

Relevancia de los indicadores relacionados con la comunicación y la rendición de cuentas en las entidades sin fines de lucro

Relevance of indicators linked to communication and accountability in not-for-profit organizations

JAVIER CORRAL-LAGE¹

M. LOREA MAGUREGUI URIONABARRENECHEA²

CRISANTA ELECHIGUERRA ARRIZABALAGA²

Universidad del País Vasco UPV/EHU (España)

Recibido el 27 de junio de 2017, aceptado el 6 de febrero de 2018

Publicado online el 13 de julio de 2018

Nº de clasificación JEL: L31

DOI: 10.5295/cdg.170790lm

Resumen:

El objetivo del presente trabajo es verificar el grado de fiabilidad de los indicadores relacionados con el área de la comunicación y la rendición de cuentas propuesto por Elechiguerra, Corral-Lage y Maguregui (2015) dentro del ámbito del Sector No Lucrativo (SNL). Este trabajo contribuye en la identificación de cuáles son las dimensiones que las propias Entidades Sin Fines de Lucro (ESFL) opinan que deben abordar a la hora de emitir información externa transparente y rendir cuentas de forma eficaz y eficiente. Para ello, se ha llevado a cabo una encuesta en la que se recoge la opinión de 122 ESFL españolas y, posteriormente, se han analizado los datos obtenidos mediante el estadístico Alfa de Cronbach. Los resultados alcanzados, en base al estudio de correlación, dejan patente que los indicadores a los que estas organizaciones conceden un mayor grado de fiabilidad del área estudiada son los relacionados con las medidas contra la corrupción, la participación de los grupos de interés o stakeholders en los procesos de la entidad, la opinión de auditoría y la de su comité. Por el contrario, han resultado descartados aquellos relacionados con las multas-sanciones y con las quejas-reclamaciones, por no aportar valor añadido al conjunto de los indicadores propuestos.

Palabras clave:

Sector No Lucrativo, transparencia, indicadores, comunicación, rendición de cuentas.

Abstract:

A study by Elechiguerra, Corral-Lage and Maguregui in 2015 shows how a model of social and economic indicators can help provide more transparent information on the Not-For-Profit area. Based on this premise, the

1 Departamento de Economía Financiera I, Facultad de Economía y Empresa, Av. Lehendakari Agirre 83, 48015, Bilbao (España). javier.corral@ehu.eus

2 Departamento de Economía Financiera I, Facultad de Economía y Empres, C/Elcano, 21, 48008 Bilbao, (España). lorea.maguregui@ehu.eus; crisanta.elechiguerra@ehu.eus

objective of this work is to corroborate, using Cronbach's Alpha, the degree of reliability of the set of social indicators related to the area of communication and accountability, with the desire and eagerness to favour the processes of issuing clearer and more homogeneous information related to this area within the Not-For-Profit Sector. It identifies which are the dimensions that the Not-For-Profit Organizations (NFPO) themselves think they must do when it comes to communicate information and accountability in an effective and efficient way. To this end, a survey has been carried out in which the opinion of 122 Spanish NFPO is gathered. Subsequently, based on the correlation study, the data obtained were analysed making it clear that the indicators these organizations grant a higher degree of reliability in the area studied are those related to anti-corruption measures, stakeholders' participation in the entity process, the auditors' insights and their committees. And those linked to penalties-sanctions and complaints-claims are discarded as they do not add value to the indicators as a whole.

Keywords:

Not-For-Profit Sector, transparency, indicators, communication, accountability.

1. INTRODUCCIÓN

El Sector No Lucrativo (SNL) vivió un proceso expansivo a lo largo de la primera década del siglo XXI (De la Roda 2008; Caba et al. 2011). Esta circunstancia le ha permitido estar inmerso en un proceso de madurez y de reconocimiento como agente de transformación social, trabajando más allá de las buenas intenciones, para alcanzar una legitimidad y credibilidad ante la comunidad (Garrow 2015; Beer y Michelli 2017; Mazzei 2017).

Además de una elevada rentabilidad social, el SNL también debe obtener una mayor flexibilidad y creatividad en comparación con el Sector Público y con el de Mercado. El primero, en la actual situación económica, no puede prever y controlar todas las necesidades sociales; el segundo es incapaz de desarrollar, por interés propio, actividades que no reporten una maximización de los beneficios. Por todo ello, y debido a su capacidad de redistribución y estabilización, se está tendiendo cada vez más a delegar buena parte de sus funciones a las Entidades Sin Fines de Lucro (ESFL) (Hustinx et al. 2014; Ferreira 2015; Pedercini 2015; Pape et al. 2016). Como consecuencia, se observa una creciente demanda de los servicios que presta el SNL (PTS, 2012).

Ante este escenario, las ESFL tienen que evolucionar hacia modelos de relación con sus grupos de interés para mejorar a la hora de rendir cuentas, mejorar su funcionamiento y contribuir a su sostenibilidad (Fundación PwC-AEF 2017). Con una buena gestión de las herramientas sociales se puede construir una comunidad que proporcione un mayor respaldo social a las ESFL (Sajardo y Pérez 2016).

Así, el concepto de la transparencia surge como abanderado de una divulgación responsable, clara y legítima de la información demandada por los grupos de interés, puesto que esta acepción supone una actitud e implica una disponibilidad de información real (Waters et al. 2009; Hale 2013; Deng y Huang 2015; Beer y Michelli 2017), tanto por decisión de las propias entidades del Sector como por requerimiento de varios grupos de interés (Caba et al. 2009; Anheier et al. 2013; Beer y Michelli 2017). La obtención de dicha transparencia se puede optimizar mediante la utilización de mecanismos de control voluntario como son los indicadores socio-económicos.

En el estudio realizado por Elechiguerra et al. (2015) se presenta y propone una novedosa batería de indicadores, entre los que se encuentran aquellos relacionados con la comunicación y rendición de cuentas en las ESFL. Tratando de complementar dicho trabajo, el objetivo de esta investigación es analizar el grado de fiabilidad de los indicadores sociales a través del Alfa de Cronbach, avanzando en la identificación de cuáles son las dimensiones que las ESFL opinan deben abordar a la hora de rendir cuentas de forma eficaz y eficiente.

Tras esta introducción, se ofrece una visión global de la relevancia y la expansión alcanzada por el SNL en las últimas décadas. A continuación, se define qué se entiende por transparencia y se realiza una breve revisión de la literatura sobre trabajos previos de divulgación de información en estas entidades. Seguidamente, se concreta la rendición de cuentas, distinguiendo entre mecanismos obligatorios y voluntarios. Además, se realiza un estudio empírico de verificación de la consistencia interna del conjunto de indicadores de comunicación y rendición de cuentas en las ESFL, obteniendo unos interesantes resultados. Para finalizar, se detallan las conclusiones más relevantes, así como las principales limitaciones del estudio.

2. LA PRESENCIA DEL SECTOR NO LUCRATIVO EN LA SOCIEDAD

Las cifras que se han ido poniendo de manifiesto en los informes y estudios realizados en los últimos años revelan la magnitud y complejidad del SNL (CONGDE, 2017). Su desarrollo se ha producido por diversas causas que pueden ir desde el ámbito social hasta el económico, pasando por factores religiosos y políticos, entre otros. A lo largo de la historia, la solidaridad ha ido adquiriendo diversas formas, siendo ésta representada por la beneficencia de la Iglesia en la Edad Media hasta las actuales medidas tomadas por parte de entidades del SNL, ante la constante pérdida de poder del conocido como Estado del Bienestar. En las últimas décadas, son varios los argumentos por los que se comienza a dar un mayor protagonismo al Sector (Salamon 1987; Kunhle y Selle 1992; Rodríguez-Cabrero 1995; Sajardo 1997; Salamon y Anheier 1998; Etzioni 2000; Lynch-Cerullo y Cooney 2011; Newcomer et al. 2013).

En estas condiciones, concurren tres enfoques principales que aspiran a justificar la existencia y actuación de las entidades conformantes de este Sector: la aproximación de carácter económico, la de carácter politológico y la del ámbito sociológico (Herrera-Gómez 1998; Pérez-Grueso et al. 2007).

