

La necesidad de un modelo propio de indicadores para las entidades no lucrativas españolas: indicadores de organización y dirección

Javier Corral-Lage, Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea, España
Noemí Peña-Miguel, Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea, España

Resumen: La importancia de divulgar una información responsable, clara, legítima y transparente por parte de las entidades sin fines de lucro hacia la sociedad, no solo en el ámbito económico y financiero, sino en el social, es la piedra angular de este trabajo. A tenor de un estudio realizado a entidades del Sector No Lucrativo y al colectivo de profesorado perteneciente a la Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad, queda patente cómo un modelo de indicadores sociales y económicos puede ayudar a ofrecer una información más transparente. A partir de esta premisa, y tras un segundo estudio sobre los diferentes mecanismos voluntarios existentes en materia de indicadores, el objetivo planteado en este trabajo es dar a conocer el conjunto de indicadores sociales relacionados con el área de la organización y dirección, con el deseo y el afán de favorecer los procesos de emisión de una información más clara y homogénea relacionados con esta área dentro del ámbito del Sector No Lucrativo.

Palabras clave: Sector No Lucrativo, transparencia, grupos de interés, indicadores de organización-dirección

Abstract: The importance of publicizing responsible, clear, legitimate and transparent information by the non-profit organizations towards society not only in the economic and financial field, but also in the social field, is the cornerstone of this work. In accordance to a study of the nonprofit sector entities and the group of teachers belonging to the Spanish Association of University Teachers of Accounting, it is clear how a model of social and economic indicators can help provide more transparent information. From this premise, and after a second study on the different existing voluntary mechanisms on indicators, the stated aim in this paper is to present a set of social indicators related to the area of organization and management, with the desire and eagerness to promote the processes of issuing a clear and consistent information related to this area within the ambit of the Nonprofit Sector.

Keywords: Non-Profit Sector, Transparency, Stakeholders, Organization-Direction Indicators

Introducción

El Sector No Lucrativo ha vivido un proceso de expansión a lo largo de las últimas décadas, alcanzando una elevada rentabilidad social y una mayor flexibilidad y creatividad en comparación con el Sector Público, ya que éste, en la actual situación económica, no puede prever y controlar todas las necesidades sociales. Por ello, cada vez más, se está tendiendo a delegar buena parte de sus funciones a las organizaciones no lucrativas (González y Cañadas, 2008).

Por todo ello, la relevancia de estas entidades dentro de la sociedad es mayor, y ésta, por ende, empieza a demandar una mayor transparencia en la información emitida por éstas. A lo largo de un estudio previo de Corral-Lage y Elechiguerra (2014), se concluye que:

- La importancia a la hora de ofrecer una información transparente de la labor desempeñada por las entidades sin fines de lucro (ESFL) es un hecho que las propias organizaciones demandan.
- Para éstas, el argumento principal por el que promover la transparencia en la información emitida es que ésta supone un valor intrínseco en su manera de actuar,



seguido de que ésta puede favorecer la captación y fidelización de fondos. Ambas argumentaciones son razones endógenas, seguramente porque a las propias organizaciones les interesa iniciarse en la transparencia para su propio beneficio. En cambio, los grupos de interés defienden una información más transparente a raíz de escándalos, actos corruptos y negligencias ocurridas en el Sector, siendo ésta una razón exógena, entendible, ya que éstos ofrecen su opinión desde una perspectiva externa y los hechos acontecidos en la última década que afectan al Sector No Lucrativo dejan huella en la opinión pública, como es el caso de este colectivo. Por ello, se podría concluir 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 para crear también una imagen positiva de la sociedad respecto a este tipo de organizaciones.

