

Evaluación del Rendimiento y Sistemas de Incentivos en las Entidades sin Fines de Lucro. El Caso de las ONGD Españolas.

**Víctor Martín Pérez^{1,2}, Natalia Martín Cruz¹, Juan Hernangómez
Barahona¹**

¹ *Departamento de Organización de Empresas y C.I.M., Universidad de Valladolid,
España*

² *Premio Extraordinario de Doctorado (A.D.E.), Curso 2006-2007*

Resumen El funcionamiento interno de las organizaciones ha sido siempre un tema considerado de interés, pero muy poco tratado en la investigación. En este trabajo nos centramos en las organizaciones no gubernamentales para el desarrollo (ONGD), organizaciones que muestran una preocupación creciente por conseguir un adecuado diseño organizativo para su entidad. El objetivo del presente trabajo es valorar el equilibrio de dos decisiones clave en el diseño organizativo: el establecimiento de sistemas de incentivos para mejorar el alineamiento de intereses entre los diferentes participantes en la organización y la utilización de medidas de valoración del rendimiento para garantizar que los incentivos motiven en los empleados los comportamientos y resultados deseados. Se plantea un modelo simultáneo para estas dos decisiones, considerando los incentivos y las

Correspondencia a: Víctor Martín Pérez (e-mail: vmartin@eco.uva.es), Natalia Martín Cruz (e-mail: ambiela@eco.uva.es), Juan Hernangómez Barahona (e-mail: jhernan@eco.uva.es)

medidas de valoración del desempeño como variables endógenas. Los resultados del análisis empírico, llevado a cabo en las más importantes ONGD españolas durante el año 2003, evidencian que las decisiones sobre aplicación de incentivos y medidas de evaluación del rendimiento son interdependientes.

Palabras clave Evaluación del Rendimiento, Sistemas de Incentivos, Autoridad, Entidades no Lucrativas, ONGD.

Clasificación JEL C30, J33, L31, M12.

1. Introducción

Los directivos de las organizaciones no gubernamentales para el desarrollo (ONGD), al igual que los de cualquier empresa, se enfrentan a dos decisiones clave relacionadas con el diseño organizativo: Como diseñar los sistemas de incentivos para que los empleados emprendan las acciones deseadas que permitan alcanzar los objetivos de la organización y qué medidas de rendimiento implementar para reflejar las actividades realizadas por los empleados en un conjunto de indicadores de desempeño, de forma que se puedan asignar responsabilidades y, de este modo, los incentivos favorezcan el alineamiento de objetivos individuales y organizativos (Jensen y Meckling (1976), Stiglitz (1994), Brickley *et al.* (1995, 2004)).

Para ello, los sistemas de incentivos deben tener en cuenta las responsabilidades de los empleados (Horngren *et al.* (2000), Waggoner *et al.* (1999), Mirvis y Hackett (1983)) y su contribución (Balkin y Gomez-Mejia (1990), Lambert *et al.* (1993), Baiman *et al.* (1995) Bushman *et al.* (1995, 1996), Holthausen *et al.* (1995), Sanders (2001), Indjejikian y Nanda (2002)) de modo que la organización pueda proporcionar las recompensas adecuadas para que su comportamiento y esfuerzo se orienten a la consecución de los objetivos de la organización. Además, las medidas de valoración del rendimiento deben tener en cuenta las acciones y decisiones sobre las cuales un empleado tiene responsabilidad (Mirvis y Hackett (1983), Horngren *et al.* (2000), Abernethy *et al.* (2004)), proporcionando a los

directivos la información necesaria para valorar la contribución que realiza cada empleado y determinar si estos últimos están dirigiendo su esfuerzo en el mejor provecho de la organización, de modo que se puedan establecer las bases para la provisión de incentivos adecuados.

Aunque la literatura teórica ha tratado con detalle que la concesión de incentivos y las medidas de valoración del rendimiento son decisiones de diseño organizativo complementarias adoptadas a nivel directivo (Jensen y Meckling (1992), Milgrom y Roberts (1992), Brickley *et al.* (1995, 2004)), esto es, son endógenas, muy pocos son los trabajos empíricos que han tenido en cuenta esa complementariedad, con la excepción de los de Russo (2005), O'Connor *et al.* (2006), o Widener *et al.* (2008), todos ellos realizados sobre empresas manufactureras. Nuestro trabajo realiza una contribución a la literatura sobre economía del diseño organizativo al trasladar estudios empíricos previos a un ámbito nuevo como es el sector no lucrativo. Hasta donde alcanza nuestro conocimiento, este es, junto con Carroll *et al.* (2005), el único estudio que analiza la naturaleza conjunta de las decisiones de incentivos y medidas de valoración de rendimiento en las entidades no lucrativas (ENL) bajo el marco de la teoría de la agencia.

Si bien las entidades no lucrativas han funcionado con valores diferentes a los empresariales, tales como el altruismo o la filantropía, sus participantes, al igual que los de las empresas, están sujetos a problemas de agencia. En concreto, en el tercer sector, la ausencia de propietarios en el sentido estricto de la palabra puede crear las condiciones para que los empleados traten de esquivar sus obligaciones (Steinberg (1990)). La compensación vinculada al rendimiento es un mecanismo que estas organizaciones pueden utilizar para reducir los comportamientos oportunistas, sin embargo, su aplicación ha venido limitada tanto por aspectos técnicos -la dificultad para encontrar medidas de rendimiento apropiadas conlleva que la concesión de incentivos pueda ser contraproducente (Baker (1992))- como por consideraciones sociales, puesto que la opinión pública asume que los empleados de este tipo de organizaciones no deben ganar lo mismo que en una

empresa (Herzlinger (1994), Carroll *et al.* (2005)), lo que unido al hecho de que suelen concentrarse en la producción de bienes y prestación de servicios difíciles de evaluar (Hansmann (1980)), tiene como consecuencia que una compensación donde los incentivos tengan un peso importante sea considerada por los donantes como un fraude o un desvío de recursos respecto al propósito que motiva su concesión. Además, tampoco debe perderse de vista que los trabajadores del tercer sector son más ideológicos y menos sensibles a las recompensas financieras (Young (1984)), lo que ha suscitado dudas sobre la conveniencia o no de utilizar este mecanismo a la hora de solucionar los potenciales conflictos de intereses que pudieran darse.

No obstante, el creciente papel de las ONGD en las actividades de cooperación al desarrollo en todo el mundo, está conllevando el aumento del número de empleados y de recursos financieros gestionados, así como de la complejidad de las tareas desarrolladas, haciendo necesario una mayor profesionalidad en su funcionamiento. En este sentido, el uso de incentivos no solamente debe servir para minimizar comportamientos oportunistas de los empleados, sino también para atraer y retener al personal que la organización necesita, lo que requiere complementar los tradicionales indicadores implícitos de desempeño con un conjunto de medidas explícitas, similares, en muchos casos, a las demandadas por los donantes. Estas características, propias del tercer sector, enriquecen enormemente la evaluación de la dependencia mutua entre dos de los principales factores del diseño organizativo.

Para contrastar nuestras hipótesis, llevamos a cabo un análisis en profundidad de una población de organizaciones homogénea desde el punto de vista de la actividad y los fines que persiguen -la cooperación al desarrollo especializada en los países en vías de desarrollo-. Con el fin de poder obtener la información necesaria para el contraste de las relaciones planteadas y siguiendo las recomendaciones de Ittner y Larcker (2001), diseñamos una base de datos elaborada por medio de entrevistas personales en profundidad que recopiló información detallada so-

bre una muestra de 37 ONGD españolas que pueden ser consideradas como las más importantes de nuestro país. Al igual que en los trabajos de Nagar (2002) y Widener *et al.* (2008), nuestra muestra está compuesta por organizaciones procedentes de un solo sector, el sector de la cooperación internacional al desarrollo, evitando de esta forma, los análisis tradicionales de muestras formadas por un gran número de organizaciones heterogéneas.

Otra aportación de nuestra investigación es la metodología utilizada para llevar a cabo el análisis empírico, puesto que analizamos la relación entre el empleo de incentivos y el uso de medidas de valoración del rendimiento aplicando un modelo de ecuaciones simultáneas, que unido al procedimiento de selección de la muestra, nos permite abordar el problema de endogeneidad, si bien somos conscientes que alguno de esos problemas pueden permanecer, por lo que nuestros resultados deben ser interpretados en consecuencia.

Los resultados del estudio muestran que, en las ONGD españolas, los incentivos y el uso de medidas de evaluación del rendimiento son aspectos interrelacionados del diseño organizativo de estas organizaciones. En concreto, encontramos que la concesión de incentivos a los empleados del departamento de proyectos aumenta con la disponibilidad de medidas de valoración del desempeño, teniendo en cuenta diferentes factores organizativos. Además, ponemos de manifiesto que el empleo de incentivos influye de forma directa sobre la utilización de indicadores de valoración del rendimiento, proporcionando evidencia empírica a los postulados de la teoría de la agencia.

El resto del trabajo se estructura de la siguiente manera: en el segundo epígrafe se explica la aplicación de la teoría de la agencia en el sector no lucrativo. En el tercer apartado proponemos las hipótesis que se contrastarán, las bases teóricas de la interdependencia de las decisiones de incentivos y aplicación de medidas de rendimiento y se explica la selección de los determinantes exógenos de estas variables centrales en el diseño organizativo. En cuarto lugar, se describe la muestra, se presentan los indicadores utilizados para medir las variables, la especificación del

modelo y se explica la metodología de investigación empleada. El quinto apartado muestra los resultados derivados del análisis empírico y, finalmente, se exponen algunas de las principales conclusiones e implicaciones.