De esta manera, el SNL se alza como aquella elección diferenciada del Sector Público y del Sector de Mercado, con el objeto de cubrir las lagunas que estos conciben. La importancia del SNL como elemento que responde a las limitaciones de los otros sectores es cada vez más importante, y por ello, las obligaciones para con la sociedad se incrementan. Entre ellas, nos encontramos con la necesidad de ofrecer una información, tanto económica como social, que sea veraz, fiable, completa y transparente. Estas organizaciones deben asumir con enorme responsabilidad el deber de garantizar la transparencia (Ruiz-Giménez 2013).

3. LA TRANSPARENCIA EN EL CONTEXTO SOCIOECONÓMICO ACTUAL

En la última década, los escándalos generados por individuos pertenecientes a ESFL, principalmente relacionados con la obtención de recursos más que con la gestión, como es el caso “Nadia Nerea” o el de “Paco Sanz”, han contribuido a desvirtuar la loable labor desempeñada por la mayor parte de estas organizaciones (Global Reporting Initiative, 2011) y a reducir el grado de confianza que la sociedad deposita en las mismas (Enjolras 2008; Edelman 2014). Las ideas y prejuicios de creer que estas entidades son una tapadera para generar un lucro personal, o que la falta de control y transparencia en sus actividades económicas es característica de ellas, crean una agravación de la imagen del Sector.

Ante este escenario, los grupos de interés de las ESFL, entendidos estos como cualquier sujeto o grupo que pueda influir o ser influenciado por la consecución de los propósitos de las mismas, demandan una información más detallada y veraz basada en la claridad, la legitimidad y la responsabilidad (Brown y Moore 2011; Horrach y Socías-Salvá 2011; MacIndoe y Barman 2013). Es ahí, precisamente, donde surge el concepto de transparencia como base sustentadora de todo ello (Marcuello et al. 2007).

Por lo tanto, la transparencia, entendida como aquella cualidad que permite a todos los grupos de interés conocer y descubrir el funcionamiento y la identidad de una organización (Herranz de la Casa 2006; Vidal et al. 2008; Vaccaro y Madsen 2009; Starling 2010), ha

pasado a ser el elemento que forma parte del conjunto de valores que posibilitan que las organizaciones actúen dentro de los parámetros de las buenas prácticas éticas (Herranz de la Casa 2007; Rhode y Packel 2009; Plataforma de ONGs de Acción Social 2015; CONGDE 2017).

En un estudio previo de Corral-Lage y Elechiguerra (2014) se concluye que la necesidad de ofrecer a los grupos de interés una información más transparente no se realiza exclusivamente para la mejora de la propia entidad en cuanto a valor añadido, mejora de la confianza, mayor captación de fondos económicos y humanos, etc., sino también para crear una imagen positiva de las organizaciones ante la sociedad. A la hora de saber dónde incidir con una mayor transparencia, es evidente que ésta debe cubrir todas las áreas de una organización, haciendo especial hincapié en cómo se comunica la información y en si rinden o no cuentas de sus actividades de cara a la sociedad. No podemos olvidar que la responsabilidad de gobierno obliga a ser supervisado y a rendir cuentas con transparencia (Fundación PwC-AEF, 2017), por lo que las ESFL tienen que hacer un esfuerzo para poner en conocimiento de sus grupos de interés toda la información relevante de manera detallada.

Para poder acatar tal cometido, las ESFL deben añadir información de índole social a los estados contables, a través de un conjunto de indicadores que favorezcan el poder conocer si éstas han logrado o no los objetivos que al inicio del ejercicio se han marcado. Dicha información debe ser transparente y cumplir con una serie de acepciones que permitan desarrollar una información más veraz y fiable, como la verificación, la certificación y el aseguramiento (Behn et al. 2010). En definitiva, poder medir si la gestión llevada a cabo por la organización es eficaz, eficiente y efectiva (González y Rúa 2007; Maguregui 2014; De Rueda 2017).

Consecuentemente, la imagen transparente, como elemento generador de credibilidad, legitimidad y confianza, es necesario para una ESFL (Smylie y Corcoran 2009; Herranz de la Casa 2014; Plataforma de ONGs de Acción Social 2015). Su aceptación social es generada a través de procesos de información y comunicación, por lo que debe ser proyectada hacia sus grupos de interés por medio de una imagen nítida y positiva. Una buena comunicación tiene el influjo de crear una imagen atractiva de una organización, y, por ende, una posición sólida de diferenciación frente al resto de formas organizacionales.

Además, a esta realidad debemos unirle el hecho de que el rol de transformación social que poseen las ESFL establece un compromiso donde se implica una exigencia. Esta determinada manera de hacer de estas organizaciones plantea el reto de implicar e involucrar a la sociedad en las tareas que ellas realizan y los objetivos que persiguen. En este marco, se hace necesario impulsar la transparencia para con todos aquellos que formen parte del proceso (Behn et al. 2010) de una manera responsable, eficiente y eficaz (Ball 2009; Maguregui 2014).

Para llevar a cabo este objetivo, la comunicación resulta imprescindible. Es decir, se precisa una información con los diferentes involucrados de la organización y con otros agentes sociales relevantes con los que se tiene una relación más estrecha de un modo transparente, respetuoso y coherente con los valores propios de las entidades, como son el rigor, la veracidad, el respecto, el buen gobierno, la honestidad, la participación activa, etc. (Plataforma de ONGs de Acción Social 2015; CONGDE 2017). Así, las ESFL necesitan utilizar mecanismos que favorezcan la divulgación de la información a todas las partes vinculadas a la organización, tanto de manera directa como indirecta. Todo ello, por supuesto, bajo la premisa de la transparencia (Ball 2009; Behn et al. 2010).

4. HACIA UN MODELO DE INDICADORES RELACIONADOS CON LA COMUNICACIÓN Y RENDICIÓN DE CUENTAS EN LAS ESFL

4.1. La transparencia y la rendición de cuentas

Como hemos visto, la transparencia en el SNL es un término que está adquiriendo cada vez mayor relevancia en la sociedad. Esto genera, en ocasiones, que expresiones relacionadas con esta temática se utilicen de manera errónea como sinónimos, cuando realmente existen ciertos matices diferenciadores entre ellos.

Habitualmente, la confusión más generalizada se produce entre transparencia y rendición de cuentas. Mientras que la primera se define como una actitud y una disponibilidad real de información, tanto por iniciativa de la organización como por petición expresa de sus grupos de interés o *stakeholders* (Marcuello et al. 2007), la segunda es una porción de la anterior y supone la explicación de diferentes aspectos organizativos ante las expectativas de diversas partes interesadas. Es decir, la rendición de cuentas trata de dar respuesta a aspectos tales como qué hace la organización, cómo lo hace, cuánto se gasta y con qué lo financia, buscando generar confianza y adhesión. Con todo, otras tendencias apuntan a un quinto elemento encargado de dar respuesta a qué resultados consigue. Por ello, existen corrientes que defienden nombrar a este proceso como rendición de resultados, mientras que otros simplemente optan por ampliar el concepto de rendición de cuentas con este quinto elemento (Medina-Rey 2009).

En otras ocasiones, también se incurre en el error de pensar que la rendición de cuentas es simple y llanamente un proceso de autorregulación en busca del impulso hacia el buen gobierno, cuando realmente un proceso de autorregulación es una tarea de implementación de estándares adicionales como códigos éticos, cartas de responsabilidad, directorios, etc., que las organizaciones desarrollan como complemento a los deberes de rendición de cuentas impuestos por la normativa legal, en aras de una mayor transparencia (Corral-Lage 2014; Pursals 2016; Flores 2017).

4.2. Mecanismos de control

Como ya se ha comentado, para lograr promover la transparencia en la emisión de información, es necesario llevar a cabo mecanismos que promuevan la comunicación a todas las partes vinculadas a la organización, tanto de manera directa, como indirecta.

Concretamente, en las entidades pertenecientes al SNL existen diversas normas que postulan la disposición pública de información, aunque centrándose única y exclusivamente en el ámbito económico y financiero, como es el caso de la Ley Orgánica 1/2002 de 22 de marzo reguladora del Derecho de Asociación; la Ley 50/2002 de 26 de diciembre de Fundaciones; el Real Decreto 1491/2011 de 24 de octubre por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos; y la Ley 19/2013 de 9 de diciembre de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

Con base en la normativa legal, están obligadas a presentar sus Cuentas Anuales y a que éstas sean verificadas (en base a la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas), las asociaciones declaradas de Utilidad Pública (art. 34 de la Ley Orgánica 1/2002 y artículo 5.4 del Decreto 1740/2003 sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública) y las fundaciones (art. 25 de la Ley 50/2002).