- A la hora de saber dónde incidir con una mayor transparencia, es de recibo comentar que el área encargada de la captación de fondos, como es el área económica y financiera, se debe tanto al ámbito público como al privado, que de una manera u otra ayudan en la consecución de la misión de las ESFL, y para ello es el principal área donde rendir cuentas de manera transparente. Pero, actualmente, no sólo se quiere recibir información económica y financiera, también se quiere conocer cómo se trabaja, en qué condiciones se encuentran los trabajadores de una organización, que actividades se desarrollan, entre otros, y por ello, cada vez son más los que demandan una transparencia integral de toda la organización.

A través de lo comentado anteriormente, se aprecia cómo la información social se ha convertido en uno de los elementos claves de gestión en las organizaciones de ámbito no lucrativo. Sin embargo, el carácter transversal y multidisciplinar de los modelos, normas y herramientas que existen, hace que el despliegue en las entidades del Sector No Lucrativo presente dificultades. Por ello, es conveniente reflexionar sobre el interés de considerar la necesidad de desarrollar una normativa más exhaustiva que guíe a las ESFL a la hora de ofrecer una información más transparente y la elaboración de herramientas que permitan medir, comparar y evidenciar los niveles de transparencia adoptados por cada organización en sus diferentes áreas. De esa manera se ofrecerían garantías a la hora de responder a las demandas de una información más veraz por parte de los grupos de interés y de la sociedad en general.

Para poder cumplir con 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 cumplido o no los objetivos que al inicio del ejercicio se han marcado. Dicha información debe ser transparente y cumplir con una serie de acepciones (ver Tabla 1) que permitan desarrollar una información más veraz y fiable. En definitiva, poder medir si la gestión llevada a cabo por la organización es eficaz, eficiente y efectiva (González y Rúa, 2007).

Tabla 1: Acepciones que debe cumplir el desarrollo de una información transparente

<i>Verificación</i>	<i>Es la comprobación de que la información, datos y cálculos a los que se refiere, sean exactos y fiables. En el contexto de una información social transparente, el hecho de tener una verificación, no necesariamente significa que sea completa o que trate lo más relevante para los grupos de interés.</i>
<i>Certificación</i>	<i>Establece que se han satisfecho unos determinados criterios. Estos criterios podrían ser de sistemas, procesos o de objetivos de desempeño. No cabe duda de que dichas certificaciones son importantes para las organizaciones, pero, por sí mismas no demuestran la sostenibilidad de la organización.</i>

Aseguramiento	<i>Es una declaración pública e independiente basada en la revisión de la integridad y relevancia de los temas tratados y la respuesta de la entidad a los mismos. Un proceso de aseguramiento hace un escrutinio del desempeño de la organización, apoyándose en los criterios y estándares adecuados. Comprueba los datos, procesos y sistemas subyacentes en la elaboración de los indicadores utilizados para ofrecer transparencia en la información y corrobora la integridad tratada en ella también con fuentes externas.</i>
---------------	---

Fuente: Corral-Lage, 2014.

A nivel estatal, los principales estudios que se han desarrollado, relacionados con la creación de indicadores para la gestión y evaluación externa, fueron los de Herranz-Bascones (2005 y 2007). En ambos trabajos se profundiza en aquellos indicadores relacionados con la gestión de los recursos financieros y humanos, la imagen y la gestión operativa. Actualmente, el contexto económico ha variado, y circunstancias como la corrupción, la gestión de los recursos humanos o la transparencia en la emisión de información, están adquiriendo una importancia cada vez mayor. Por todo ello, se hace necesario una nueva visión y versión de los indicadores sociales, en base a las demandas actuales de la economía y la sociedad.

Un estudio realizado por Corral-Lage (2014), marca las directrices para implementar un Modelo de Indicadores centrado en la idiosincrasia del Sector No Lucrativo cumpliendo con las demandas actuales de la sociedad. En dicha investigación se toman como referencia los últimos modelos de indicadores que actualmente están utilizando las ESFL, con el objeto de acercar la realidad económica y social actual a un modelo propio de indicadores para las entidades no lucrativas.