2. Teoría de la Agencia en las Entidades No Lucrativas

Los resultados de los trabajos de Russo (2005), O'Connor *et al.* (2006) y Widener *et al.* (2008) confirman las relaciones planteadas desde la teoría de la agencia entre incentivos y empleo de medidas de valoración del rendimiento en el mundo empresarial. Su traslación al tercer sector es posible, a pesar de que la aplicación de la teoría de la agencia a las entidades no lucrativas requiere considerar algunas de sus peculiaridades y singularidades.

Como señala Steinberg (1990), aunque las entidades no lucrativas no pueden repartir beneficios por la restricción de la no distribución, no hay ninguna incongruencia entre esta restricción y la concesión de incentivos. Más aun, dicha provisión puede ser beneficiosa para la organización por cuanto permite relacionar los intereses de los empleados con los de los patronatos/juntas directivas; siempre que existan unas pautas claramente definidas, establecer recompensas vinculadas al nivel de desempeño mostrado permite reducir el oportunismo y mejorar el rendimiento.

La compensación ha sido analizada en las empresas desde la perspectiva de la teoría de la agencia: niveles bajos de compensación dan lugar a problemas de selección adversa, atrayendo a los empleados menos capacitados para realizar con éxito sus tareas y alcanzar los objetivos marcados. Por el contrario, a medida que la compensación aumenta, la empresa se beneficia de mayores niveles de rendimiento, hasta el punto en el que las ganancias de productividad se ven contrarrestadas por los incrementos salariales, punto a partir del cual compensaciones adicionales se realizan a costa del beneficio de los accionistas (Carroll *et al.* (2005)).

En las entidades no lucrativas se puede llegar a una conclusión similar, puesto que siguen siendo organizaciones que asignan recursos escasos para conseguir sus objetivos. Los conflictos de agencia vienen dados por la separación entre “propiedad” y control. Los donantes pueden ser considerados de forma análoga a los accionistas de las empresas, la ausencia de derechos residuales en las entidades sin fines de lucro no significa que no exista un riesgo residual que los aportantes de recursos siguen asumiendo que, unido a la capacidad de selección ex-ante de la entidad a la que van a ofrecer su contribución, les permite supervisar el destino de sus aportaciones y poder ejercer un derecho a decidir sobre la utilización de sus fondos -sobre todo en el caso de los grandes donantes- o sobre la cantidad, el momento y la organización a la que destinarlos (Andrés *et al.* 2006)). Los intereses de donantes y directivos/empleados pueden diferir, dando lugar a los problemas de agencia. No obstante, hay una diferencia sustancial entre los problemas de agencia a los que se enfrentan los accionistas y los problemas de agencia a los que se enfrentan los donantes: mientras los primeros comprometen fondos en la empresa con un carácter estable, los donantes hacen contribuciones periódicas, lo que les concede una mayor influencia sobre el comportamiento de los directivos/empleados.

Otra diferencia importante viene dada por el objetivo y su forma de medición, con las repercusiones que conlleva. En el sector empresarial, la concesión de incentivos reduce los problemas de agencia al recompensar por comportamientos y resultados que son consistentes con el objetivo de la empresa. Sin embargo, en las ENL, al perseguir múltiples objetivos centrados en la creación de valor social (Porter y Kramer (1999)), la medición del rendimiento es una tarea compleja, más aún teniendo en cuenta que las medidas financieras, tan al uso en las empresas, parece que no tienen mucho sentido por las singularidades de estas entidades (Kanter y Summers (1987), Feltham y Xie (1994), Jackson y Holland (1998), Herman y Renz (1999)). Por ello resulta más complejo que en las empresas establecer incentivos que permitan reconducir conductas y alinear los intereses individuales

con los objetivos organizativos. A pesar de que resulte más difícil concretar su objetivo en indicadores apropiados, no hay razón para suponer que, estas entidades, al igual que las empresas, se esforzarán para conseguir los resultados deseados del modo más eficiente posible.

3. Formulación de Hipótesis

La teoría de la agencia permite, de forma consistente, reconocer los problemas organizativos y proponer una estructura eficiente para las organizaciones. En concreto, sostiene que la organización debe diseñar un sistema de medidas del desempeño obtenido por los partícipes que permita asignar responsabilidades sobre el resultado de la acción y, de esta forma, establecer las bases para proporcionar incentivos adecuados para que las acciones emprendidas y las decisiones tomadas incrementen el valor de la organización. Igualmente, al diseñar un sistema de incentivos, con el fin de lograr que los trabajadores ayuden al cumplimiento de los objetivos de la organización, es necesario plantear un sistema de medición de los resultados obtenidos, de modo que se recompense por aquellas acciones y conductas que son provechosas para la entidad y se minimicen los comportamientos oportunistas derivados de la búsqueda de intereses particulares.

En el tercer sector, la práctica inexistencia del pago variable y de medidas explícitas de evaluación del rendimiento individual, no deja sin efecto el uso de ambos mecanismos a través del empleo de un sistema de incentivos no dinerarios¹ y de medidas implícitas de evaluación no financieras², tal como reconocen los di-

¹ En las entidades sin ánimo de lucro, la función de utilidad del agente da gran importancia a otros aspectos como el desarrollo personal, buenas relaciones laborales, buen ambiente de trabajo, responsabilidades públicas, orgullo de un trabajo bien hecho, identificación con la misión de la organización, etc., lo que permite aplicar al agente esquemas de incentivos más amplios en los que su retribución no se vea perjudicada por medidas de rendimiento que pueden estar influenciadas por factores que escapan de su control, sin que la utilidad del principal se vea perjudicada por los incentivos ofrecidos.

² El sistema de valoración del rendimiento, en la población de entidades sin ánimo de lucro que ha sido analizada, se relaciona con los procedimientos de trabajo específicos de la cooperación al desarrollo, denominado marco lógico.

rectivos de estas entidades. Siguiendo el principio de información, una medida de evaluación debería ser añadida al sistema de valoración del rendimiento si posee información incremental sobre el resto de medidas ya incluidas en el sistema (Holmstrom (1979), Banker y Datar (1989), Milgrom y Roberts (1992), Feltham y Xie (1994)), que permita a los principales ofrecer incentivos a los agentes para promover la congruencia de objetivos y el cumplimiento de sus fines. En consecuencia, se espera *una relación positiva entre el uso de medidas de valoración del rendimiento y la aplicación de sistemas de incentivos -H1a-*.

Los incentivos son necesarios para lograr que los agentes lleven a cabo tareas que son valiosas para el principal (Milgrom y Roberts (1992), Prendergast (1999), Bonner y Sprinkle (2002)), e inducir comportamientos deseables en el empleado. No obstante, para que realicen correctamente su función, requieren estar asociados con indicadores de rendimiento adecuados, puesto que si no se evalúan sus resultados, el uso de incentivos perdería eficacia (Holmstrom (1979), Banker y Datar (1989), Feltham y Xie (1994), Gibbons (1998), Indjejikian (1999)) e, incluso, podría llegar a ser contraproducente (Baker (1992)) por el efecto que puede conllevar en otras decisiones (Holmstrom y Milgrom (1991)) o actividades (Gibbons (1998)). En las entidades sin ánimo de lucro, los incentivos aplicados también se dirigen a la motivación del agente y al fomento de determinados comportamientos, por lo que se hace necesario valorar de forma precisa su rendimiento, lo que requiere disponer de un conocimiento preciso sobre la relación que existe entre las actividades de los agentes y los resultados que de ellas se derivan. En este sentido, se espera *una relación positiva entre aplicación de sistemas de incentivos y uso de medidas de valoración del rendimiento -H1a-*.

Tomando como base los trabajos de Jensen y Meckling (1992), Milgrom y Roberts (1992), Brickley *et al.* (1995, 2004), O'Connor *et al.* (2006), Widener *et al.* (2008) hemos afirmado que la concesión de incentivos y el uso de medidas de valoración del rendimiento son decisiones complementarias. Las siguientes ecuaciones resumen nuestro modelo conceptual:

$$\text{Sistemas de incentivos} = f(\text{medidas de valoraci3n del rendimiento, delegaci3n de autoridad, tama1o, cultura organizacional, permanencia, variables de control}) \quad (1)$$

$$\text{Medidas de rendimiento} = f(\text{sistemas de incentivos, delegaci3n de autoridad, tama1o, cultura organizacional, permanencia, variables de control}) \quad (2)$$

Las ecuaciones (1) y (2) constituyen el modelo b́sico para valorar la interdependencia entre los sistemas de incentivos y las medidas de valoraci3n del rendimiento. Aunque nos centramos en estas dos decisiones organizativas, el dise1o organizativo no se limita ́nicamente a ellas ya que, como Jensen y Meckling (1992) y Brickley *et al.* (1995, 2004) se1alan, hay otra importante decisi3n como es la delegaci3n de autoridad que influye sobre las dos anteriores. Siguiendo a Nagar (2002) y Abernethy *et al.* (2004), no analizamos la interrelaci3n entre medidas de valoraci3n del rendimiento, sistemas de incentivos y delegaci3n puesto que, aunque somos conscientes de que todas ellas son decisiones complementarias, al realizarse este estudio sobre organizaciones no gubernamentales para el desarrollo, no creemos que esta omisi3n sea un problema serio.

