiera y contable, realizando tareas propias de planificación y control. Mientras que los usuarios externos tienen alcance limitado a la información financiera de las entidades y no pueden establecer criterios de elaboración de información contable y financiera.

Los autores Gabas y Bellostas en su publicación "las necesidades de los usuarios y los objetivos de la información financiera" delimitan al usuario como "... todo agente de la economía que precisa conocer los aspectos referentes a la actividad económico-financiera de la entidad informativa, posibilitando su proceso de decisión, y con un derecho razonable de acceso a la información financiera. Este derecho se crea cuando los intereses de los usuarios pueden verse afectados, positiva o negativamente, por la actividad de la entidad informativa." Esta definición abarca un abanico amplio de usuarios potenciales, que los mismos autores sintetizan en el siguiente cuadro o tabla anexa.

Usuarios internos	Con fines de lucro	Sin fines de lucro
Con funciones de Planificación y control	Gerencia y dirección Mandos intermedios	Los administradores
Proveedores de recursos	Propietarios y accionistas Plantel de trabajadores Acreedores no comerciales y Entidades de crédito	Asociados Acreedores comerciales Donantes y colaboradores empleados
Receptores de bienes y Servicios Intereses indirectos	Organismos de regulación fiscal, Contable, del mercado de valores y Autoridad monetaria. Sindicatos, patronales. Sociedades y agencias de valores El gobierno en todos sus niveles Asociaciones profesionales, centros Estadísticos, públicos y privados. Legisladores, partidos políticos Consumidores y en general la sociedad	La comunidad, entidades públicas, y asociados. Organismos reguladores, el gobierno, instituciones de carácter local. Cualquier otro agente económico potencialmente afectado por la actividad económica de la entidad.

La información contable resulta, en definitiva un medio adecuado para interiorizar a los grupos interés acerca de, entre otras cuestiones: actividad desarrollada por la entidad, recursos utilizados en la prestación de servicios, infraestructura y recursos humanos disponibles, viabilidad de la entidad y capacidad de continuar a futuro, situación económica

y financiera, solvencia y endeudamiento, capacidad de pago de sus obligaciones, alcance de sus actuaciones y resultados obtenidos en razón de eficacia, impacto y eficiencia.

En realidad la elección de los posibles usuarios de la información no es un simple ejercicio de opinión, sino que se vincula a una cuestión clave de identificar las necesidades informativas de los usuarios. Se enfatiza puntualmente que información necesita el usuario. Son varias las teorías e ideas que circulan al respecto, algunos como Gabas y Bellostas, eligen como agentes representativos al analista financiero e inversor institucional, la gerencia y las entidades de crédito, y los órganos de gobierno de las entidades sin fines de lucro. Todos ellos comparten un cierto nivel de conocimiento en materia contable y financiera, requieren de este tipo de información en su proceso de decisión y, estas afectan directa o indirectamente, la asignación de los recursos para continuar con su actividad.

Por su parte Anthony en su investigación, distingue cinco clases de usuarios enunciados en orden de prioridad: órganos de gobierno, inversores y acreedores, suministradores de recursos, los voluntarios o cooperantes, órganos de supervisión, socios electores, usuarios de los servicios y público en general. Esta enumeración se caracteriza por ser lo bastante amplia para incluir a todo tipo de organizaciones sin ánimo de lucro.

Una vez identificados los usuarios hay que delimitar las necesidades informativas, comúnmente se contraponen las necesidades de las empresas comerciales de aquellas que no lo son. En estas últimas los conceptos de ganancia o rentabilidad no resultan apropiados.

Respecto a los usuarios y beneficiarios de los servicios y actividades que proporciona la organización no lucrativa, se menciona que este sector tiene una mayor cercanía a los problemas y necesidades de la sociedad. De hecho muchas organizaciones se crean a partir de la asociación de personas que comparten una misma enfermedad o situación

límite; como para intercambiar vivencias, información, dar a conocer a la sociedad la problemática que sufren, presionar para que se financie la investigación de ciertas patologías, etc.

Las necesidades generales de información sobre las entidades no lucrativas se refieren entre otras a: conocer la capacidad de la organización para seguir prestando servicios, conformidad legal cumplimiento de estatutos o normas de funcionamiento, pero también si los recursos fueron asignados a los fines propuestos; evaluación en términos de economía, eficacia y eficiencia de los gestores o administradores, entre otros. En suma habrán de proporcionar información que responda a varias y muy diversas necesidades.