Así, tras la introducción, se ofrece una visión global de los mecanismos obligatorios y voluntarios existentes en materia de transparencia para estas organizaciones. Posteriormente el estudio se centra en el análisis de los modelos que han servido como base para el desarrollo del Modelo de Indicadores, como son: los Indicadores del Global Reporting Initiative (Suplemento de ONG), el Modelo de Indicadores para Entidades Sin Fines Lucrativos de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, los Indicadores de Transparencia y Buen Gobierno desarrollado por la Coordinadora de ONGD de España y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España y la Guía de la Transparencia y Buenas Prácticas de las ONG de la Fundación Lealtad. Y finalmente, tras el análisis de los puntos fuertes y débiles de cada uno de los modelos tomados como referencia, y expuestas las conclusiones del estudio centrado en el Modelo de Indicadores, se muestran los indicadores elaborados centrados en el área relacionada con los Órganos de Gobierno de estas entidades (ver Figura 1).

Mecanismos que favorecen la transparencia en las entidades no lucrativas

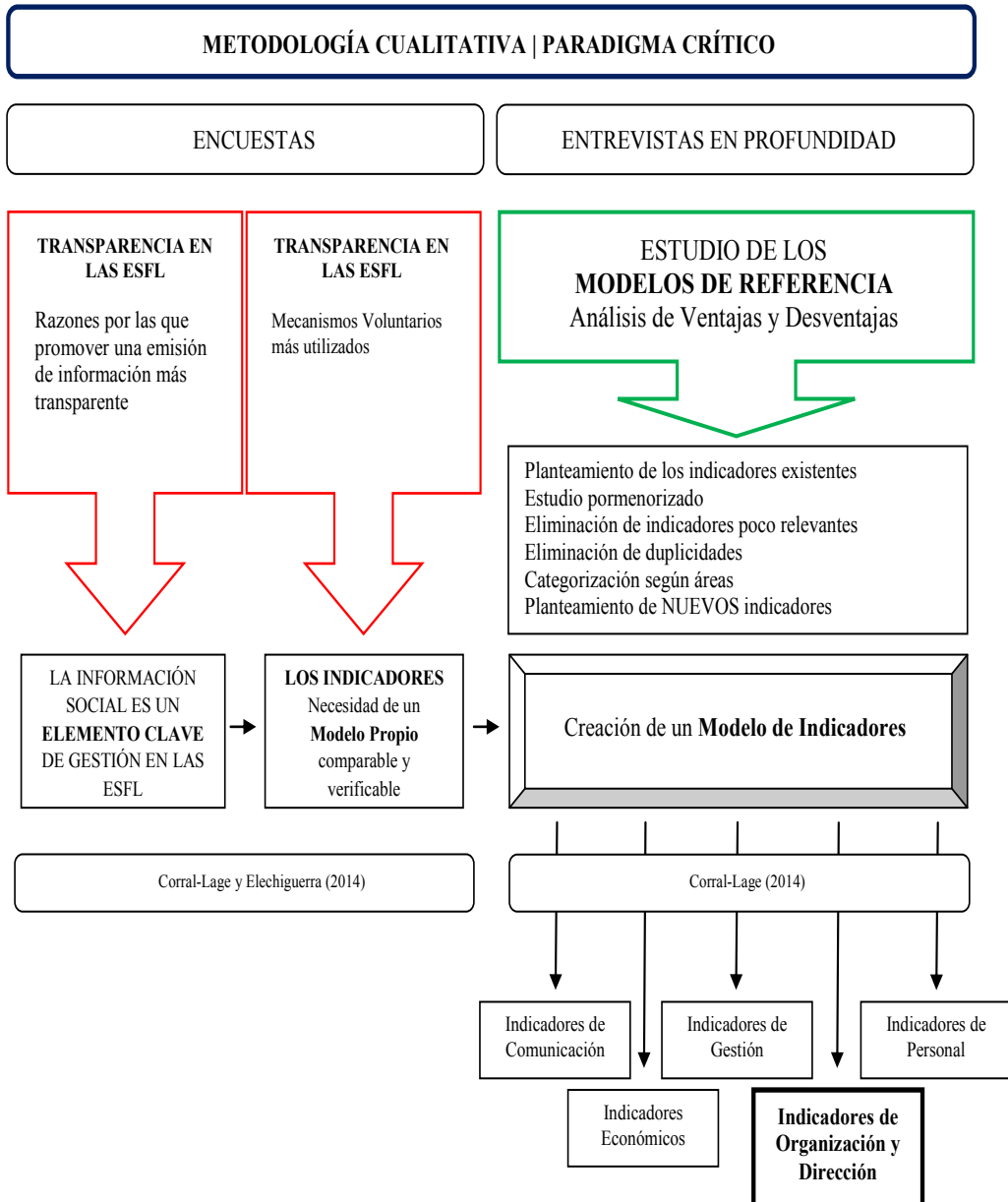
El concepto de transparencia, adolece de una definición comúnmente aceptada, ya que son varios los autores que se han interesado por dicha acepción (Gruber, 1987; Shafritz, 1992; Puig, 1999; Kearns, 2001; Bonbright, 2007; Vidal, Grabulosa y OTS, 2008; Starling, 2010; entre otros). A pesar de ello, se aprecia una posición en común puesto que ésta se entiende como la 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).