Las ONGD utilizan un modelo de trabajo basado en el enfoque del marco l3gico -una herramienta de gesti3n ampliamente aceptada en el sector no lucrativo que se utiliza, principalmente, en el dise1o, control y evaluaci3n de los proyectos de desarrollo-. La mayoría de los donantes institucionales ṕblicos y gran parte de los grandes donantes privados solicitan que los proyectos que financien sean dise1ados siguiendo el enfoque del marco l3gico, puesto que impone rigor en la valoraci3n de lo que se va a conseguir aś como en los supuestos que justifican las intervenciones y actividades que se requerirán. Teniendo en cuenta que nuestro estudio se realiza en el seno del departamento de proyectos, al estar limitados los derechos de decisi3n que se pueden delegar a aspectos relacionados con el marco l3gico, hace innecesario modelar explícitamente ex-ante esta decisi3n como variable end3gena con sus respectivos determinantes ex3genos.

3.1. *Determinantes de los Sistemas de Incentivos*

Delegación de autoridad: La delegación de autoridad pretende hacer un mejor uso del conocimiento específico de los individuos, reduciendo los costes que conlleva la obtención y transferencia del conocimiento que no posee (Melumad y Reichelstein (1987), Jensen y Meckling (1992), Bushman *et al.* (1995), Indjejikian y Penno (2000); Christie *et al.* (2003)), pero que necesita para la adopción de buenas decisiones y, al mismo tiempo, ayudando a superar las limitaciones cognitivas del decisor. Esta práctica permite alcanzar decisiones de mayor calidad pero se puede presentar un problema de oportunismo, ya que los individuos que reciben esa autoridad no tienen porque tener los mismos intereses que la organización, lo que hace necesario recurrir a mecanismos que alineen ambos intereses (Milgrom y Roberts (1995), Brickley *et al.* (2004)) entre los que cabe citar la aplicación de incentivos extrínsecos que motivan en el individuo comportamientos y esfuerzos que son beneficiosos para la entidad y, también, para él por la compensación que recibe. En las entidades sin ánimo de lucro, los aportantes de recursos, al igual que en las empresas, transferirán los derechos de decisión allí donde esté el conocimiento, siempre y cuando los costes de transferencia -derivados del diseño del sistema de incentivos- no excedan los beneficios de la concesión de tales derechos (Hayek (1945), Jensen y Meckling (1992)), por lo que, en consecuencia, se espera una relación positiva entre una mayor delegación y la utilización de sistemas de incentivos.

Tamaño: La dimensión de la organización ejerce una fuerte influencia sobre la decisión de aplicar sistemas de incentivos. El incremento del tamaño alarga el camino que debe recorrer el flujo de información, aumentando las posibilidades de sufrir distorsiones en beneficio de los individuos y en detrimento de la organización. Esas distorsiones generan costes para la organización puesto que, por una parte, se pueden adoptar decisiones ineficientes y, por otra, parte del tiempo productivo se utiliza por los individuos en actividades de presión e influencia (Milgrom y Roberts (1990)). En consecuencia, será más frecuente el uso de siste-

mas de incentivos a medida que aumenta el tama~no de la organizaci3n, con el fin de reducir los denominados costes de influencia y alinear los intereses y objetivos de un n~mero cada vez mayor de personas con funciones de utilidad diversas. De este modo, se espera una relaci3n positiva entre el tama~no de la organizaci3n y el uso de sistemas de incentivos.

Cultura organizativa: Toda organizaci3n est1 envuelta en un ambiente especial que sus miembros interiorizan y que sirve para guiar sus comportamientos. Esas reglas de car1cter general -cultura organizativa-, enunciadas para orientar el comportamiento de las personas de una determinada forma, tambi3n pueden cumplir su papel en la coordinaci3n de actividades. La cultura act~a como un mecanismo de motivaci3n y de coordinaci3n mediante la homogeneizaci3n de comportamientos, aspecto que permite crear previsibilidad, orden y consistencia (Brickley *et al* (2004)). Una cultura organizativa compleja requiere m1s tiempo para ser asimilada por los empleados de modo que lleguen a comprender el modo de funcionamiento de la organizaci3n, lo que hace aconsejable un menor uso de incentivos ya que podrían tener un efecto desmotivador al colocar al individuo en una situaci3n de inferioridad frente a compa~eros que lleven m1s tiempo en la entidad. En consecuencia, se espera una relaci3n negativa entre una cultura organizativa m1s compleja y el uso de sistemas de incentivos.

Permanencia directiva: La presencia del fundador tal como la continuidad en el cargo del director general de la entidad no lucrativa son se~ales del mantenimiento de los fines originales para los que la ONGD fue constituida. Los individuos o instituciones promotoras de la organizaci3n se suponen defensores de la motivaci3n original para la que 3sta fue creada y continuadores, por lo tanto, de su polítca altruista inicial (Hudson (1995)) por lo que buscarán contratar a directivos y empleados que compartan su visi3n, siendo necesario un menor control para que trabajen hacia la consecuci3n de los mismos objetivos que el fundador (Leete (2000)). Sin embargo, la mayor motivaci3n intrínseca que poseen los empleados de estas organizaciones es costosa y frágil (Frey (1993)) por lo que debe

ser reforzada y complementada con motivadores extrínsecos. En consecuencia, se puede esperar una relación positiva entre la continuidad del fundador/director general de la organización y el uso de sistemas de incentivos.

3.2. *Determinantes de las Medidas de Valoración del Rendimiento*

Delegación de autoridad: Para que la delegación de autoridad permita obtener los beneficios derivados de un mejor uso del conocimiento y de la información, no es suficiente con aplicar sistemas de incentivos para lograr el alineamiento de intereses, es necesario que esos incentivos relacionen el desempeño del empleado con las compensaciones que va a obtener. Para evitar problemas potenciales de pérdida de control, se deben implementar medidas de rendimiento que, por una parte sintetizen el desempeño logrado en unos indicadores fiables y, por otra, reflejen los derechos de decisión asignados (Jensen (2001)), de modo que se garantice el control sobre los agentes en los que se ha delegado (Nagar (2002), Abernethy *et al.* 2004)), minimizando el desarrollo y la recompensa por comportamientos y acciones incoherentes con los objetivos buscados (Hopwood (1974), Baker (2000, 2002), Bushman *et al.* (2000)). En consecuencia, se espera una relación positiva entre el nivel de delegación y el uso de medidas de valoración del rendimiento.

Tamaño: Cuando las organizaciones aumentan su dimensión, el control directo de los subordinados cada vez es más difícil de mantener por los límites racionales a los que se enfrenta toda persona, por ello, se recurre en mayor medida a la utilización de indicadores de valoración del rendimiento, ya que la alternativa para seguir verificando el desempeño de los empleados sería multiplicar el número de cargos intermedios dentro de la organización, incrementando, de esta forma, sustancialmente los costes. De este modo, se espera una relación positiva entre el tamaño de la organización y el uso de medidas de valoración del rendimiento.

Cultura organizativa: La principal consecuencia de la cultura organizativa sobre el funcionamiento de la organización es que aumenta la consistencia del

comportamiento de las personas, es decir, indica a los empleados que comportamientos deben seguirse y que otros deberían evitarse (Trice y Beyer (1993), Fuente *et al.* (1997)), reforzando el sistema de reglas y la configuración del poder. Ante una cultura fuerte y compleja, que hace que el individuo requiera un plazo para ser plenamente productivo y alcanzar los mismos niveles que sus compañeros, deberá comprobarse el proceso de comprensión que lleva a cabo, estableciendo medidas de rendimiento que permitan comprobar la evolución de su desempeño y si mejora en consonancia con lo pronosticado para, en caso contrario, determinar cuáles son las causas por las que una persona que se ajusta al perfil buscado no es capaz de proporcionar lo que de ella se espera. En consecuencia, se espera una relación positiva entre una cultura organizativa más compleja y el uso de medidas de valoración del rendimiento.

Permanencia directiva: Tanto si el fundador permanece al frente de la entidad, como si no lo está y el director general lleva un largo periodo comandándola, habrán desarrollado un profundo conocimiento sobre las habilidades y desempeño de su personal (Tosi *et al.* (1997)) reduciendo el valor que la información adicional que proporcionan las medidas de rendimiento tiene a efectos de control (Murphy (1986)). Por lo tanto, a partir de ese conocimiento logrado sobre la organización y sus empleados, se puede esperar un menor uso de medidas de valoración del rendimiento, ya que, por su experiencia, sabe qué es lo que hace cada empleado, su contribución y su grado de compromiso. Este aspecto se ve ampliado en el caso de que el fundador continúe rigiendo el destino de la entidad, puesto que la gestión está menos profesionalizada que cuando se recurre a directivos externos.

4. Muestra, Variables, Modelo y Metodología

4.1. Muestra

Las ONGD centran su actividad en la realización de proyectos de cooperación al desarrollo y acciones de ayuda humanitaria en los países subdesarrollados canalizando los fondos que han captado en los países desarrollados. Para poder

cumplir su misión, estas organizaciones realizan una serie de actividades complementarias tales como la obtención de donaciones y subvenciones, las campañas de comunicación y sensibilización o la captación de voluntarios, entre otras, pero es el departamento de proyectos sobre el que pivota toda su actuación y el que da sentido a su existencia.

Estas organizaciones, el grupo de mayor dinamismo en el conjunto del tercer sector en España, gestionan recursos que superan los 1.000 millones de euros al año. La canalización de una parte sustancial de los fondos públicos -procedentes del gobierno nacional, de los gobiernos regionales, de las corporaciones locales o de la Unión Europea- destinados a la cooperación internacional al desarrollo a través de las ONGD, unido a una mayor concienciación y sensibilización de la población de los países del norte que ha conllevado un considerable aumento de las donaciones privadas, ha dado lugar a un incremento sostenido de los fondos que manejan.