Por su parte los voluntarios se constituyen en agentes casi exclusivos de los entes sin fines de lucro, y están formados por las personas que trabajan en las organizaciones y no perciben retribución alguna, lo hacen voluntariamente. A ellos les va a interesar acerca de la actuación y gestión realizadas, vinculadas a las motivaciones solidarias, de alguna manera ver reflejado que su desempeño está contribuyendo al logro de los fines de carácter social, razón de ser de este tipo de entidades.

IMPORTANCIA DEL NUCLEAMIENTO DE LOS ENTES SIN FINES DE LUCRO

Resulta muy importante lograr una concentración a nivel institucional de las entidades sin fines de lucro en nuestra región, siguiendo el ejemplo de otros países que cuentan con organizaciones que nuclean y a quienes tienen que responder aquellas. Al mirar y aprender de otros países, debemos reconocer que no es aplicable un modelo único, hay que tomar en cuenta las circunstancias locales y seguramente habrá que ajustar los modelos existentes. En la actualidad tanto en el plano nacional como internacional, las redes de entidades sin fines lucro realizan esfuerzos significativos para mejorar su transparencia, rendición de cuentas y legitimidad.

Sin dudas la información y el acceso a ella, constituyen uno de los cimientos fundamentales de todo sistema que se jacte de transparente, de una rendición de cuentas clara y efectiva, y en definitiva de toda sociedad democrática, basada en la confluencia de los principios de estado de derecho, y soberanía popular. Esto último como forma de contar con ciudadanos en condiciones de optar, exigir y controlar sus representantes tanto en el orden público como privado.

ENCUADRE LEGAL Y TECNICO DE LOS ENTES SIN FINES DE LUCRO

En el sistema legal argentino encontramos en primer lugar las normas generales provenientes de la Constitución Nacional y del Código Civil. En un segundo nivel las leyes que regulan a los diferentes tipos de asociaciones, como por ejemplo la Ley de Fundaciones (ley 19836), de Asociaciones Civiles (ley 22316), de Mutuales (leyes 20321 y 25374 y la de Cooperativas (ley 20337) y por ultimo en un tercer lugar un conjunto de normativas y regulaciones provenientes de autoridades de control de personas jurídicas.

Y en materia contable encontramos las normas profesionales de exposición:

Resolución Técnica 8: Normas Generales aplicable tanto a entes con o sin fines de lucro.

Resolución Técnica 9: Normas Particulares para entes sin fines de lucro excepto cooperativas.

Resolución Técnica 11: Normas particulares de exposición contable para entes sin fines de lucro.

Esto último, teniendo en cuenta que las particularidades propias de las entidades sin fines de lucro se ven reflejadas más en la problemática de la exposición que en la de la valuación.

Ahora bien todo esto hubiera sido más fácil y manejable si no existiera una marcada debilidad en la representación institucional, se observó la ausencia de una organización que represente a todas o a la gran mayoría de las entidades sin fines de lucro de la región y Argentina toda. Esto en comparación con países limítrofes y hermanos fue notable, entre otros se mencionan a Chile, Uruguay, Brasil y Paraguay. Como dice Pablo Marsal *"...muchas veces no se trata de una cuestión numérica, sino de que esa Organización goce de apoyo y legitimidad dada por las demás, para ser la voz y representante del llamado "tercer Sector" de su país..."* (3)

Existe un nucleamiento llamado Foro del Sector Social, otro que se llama Foro de ONG (Organizaciones no Gubernamentales) de Desarrollo con origen en la Provincia de Córdoba, y ENCUENTRO (que participa de una Mesa de Articulación continental).

A pesar de ello, ninguna de estas organizaciones ha logrado suficiente reconocimiento y peso, como para poder no sólo integrarse con otros sectores sociales como el Estado Nacional y las empresas en general, sino también para representar dignamente a las organizaciones que nuclea.

(3) MARSAL, P y BLANCO TOTH, Ma E, 2007 *"Las Organizaciones de la Sociedad Civil*

Puertas Adentro". Estudio sobre la transparencia y Rendición de Cuentas, AGODI, Editorial Dunken, Buenos Aires

También puede mencionarse a la AGODI, Asociación de Graduados en Organización y Dirección Institucional. Fundada en 1999, uno de sus objetivos centrales es instalar carreras públicas y privadas de grado y de postgrado para la formación en dirección y organización de instituciones sin fines de lucro, ONG y demás exponentes del denominado Tercer Sector, y para profesionalizar la administración, fiscalización y gobierno de las entidades.