Para transmitir una visión determinada de la entidad, informando sobre la misión, los objetivos a cumplir y las actividades a desarrollar, y para crear una imagen atractiva y una posición sólida de diferenciación frente al resto de formas organizacionales, la comunicación con los grupos de interés involucrados es un atributo imprescindible (Salvador I Peris, 2003).

Los procesos relacionales de éstas con sus agentes sociales, demandan llevarlos a cabo mediante mecanismos que implementen de manera proactiva la emisión de una información caracterizada por: la coherencia con los valores propios de las entidades, como el rigor o el respeto;

la veracidad y expresión de imagen fiel de lo que se muestra; y fundamentalmente y englobando a todo ello, la transparencia (Vidal et al., 2008).

Figura 1: Mapa conceptual de los estudios previos a la presentación de los Indicadores



Fuente: Elaboración propia, 2014.

Para lograr promover todos estos atributos clave es necesario llevar a cabo mecanismos que promuevan la comunicación de la información a todas las partes vinculadas a la organización, tanto de manera directa, como indirecta, bajo la premisa de la transparencia.

Así, atendiendo a los mecanismos de control que persiguen una adecuada rendición de cuentas en las ESFL, éstos pueden ser divididos en dos bloques diferenciados:

- Los instrumentos formales impuestos por los poderes públicos.
- Las iniciativas de carácter voluntario ejecutadas por parte de las propias organizaciones.

Mecanismos obligatorios

En las entidades pertenecientes al Sector No Lucrativo 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 19/2011 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 Real Decreto Legislativo 1/2011 de 1 de julio por el que se aprueba el texto refundido de la Ley 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, y 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 las 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. De esta manera, vemos como aun siendo de manera indirecta, ciertas organizaciones del Sector, se pueden ver afectadas por dicha Ley.

Mecanismos de carácter voluntario desarrollado por las entidades no lucrativas

Como se ha podido apreciar, la normativa legal se centra principalmente en el área económica y financiera de las entidades sin fines de lucro. Sin embargo una información transparente, para satisfacer la demanda de información de los grupos de interés, debe tener en cuenta otras áreas como la de actividades, de recursos humanos, estratégica, organizativa y directiva, entre otras.

Así, para cubrir la laguna legal existente en materia de transparencia, las organizaciones del Sector están elaborando códigos de conducta, ética y buenas prácticas; certificados de calidad; guía; o mecanismos de participación y consulta, de carácter voluntario que garanticen la eficiencia de la entidad en cuanto a su gestión, y que a su vez sirvan como controladores para evitar que el concepto de transparencia se desvirtúe (Caba, Gálvez y López, 2011).