La muestra utilizada para el análisis está compuesta por 37 ONGD asociadas en la CONGDE (coordinadora nacional de organizaciones no gubernamentales para el desarrollo) y registradas en la AECI -agencia española de cooperación internacional-, organizaciones que, dada su forma legal (fundaciones y asociaciones de utilidad pública), están sujetas a un estricto control por parte de las autoridades, puesto que se ven obligadas a la presentación anual de cuentas en el registro nacional que les corresponde, es decir, fundaciones y asociaciones de utilidad pública.

Tanto el incremento de los fondos privados, como públicos, recibidos por las ONGD de la muestra, en los últimos nueve años, supone que estas organizaciones son una representación de las más importantes ONGD en el sector de la cooperación. Al observar la procedencia de los fondos obtenidos por las 37 organizaciones de la muestra, como ponen de manifiesto sus memorias anuales, se puede inferir que entre las entidades analizadas se encuentran, además de las organizaciones cuyo presupuesto está supeditado a los fondos públicos, aquéllas que velan por

una autonomía financiera e independencia ideológica, manteniendo un elevado porcentaje de donaciones privadas como fuente de recursos. En relación con el total de ONGD españolas que reciben subvenciones de la AECl en el año 2002, el porcentaje de recursos percibidos por las organizaciones que se incluyen en la muestra supone una cantidad superior al 65 %, mientras que su representatividad en el ámbito laboral supera el 80 %, porcentajes sustanciales teniendo en cuenta el elevado número de ONGD inscritas en el registro de la AECl. A este respecto conviene señalar que muchas de las entidades inscritas en este registro, están legalmente constituidas pero, prácticamente, no llevan a cabo ninguna actividad, por lo que nuestra muestra representa una proporción muy significativa de las ONGD con actividad real.

4.2. Variables

Esta sección describe como se hicieron operativas las variables incluidas en el modelo así como las fuentes de información que se utilizaron para obtener la información necesaria para la construcción de dichas variables. La mayoría de las medidas, tanto para las variables endógenas como para las variables pre-determinadas y de control, están basadas en trabajos empíricos previos y, siempre que fue posible, cuantificadas por medio de varios ítems adaptados a las entidades no lucrativas. En los casos en que se utilizaron constructos multi-ítem (los instrumentos empleados se reproducen en el anexo), se tomó como medida el resultado obtenido en el análisis factorial³. Los datos fueron recopilados por medio de un cuestionario desarrollado a través de entrevistas personales en profundidad a los responsables del departamento de proyectos de cada una de las 37 ONGD analizadas.

³ El análisis factorial se llevó a cabo aplicando el método de componentes principales, reteniendo aquellos factores con un *eigenvalue* mayor a la unidad (Nunnally and Bernstein (1994)). Aunque no se proporcionan los resultados del análisis factorial, se pueden obtener de los autores.

Variables Endógenas

Sistemas de incentivos (INC): Aunque somos conscientes del importante papel que los incentivos intrínsecos desempeñan en estas organizaciones, como se reconoce en un amplio conjunto de trabajos teóricos, al ser escasamente controlables por parte de la organización solamente tuvimos en cuenta los incentivos extrínsecos proporcionados al personal contratado. Basándonos en estudios empíricos previos, desarrollamos un constructo compuesto por seis ítems, tales como seguridad en el empleo (Delaney y Huselid (1996)), formación (Gomez-Mejia *et al.* (2004)), promoción (Delaney y Huselid (1996)), financiación de viajes, dietas y otros gastos relacionados con la actividad (Collins y Yeager (1988), Balkin y Gomez-Mejia (1990), Gray y Cannella (1997)), incremento del salario fijo (Balkin y Gomez-Mejia (1990), Lambert *et al.* (1993), Bushman *et al.* (1996), Brickley y Van Horn (2002)) y retribución monetaria variable (Balkin y Gomez-Mejia (1990), Lambert *et al.* (1993), Baiman *et al.* (1995), Bushman *et al.* (1996), Sanders (2001), Nagar (2002)), que se midieron utilizando una escala Likert de cinco niveles, donde 1 significa que el incentivo carece de importancia para motivar al empleado y 5 indica que el incentivo es muy importante para motivar al empleado. De este conjunto tuvimos que eliminar el último de los ítems -retribución monetaria variable- puesto que los coordinadores del departamento de proyectos de todas las organizaciones consideradas nos pusieron de relieve que no utilizaban ese tipo de compensación. Sobre los ítems restantes llevamos a cabo un análisis factorial, obteniendo un factor que resume adecuadamente la información de esta variable -los test de la Chi cuadrado y el coeficiente alfa de Chronbach (0,75) respaldan el uso de esta medida de cinco ítems como un constructo unidimensional-.

Medidas de valoración del rendimiento (REN): Proponemos una versión adaptada a las ONGD del instrumento desarrollado por Abernethy *et al.* (2004), instrumento compuesto por 10 ítems relacionados tanto con el marco lógico como con la misión y los objetivos de las ONGD. Los entrevistados tenían que elegir los cinco ítems más relevantes y calificar su grado de importancia para medir el

rendimiento de los empleados utilizando, para ello, una escala Likert de cinco niveles, donde 1 significa que la medida en cuesti3n nunca se utiliza para valorar el rendimiento y 5 indica que se utiliza siempre. Se utilizaron los resultados obtenidos al realizar el análisis factorial sobre los ítems 20, 21, 22, 25, 26 y 27 -puesto que los restantes no eran utilizados en ning3n caso por el responsable del departamento de proyectos- como resumen adecuado de la informaci3n de esta variable -los test de la Chi cuadrado y el coeficiente alfa de Chronbach (0,74) dan sustento al uso de esta medida de seis ítems como un constructo unidimensional-

Variables Predeterminadas

Delegaci3n de derechos de decisi3n (DEL): El grado de delegaci3n se midi3 utilizando una versi3n adaptada a las ONGD del instrumento desarrollado por Gordon y Narayanan (1984) y O'Connor *et al.* (2006). A trav3s de este instrumento se intenta capturar la autoridad de los empleados del departamento de proyectos sobre un conjunto de seis decisiones clave relacionadas con el marco l3gico -identificaci3n, formulaci3n, selecci3n, asignaci3n de recursos y ejecuci3n, evaluaci3n y captaci3n de fondos- valoradas por medio de una escala Likert de cinco niveles, donde 1 significa que el superior tiene toda la autoridad para adoptar la decisi3n y 5 indica que es el empleado el que tiene plena autoridad para tomar la decisi3n. Sobre estos ítems se llev3 a cabo un análisis factorial que proporcion3 un factor que resumía adecuadamente la informaci3n contenida en esta variable -los test de la Chi cuadrado y el coeficiente alfa de Chronbach (0,73) dan apoyo al uso de esta medida de seis ítems como un constructo unidimensional-

Tamaño (PROY): Se mide a trav3s del n3mero de proyectos en ejecuci3n y concedidos que tiene la entidad en el momento presente (PROY1), que nos muestra su tamaño actual. De la misma forma que el volumen anual de ventas se utiliza como indicador del tamaño de las empresas (Bushman *et al.* (1996), Gray y Cannella (1997), Sanders (2001), Indjejikian y Nanda (2002), Christie *et al.* (2003)), puesto que éstas necesitan vender sus productos y servicios para obtener

beneficios, consideramos que, al lograr las ONGD su misión y objetivos a través de proyectos de desarrollo y de ayuda humanitaria, el número de proyectos es una buena aproximación para valorar su tamaño. Con el propósito de tener en cuenta su evolución dinámica, hemos incluido una medida alternativa relacionada como es el número de proyectos en preparación y presentados para obtener financiación que, actualmente, tiene la organización. Esta medida fue estandarizada de modo que tenga media cero y varianza unitaria.

Conocimiento de la cultura organizativa (CULT): Basándonos en estudios empíricos previos (Gupta y Govindarajan (1984, 1986), Krafft (1999), Widener (2004)), hemos medido esta variable por medio de una aproximación que toma en consideración el tiempo que un nuevo empleado requiere para desarrollar conocimiento crítico sobre el funcionamiento de la organización, valorándolo en una escala Likert de 1 a 5, donde 1 representa menos de 1 año y 5 hace referencia a más de 5 años.

Permanencia directiva (PERM): Tomando como base estudios empíricos previos (Bushman *et al.* (1996), Gray y Cannella (1997), Sanders (2001), Abernethy *et al.* (2004)), fue medida como el número de años que el fundador de la organización o el director general -si este puesto no es desempeñado por la misma persona- lleva al frente de la entidad.

Variables de Control para la Ecuación (1) (Sistemas de Incentivos)

Estructura organizativa (DOS): La descentralización promueve el procesamiento de información entre aquellas unidades organizativas, grupos o individuos que están más próximos al trabajo que estén desempeñando (Fuente *et al.* (1997)). Al no tener que coordinar actividades con unidades homólogas y al evitar la necesidad de procesar la información a través de la escala jerárquica, se puede dar respuesta a los hechos que les afectan con mayor rapidez (Davis *et al.* (1992)). La descentralización no es compatible con una excesiva supervisión directa, por lo que la organización tiene que confiar necesariamente en la preparación de su

personal y utilizar sistemas de incentivos que permitan compensar el mayor nivel de autonoḿa y autoridad de las unidades organizativas (Brickley *et al.* (2004)). Por ello, se espera una relaci3n positiva entre una estructura organizativa ḿs descentralizada y el uso de sistemas de incentivos. Hemos medido la descentralizaci3n de la estructura organizativa por medio de una escala que propone cinco tipos diferentes de organizaci3n en orden creciente en cuanto al grado de descentralizaci3n, desde la estructura funcional hasta la multidivisional, basándonos en los trabajos empíricos de Grinyer y Yasai-Ardanaki (1980, 1981) y Markides y Williamson (1996).