Las justificaciones pueden ser varias, por ejemplo la heterogeneidad del sector, lo concreto es que otros países han logrado organismos que puedan articular y así afrontar los problemas de conjunto del sector. Esto permitiría no solo mayor y mejor representación sino también mejoraría la capacidad de fijar códigos comunes, con pautas de transparencia obligatorias para todos sus miembros

Otro tema es en muchos casos la escasa participación de los mismos integrantes, como requeridores del cumplimiento de objetivos, de controles de lo que se está haciendo, se nota falta de compromiso muchas veces de los mismos miembros de las organizaciones sin fines de lucro, lo que dificulta aún más la transparencia en el manejo y funcionamiento de las mismas, esto último muy presente en las entidades de la región.

Resulta importante destacar la responsabilidad hacia el público, en términos generales pueden existir dos tipos de responsabilidades: uno referido a las pautas que dirigen el manejo de las organizaciones y sus fondos y el otro, se identifica con los mecanismos de transparencia y de flujo o circulación de la información hacia el público en general. Esto permitirá aumentar la confianza en las organizaciones y asegurar inyección de fondos en actividades de beneficio público.

En referencia a la conducta que deben adoptar los administradores de las llamadas entidades sin fines de lucro, no existe una norma general y específica que pueda aplicarse.

En relación a las sociedades comerciales el artículo 59 de la ley 19550 dice que *“los administradores y los representantes de la sociedad deben obrar con lealtad y con*

diligencia de buen hombre de negocios”, aplicándoseles responsabilidad ilimitada y solidaria por los daños y perjuicios que resultaren de su acción y omisión. Resultaría deseable la existencia de un patrón de conducta aplicable a quienes sean responsables de administrar bienes ajenos o desarrollen actos de gestión por otros, idéntica diligencia y precisión que pondrían en los actos propios.

No obstante en algunas legislaciones particulares de entes sin fines de lucro como por ejemplo la ley 19836 que regula el funcionamiento de las Fundaciones en su artículo 19, establece los derechos y obligaciones de los miembros del Consejo de Administración están regidos por las reglas del mandato, en todo lo que excede en la propia ley, estatuto o reglamentos. Entre otras, el código civil da una orientación de conducta a seguir por los mandatarios:

- Debe circunscribirse a los límites del poder que se le ha conferido.
- Debe cumplir fielmente al mandato o dando preferencia a sus propios intereses por sobre los del mandante
- Debe responder por los daños y perjuicios que se ocasionaren al mandante por la inejecución total o parcial del mandato

En cambio en el caso de las mutuales, la Ley 20321 no contiene reglas específicas a las que ajustarse en su accionar el órgano de administración, pero menciona la responsabilidad solidaria que le compete a ellos por el manejo e inversión de fondos sociales, durante su mandato.

EFICACIA DE LA CULTURA ORGANIZATIVA, COMUNICACIÓN Y SISTEMA POLITICO DE LOS ENTES SIN FINES DE LUCRO

A los efectos de evaluar la calidad de la gestión de los entes sin fines de lucro, se procedió a indagar acerca de aspectos vinculados a una planificación estratégica. Todo apuntando a

una mejor y más eficiente información no solo contable sino que permita a una entidad saber donde esta parada y hacia dónde se dirige.

Comenzando por la cultura organizativa de las entidades sin fines de lucro, se puede analizar el funcionamiento de las mismas a partir de los principios, creencias, reglas y normas que la rigen. Estos aspectos deberían ser “compartidos” y “conocidos” por sus integrantes y se materializan en la forma de intercambios y de realización de tareas que adopta la organización. La idea de *cultura empresarial* creada por Schein (4) resulta afín, en tanto dice: “son las presunciones básicas y creencias que comparten los integrantes; estas operan inconscientemente y definen la visión que la entidad tiene de sí misma y de su entorno. La cultura es un producto aprendido de la experiencia y la historia grupal.”

Vinculado a esto se evaluó el grado de compromiso de los integrantes de las comisiones con la Institución que integran, el sentido de pertenencia a la entidad, la claridad respecto a las actividades que lleva a cabo la entidad y de las transformaciones que quiere alcanzar, realización de un diagnóstico de la situación interna y externa de la Organización. Un aspecto que merece un tratamiento especial dentro de toda organización es la estrategia de comunicación, debido a que si este mecanismo falla, los integrantes suelen tener una visión fragmentada, con las consecuencias que esto tiene sobre la gestión y toma de decisiones.