Entre los diferentes mecanismos de carácter voluntario podemos hacer hincapié en los siguientes:

- Certificados de Calidad. Se encargan de analizar la información elaborada por las organizaciones no lucrativas. Son mecanismos de control externo llevados a cabo por empresas privadas las cuales a través de certificados de buenas prácticas dan a conocer a la sociedad la buena labor desempeñada por estas entidades.
- Códigos de conducta. Un código de conducta permite a la sociedad incrementar sus niveles de confianza sobre aquellas organizaciones que lo suscriben y son ampliamente utilizados por las entidades del Sector.

- Códigos o guías de buenas prácticas. Estas guías contienen información independiente, objetiva y homogénea sobre las entidades no lucrativas para ayudar al donante a realizar una donación responsable.
- Declaraciones de responsabilidad. En este caso nos referimos a la Carta de Responsabilidades de las Organizaciones No Gubernamentales (Internacionales. International Non-Governmental Organizations Accountability Charter) en la que diferentes organizaciones se comprometen a ejercer sus actividades bajo la premisa de la transparencia, la excelencia y la responsabilidad. Es una carta de carácter voluntario inspirada en una serie de códigos, normas, estándares y directrices existentes.
- Auditoría social de las organizaciones del Sector No Lucrativo: se refiere a un proceso mediante el cual una organización evalúa, informa y mejora su desempeño social y su comportamiento ético, principalmente a través del diálogo entre sus grupos de interés, mediante un informe elaborado por expertos profesionales e independientes.
- Mecanismos de participación y consulta: Son aquellos por medio de los cuales se intenta hacer partícipe a la ciudadanía en general. Un claro ejemplo es la creación de indicadores en los que se tiene en cuenta el punto de vista de los grupos de interés, en cuanto a la información qué realmente quieren recibir de una manera transparente.

De todos ellos, con base en el estudio realizado por Corral-Lage (2014) a entidades del Sector en España, la mayor parte de las ESFL declaran elaborar mecanismos de participación y control: indicadores, guías de buenas prácticas y códigos de conducta (67,14%, 65,00% y 64,29% respectivamente).

En relación a los mecanismos de control voluntarios que no realizan, pero que creen necesario llevarlos a cabo, la mayoría ven como necesario implantar mecanismos de participación y control: indicadores, guías de buenas prácticas y auditorías sociales (58,69%, 55,10% y 53,75% respectivamente), (ver Tabla 2). Por lo que queda de manifiesto la importancia de la figura de los indicadores como mecanismo voluntario de mejora de emisión transparente.

Tabla 2: Mecanismos voluntarios más utilizados

<i>Para cubrir la laguna legal existente en materia de transparencia, las organizaciones del sector no lucrativo están elaborando mecanismos de control voluntario. ¿Cuál/es lleva a cabo su organización y cuál/es si no los lleva a cabo, cree que debería cumplir?</i>							
	Sí lo lleva a cabo	%	No lo lleva a cabo	%	Lo debería llevar a cabo	%s/No	TOTAL
<i>Certificados de Calidad</i>	54	38,57%	86	61,43%	34	39,53%	140
<i>Códigos de Conducta</i>	90	64,29%	50	35,71%	24	48,00%	140
<i>Guía de Buenas Prácticas</i>	91	65,00%	49	35,00%	27	55,10%	140
<i>Declaraciones de Responsabilidad</i>	69	49,29%	71	50,71%	31	43,66%	140
<i>Auditoría Social</i>	60	42,86%	80	57,14%	43	53,75%	140
<i>Mecanismos de participación y control: indicadores</i>	94	67,14%	46	32,86%	27	58,69%	140

Fuente: Corral-Lage, 2014.