Alcance de control (ALC): El grado de control depende de la intensidad y de la frecuencia con la que el directivo se relaciona con sus subordinados, asimismo, se relaciona negativamente con la complejidad, es decir, cuanto ḿs diferentes sean entre sí las actividades que debe supervisar un directivo, menor seŕ el ńmero de subordinados que se puede controlar (Gibson *et al.* (1994)). Establecer un alcance de control apropiado tiene gran trascendencia para la organizaci3n, puesto que si es demasiado amplio y se pierde el control sobre los subordinados, pueden aparecer conflictos de intereses al perseguir cada individuo sus propios objetivos en perjuicio de las metas globales de la organizaci3n, y si es demasiado estrecho se est́ infrutilizando el tiempo de los directivos que es un recurso escaso y costoso. Por todo ello, podemos reconocer la influencia del alcance de control sobre los sistemas de incentivos de la organizaci3n y pronosticar una relaci3n positiva entre un mayor alcance de control y el uso de sistemas de incentivos. Hemos medido esta variable como el ńmero de empleados bajo la supervisi3n del coordinador del departamento de proyectos, una medida ampliamente utilizada en la literatura (Pugh *et al.* (1968), Lambert *et al.* (1993), Leiter (2005)). Hemos introducido esta variable en t́rminos logarítmicos para evitar el efecto distorsionador que sobre la estimaci3n se podŕa derivar de su elevada dispersi3n.

Variables de Control para la Ecuación (2) (Medidas de Rendimiento)

Formalización (FORM): La formalización de las actividades de la organización implica el establecimiento de rutinas o reglas que restringen la acción de cada individuo o unidad organizativa a comportamientos consistentes con las acciones de otros individuos o unidades con las que establecen interdependencias (Thompson (1967), Mintzberg (1992)), aumentando el grado de programación de una actividad, de modo que afecta directamente a la capacidad de control del agente, al reducir los costes de información, lo que facilita el control de su comportamiento (Eisenhardt (1985, 1988, 1989)). La mayor homogeneidad procedimental y previsibilidad sobre los resultados del trabajo de los individuos, derivada de la formalización, tiene como consecuencia una influencia negativa sobre el uso de medidas de valoración del rendimiento, ya que la menor incertidumbre que se tiene sobre la forma de actuar del empleado reduce la necesidad de disponer de indicadores que controlen su funcionamiento a través de los resultados alcanzados. Siguiendo los estudios de Pugh *et al.* (1968), Gordon y Narayanan (1984), Osborne (1998), Schmid (2002) y Leiter (2005) medimos esta variable como el grado en el que la organización dispone de manuales de normas y procedimientos, utilizando para su valoración una escala Likert de 1 a 5, donde 1 significa que no existen y 5 que existen para todo.

Formación específica del individuo (FORCI): Dado que nuestro análisis se centra en el departamento de proyectos, no sólo es conveniente contar con una buena formación general, que ayude a afrontar los complejos problemas a los que se enfrentan las ONGD, sino que cada vez se hace más necesario disponer de una formación específica en cooperación al desarrollo para poder mejorar la profesionalidad en la prestación de sus servicios. Ese conocimiento específico incrementa la probabilidad de que las tareas resulten menos programables (Gerhart y Milkovich (1990)), dificultando la especificación y observación de los comportamientos deseados. Teniendo en cuenta que el control se torna cada vez más difícil cuanto más específico es el conocimiento, se hace necesario recurrir a una serie de in-

dicadores de valoraci3n del rendimiento que proporcionen informaci3n sobre la conveniencia de la actuaci3n de estos empleados y, al mismo tiempo, posibiliten que comparta su conocimiento con la organizaci3n. De este modo se espera una relaci3n positiva entre una formaci3n en cooperaci3n al desarrollo m1s extensa y el empleo de medidas de valoraci3n del rendimiento. El conocimiento espećfico del individuo, apoy1ndonos en trabajos empíricos previos (Moers (2006), Abernethy *et al.* (2004), Pfeffer y Salancik (1977)), fue medido como la necesidad de disponer de formaci3n espećfica enfocada a la cooperaci3n al desarrollo, utilizando para su valoraci3n una escala Likert de 1 a 5, donde 1 significa que no se necesita y 5 que es imprescindible.

4.3. Modelo y Metodoloǵa

Nuestro an1lisis se basa en un modelo de equilibrio parcial en el que el resto de decisiones de dise1no organizativo -a excepci3n de los sistemas de incentivos y las medidas de valoraci3n del rendimiento- se toman como variables ex3genas. Para contrastar nuestras hip3tesis se aplica la metodoloǵa de ecuaciones simult1neas puesto que el equilibrio entre las variables end3genas del modelo -incentivos y medidas de rendimiento- requiere que se determinen conjuntamente, lo que implica que la estimaci3n aut3noma de cada ecuaci3n por el procedimiento de ḿnimos cuadrados ordinarios no resulte apropiada (Greene (1997)) puesto que se estaría perdiendo la influencia que cada una ejerce sobre la otra. El sistema de ecuaciones que procederemos a estimar queda especificado del siguiente modo:

$$\begin{aligned}
 INC &= \alpha_0 + \alpha_1 REN + \alpha_2 DEL + \alpha_3 PROY2 + \alpha_4 CULT + \alpha_5 PERM + \\
 &\quad \alpha_6 DOS + \alpha_7 ALC + \epsilon_{1t}, \\
 REN &= \beta_0 + \beta_1 INC + \beta_2 DEL + \beta_3 PROY1 + \beta_4 CULT + \beta_5 PERM + \\
 &\quad \beta_6 FORM + \beta_7 FORCI + \epsilon_{2t}.
 \end{aligned}$$

Antes de estimar el modelo de ecuaciones simultáneas, se verificó la endogeneidad de las variables objeto de estimación por medio del test de Hausman. Además, en las dos ecuaciones especificadas en el modelo hay más variables exógenas excluidas que endógenas incluidas, por lo que se cumple la condición de orden. También se verifica la condición de rango, por lo que se puede realizar una estimación conjunta del sistema a través de los diferentes métodos aplicables en ecuaciones simultáneas. Más concretamente, procedemos a realizar la estimación por el método de mínimos cuadrados en dos etapas (MC2E) que utiliza un enfoque de información limitada -consistente en estimar cada ecuación individualmente, teniendo en cuenta todas las variables del modelo, las variables que están incluidas en la ecuación y las que están excluidas de ella, pero no la especificación concreta de las otras ecuaciones-, puesto que los requerimientos de esta técnica son más adecuados para muestras de pequeño tamaño.

5. Resultados

Los resultados obtenidos al estimar el modelo por el procedimiento de mínimos cuadrados en dos etapas se muestran en el Cuadro 1.

Los resultados para la ecuación (1) proporcionan una fuerte evidencia de que un mayor uso de medidas de valoración de rendimiento (REN) tiene un efecto positivo sobre la aplicación de sistemas de incentivos (INC) -*H1a*-. Un mayor empleo de medidas de valoración del rendimiento incrementa la información disponible sobre el agente en cuanto a las actividades que realiza y los resultados que consigue para reconducir su comportamiento, premiando a aquellos que hayan contribuido en mayor medida y sancionando a los que hayan primado sus intereses particulares sobre los globales de la entidad, mejorando, de esta forma, el alineamiento de objetivos.

En contra de nuestras previsiones, cuando aumenta la delegación (DEL) -se permite que sean las personas con un mejor conocimiento las que tomen las decisiones, con independencia de la posición que ocupen dentro de la jerarquía de

la organización- se hace un menor uso de los incentivos extrínsecos para alinear los objetivos individuales con los organizativos. Este argumento, válido cuando se utilizan incentivos extrínsecos, puede fallar en las entidades no lucrativas por la posible presencia de incentivos intrínsecos, ya que el aumento de la responsabilidad que supone la delegación puede convertirse en un estímulo suficientemente poderoso para facilitar la identificación de objetivos individuales y organizativos (Brickley y Van Horn (2002), Speckbacher (2003)).

Nuestros resultados ponen también de manifiesto que la descentralización de la estructura organizativa (DOS), el tamaño de la organización (PROY2) y la permanencia del fundador/director general de la entidad en su puesto (PERM) influyen positiva y significativamente sobre el empleo de incentivos extrínsecos, mientras que una elevada complejidad de la cultura, valores y criterios de la organización (CULT) tiene un efecto negativo y significativo sobre el uso de incentivos extrínsecos, tal como se había pronosticado. La relación negativa entre el alcance de control (ALC) y la utilización de incentivos extrínsecos es inconsistente con la teoría de la agencia puesto que un mayor alcance de control puede conllevar un control menos estricto de los subordinados, dándose la oportunidad para que se desarrollen comportamientos oportunistas. No obstante, cuanto mayor es el alcance, más individuos controla un directivo de forma directa, es de esperar que nos encontremos ante empleados que disponen de mayor autonomía y que, podemos intuir, valorarán, especialmente, otro tipo de incentivos con un componente más intrínseco, por lo que la necesidad de utilizar incentivos extrínsecos para lograr que esos subordinados se alineen con los objetivos organizativos es menor.