En el caso de la Ley de Transparencia, ésta se centra en ampliar y reforzar la transparencia, así como en regular y garantizar el derecho de acceso a la información. Es cierto, que en este caso, puede darse la idea de que nos encontramos ante una ley que deja de lado al conjunto de asociaciones y fundaciones que lo conforman, centrándose en la realidad del carácter público, sin embargo, sí es recomendable tener en cuenta su artículo 3, donde se especifica que podrán ser también aplicables las disposiciones relacionadas con la publicidad activa, a ciertas entidades privadas³. De esta manera vemos cómo, aun siendo de manera indirecta, ciertas organizaciones del Sector se pueden ver afectadas por dicha Ley.

Como se ha podido apreciar, la normativa legal se centra principalmente en el área económica y financiera de las ESFL. Sin embargo, para satisfacer la demanda de información de los grupos de interés, una información transparente debe tener en cuenta otras áreas además de la anterior (Montserrat, 2009). Sin perjuicio de las obligaciones legales, sería conveniente que estas organizaciones facilitaran información clara y precisa sobre sus fines, actividades, beneficiarios, gestión de sus recursos, etc. Es decir, deberían apuntar hacia modelos más avanzados de comunicación detallada y de calidad (PwC-AEF, 2017).

Ante este escenario, las ESFL están desarrollando mecanismos de carácter voluntario (códigos de conducta, ética y buenas prácticas, certificados de calidad, guías, mecanismos de participación y consulta, etc.) además de mecanismos de control obligatorio (cuentas anuales, informes de auditoría, libro de actas, lista actualizada de asociados, etc.), garantizando así la eficiencia en su gestión y controlando que el concepto de transparencia no se desvirtúe (Caba et al. 2011). Concretamente, y en base a Corral-Lage (2014), las ESFL elaboran indicadores, guías de buenas prácticas y códigos de conducta (67,14%, 65,00% y 64,29% respectivamente). Es decir, lo que más demandan estas organizaciones es utilizar indicadores que les permitan tener en cuenta las necesidades de sus grupos de interés para ofrecer así una información transparente que satisfaga dichas necesidades.

Por lo tanto, conviene avanzar en el establecimiento de una serie de parámetros de control interno que garanticen una rendición de cuentas lo más clara y transparente posible de las organizaciones del sector (CONGDE, 2017). Además, estos mecanismos voluntarios pueden ser entendidos como elementos de acción colectiva diseñados para abordar las asimetrías de información entre las ESFL y sus grupos de interés. La teoría del club y la economía de la certificación sugieren que tales sistemas tienen el potencial de proporcionar un elevado nivel de calidad al establecer altos estándares y cuotas y al verificar rigurosamente su cumplimiento. Dichos mecanismos voluntarios, como es el caso de los indicadores, pueden ser una señal de calidad porque los mayores costes de participación pueden permitir que sólo se sumen organizaciones de alta calidad (Gugerty 2009).

A nivel estatal, el principal estudio relacionado con la creación de indicadores para la gestión y evaluación externa de ESFL es el desarrollado por Herranz-Bascones (2005). En él se profundiza en aquellos indicadores relacionados con la gestión de los recursos financieros y humanos, la imagen y la gestión operativa de estas entidades.

A nivel internacional, Bachmann (2012) analiza cómo es la emisión de información transparente de las ESFL de la República Checa a través de un análisis de contenidos de

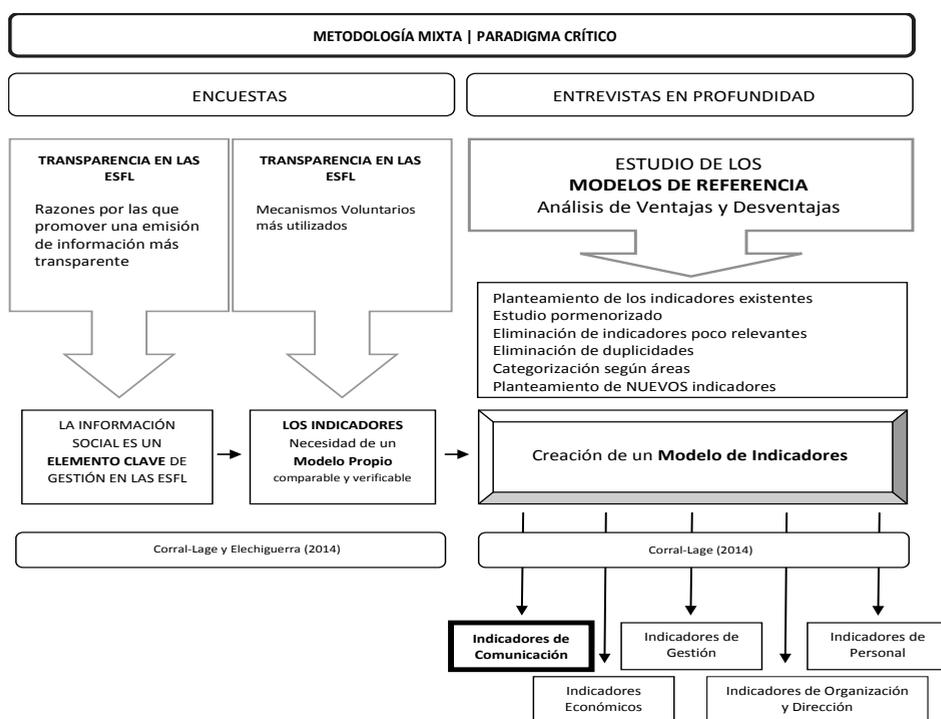
³ Entidades privadas que perciban durante el período de un año ayudas o subvenciones públicas en una cuantía superior a 100.000 euros o cuando al menos el 40 % del total de sus ingresos anuales tengan carácter de ayuda o subvención pública, siempre que alcancen como mínimo la cantidad de 5.000 euros.

sus páginas web, concluyendo que la transparencia en la emisión de información está mejorando, pero que debe ser ampliada en todas las áreas de las organizaciones a través de indicadores. Por su parte, Baca (2013) realiza comparaciones estadísticas de los informes que presentan las ESFL californianas, concluyendo la necesidad de favorecer el Informe Integrado mediante la utilización de diferentes indicadores. En el estudio llevado a cabo por de Anheier et al. (2013), se recurre a la investigación exploratoria de diversas ESFL germanas para medir el nivel al que llega la rendición de cuentas y la transparencia en la comunicación de información. En él queda patente que dichas entidades emiten principalmente aquella información que es obligatoria, por lo que se concluye la necesidad de normativizar y exigir la emisión de otra serie de mecanismos de emisión de información que actualmente son voluntarios, como es el caso de los indicadores.

Por consiguiente, teniendo en cuenta las directrices de los estudios de Corral-Lage y Elechiguerra (2014) y Corral-Lage (2014), elaboramos el siguiente mapa conceptual (ver Figura 1).

Figura 1

Mapa Conceptual de los estudios previos



Fuente: Elaboración propia a partir de Corral-Lage y Elechiguerra (2014) y Corral-Lage (2014)

4.3. Indicadores del área de comunicación y rendición de cuentas

Puesto que la imagen transparente como elemento generador de credibilidad, legitimidad y confianza resulta imprescindible para las ESFL, son los indicadores relacionados con el área de comunicación y rendición de cuentas los que mayor relevancia adquieren en las mismas.

A continuación pasamos a describir los indicadores propuestos⁴:

A. Indicador CA1: opinión de auditoría

El proceso de verificación de las cuentas anuales o de otros documentos puede suponer una mejora en los procesos de comunicación de aquellas organizaciones que estén obligadas a auditar o que lo elijan de manera voluntaria. Por ello, a través de este indicador se pretende obtener información de si la entidad ha llevado a cabo un proceso de auditoría, si este proceso ha sido por mandato legal o voluntario, y si se ha llevado a cabo, qué opinión merece la información verificada (ver Tabla 1).