Para Schvarstein (5) “en la organización *lo social* de la comunicación termina construyendo una visión estable de la realidad interna y externa. Crea regularidades consensuales, por debajo de las cuales subyace un sistema de valores”.

(4) Schein, E - 2008 - “La cultura empresarial y el Liderazgo”

(5) Schvarstein, L- 2003- “Psicología de las Organizaciones”

Es decir los miembros de una organización, al interactuar cotidianamente, van construyendo una mirada particular de la realidad interna de la entidad y del contexto. Esto le permite llevar adelante la gestión en una manera singular e inequívoca, basados en un conjunto de creencias comunes que forman la cultura organizativa.

Otro aspecto importante a tener en cuenta en toda organización es el sistema político como sistema de autoridad y representación. La distribución de responsabilidades que hace a la estructura organizativa determina un sistema de autoridad. Este se expresa a través de las funciones de conducción, distribución y coordinación de tareas. Al respecto se indaga acerca de definir si hay un orden dentro de la entidad, si están determinados los diferentes roles y funciones que se necesitan para ejecutar el proyecto institucional, la inexistencia de superposición de roles y funciones, la importancia de que cada miembro sepa lo que la organización espera de él, del conocimiento de las relaciones de autoridad, dependencia y colaboración.

En este sentido se destaca la situación común en la mayoría de las entidades encuestadas, de la existencia de una relación de dependencia con las personas que integran la organización, por permanencia en un mismo rol demasiado tiempo y por ser las únicas que saben cómo desempeñarlo.

En cuanto a las relaciones interpersonales se debe analizar como incide el trabajo en equipo, por ejemplo a través de analizar si se crean en la organización las condiciones suficientes y necesarias para que los miembros de la entidad utilicen como metodología el trabajo en equipo; si existe una relación de mutuo conocimiento.

Esto último resulta común en las entidades de poblaciones pequeñas donde todos se conocen, pero a veces hay que analizar si existe entre los integrantes actitudes tendientes a colaborar con el trabajo de los demás, porque puede existir un menosprecio de los miembros integrantes y de los aportes que realizan.

ESTRATEGIA METODOLOGICA GENERAL Y TECNICAS DE INVESTIGACION:

Para el desarrollo del trabajo integrador se ha llevado a cabo la siguiente secuencia:

- Relevamiento y selección de bibliografía nacional e internacional
- Análisis de artículos y documentos relevados vinculados al tema
- Lectura de investigación y en profundidad de aspectos y características comunes de este tipo de entes
- Observación y contraposición de experiencias en materia de entidades sin fines de lucro.
- Entrevistas a representantes de distintas entidades sin fines de lucro de la Ciudad de Apóstoles.
- Compilación de los resultados de las encuestas y entrevistas realizadas en los entes de la zona.
- Consolidación de la información y elaboración de las conclusiones.

En la etapa de obtención de datos, se trabajó a partir de entrevistas formales y uniformes (ANEXO I) realizadas en entidades de la ciudad. De ellas se obtuvo la siguiente información:

Fueron entrevistadas 10 (diez) entidades de la ciudad de Apóstoles, excepto las cooperativas, entre ellas: 1 (una) fundación, 5 (cinco) clubes sociales y deportivos, 2 (dos) cooperadoras escolares y 2 (dos) Asociaciones Civiles de jubilados y pensionados. El relevamiento consistió en discernir entre otros aspectos si:

- Cada entidad a través de sus representantes (comisión directiva) conocía como tal sus deberes como dirigentes, básicamente las funciones que deben realizar cada uno de sus miembros.
- La importancia del conocimiento de sus estatutos, siendo este el documento primordial en toda asociación o entidad.

- Se averiguo acerca de la presentación de la información contable, puntualmente si estaban al día con la documentación de su gestión.
- Si sus autoridades eran conscientes de la responsabilidad que les cabía en el manejo de fondos y bienes de propiedad de terceros.
- Como aseguraban la transparencia y correcta rendición de cuentas dentro de la institución y hacia afuera.