La segunda columna del Cuadro 1 presenta los resultados para la ecuación (2). La relación positiva entre incentivos (INC) y medidas de rendimiento (REN) es contraria a la observada en la literatura empresarial (Nagar (2002)). Como ya se manifestó, al no actuar los agentes por dinero, los incentivos se consideran más una recompensa por un trabajo bien hecho que una medida disciplinaria que

Parámetro	Ecuación 1		Ecuación 2	
	$INC = \alpha_0 + \alpha_1 REN + \alpha_2 DEL + \alpha_3 PROY2 + \alpha_4 CULT + \alpha_5 PERM + \alpha_6 DOS + \alpha_7 ALC + \epsilon_{1t}$		$REN = \beta_0 + \beta_1 INC + \beta_2 DEL + \beta_3 PROY1 + \beta_4 CULT + \beta_5 PERM + \beta_6 FORM + \beta_7 FORCI + \epsilon_{2t}$	
	Signo Esperado	Coefficiente estimado (estadístico t)	Signo Esperado	Coefficiente estimado (estadístico t)
Constante		0.937 [1.602]		1.516 [1.092]
INC			(+)	0.485* [2.570]
REN	(+)	0.405* [2.346]		
DEL	(+)	-0.419* [-2.062]	(+)	0.715* [2.631]
PROY1			(+)	-0.558** [-2.900]
PROY2	(+)	0.606*** [3.610]		
CULT	(-)	-0.579* [-2.394]	(+)	0.613* [2.039]
PERM	(+)	0.037* [2.242]	(-)	-0.050** [-3.111]
DOS	(+)	0.225* [2.203]		
ALC	(+)	-0.737 [-1.810]		
FORM			(-)	-0.539* [-2.896]
FORCI			(+)	0.365** [2.713]
		N=37 R ² =0.456 Adj.R ² =0.325		N=37 R ² =0.510 Adj.R ² =0.370

Los símbolos *, **, *** indican la significación de los parámetros al 5 %, 1 % y 0,1 %, respectivamente.

Cuadro 1: Ecuaciones y resultados de la estimación del modelo de ecuaciones simultáneas.

presupone comportamientos oportunistas, por lo que se acepta de mejor grado la valoración de medidas de resultados no financieras (Brickley y Van Horn (2002), Speckbacher (2003)).

En línea con nuestras previsiones, cuando aumenta la delegación (DEL) se hace un mayor uso de las medidas de valoración del rendimiento (REN). Cuando se delega es preciso controlar la actuación del agente al que, por su mayor conocimiento, se concede la adopción de decisiones. Ese control vendrá dado por un conjunto de indicadores que permitan verificar a través de los resultados alcanzados si el agente utiliza sus capacidades en beneficio de la organización.

Nuestros resultados ponen también de manifiesto que la formación específica del individuo (FORCI) y una elevada complejidad de la cultura, valores y criterios de la organización (CULT) influyen positiva y significativamente sobre el empleo de medidas de valoración del rendimiento mientras que la formalización (FORM) y la permanencia del fundador/director general de la entidad en su puesto (PERM) tienen un efecto negativo y significativo sobre el uso de indicadores de evaluación del desempeño, tal como se había pronosticado. La relación negativa entre el tamaño de la organización (PROY1) y el uso de medidas de valoración del rendimiento es inconsistente con la teoría de la agencia puesto que las organizaciones, según van aumentando su dimensión, se hacen más profesionales y desarrollan en mayor medida sistemas de evaluación del desempeño como mecanismo de control de un número cada vez mayor de personas con funciones de utilidad diversas.

En el caso de las ONGD, se podría explicar porque la implementación de sistemas de evaluación del rendimiento se convierte en una cuestión muy compleja y costosa y, teniendo en cuenta que estas entidades se ven sometidas a severas restricciones por parte de sus financiadores respecto al porcentaje de recursos que pueden dedicar a tareas de administración, no están dispuestas a poner en peligro el cumplimiento de sus proyectos y la obtención de donaciones adicionales, por incrementar los recursos dedicados a la evaluación de sus trabajadores, aunque ello resultase eficiente en términos agregados.

6. Conclusiones e Implicaciones

Este estudio busca desarrollar una mejor comprensión de los determinantes de las decisiones de diseño organizativo así como de la interdependencia de esas decisiones. En el contexto de las organizaciones no lucrativas, analizamos dos de las principales decisiones de diseño organizativo a las que se enfrentan los directivos: aplicar sistemas de incentivos e implementar un conjunto de medidas de valoración del rendimiento para verificar si los incentivos logran los objetivos que motivan su empleo. Nuestros resultados son, en términos generales, consistentes con nuestras expectativas basadas en la teoría de la agencia; ahora bien, en el caso de las ONGD, es necesario realizar algunas consideraciones y matizaciones, a la luz de los resultados obtenidos.

En primer lugar, aunque la aplicación de incentivos en las entidades no lucrativas ha estado limitada por las suspicacias que suscita entre los donantes, los sistemas de incentivos llegan a ser más amplios que en el caso de las empresas, puesto que en su diseño intervienen incentivos tanto de naturaleza extrínseca como intrínseca. Se hace necesario profundizar en el conocimiento del uso de incentivos intrínsecos -como elemento sustitutivo o complementario en la motivación del agente- para mejorar los sistemas de control aplicados por estas organizaciones, así como el alineamiento de los objetivos de los diferentes participantes con los de la entidad.

En segundo lugar, la percepción social de una falta de sistemas de evaluación del rendimiento en las entidades no lucrativas no es cierta. En las organizaciones analizadas, aunque implícitamente, se utilizan medidas de evaluación del desempeño de los trabajadores, aumentando su uso a medida que se incrementa la profesionalidad y cualificación de los mismos y, por ende, el empleo de los sistemas de incentivos. De igual modo, un mayor nivel de delegación provoca un mayor uso de medidas de valoración del rendimiento.

Otro resultado sumamente interesante es que, el grado de delegación condicionado por el conocimiento específico necesario para adoptar las decisiones, se

relaciona con el uso de medidas de evaluaci3n del rendimiento que son un perfecto reflejo de las actividades de la cooperaci3n al desarrollo, l3gico, en tanto en cuanto, las ONGD pueden llegar a operar en entornos muy turbulentos e inciertos, donde no es visible el resultado de la actividad de los agentes.

Por lo que respecta a las variables de control que estudios previos han identificando como factores determinantes de las decisiones de incentivos e implementaci3n de medidas de valoraci3n del rendimiento, muestran una capacidad explicativa significativa. Destaca la importancia que tiene en este tipo de organizaciones el conocimiento de su cultura, aspecto que sirve como elemento integrador de la entidad, cuya consecuencia inmediata es que, a pesar de contar con un personal muy cualificado, se requieran importantes periodos de tiempo para asimilar los fines y valores de modo que se pueda desarrollar todo el potencial de la persona. El tama1o tambi3n ejerce una considerable influencia sobre las decisiones consideradas; estas organizaciones, que surgen en muchos casos como grupos reducidos de individuos que de forma altruista ceden su tiempo y esfuerzo, a medida que van ampliando su 3mbito de actuaci3n, tanto geogr3fico como de actividad, necesitan ser m3s profesionales y adecuar su dise1o organizativo a los nuevos retos que un entorno incierto y altamente dinámico les plantea, si bien todav́a se observa que los niveles de profesionalidad alcanzados distan de ser 3ptimos.

Aunque la aplicaci3n de incentivos es la tendencia que actualmente parece imponerse como mecanismo para atraer y retener al personal necesario y motivarle para que sea m3s productivo y se alinee con los objetivos de la organizaci3n, no siempre ser3 la opci3n 3ptima, depender3 de la disponibilidad de indicadores de rendimiento adecuados congruentes con la misi3n de la entidad. Tampoco debe perderse de vista otro inconveniente que puede venir asociado con la aplicaci3n de incentivos en las organizaciones sin fines de lucro, como es la posibilidad de que las donaciones se vean perjudicadas al ser considerados por los donantes como una violaci3n de la restricci3n de no distribuci3n, gener3ndoles preocupaci3n

porque una parte de sus donaciones puedan ser desviadas de la prestación de servicios hacia la compensación de los empleados.

No podemos dejar de señalar algunas de las limitaciones a las que están sujetas los hallazgos de este trabajo. Primero, se trata de un análisis de equilibrio parcial puesto que ningún estudio empírico puede modelar simultáneamente todas las decisiones de diseño organizativo. Segundo, el potencial error de medida, ya que los datos de cuestionarios recogen las percepciones de los participantes, lo que puede provocar sesgos, aunque, como afirman Abernethy *et al.* (2001), no hay razón para pensar que la información de un cuestionario contenga más errores de medida que los datos de archivo cuando se produce una manipulación de los mismos o errores en su registro. Además, el uso de escalas multi-ítem contribuye a mitigar el problema del potencial error de medida. Tercero, este estudio analiza observaciones de entidades sin ánimo de lucro de un mismo sector (cooperación al desarrollo) recogidas en el mismo periodo temporal; sería de gran interés hacerlo extensible a otro tipo de entidades no lucrativas para verificar si se mantienen los resultados. Cuarto, el aislamiento de las variables exógenas para identificar las ecuaciones simultáneas es difícil, por lo que puede haber otros determinantes y otras variables de control que influyan sobre las decisiones de diseño organizativo consideradas -incentivos y medidas de valoración del rendimiento-.