Tabla 1
Indicador CA1: opinión de auditoría

CÓDIGO DE IDENTIFICACIÓN	CA1	NOMBRE DEL INDICADOR	OPINIÓN DE AUDITORÍA
ÁREA	COMUNICACIÓN	TIPO DE INDICADOR	AUDITORÍA
DEFINICIÓN	DAR A CONOCER LA OPINIÓN DEL AUDITOR EXTERNO RESPECTO DE LAS CUENTAS ANUALES DE LA ENTIDAD O DE OTROS DOCUMENTOS QUE SE PRESENTEN A SU VERIFICACIÓN.		
TIPO DE INFORMACIÓN	CUALITATIVA	UNIDAD DE MEDIDA	DICOTÓMICA

4 La tabla donde se muestran las diferentes características de cada indicador se ha desarrollado tomando como referencia el esquema utilizado por la Comisión de Entidades sin Fines de Lucro de AECA. En él se tienen en cuenta diferentes elementos como:

Código de Identificación: En base a la clasificación.

Nombre: Recoge la denominación del indicador.

Área: Identifica el área de la organización relacionada con el indicador.

Tipo de indicador: Plantea la dimensión en la que se encuentra encuadrado el indicador en base al área.

Definición: Explica los propósitos y objetivos del indicador, así como el significado del mismo.

Tipo de Información: Informa sobre la clase de información que ofrece el indicador.

- Cualitativa. Referido a aquellos indicadores cuya información se ofrezca de manera semántica.
- Cuantitativa: Referido a aquellos indicadores cuya información se ofrezca de manera numérica.

Unidad de medida: Describe la base de la expresión tanto cuantitativa como cualitativa del indicador.

- Dicotómica (Sí/No)
- Semántica
- Valores absolutos
- Porcentajes

Formulación: Ofrece la ratio, cuadro resumen o listado, sobre los que se fundamenta la información ofrecida del indicador

Fuentes de información de datos: Describe el origen de las fuentes de los datos utilizados en la formulación del indicador.

Base de referencia: Determina el valor óptimo o la expresión buscada como óptima.

Periodicidad: Plantea el espacio de tiempo recomendable en el que se debería elaborar el indicador.

Verificación: Propone la verificación por parte de un agente externo.

FORMULACIÓN		Sí Obligatoria	Voluntaria	No		
	¿La organización lleva a cabo un proceso de auditoría?					
		Favorable	Favorable Con Salvedades Por Limitación al alcance	Por Error o Incumplimiento	Desfavorable	Denegada
	¿Qué opinión ofrece el Informe de Auditoría?					
FUENTES DE INFORMACIÓN	INFORME DE AUDITORÍA	BASE DE REFERENCIA		SÍ SE LLEVA A CABO UN PROCESO DE AUDITORÍA EL INFORME ES FAVORABLE		
PERIODICIDAD	ANUAL	VERIFICACIÓN		Sí		

Fuente: Elechiguerra et al. (2015).

B. Indicador CC1: opinión del comité de auditoría

El proceso de rendición de cuentas, la obtención de legitimidad y la consideración de los grupos de interés pueden verse favorecidas por la adopción de comités de auditoría como vía para cubrir dichas necesidades. Además, en el caso del SNL, la labor de los comités de auditoría no debería centrarse exclusivamente en la información financiera, sino que debería extrapolar su labor a las diferentes áreas de la organización. Ciertamente, los comités de auditoría no son órganos que estén lo suficientemente implantados en el sector, por ello, se tiene también en cuenta la opinión de un supervisor interno. El indicador que presentamos a continuación trata de mostrar si la entidad da a conocer a la sociedad la opinión vertida por el comité de auditoría, o en su defecto del supervisor, en caso de haber sido realizada dicha supervisión (ver Tabla 2).

Tabla 2

Indicador CC1: opinión del comité de auditoría

CÓDIGO DE IDENTIFICACIÓN	CC1	NOMBRE DEL INDICADOR	OPINIÓN DEL COMITÉ DE AUDITORÍA
ÁREA	COMUNICACIÓN	TIPO DE INDICADOR	COMITÉ DE AUDITORÍA
DEFINICIÓN	DAR A CONOCER LA OPINIÓN, CUANDO SEA PÚBLICA, DEL SUPERVISOR O COMITÉ DE AUDITORÍA RESPECTO DE LA DOCUMENTACIÓN EXAMINADA DE LA ENTIDAD.		
TIPO DE INFORMACIÓN	CUALITATIVA	UNIDAD DE MEDIDA	DICOTÓMICA

FORMULACIÓN		Sí	No	
	¿La organización lleva a cabo un proceso de supervisión?			
		Sí	No	
	¿Se da a conocer la opinión del comité de auditoría o del supervisor?			
FUENTES DE INFORMACIÓN	INFORME DEL COMITÉ DE AUDITORÍA O DEL SUPERVISOR	BASE DE REFERENCIA		SÍ SE LLEVA A CABO UN PROCESO DE SELECCIÓN SÍ SE DA A CONOCER LA OPINIÓN DEL COMITÉ
PERIODICIDAD	ANUAL	VERIFICACIÓN		SÍ

Fuente: Elechiguerra et al. (2015).

C. Indicador CS1: participación de los *stakeholders*

Este indicador permite a las organizaciones demostrar el grado de participación de los grupos de interés en los procesos de la organización mediante la existencia de canales claros y accesibles donde se favorezca la retroalimentación y el acceso a información de la misión, visión, valores, planificación y códigos de conducta de la entidad. Puesto que cada grupo de interés posee características muy diferenciadas, las respuestas a este indicador pueden diferir de uno a otro, por lo que conviene desglosarlo por cada grupo definido (ver Tabla 3).

Tabla 3

Indicador CS1: participación de los *stakeholders*

CÓDIGO DE IDENTIFICACIÓN	CS1	NOMBRE DEL INDICADOR	PARTICIPACIÓN DE LOS <i>STAKEHOLDERS</i>
ÁREA	COMUNICACIÓN	TIPO DE INDICADOR	<i>STAKEHOLDERS</i>
DEFINICIÓN	VERIFICAR QUE EXISTAN CANALES CLAROS Y ACCESIBLES A TRAVÉS DE LOS CUALES LOS GRUPOS DE INTERÉS PUEDAN SOLICITAR INFORMACIÓN SOBRE LA ORGANIZACIÓN Y/O FORMAR PARTE EN LOS PROCESOS DE DISEÑO, IMPLEMENTACIÓN, CONTROL Y EVALUACIÓN DE LAS POLÍTICAS Y PROGRAMAS QUE SE DESARROLLEN. Y QUE LA MISIÓN, VISIÓN, VALORES, PLANIFICACIÓN ESTRATÉGICA Y CÓDIGOS DE CONDUCTA SEAN ACCESIBLES INTERNA Y EXTERNAMENTE. A TRAVÉS DE DICHS CANALES SE DEBE FAVORECER Y FACILITAR EL <i>FEEDBACK</i> ENTRE LA ORGANIZACIÓN Y LOS GRUPOS DE INTERÉS.		
TIPO DE INFORMACIÓN	CUALITATIVA	UNIDAD DE MEDIDA	DICOTÓMICA

FORMULACIÓN			Sí	No					
	¿Existen canales claros y accesibles a través de los cuales los Grupos de Interés pueden solicitar información?								
	En referencia a las políticas y programas desarrollados por las organizaciones. Los Grupos de Interés forman parte en:		Sí	No					
	Los procesos de diseño								
	La implementación								
	El control								
	La evaluación								
			Sí	No					
	¿Se favorece y facilita el <i>feedback</i> entre la organización y los Grupos de Interés?								
						Misión	Visión	Valores	Planificación Estratégica
¿Es accesible?	Internamente	Sí							
		No							
	Externamente	Sí							
		No							
FUENTES DE INFORMACIÓN	REGISTROS ESPECÍFICOS	BASE DE REFERENCIA	SÍ EXISTEN CANALES CLAROS Y ACCESIBLES SÍ FORMAN PARTE SÍ SE FAVORECE EL <i>FEEDBACK</i> SÍ SON ACCESIBLES INTERNA Y EXTERNAMENTE						
PERIODICIDAD	ANUAL	VERIFICACIÓN	SÍ						

Fuente: Elechiguerra et al. (2015).