Es decir, en general lo que más demandan las organizaciones del Sector No Lucrativo, es utilizar indicadores que les permitan tener en cuenta las necesidades de sus grupos de interés y ofrecer así una información transparente que satisfaga dichas necesidades.

Por todo ello, se hace necesaria la búsqueda de un modelo de indicadores socio-económicos, caracterizado por poseer un número equilibrado de éstos, que permitan un proceso de elaboración y manejo fácil, rápido y sencillo, que sea generalmente aceptado y que favorezca los procesos de verificación y comparabilidad, mediante la aportación de una mayor información homogénea y completa.

Modelos de referencia

Descripción de los modelos tomados como referencia

El objetivo de este apartado es ofrecer de manera sintetizada las bases metodológicas desarrolladas por Corral-Lage (2014) para la consecución de un Modelo de Indicadores que permita, por un lado, ofrecer una información de cara a los grupos de interés caracterizada por la veracidad, fiabilidad, claridad y objetividad, sin olvidarnos también de otras características como la compleción, utilidad, concisión, relevancia y adecuación, y por otro, desarrollar procesos de verificación y comparabilidad de la información en todas las áreas, para contribuir a la mejora de los controles de la eficiencia y a la potenciación de una gestión más ágil y transparente (Muñoz, Campos, Urquía y Cano, 2007). Contribuyendo así a mejorar la consecución de la misión, visión, valores y objetivos por parte de éstas. Dicho Modelo de Indicadores, a su vez, debe cumplir determinadas condiciones en cuanto a diseño, implementación, actualización y verificación.

El problema estriba en determinar qué indicadores son los más adecuados a la hora de implantarlos. Como se ha comentado, las ESFL españolas pueden elaborar de manera voluntaria diferentes indicadores para así ofrecer a sus grupos de interés una información más detallada, y por ende, más transparente. Sin embargo estos indicadores no son aceptados de manera general por todas ellas, lo que supone una traba a la hora de desarrollar procesos de comparabilidad entre unas y otras. Además, dichos indicadores poseen puntos fuertes por los que las organizaciones del Sector podrían decantarse por uno de ellos, pero también debilidades que habrá que tener presentes.

Son varios los indicadores que se desarrollan tanto a nivel nacional como internacional. Por ello, a continuación, pasamos a describir los modelos que se han tomado como referencia teniendo en cuenta las fortalezas y debilidades percibidas en ellos.

Fortalezas de los modelos de referencia

A la hora de elegir qué modelos podrían servir como base para el desarrollo del Modelo de Indicadores, se tuvieron en cuenta, por su importancia, los siguientes grupos de indicadores:

A nivel internacional:

- **Los Indicadores del Global Reporting Initiative (GRI) (Suplemento de ONG).** En este caso se han tenido en cuenta por estar desarrollados por una entidad de ámbito internacional, que a lo largo de los años ha sido aceptada de manera general por todo tipo de entidades. A su vez por encontrarse ante un suplemento pionero en la elaboración de una serie de indicadores adaptados exclusivamente para la particularidad del Sector. Así, por su grado de aceptación a nivel internacional y por ser los primeros confeccionados exclusivamente para las organizaciones del Sector No Lucrativo, es de vital importancia llevar a cabo un proceso de descripción y estudio de los mismos, previo a la elaboración de un Modelo.

A nivel nacional:

- **El Modelo de Indicadores para Entidades Sin Fines Lucrativos de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.** Dentro del ámbito nacional, AECA es la única institución profesional española, cuyas comi-

siones están formadas por profesionales del mayor prestigio, procedentes de la Universidad, el mundo directivo empresarial, las firmas nacionales e internacionales de auditoría y consultoría y por técnicos de la Administración, emisora de Principios y Normas de Contabilidad generalmente aceptados y de pronunciamientos y estudios sobre buenas prácticas en el ámbito de la gestión. Así mismo, la labor desempeñada por la Comisión de Entidades Sin Fines de Lucro, cuyas actividades se encuentran homologadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), puede ser considerada muy importante en el terreno del sector. Por ello, tras la publicación de los Indicadores para las Entidades Sin Fines de Lucro, se hizo esencial tenerlos en cuenta.