A pesar de estas limitaciones, el trabajo realiza una importante contribución a la literatura empírica sobre las decisiones de diseño organizativo, por cuanto analiza simultáneamente la interrelación del empleo de sistemas de incentivos y el uso de medidas de valoración del rendimiento. Además, la aplicación tiene lugar en un campo de tanto interés en la actualidad como es el de las entidades sin ánimo de lucro, menos estudiado que las empresas y, hasta donde conocemos, con una muy limitada evidencia sobre esta interrelación. Este estudio proporciona una de las primeras evidencias empíricas sobre la naturaleza conjunta de las decisiones de incentivos e indicadores de valoración del desempeño en el tercer sector.

Anexo (Instrumentos utilizados)

1. *SISTEMAS DE INCENTIVOS*: De los tipos de incentivos que se enumeran a continuaci3n, determine el grado de importancia que tienen en la motivaci3n del personal contratado que depende directamente de usted. 1) “Mucha” y 5) “Ninguna”.

10. INC1: Seguridad en el empleo

11. INC2: Promoci3n

12. INC3: Formaci3n

13. INC4: Financiaci3n de viajes, dietas y otros gastos relacionados con la actividad

14. INC5: Incremento del salario fijo

15. INC6: Retribuci3n monetaria variable

2. *MEDIDAS DE RENDIMIENTO*: De todas las medidas para valorar el rendimiento del personal contratado que se enumeran a continuaci3n, indique las cinco que considera prioritarias y determine su grado de importancia: 1) “Nunca la utilizo” y 5) “Siempre la utilizo”.

20. REN1: Implicaci3n de la poblaci3n beneficiaria de sus proyectos

21. REN2: Capacidad de gesti3n de los proyectos y de relaci3n con la contraparte

22. REN3: N3mero de proyectos que ha conseguido

23. REN4: Cuantía de las donaciones conseguidas para sus proyectos

24. REN5: Calidad de sus proyectos

25. REN6: Proyectos incorrectamente identificados

26. REN7: Proyectos mal formulados

27. REN8: Inadecuada selecci3n de proyectos

28. REN9: Ejecuci3n ineficiente del proyecto

29. REN10: Proyectos cerrados (*en plazo, resultados, etc.*) sobre proyectos totales

3. *DELEGACIÓN DE DERECHOS DE DECISIÓN*: ¿En qué medida tienen las personas que dependen directamente de usted autoridad para tomar las siguientes decisiones? 1) “Toda la autoridad”, y 5) “Ninguna autoridad”.

30. DEL1: Identificación de proyectos
31. DEL2: Formulación de proyectos
32. DEL3: Selección de proyectos
33. DEL4: Asignación de recursos y ejecución del proyecto
34. DEL5: Evaluación del proyecto
35. DEL6: Búsqueda de fuentes de financiación

Referencias

1. Abernethy, M.A., Bouwens, J., Van Lent, L. (2001): Decentralization, Interdependence and Performance Measurement System Design: Sequences and Priorities. *Center for Economic Research (Tilburg University), discussion paper no. 28.*
2. Abernethy, M.A., Bouwens, J., Van Lent, L. (2004): Determinants of Control System Design in Divisionalized Firms. *The Accounting Review*, 79(3), pp. 545-570.
3. Andrés Alonso, P., Martín Cruz, N., Romero Merino, M.E. (2006): The Governance of Nonprofit Organizations: Empirical Evidence from Nongovernmental Development Organizations in Spain. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 35(4), pp. 588-604.
4. Baiman, S, Larcker, D.F., Rajan, M.V. (1995): Organizational Design for Business Unit. *Journal of Accounting Research*, 33(2), pp. 205-229.
5. Baker, G. (1992): Incentive Contracts and Performance Measurement. *Journal of Political Economy*, 100(3), pp. 598-614.
6. Baker, G. (2000): The Use of Performance Measures in Incentive Contracting. *American Economic Review*, 90, pp. 415-420.
7. Baker, G. (2002): Distortion and Risk in Optimal Incentive Contracts. *Journal of Human Resources*, 37, pp. 724-751.
8. Balkin, D.B., Gomez-Mejia, L.R. (1990): Matching Compensation and Organizational Strategies. *Strategic Management Journal*, 11(2), pp. 153-169.

9. Banker, R.D., Datar, S.M. (1989): Sensitivity, Precision, and Linear Aggregation of Signals for Performance Evaluation. *Journal of Accounting Research*, 27(1), pp. 21-39.
10. Bonner, S., Sprinkle, G. (2002): The Effects of Monetary Incentives on Effort and Task Performance: Theories, Evidence, and a Framework for Research. *Accounting, Organizations and Society*, 27(4-5), pp. 303-45.
11. Brickley, J.A., Smith, C., Zimmerman, J. (1995): The economics of organizational architecture. *Journal of Applied Corporate Finance*, 8(2), pp. 19-31.
12. Brickley, J., Smith, C., Zimmerman, J. (2004): *Organizational Architecture: A Managerial Economics Approach*, 3rd ed. Boston: Irwin/McGraw-Hill.
13. Brickley, J.A., Van Horn, R.L. (2002): Managerial Incentives in Nonprofit Organizations: Evidence from Hospitals. *Journal of Law and Economics*, 45(1), pp. 227-249.
14. Bushman, R.M., Indjejikian, R.J., Smith, A. (1995): Aggregate Performance Measures in Business Unit Manager Compensation: The Role of Intrafirm Interdependencies. *Journal of Accounting Research*, 33 (supplement), pp. 101-128.
15. Bushman, R., Indjejikian, R., Smith, A. (1996): CEO Compensation: The Role of Individual Performance Evaluation. *Journal of Accounting and Economics*, 21(2), pp. 161-193.
16. Bushman, R., Indjejikian, R., Penno, M. (2000): Private Predecision Information, Performance Measure Congruity and the Value of Delegation. *Contemporary Accounting Research*, 17(4), pp. 561-587.
17. Carroll, T., Hughes, P., Luksetich, W. (2005): Managers of Nonprofit Organizations Are Rewarded for Performance. *Nonprofit Management and Leadership*, 16(1), pp. 19-41.
18. Christie, A., Joye, M., Watts, R. (2003): Decentralization of the Firm. Theory and Evidence. *Journal of Corporate Finance*, 9(2), pp. 3-36.
19. Collins, R.A., Yeager, J.L. (1988): Staff Evaluation and Incentive Practices Utilized by Behavioral Science Research Organizations: A Pilot Study. *Journal of the Society of Research Administrators*, 20(1), pp. 119-129.
20. Davis, P.S., Robinson, R.B. Jr., Pearce II, J.A., Park, S.H. (1992): Business Unit Relatedness and Performance: A Look at the Pulp and Paper Industry. *Strategic Management Journal*, 13(5), pp. 349-361.

21. Delaney, J.T., Huselid, M.A. (1996): The Impact of Human Resource Management Practices on Perceptions of Organizational Performance. *Academy of Management Journal*, 39(4), pp. 949-969.
22. Eisenhardt, K.M. (1985): Control: Organizational and Economic Approaches. *Management Science*, 31(2), pp. 134-149.
23. Eisenhardt, K.M. (1988): Agency and Institutional Theory Explanations: The Case of Retail Sales Compensation. *Academy of Management Journal*, 31(2), pp. 488-511.
24. Eisenhardt, K.M. (1989): Agency Theory: An Assessment and Review. *Academy of Management Review*, 14(1), pp. 57-74.
25. Feltham, G.A., Xie, J. (1994): Performance Measure Congruity and Diversity in Multi-Task Principal/Agent Relations. *The Accounting Review*, 69(3), pp. 429-453.
26. Frey, B.S. (1993): Motivation as a Limit to Pricing. *Journal of Economic Psychology*, 14(4), pp. 635-664.
27. Fuente Sabaté, J.M., García-Tenorio Ronda, J., Guerras Martín, L.A., Hernangómez Barahona, J. (1997): *Diseño Organizativo de la Empresa*. Madrid, Ed. Civitas.
28. Gerhart, B., Milkovich, G.T. (1990): Organizational Differences in Managerial Compensation and Financial Performance. *Academy of Management Journal*, 33(4), pp. 663-691.
29. Gibbons, R. (1998): Incentives in Organizations. *Journal of Economic Perspectives*, 12(4), pp. 115-132.
30. Gibson, J.L., Ivancevich, J.M., Donnelly, J.H. Jr. (1994): *Organizations. Behavior, Structure, Processes*. 8th ed. Boston, Massachusetts: Irvin/McGraw-Hill.
31. Gomez-Mejia, L.R., Balkin, D.B., Cardy, R.L. (2004): *Managing Human Resources*. Upper Saddle River, NJ: Prentice-Hall.
32. Gordon, L.A., Narayanan, V.K. (1984): Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organization Structure: An Empirical Investigation. *Accounting, Organizations and Society*, 9(1), pp. 33-47.
33. Gray, S.R., Cannella, A.A. Jr. (1997): The Role of Risk in Executive Compensation. *Journal of Management*, 23(4), pp. 517-540.
34. Greene, W.H. (1997): *Econometric Analysis*. 4th ed. Upper Saddle River, NJ: Prentice-Hall.