D. Indicadores de transparencia CT1, CT2 y CT3

La transparencia es el conjunto de medios por los cuales las organizaciones encauzan los diferentes intereses generados tanto dentro como fuera de la misma. Por ello, las ESFL deben mejorar su situación poniendo en práctica sistemas de transparencia que destaquen sus méritos y sean convenientes para el entorno en el que desempeñan su labor (ver Tabla 4).

Tabla 5

Indicador CT2: medidas contra la corrupción

CÓDIGO DE IDENTIFICACIÓN	CT2	NOMBRE DEL INDICADOR	MEDIDAS CONTRA LA CORRUPCIÓN
ÁREA	COMUNICACIÓN	TIPO DE INDICADOR	TRANSPARENCIA
DEFINICIÓN	DAR A CONOCER LAS MEDIDAS TOMADAS EN RESPUESTA A INCIDENTES DE CORRUPCIÓN		
TIPO DE INFORMACIÓN	CUALITATIVA	UNIDAD DE MEDIDA	SEMÁNTICA
FORMULACIÓN	LISTADO DE MEDIDAS QUE LA ORGANIZACIÓN TOMA PARA LUCHAR CONTRA LA CORRUPCIÓN		
FUENTES DE INFORMACIÓN	REGISTROS ESPECÍFICOS	BASE DE REFERENCIA	LISTADO
PERIODICIDAD	ANUAL	VERIFICACIÓN	SÍ

Fuente: Elechiguerra et al. (2015).

Tabla 6

Indicador CT3: sanciones y multas

CÓDIGO DE IDENTIFICACIÓN	CT3	NOMBRE DEL INDICADOR	SANCCIONES Y MULTAS
ÁREA	COMUNICACIÓN	TIPO DE INDICADOR	TRANSPARENCIA
DEFINICIÓN	VALOR MONETARIO DE LAS SANCCIONES Y MULTAS SIGNIFICATIVAS Y DEL NÚMERO TOTAL DE SANCCIONES NO MONETARIAS DERIVADAS DEL INCUMPLIMIENTO DE LAS LEYES Y REGULACIONES		
TIPO DE INFORMACIÓN	CUNANTITATIVA	UNIDAD DE MEDIDA	PORCENTUAL
FORMULACIÓN	x 100		
FUENTES DE INFORMACIÓN	RESULTADO TOTAL PGC CUENTA DE PYG. I) MULTAS Y SANCCIONES PGC ESFL 6.ª CUENTA DE RESULTADOS. 1. EXCEDENTE DEL EJERCICIO. I) MULTAS O SANCCIONES,	BASE DE REFERENCIA	VALOR ÓPTIMO ≈ 0%
PERIODICIDAD	ANUAL	VERIFICACIÓN	SÍ

Fuente: Elechiguerra et al. (2015).

5. METODOLOGÍA

A la hora de verificar el nivel de fiabilidad que las ESFL españolas encuestadas asignan a los indicadores de comunicación y rendición de cuentas definidos por Elechiguerra et al. (2015), se ha partido de la premisa de que el total de posibles respuestas obtenidas del cuestionario sea exhaustivo y excluyente.

En el contexto del trabajo, se ha utilizado la Escala de Likert con cinco niveles de respuesta como instrumento de medida para cuantificar el grado de validez de los 6 ítems propuestos. Asimismo, a la hora de formular los enunciados se ha tenido en cuenta el sentido

favorable de todos ellos para así evitar posibles sesgos que pudieran surgir si se hubieran tenido que recodificar las respuestas ante ítems con sentido desfavorable. El programa empleado para el tratamiento de los datos ha sido el paquete SSPS Statistics, versión 24.0.

En relación a la medición de la consistencia interna de los 6 indicadores de comunicación y rendición de cuentas, se ha realizado un estudio de su correlación a través del coeficiente Alfa de Cronbach. Este método se considera adecuado para analizar la fiabilidad de constructos, es decir, para demostrar que una serie de indicadores resultan fiables para medir un concepto (Bonett y Wright 2015; Perdomo y Perdomo 2015).

5.1. Muestra

Con el fin de alcanzar el objetivo de este estudio, se ha llevado a cabo una encuesta a lo largo del segundo semestre del 2014, dirigida a las Asociaciones y Fundaciones españolas en activo en el año 2013, con correo electrónico.

El tamaño muestral se ha determinado para lograr que el margen de error máximo para la estimación de una proporción (frecuencia relativa de respuesta en un ítem específico de una cuestión) sea inferior a 0,05 puntos, en este caso de $\pm 5\%$ con un nivel de confianza del 95% ($z=1.96$, para $e=0.05$, $p=q=0.5$) sobre un censo de 450 ESFL, definido como finito. De esta manera, la muestra es de 240 entidades, partiendo de un universo que asciende a un total de 287.762 organizaciones, en base a los datos recogidos en el estudio FONCE-2005 (García Delgado 2009), por ser el dato fidedigno más cercano a la actualidad del que hemos podido disponer a nivel estatal.

En la elaboración de la encuesta se enviaron un total de 450 cuestionarios a las ESFL españolas. Se recibieron 153 respuestas, es decir, se obtuvo un índice de respuesta total del 34,00%. El proceso de depuración ha sido muy riguroso, lo que ha provocado la pérdida de un número considerable de respuestas. Sin embargo, y como contrapartida, esta depuración otorga un grado mayor de fiabilidad a las muestras que se obtienen a partir de dichos colectivos. Esto ha supuesto la eliminación de 31 cuestionarios, ya que muchas encuestas no habían sido contestadas en su totalidad y podrían desvirtuar parte de los resultados obtenidos.

Por consiguiente, el número definitivo de encuestas que componen la muestra asciende a 122, de las cuales un 58% son asociaciones y un 42% son fundaciones. Respecto a su ámbito de actuación, un 40% realizan su actividad en el ámbito autonómico, un 17% en el estatal y un 43% en el internacional. En cuanto a su nivel presupuestario, un 16% son micro-entidades, un 36% son pequeñas organizaciones, un 20% son medianas y un 28% grandes entidades. En lo concerniente a la actividad principal que desarrollan, se ha tenido en cuenta el criterio de clasificación del International Classification of Non-Profit Organizations (ICNPO), quedando todas las actividades representadas, como por ejemplo los Servicios Sociales con un 37%, la Educación e Investigación con un 16%, las Actividades Internacionales con un 12%, la Salud con un 10%, el Desarrollo con un 9%, entre otras. Respecto al número de socios, las entidades con más de 100.000 socios representan el 6%, aquellas entre 50.000 y 100.000 socios suponen el 36%, entre 10.000 y 50.000 socios nos encontramos con el 32%, y el 26% restante para aquellas con menos de 10.000 socios. El número de voluntarios también queda reflejado, siendo un 15% las organizaciones que tienen más de 250 voluntarios, un 28% las que poseen entre 250 y 150 voluntarios, un 25% para las que cuentan con un voluntariado en-

tre 150 y 50 individuos y un 32% aquéllas con menos de 50 voluntarios. Esta muestra de 122 organizaciones puede considerarse representativa puesto que supone un índice de respuesta de encuestas correctas del 27,11% respecto al censo definido; muy por encima de índices de otros estudios afines, como Jiménez y Remis (2007) con un 8,19% de índice de respuesta, Delgado (2009) con un 3,3% o Balas-Lara (2011) con un 4%.

5.2. Resultados del estudio empírico

En este apartado se presentan los resultados del estudio de correlación en relación a la medición de la consistencia interna de los 6 ítems o dimensiones planteados, en base a las percepciones de los propios encuestados sobre el conjunto de indicadores propuestos para favorecer la emisión de información transparente en el área de comunicación y rendición de cuentas de las ESFL españolas.

Tabla 7

Estadísticos de fiabilidad para 6 ítems

Alfa de Cronbach	Alfa de Cronbach basada en los elementos tipificados	N de elementos
,875	,876	6

Fuente: Elaboración propia.

El valor Alfa de Cronbach para el total del cuestionario de 6 dimensiones es de 0.875 (ver Tabla 7) y los valores de las correlaciones ítem-total oscilan entre 0.445 y 0.847 (ver Tabla 8). Por ello, todos los ítems resultan ser indicadores fiables y consistentes.