Del relevamiento efectuado, fue sorprendente la respuesta ya que en la mayoría de las entidades, en un 70% se pudieron constatar las siguientes afirmaciones:

- Las autoridades de las instituciones desconocen las obligaciones y fundamentalmente las responsabilidades que le competen en el manejo de la entidad. En muchos casos las entidades son dirigidas por una misma comisión directiva que se renueva por varios períodos.
- Afirieron que pocas veces recurrieron al estatuto, que el manejo se da básicamente en forma rutinaria y que no precisaron acudir a él.
- La documentación contable y social en la mayoría de los casos se encuentra atrasada, prácticamente con una mora de dos ejercicios.
- Se actúa en el corto plazo, sin tener en cuenta las amenazas y oportunidades, y una necesaria planificación de actividades.
- Se observan visiones fragmentadas, que se identifican con distintos miembros y no una única visión.
- Hay un escaso o casi nulo sentido de pertenencia a la institución.
- No están claramente delimitados los roles y funciones de los integrantes de las llamadas comisiones directivas.

- A raíz de lo anterior se observa superposición de roles y funciones. De las diez personas que integran la comisión, prácticamente participan como activos cuatro a cinco, asistiendo periódicamente a las reuniones y participando de eventos.
- Puede existir relaciones de dependencia con personas que pertenecen a la organización, tanto por permanecer por mucho tiempo en el mismo rol como por ser las únicas que saben cómo desempeñarlo.
- No existen estrategias de difusión de que hace la organización, cómo y con qué recursos.

Todos coinciden en la escasa participación de los socios y asociados, siempre intervienen y colaboran las mismas personas, hay una falta de interés y compromiso generalizado; más aun teniendo en cuenta que los cargos en ningún caso son remunerados, en lo que hace a las comisiones directivas. Pero además esta regla se mantiene en los eventos organizados por las instituciones.

Esto confirma la necesidad de replantear las exigencias y controles respecto de este llamado tercer sector, que queda mucho por hacer sobre todo en lo que respecta a capacitación y enseñanza. Mal podemos exigir sobre algo que se desconoce o al menos parcialmente, que no cuenta con las herramientas en cuanto a conocimiento de las respuestas que debe dar referente a informes a elaborar y presentar (documentación, informes de gestión, etc.)

CONCLUSIONES:

El análisis de la información analizada permite llegar a distintas conclusiones de relevancia para lograr la tan mentada transparencia en las entidades sin fines de lucro.

En primer lugar la heterogeneidad es el rasgo sobresaliente de las organizaciones que conforman el llamado tercer sector, considerando el tipo de servicios que prestan, sus funciones y sus características estructurales. Puntualmente en esta región, se trata de entidades de pequeña dimensión y que abarcan distintos sectores y niveles de la sociedad. La estructura de ingresos denota la prevalencia de los fondos autogenerados por la prestación de servicios, por las cuotas y aranceles a cargo de sus miembros y por lo recaudado en eventos y actividades sociales. Se observo la poca generación de ingresos a través de donaciones o subsidios del estado, esto último a partir del hecho de que la mayoría no cuenta con la documentación al día, como para tener acceso a esa forma de financiación.

En base incluso al principio de caja, en donde los recursos de ellas y su importancia relativa no justifican la utilización de técnicas contables que requieran de grandes esfuerzos. Evitando así el quebranto del principio de costo beneficio, por lo que resultaría útil un modelo simple de rendición de cuentas.

Hay una evidente necesidad de pensar en un modelo de información contable más sencillo o simple para aquellas entidades "pequeñas" en línea a la normativa vigente en el Reino Unido, que considera como entidades pequeñas a aquellas que obtengan ingresos inferiores a las \$100.000 libras. La cuestión sería parametrizar el monto a partir del cual una entidad sin fines de lucro es considerada pequeña o no como para exigir luego la información.

Sin duda se concluye que estamos ante la presencia de un sector institucional de gran relevancia en la sociedad muy frecuentemente ignorado por los decisores políticos y

económicos, y así sin políticas apropiadas vinculadas a este importante grupo, se está desperdiciando un potencial de recursos materiales y humanos invaluable. Se trata sin dudas de una invaluable fuerza social invisible que moviliza una aun más importante cantidad de recursos, motivaciones, talentos y esperanzas.