35. Grinyer, P.H., Yasai-Ardekani, M. (1980): Dimensions of Organizational Structure: A Critical Replication. *Academy of Management Journal*, 23(3), pp. 405-421.
36. Grinyer, P.H., Yasai-Ardekani, M. (1981): Strategy, Structure, Size and Bureaucracy. *Academy of Management Journal*, 24(3), pp. 471-486.
37. Gupta, A.K., Govindarajan, V. (1984): Business Unit Strategy, Managerial Characteristics and Business Unit Effectiveness at Strategy Implementation. *Academy of Management Journal*, 27(1), pp. 25-41.
38. Gupta, A.K., Govindarajan, V. (1986): Resource Sharing among Sbus: Strategic Antecedents and Administrative Implications. *Academy of Management Journal*, 29(4), pp. 695-714.
39. Hansmann, H. B. (1980): The Role of Nonprofit Enterprise. *Yale Law Journal*, 89(5), pp. 835-901.
40. Hayek, F.A. (1945): The Use of Scientific Knowledge in Society. *American Economic Review*, 35(4), pp. 519-530.
41. Herman, R.D., Renz, D.O. (1999): Theses on Nonprofit Organizational Effectiveness. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 28(2), pp. 107-125.
42. Herzlinger, R.E. (1994): Can Public Trust in Nonprofits and Governments Be Restored?. *Harvard Business Review*, 74(2), pp. 97-107
43. Holmstrom, B. (1979): Moral Hazard and Observability. *Bell Journal of Economics*, 10(1), pp. 74-91.
44. Holmstrom, B., Milgrom, P. (1991): Multitask Principal Agent Analyses: Incentive Contracts, Asset Ownership, and Job Design. *Journal of Law, Economics and Organization*, 7 (Special Issue), pp. 24-52.
45. Holthausen, R.W., Larcker, D.F., Sloan, R.G. (1995): Business Unit Innovation and the Structure of Executive Compensation. *Journal of Accounting and Economics*, 19(2-3), pp. 279-313.
46. Hopwood, A. (1974): Leadership Climate and the Use of Accounting Data in Performance Evaluation. *The Accounting Review*, 49(3), pp. 485-495.
47. Horngren, C., Foster, G., Datar, S. (2000): *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. 10th ed. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
48. Hudson, M. (1995): *Managing without Profit. The Art of Managing Third-Sector Organizations*. England: Penguin Books.

49. Indjejikian, R. (1999): Performance Evaluation and Compensation Research: An Agency Perspective. *Accounting Horizons*, 13(2), pp. 147-158.
50. Indjejikian, R., Nanda, D. (2002): Executive Target Bonuses and What They Imply about Performance Standards. *The Accounting Review*, 77(4), pp. 793-819.
51. Ittner, C., Larcker, D. (2001): Empirical Research in Management Accounting: A Value-Based Management Perspective. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1-3), pp. 349-410.
52. Jackson, D.K., Holland, T.P. (1998): Measuring the Effectiveness of Nonprofit Boards. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 27(2), pp. 159-182.
53. Jensen, M.C. (2001): Value Maximization, Stakeholder Theory, and The Corporate Objective Function. *Journal of Applied Corporate Finance*, 14(3), pp. 8-21.
54. Jensen, M.C., Meckling, W.H. (1976): Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs, and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), pp. 305-360.
55. Jensen, M.C., Meckling, W.H. (1995): Specific and General Knowledge and Organizational Structure. En L. Werin, H. Wijkander (Ed.) *Contract Economics*, Cambridge: Blackwell Publishers.
56. Kanter, R. M., Summers, D.V. (1987): Doing Well while Doing Good: Dilemmas of Performance Measurement in Nonprofit Organizations and the Need for a Multiple Constituency Approach. En W.W. Powell (ed.), *The Nonprofit Sector: A Research Handbook*. New Haven, Conn.: Yale University Press.
57. Krafft, M. (1999): An Empirical Investigation of the Antecedents of Sales Force Control Systems. *Journal of Marketing*, 63(3), pp. 120-134.
58. Lambert, R.A., Larcker, D.F., Weigelt, K. (1993): The Structure of Organizational Incentives. *Administrative Science Quarterly*, 38(3), pp. 438-461.
59. Leete, L. (2000): Wage Equity and Employee Motivation in Nonprofit and For-Profit Organizations. *Journal of Economic and Behavior Organization*, 43(4), pp. 423-446.
60. Leiter, J. (2005): Structural Isomorphism in Australian Nonprofit Organizations. *International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 16(1), pp. 1-31.

61. Markides, C.C., Williamson, P.J. (1996): Corporate Diversification and Organizational Structure: A Resource-Based View. *Academy of Management Journal*, 39(2), pp. 340-367.
62. Melumad, N., Reichestein, S. (1987): Centralization versus Delegation and the Value of Communication. *Journal of Accounting Research*, 25 (supplement), pp. 1-18.
63. Milgrom, P., Roberts, J. (1990): Bargaining and Influence Costs and the Organization of Economic Activity. En J. Alt, K. Shepsle (eds.): *Perspectives on Positive Political Economy*, pp. 57-89. Cambridge MA: Cambridge University Press.
64. Milgrom, P., Roberts, J. (1992): *Economics, Organization, and Management*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
65. Milgrom, P., Roberts, J. (1995): Complementarities and Fit: Strategy, Structure and Organizational Change in Manufacturing. *Journal of Accounting and Economics*, 19(2-3), pp. 179-208.
66. Mintzberg, H. (1992): *Structure in Fives: Designing Effective Organizations*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
67. Mirvis, P.H., Hackett, E.J. (1983): Work and Work Force Characteristics in The Nonprofit Sector. *Monthly Labor Review*, 106(4), pp. 3-12.
68. Moers, F. (2006): Performance Measure Properties and Delegation. *The Accounting Review*, 81(4), pp. 897-924.
69. Murphy, K.J. (1986): Incentives, Learning and Compensation. A Theoretical and Empirical Investigation of Managerial Labor Contracts. *Rand Journal of Economics*, 17(1), pp. 59-76.
70. Nagar, V. (2002): Delegation and Incentive Compensation. *The Accounting Review*, 77(2), pp. 379-395.
71. Nunnally, J.C., Bernstein, I.H. (1994): *Psychometric theory*. 3rd ed .New York, NY: McGraw-Hill.
72. O'Connor, N.G., Deng, J., Luo, Y. (2006): Political Constraints, Organization Design and Performance Measurement In China'S State-Owned Enterprises. *Accounting, Organizations and Society*, 31(2), pp. 157-177.

73. Osborne, S.P. (1998): Organizational Structure and Innovation in U.K. Voluntary Social Welfare Organizations: Applying the Aston Measures. *International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 9(4), pp. 345-362.
74. Pfeffer, J., Salancik, G.R. (1977): Organizational Context and the Characteristics and Tenure of Hospital Administrators. *Academy of Management Journal*, 20(1), pp. 74-88.
75. Porter, M. E., Kramer, M. R. (1999): *Philanthropy's New Agenda: Creating Value*. Harvard Business Review, 77(6), pp. 121-130.
76. Prendergast, C. (1999): The Provision of Incentives in Firms. *Journal of Economic Literature*, 37(1), pp. 7-63.
77. Pugh, D.S., Hickson, D.J., Hinings, C.R., Turner, C. (1968): Dimensions of Organizational Structure. *Administrative Science Quarterly*, 13(1), pp. 65-105.
78. Russo, M.V., Harrison, N.S. (2005): Organizational Design and Environmental Performance: Clues from the Electronics Industry. *Academy of Management Journal*, 48(4), pp. 582-593.
79. Sanders, W.G. (2001): Incentive Alignment, Ceo Pay Level, and Firm Performance: A Case of "Heads I Win, Tails You Lose?". *Human Resource Management*, 40(2), pp. 159-170.
80. Schmid, H. (2002): Relations between Organizational Properties and Organizational Effectiveness in Three Types of Nonprofit Human Service Organizations. *Public Personnel Management*, 31(3), pp. 377-395.
81. Speckbacher, G. (2003): The Economics of Performance in Nonprofit Organizations. *Nonprofit Management and Leadership*, 13(3), pp. 267-281.
82. Steinberg, R. (1990): Profits and Incentive Compensation in Nonprofit Firms. *Nonprofit Management and Leadership*, 1(2), pp. 137-152.
83. Stiglitz, J. (1994): *Wither Socialism?*, Cambridge, MA. The MIT Press.
84. Thompson, J.D. (1967): *Organizations in Action*. New York: McGraw-Hill
85. Tosi, H.L., Katz, J.P., Gómez-Mejía, L.R. (1997): Disaggregating the Agency Contract: The Effects of Monitoring, Incentive Alignment, and Term in Office on Agent Decision Making. *Academy of Management Journal*, 40(3), pp. 584-602.
86. Trice, H.M., Beyer, J.M. (1993): *The Cultures of Work Organization*. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.

87. Waggoner, D.B., Neely, A.D., Kennerley, M.P. (1999): The Forces that Shape Organisational Performance Measurement Systems: An Interdisciplinary Review. *International Journal of Production Economics*, 60-61, pp. 53-60.
88. Widener, S.K. (2004): An Empirical Investigation of the Relation Between the Use of Strategic Human Capital and the Design of the Management Control System. *Accounting, Organizations and Society*, 29(3-4), pp. 377-399.
89. Widener, S.K., Shackell, M.B., Demers, E.A. (2008): The Juxtaposition of Social Surveillance Controls with Traditional Organizational Design Components. *Contemporary Accounting Research*, 25(2), pp. 605-638.
90. Young, D.R. (1984): Performance and Reward in Nonprofit Organizations. *PONPO working paper no. 79 e ISPS working paper no. 2079*, Institution for Social and Policy Studies, Yale University.