Tabla 8

Estadísticos total-elemento para 6 ítems

	Media de la escala si se elimina el elemento	Varianza de la escala si se elimina el elemento	Correlación elemento-total corregida	Correlación múltiple al cuadrado	Alfa de Cronbach si se elimina el elemento
CA1	22,09	9,835	,817	,768	,828
CC1	22,09	9,934	,819	,848	,828
CS1	22,05	9,799	,847	,837	,823
CT1	22,12	11,299	,525	,299	,878
CT2	22,04	11,114	,659	,441	,857
CT3	22,11	11,435	,445	,233	,894

Fuente: Elaboración propia.

Sin embargo, se aprecia que el ítem CT3 que explica el “Valor monetario de las sanciones y multas significativas y del número total de sanciones no monetarias derivadas del incumplimiento de las leyes y regulaciones”, correlaciona muy poco con la escala total (correlación elemento–total corregida) con un valor de 0.445 (ver Tabla 8) y prescindir del mismo implicaría una mejora en la varianza de la escala y en el grado de fiabilidad interna. Por lo tanto, se decide eliminar esta dimensión de nuestro modelo de propuesta de indicadores válidos en el área de comunicación y rendición de cuentas de las ESFL españolas.

Tabla 9

Estadísticos de fiabilidad para 5 ítems

Alfa de Cronbach	Alfa de Cronbach basada en los elementos tipificados	N de elementos
,894	,893	5

Fuente: Elaboración propia.

Como consecuencia, el Alfa de Cronbach mejora, pasando a 0.894 (ver Tabla 9) y las correlaciones ítem-total oscilan entre 0.521 y 0.879 (ver Tabla 10).

Tabla 10

Estadísticos total-elemento para 5 ítems

	Media de la escala si se elimina el elemento	Varianza de la escala si se elimina el elemento	Correlación elemento-total corregida	Correlación múltiple al cuadrado	Alfa de Cronbach si se elimina el elemento
CA1	17,70	7,073	,818	,755	,852
CC1	17,70	7,039	,855	,847	,844
CS1	17,66	6,938	,879	,837	,838
CT1	17,73	8,315	,521	,293	,918
CT2	17,65	8,197	,648	,425	,890

Fuente: Elaboración propia.

El grupo de indicadores para la mejora en la emisión de información externa transparente en el área de comunicación y rendición de cuentas es totalmente fiable con estos indicadores. No obstante, prescindir del ítem CT1 que informa sobre “Número de quejas/reclamaciones debidamente fundamentadas en función de los grupos de interés (haciendo especial hincapié en los beneficiarios, trabajadores y voluntarios) y/o de un tema determinado que hayan sido puestas en conocimiento de la organización a través de mecanismos formales, con el objetivo de determinar medidas correctivas que ayuden a corregir dichos fallos”, supondría una mejora tanto en la varianza de la escala como en el grado de fiabilidad interna (ver Tabla 10).

A pesar de que la correlación de los elementos superior a 0.5 (ver Tabla 10), el hecho de que la información que ofrece esté relacionada con el ítem CT3 hace que se decida excluirlo, en aras de mejorar aún más la fiabilidad del conjunto de indicadores propuesto.

Tabla 11

Estadísticos de fiabilidad para 4 ítems

Alfa de Cronbach	Alfa de Cronbach basada en los elementos tipificados	N de elementos
,918	,916	4

Fuente: Elaboración propia.

Reduciendo el número de indicadores para la mejora en la emisión de información externa transparente de 5 a 4, el Alfa de Cronbach obtiene un valor de 0.918 (ver Tabla 11), por lo que aumenta la fiabilidad y consistencia de los indicadores propuestos.

Tabla 12

Estadísticos total-elemento para 4 ítems

	Media de la escala si se elimina el elemento	Varianza de la escala si se elimina el elemento	Correlación elemento-total corregida	Correlación múltiple al cuadrado	Alfa de Cronbach si se elimina el elemento
CA1	13,32	4,566	,847	,755	,881
CC1	13,32	4,533	,889	,846	,866
CS1	13,28	4,517	,890	,829	,865
CT2	13,27	5,604	,631	,408	,915

Fuente: Elaboración propia.

Si tenemos en cuenta que la correlación de todos los ítems con la escala es superior a 0.6 (ver Tabla 12) y que la eliminación de alguno de ellos no implica una mejora del Alfa de Cronbach, cabría afirmar que el conjunto de los cuatro indicadores que mantenemos son fiables como medida de mejora en la emisión de información externa y transparente dentro del área de comunicación y rendición de cuentas de las ESFL españolas.

Tabla 13

Estadísticas de fiabilidad

	N total de elementos	4
Correlación entre formularios		,843
Coeficiente de Spearman-Brown	Longitud igual	,915
	Longitud desigual	,915
Coeficiente de dos mitades de Guttman		,911

Fuente: Elaboración propia.

Asimismo, para contrastar el coeficiente Alfa de Cronbach, se utilizó el procedimiento de dos mitades, con los coeficientes de Spearman-Brown y Guttman. Los resultados obtenidos que se exponen nos indican que la prueba tiene un nivel de fiabilidad alto (ver Tabla 13).

Tabla 14

Estadísticos de los 4 ítems

	Media	Desviación típica
Suma CA1	4,41	0,841
Suma CC1	4,41	0,821
Suma CS1	4,45	0,824
Suma CT2	4,46	0,729

Fuente: Elaboración propia

Tabla 15

Estadísticos de resumen para 4 ítems

	Media	Mínimo	Máximo	Rango	Varianza
Medias de los ítems	4,432	4,410	4,459	0,049	0,001
Varianzas de los ítems	0,648	0,531	0,707	0,175	0,006
Covarianzas inter-ítems	0,477	0,356	0,607	0,251	0,140
Correlaciones inter-ítems	0,731	0,581	0,897	0,317	0,019

Fuente: Elaboración propia.

En relación a las encuestas realizadas, se comprueba que no hay ningún valor alejado de la normalidad y que todos los valores se comportan alrededor de su valor promedio puesto que la desviación típica (s) respecto a la media asciende a 0,80498 (ver Tabla 14). Además, se observa que el rango entre la media máxima y la mínima es realmente mínus-

culo (0,049) y que las varianzas respecto de las medias (0,001) y respecto de las varianzas (0,006) es casi nula (ver Tabla 15).

A la vista de los hallazgos, cabría afirmar que hay muy poca variabilidad en las respuestas obtenidas de las propias ESFL españolas, es decir, que existe una gran uniformidad y un elevadísimo consenso en las opiniones de los encuestados. Por lo tanto, las conclusiones a las que hemos llegado pueden ser tenidas en cuenta de manera consensuada para el conjunto de la muestra.

6. CONCLUSIONES

Tal y como señalábamos al comienzo del artículo, el objetivo que nos habíamos marcado era verificar el grado de fiabilidad del conjunto de indicadores sociales relacionados con el área de la comunicación y la rendición de cuentas de las ESFL españolas propuesto por Elechiguerra et al. (2015), con el deseo de favorecer los procesos de emisión de una información más clara y homogénea relacionados con esta área. Avanzando así, en la identificación de cuáles son las dimensiones que las propias entidades del SNL español consideran que deben abordar a la hora de rendir cuentas de forma eficaz y eficiente.

A lo largo de la revisión realizada, efectivamente, hemos podido comprobar que la transparencia supone un elemento generador de credibilidad, legitimidad y confianza. Las ESFL deben desarrollar canales claros y accesibles para generar un *feedback* óptimo entre la entidad y sus usuarios de información. Para ello, es necesario que promuevan la comunicación a todas las partes vinculadas a la organización, tanto de manera directa como indirecta. Es decir, deben dirigirse hacia modelos más avanzados de comunicación detallada y de calidad.

En este sentido, las entidades del SNL están elaborando mecanismos de carácter voluntario, además de los de control obligatorio, garantizando así la eficiencia en su gestión, controlando que el concepto de transparencia no se desvirtúe y facilitando una rendición de cuentas clara y precisa sobre sus fines, actividades, beneficiarios, gestión de sus recursos, etc.

Se ha reconocido que los indicadores relacionados con el área de comunicación y rendición de cuentas son los que mayor relevancia adquieren en las ESFL por tratarse de herramientas fundamentales para lograr visibilizar el SNL frente a la sociedad y al resto de sectores de la economía.