Por otra parte se hace muy necesario contar con capacitación de los organismos de contralor y colegios o concejos de profesionales (contadores y abogados) como actividades de extensión, que colaborarían en la instrucción de las responsabilidades, obligaciones y aspectos a tener en cuenta por parte de los miembros de las comisiones que gobiernan las distintas instituciones sin fines de lucro. Ellas manejan fondos que son de los socios y se debe sin dudas tener un manejo responsable y transparente de los mismos. Los miembros de las instituciones deben saber que se hace con los recursos aportados a través de las cuotas sociales y contribuciones, para contribuir con la tan requerida transparencia y asegurar una correcta rendición de cuentas. La actuación de los administradores y representantes de las entidades sin fines de lucro deberá evaluarse por medios distintos al beneficio, debiendo en cambio vincularse con el nivel de logros de la organización, con la misión de la organización es decir todo lo que resulta ser la razón de la entidad, su rol en el entorno. Esta misión se lleva a cabo periódicamente a través de los proyectos y programas emprendidos por la organización y que serán evaluados en términos de economía, eficacia, eficiencia e impacto de las actuaciones desarrolladas por las instituciones.

Por ello los estados financieros deben suministrar y facilitar además de la situación económica y financiera, las actividades desarrolladas por la organización, el grado de cumplimiento de los objetivos y resultados obtenidos de las actividades.

Constituiría un buen aporte el hecho de que los estados contables fueran completados con otro tipo de información que fuera más allá de la contable y financiera, por ejemplo que permita demostrar el cumplimiento de los objetivos de la entidad en términos de eficacia y

eficiencia, economía. Sería muy útil la posibilidad de complementar dicha información con los llamados indicadores de gestión, para poder de alguna manera el accionar de una entidad a partir de sus administradores.

Hay mucho por resolver dentro del llamado tercer sector, esto será posible sin dudas a partir del compromiso de profesionales, docentes y las mismas autoridades de las instituciones. De esta manera se estará contribuyendo al logro de mayores niveles de desarrollo dentro de cada comunidad.

BIBLIOGRAFIA

CAHIAN, A. 1995. *"Manual teórico práctico de asociaciones civiles y fundaciones"*. Ediciones La Roca, Buenos Aires.

CRUZ, A 2005 "La investigación sobre sociedad civil y tercer sector en América Latina y el Caribe: Una visión panorámica", en *Sociedad Civil y Desarrollo Local V*

CRUZ, A. y SOLARI A. 2007 *"Conferencia de la ISTR de América Latina y el Caribe"* en Lima, Perú. Editorial Porrúa, México

CRUZ, A 2008 et al, *"Ver a Través. Poder Rendición de Cuentas y Sociedad Civil"*. Instituto de Comunicación y Desarrollo (ICD), Edición ICD, Montevideo.

GIOMI, C, ULLA, L y GARCIA P, "Manual de Autogestión para Organizaciones sin Fines de Lucro". Editorial Espacio, Buenos Aires.

DE PIERO, S 2005" *Organizaciones de la Sociedad Civil. Tensiones de una agenda en Construcción*", Buenos Aires, PAIDOS,

FUENTES, J. 2007 *"Las organizaciones no lucrativas"* Revista Española del Tercer Sector nº 6

GARAY, C.ROITTER, M. 2000 *"El Sector sin fines de lucro en Argentina. Buenos Aires. CEDES.*

VALENCIA P. 2008 *"Transparencia y calidad de la información económico financiera en las entidades no lucrativas" CIERIC España pp. 253-274*

MARSAL, P y BLANCO TOTH, Ma E, 2007 *"Las Organizaciones de la Sociedad Civil Puertas Adentro". Estudio sobre la transparencia y Rendición de Cuentas, AGODI, Editorial Dunken, Buenos Aires.*

GABAS T. y BELLOSTAS P. 2000 *"Las necesidades de los usuarios y los objetivos de la información financiera", España.*

ANEXO I

Modelo de entrevista realizada a los miembros de las comisiones directivas de las entidades de la ciudad de Apóstoles.

Indicadores:

- a) Hay claridad respecto de que hace la entidad y de las transformaciones que se desean realizar. SI NO
- b) Se observa que está presente el sentido de pertenencia a la entidad. SI NO
- c) Los miembros de la comisión directiva conocen sus responsabilidades y deberes en el desempeño de sus funciones. SI NO
- d) Administrativamente la institución está organizada en cuanto a documentación, balances e informes a presentar a los socios y organismos de contralor. SI NO
- e) Existe superposición de roles y funciones. SI NO
- f) Se realizan tareas de planificación en el desarrollo de las actividades de la entidad. SI NO
- g) Todos los integrantes poseen conocimiento de lo que sucede en la entidad, hay mecanismos de circulación de la información. SI NO
- h) La comisión directiva es consciente de las debilidades y fortalezas, limitaciones y oportunidades del entorno. SI NO