De la presente investigación se desprende que los 6 indicadores relacionados con el área de la comunicación y la rendición de cuentas, propuestos por Elechiguerra et al. (2015), son altamente fiables y consistentes para las ESFL españolas: “opinión de auditoría” CA1; “opinión del comité de auditoría” CC1; “participación de los *stakeholders*” CS1; “quejas y reclamaciones” CT1; “medidas contra la corrupción” CT2; y “sanciones y multas” CT3.

Sin embargo, la información que ofrece el indicador de “sanciones y multas” (CT3) no mejora el grado de fiabilidad interna al conjunto de indicadores para las ESFL, aspecto que consideramos lógico debido a la propia idiosincrasia del SNL. Estas organizaciones, en su conjunto, entienden que un indicador que recoja el incumplimiento de leyes y regulaciones no tiene cabida dentro de un modelo destinado a ellas. Esto se debe a que, en su misión, explícita o implícitamente, se sobreentiende que una de las labores es precisamente luchar

contra todo aquello que pueda ser sancionable o que incumpla cualquier ley a favor de las personas o del medioambiente.

Además, se ha demostrado que el indicador “quejas y reclamaciones” (CT1), tampoco aporta un mayor grado de fiabilidad en la información emitida por las ESFL españolas. No obstante, nosotros lo consideramos un indicador imprescindible para corregir proyectos y tomar medidas oportunas para una mejora en la planificación de la actividad de las entidades del SNL.

A tenor de los resultados obtenidos, entendemos que queda demostrada la fiabilidad de los indicadores propuestos y el consiguiente avance en la identificación de cuáles son las dimensiones que las propias ESFL opinan deben abordar a la hora de rendir cuentas de forma eficaz y eficiente: “opinión de auditoría” CA1; “opinión del comité de auditoría” CC1; “participación de los *stakeholders*” CS1; y “medidas contra la corrupción” CT2. Asimismo, cabe afirmar que existe un amplio consenso en las opiniones de los encuestados.

Como conclusión final, recomendar a las ESFL españolas que hagan uso de los cuatro indicadores más significativos (CA1, CC1, CS1 y CT2). Tener en cuenta también que la dimensión de “quejas y reclamaciones” (CT1), desde nuestro punto de vista, complementa a las anteriores a la hora de mejorar la credibilidad de la divulgación de información transparente y rendición de cuentas de la entidad.

Es preciso indicar que la principal limitación del estudio radica en que los resultados son aplicables únicamente a las ESFL españolas. Por ello, una importante futura línea de investigación sería extrapolar el trabajo a otras regiones y analizar el grado de aceptación de los indicadores propuestos en las organizaciones del SNL de esos países.

Por último, resultaría interesante iniciar otra línea de desarrollo estudiando qué ocurre con los demás indicadores propuestos en el estudio de Elechiguerra et al. (2015) referentes al resto de las áreas de las ESFL: organización y dirección, gestión, recursos humanos y economía.

7. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Anheier, H. K., Hass, R. and Beller, A., 2013. Symposium-accountability and transparency in the german nonprofit sector: A paradox? *International Review of Public Administration*, 18(3), 69-84. Retrieved from <https://search.proquest.com/docview/1491964184?accountid=17248>
- Baca, S. B., 2013. Quantitative study of nonprofit fundraising expenses reported by nonprofit corporations in Ventura, California. Doctoral dissertation, University of Phoenix.
- Bachmann, P., 2012. Vybrane problémy transparentnosti ceskeho neziskoveho sektoru. (Some problems of Czech nonprofit sector transparency with english summary). *Ekonomie a Management*, 15(2), 104-114. Retrieved from <https://search.proquest.com/docview/1081424401?accountid=17248>
- Balas-Lara, M., 2011. *La gestión de la comunicación en el tercer sector: Análisis de la imagen percibida de las organizaciones del tercer sector*.
- Ball, C., 2009. What is transparency? *Public Integrity*, 11(4), 293-308.
- Beer, H. A. and Micheli, P., 2017. How performance measurement influences stakeholders in not-for-profit organizations. *International Journal of Operations and Production*

- Management*, 37(9), 1164-1184. Retrieved from <https://search.proquest.com/docview/1930855473?accountid=17248>
- Bonett, D. G. and Wright, T. A., 2015. Cronbach's alpha reliability: Interval estimation, hypothesis testing and sample size planning. *Journal of Organizational Behavior*, 36(1), 3-15.
- Brown, L. D. and Moore, M. H., 2011. Una oportunidad de mayor legitimidad de las ONG a través de la transparencia on-line: Experiencia de las ONG españolas y mexicanas. *Contaduría y Administración*, (234), 55-77.
- Caba, Gálvez y López, 2009. La transparencia on-line de las ONG españolas. *Revista española del tercer sector*, (13), 63-88.
- Caba, Gálvez y López, 2011. Una oportunidad de mayor legitimidad de las ONG a través de la transparencia on-line: Experiencia de las ONG españolas y mexicanas. *Contaduría y administración*, (234), 55-77.
- Coordinadora de ONG para el Desarrollo-España, 2017. Indicadores de transparencia y buen gobierno (versión ONGD)
- Corral-Lage, J., 2014. *La Transparencia en la emisión de información de las entidades sin fines de lucro: hacia un modelo de indicadores*. Tesis, (Dr). Universidad del País Vasco/ Euskal Herriko Unibertsitatea.
- Corral-Lage, J. y Elechiguerra, C., 2014. Razones por las que se demanda una necesidad de transparencia en las entidades no lucrativas: estudio empírico. *Harvard Deusto Business Research*, 3(1), 47-61.
- Cutt, J. and Murray, V., 2000. *Accountability and effectiveness evaluation in non-profit organizations*. New York: Routledge.
- De la Roda, P., 2008. El tercer sector: Análisis de su salud, misión, y significación desde la Fundación Lealtad. *Revista Radio y Educación: Personas Adultas y Nuevas Tecnologías*, (61), 81-101.
- De Rueda, R. L., 2017. La eficiencia en la gestión de entidades sin fines lucrativos. *Revista Contable*, (56), 74-89.
- Delgado, J. L. G., 2009. *Las cuentas de la economía social: magnitudes y financiación del tercer sector en España 2005*. Thomson Reuters.
- Deng, G., Lu, S. and Huang, C., 2015. Transparency of grassroots human service organizations in china: Does transparency affect donation and grants? *Human Services Organizations Management, Leadership and Governance*, 39(5), 475. Retrieved from <https://search.proquest.com/docview/1735911585?accountid=17248>
- Edelman, R., 2014. *Edelman Trust Barometer 2014*. Global Results. Edelman. USA.
- Elechiguerra, C., Corral-Lage, J. y Maguregui, M. L., 2015. *La gestión de asociaciones y fundaciones*. Madrid: Pirámide.
- Enjolras, B., 2008. A governance-structure approach to voluntary organizations. *Nonprofit and voluntary sector quarterly*.
- Etzioni, A., 2000. Toward a theory of public ritual. *Sociological Theory*, 18(1), 44-59.
- Ferreira, S., 2015. New Paths for Third-Sector Institutions in a Welfare State in Crisis: The Case of Portugal. *Nonprofit Policy Forum*, 6(2), 213-241. doi.org/10.1515/npf-2014-0025
- Flores, H. M. Z., 2017. Responsabilidad Social Empresarial Corporativa- Business Corporate Social Responsibility. *Revista Científica TECNIA*, 25(2), 45.

- Fundación PwC-Asociación Española de Fundaciones (AEF), 2017. *El buen gobierno en el sector fundacional*. Disponible en <http://www.pwc.es/es/fundacion/assets/informe-gobierno-fundacional.pdf>
- García Delgado, J., 2009. *Las cuentas de la economía social: magnitudes y financiación del tercer sector en España 2005*. Thomson Reuters.
- Garrow, E., 2015. Racial and ethnic composition of the neighborhood and the disbanding of nonprofit human service organizations. *Du Bois Review*, 12(1), 161-185. doi:<http://dx.doi.org/10.1017/S1742058X14000277>
- González, M. y Rúa, E., 2007. Análisis de la eficiencia en la gestión de las fundaciones: Una propuesta metodológica. CIRIEC-España. *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, (57), 117-150.
- GRI-Global Reporting Initiative, 2011. *Sustainability Reporting Guidelines and NGO Sector Supplement*. Version 3.0/NGOSS Final Version. GRI. UK.
- Gugerty, M. K., 2009. Signaling virtue: Voluntary accountability programs among nonprofit organizations. *Policy Sciences*, 42(3), 243-273.
- Hale, K., 2013. Symposium-understanding nonprofit transparency: The limits of formal regulation in the american nonprofit sector. *International Review of Public Administration*, 18(3), 31-50. Retrieved from <https://search.proquest.com/docview/1491964037?accountid=17248>
- Herranz de la Casa, J. M., 2006. *La comunicación y la transparencia en las organizaciones no lucrativas*. Universidad Complutense de Madrid, Servicio de Publicaciones.
- Herranz de la Casa, J. M., 2007. La gestión de la comunicación como elemento generador de transparencia en las organizaciones no lucrativas. CIRIEC-España, *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, (57), 5-31.
- Herranz de la Casa, J. M., 2014. Different Ways to Reach Transparency and Trust through Communication Management in Spanish Nonprofit Organizations. *ICT Management in Non-Profit Organizations*, 36.
- Herranz-Bascones, R., 2005. Las organizaciones no gubernamentales, un modelo integral de gestión y control. *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, AECA.
- Herrera-Gómez, M., 1998. Tercer Sector y sociedad compleja: El debate teórico. *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales*, 5.
- Horrach, P. y Socías-Salvà, A., 2011. La actitud de las empresas de economía solidaria frente a la divulgación de información sobre sostenibilidad desde el prisma de la teoría de los stakeholders o grupos de interés. *Revista de Contabilidad*, 14, 267-297.
- Hustinx, L., Verschuere, B. and De Corte, J., 2014. Organisational hybridity in a post-corporatist welfare mix: The case of the third sector in Belgium. *Journal of Social Policy*, 43(02), 391-411. doi.org/10.1017/s0047279413000962 2
- Jensen, P. R. and Meisenbach, R. J., 2015. Alternative organizing and (in) visibility: Managing tensions of transparency and autonomy in a nonprofit organization. *Management Communication Quarterly*, 29(4), 564-589.
- Jiménez, J. C. y Remis, E. V., 2007. *Las fundaciones en España: un estudio de su significación económica e impacto social*. Fundación ONCE.
- Kuhnle, S. and Selle, P., 1992. *Government and Voluntary Organizations: A relational perspective*. Avebury.

- Li, P. N., Li, H., Wu, M. L., Wang, S. Y., Kong, Q. Y., Zhang, Z. and Lv, D. C., 2012. A cost-effective transparency-based digital imaging for efficient and accurate wound area measurement. *Plo Sone*, 7(5), e38069.
- Lynch-Cerullo, K. and Cooney, K., 2011. Moving from outputs to outcomes: A review of the evolution of performance measurement in the human service nonprofit sector. *Administration in Social Work*, 35(4), 364-388. doi: <http://dx.doi.org/10.1080/03643107.2011.599305>
- MacIndoe, H. and Barman, E., 2013. How Organizational Stakeholders Shape Performance Measurement in Nonprofits: Exploring a Multidimensional Measure. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly* 42 (4), 16– 38.
- Maguregui, M. L., 2014. *El reto de la gestión de la calidad y sus costes en las entidades no lucrativas. Modelo y aplicación al País Vasco*. Tesis, (Dr). Universidad del País Vasco/ Euskal Herriko Unibertsitatea.
- Marcuello, C., Bellostas, A. J., Marcuello, C. y Moneva, J. M., 2007. Transparencia y rendición de cuentas en las empresas de inserción. CIRIEC - España. *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, (59), 91-122.
- Mazzei, M., 2017. *Different ways of dealing with tensions*. *Social Enterprise Journal*, 13(3), 299-314. Retrieved from <https://search.proquest.com/docview/1924533883?accountid=17248>
- Medina-Rey, J. M., 2009. Transparencia y buen gobierno en las ONGD. *Revista Española del Tercer Sector*, (11), 93-113.
- Moneva, J. y Bellostas, A., 2007. *Accountability en las entidades sin fines lucrativos*. Centros de Investigación de Economía y Sociedad.
- Montserrat, J., 2009. La transparencia de las organizaciones no lucrativas (ONL). *Agathos: Atención Sociosanitaria y Bienestar*, 9(3), 22-29.
- Newcomer, K. E., El Baradei, L. and Garcia, S., 2013. Expectations and Capacity of Performance Measurement in NGOs in the Development Context. *Public Administration and Development* 33 (1), 62–79.
- Pape, U., Chaves-Ávila, R., Pahl, J. B., Petrella, F., Pielíński, B. and Savall-Morera, T., 2016. Working under pressure: economic recession and third sector development in Europe. *International Journal of Sociology and Social Policy*, 36(7/8), 547-566. doi. [org/10.1108/ijssp-01-2016-0010](http://dx.doi.org/10.1108/ijssp-01-2016-0010)
- Pedercini, C., 2015. Political Influence and Third Sector's Umbrella Organizations. A first Comparison between Italy and Spain. *Italian Sociological Review*, 5(2), 207.
- Perdomo, C. A. R. y Perdomo, A. Y., 2015. Escala para medir calidad del cuidado de enfermería en Unidad de Cuidado Intensivo. *RFS*, 7(1), 24-31.
- Pérez-Grueso, A. J. B., Servós, C. M. y Abadía, J. M. M., 2007. *Capital social y organizaciones no lucrativas en España: el caso de las ONGD*. Fundación BBVA.
- Plataforma de ONGs de Acción Social, 2015. Recomendaciones éticas del Tercer Sector de Acción Social.
- Plataforma del Tercer Sector (PTS), 2012. *Diagnóstico del TS de Acción Social-II Plan estratégico del TSAS*. Plataforma TSAS, Madrid.
- Pursals, C. (2016). *Reputación y fundaciones: Claves para su transparencia en el siglo XX*. UOC.

- Rhode, D. L. and Packel, A. K., 2009. Ethics and nonprofits. *Stanford Social Innovation Review*, 7(3), 28-35.
- Rodríguez-Cabrero, G., 1995. Estado de Bienestar y Sociedad Civil en España: hacia una división pluralista del bienestar. *Hacienda Pública Española*, (Grafías), 91-103.
- Ruiz-Giménez, M., 2013. *ONGD: comprometidas con la transparencia y el buen gobierno*. *Revista Cuadernos de la Asociación Española de Fundaciones*.
- Sajardo, A. y Pérez, S., 2016. El Sector No Lucrativo español ante las nuevas herramientas de fundraising: el crowdfunding social, **¿antesala de la sociedad mecenas?** *Revista Vasca de Economía Social, GEZKI*, (13), 149-184.
- Sajardo, A., 1997. La economía política de la colaboración entre el sector público y el Sector No Lucrativo: posibilidades y límites de una oferta mixta de bienestar social. *Hacienda Pública Española*, (141), 415-426.
- Salamon, L. M. and Anheier, H., 1998. Social origins of civil society: Explaining the non-profit sector cross-nationally. *Voluntas: International Journal of Voluntary and Non-profit Organizations*, 9(3), 213-248.
- Salamon, L. M., 1987. Of market failure, voluntary failure and third-party government: Toward a theory of government-nonprofit relations in the modern welfare state. *Non-profit and Voluntary Sector Quarterly*, 16(1-2), 29-49.
- Saz, M. I., 2007. *El capital social en las organizaciones no lucrativas*. Implicaciones en la gestión: Una aproximación a través del estudio de casos.
- Smylie, M. A. and Corcoran, T. B., 2009. Nonprofit organizations and the promotion of evidence-based practice in education. *The role of research in educational improvement*, 111-136.
- Starling, G., 2010. *Managing the public sector*. Wadsworth Pub Co.
- Vaccaro, A. and Madsen, P., 2009. ICT and NGO: Difficulties in attempting to be extremely transparent. *Ethics and Information Technology*, 11(3), 221-231.
- Vidal, P., Grabulosa, L. y Observatorio del Tercer Sector, 2008. Qué es la transparencia en una ONG. *Alzheimer de la Asociación Afal Contigo*, (51), 38-39.
- Waters, R. D., Burnett, E., Lamm, A. and Lucas, J., 2009. Engaging stakeholders through social networking: How nonprofit organizations are using Facebook. *Public Relations Review*, 35(2), 102-106.