- **Los Indicadores de Transparencia y Buen Gobierno desarrollado por la Coordinadora de ONGD de España y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJC).** Se centran principalmente en organizaciones dirigidas a la cooperación y al desarrollo, si bien es cierto, que son unos indicadores fácilmente extrapolables a otro tipo de entidades del Sector. En este caso, a pesar de que se centran exclusivamente en la transparencia y el buen gobierno, uno de los pilares fundamentales del estudio es el concepto de Transparencia, por lo que deben ser tenidos en consideración. Además, son unos indicadores, que tras su diseño, se ha tenido en cuenta una guía de actuación elaborada por el ICJC, que facilita la labor de verificación del cumplimiento de ellos por medio de un auditor.
- **La Guía de la Transparencia y Buenas Prácticas de las ONG de la Fundación Lealtad.** Los análisis de transparencia que lleva a cabo esta fundación desde hace más de una década han sido aceptados por alrededor de doscientas organizaciones a nivel estatal, lo que supone un nivel de aprobación nada despreciable. Además, en la actualidad la fundación ha apoyado a más de 1.000 organizaciones del Tercer Sector a través de la difusión, la formación y el análisis de los Principios de Transparencia y Buenas Prácticas. Y se encuentra en un proceso de internacionalización a través de la Asamblea General de ICFO (International Committee on Fundraising Organizations), plataforma que agrupa a 16 agencias evaluadoras de 15 países. Es por ello, que también se han tenido en cuenta los principios sobre los que se sustenta la labor de la Fundación Lealtad.

Debilidades de los modelos de referencia

Todos los modelos descritos anteriormente han servido como base sustentadora a la hora de llevar a cabo el proceso de elaboración del Modelo de Indicadores. Si bien es cierto que una de las causas principales para desempeñar dicha labor, ha sido observar una serie de debilidades en cada uno de los modelos de referencia y ver la necesidad de crear unos indicadores inéditos que se apoyen en sus fortalezas y que a su vez intenten minimizar al máximo los puntos débiles de cada uno.

Por todo ello, a continuación, pasamos a plantear las debilidades de cada uno:

A nivel internacional:

- **Los Indicadores del Global Reporting Initiative (Suplemento de ONG).** El suplemento sectorial elaborado por el GRI, a pesar de ser una guía muy elaborada, tiende a ofrecer un número muy elevado de indicadores, lo cual, puede hacer desistir a muchas entidades a la hora de implantarlo. Un porcentaje elevado de las ESFL, se caracterizan por tener un tamaño medio o pequeño, y por poseer recursos escasos, tanto económicos como humanos, lo cual dificulta la tarea de cumplimentar las Memorias de Sostenibilidad que plantea el GRI. Es cierto, que se plantea la posibilidad de adecuar los indicadores a las características propias de cada organización, sin embargo, ofrecer una batería de 90, no hace más que dificultar las tareas de gestión. Además, dicha adaptación sectorial que-

da empobrecida cuando se analizan cada uno de los indicadores, ya que solo se aportan 9 exclusivos para las organizaciones del Sector, y se realizan comentarios adicionales en 8, por lo que nos encontramos ante más del 80% de indicadores similares tanto para entidades lucrativas como para no lucrativas. Por último, se añade, que a sabiendas de que el fin de estas guías es la elaboración de memorias de sostenibilidad, un elevado número de indicadores, se centran en la defensa medioambiental y de derechos humanos. En el caso de entidades centradas en la lucha de estos dos aspectos, estos indicadores pueden ser de gran valía, o bien, en el caso de las que realicen algún tipo de actividad mercantil, podría ser interesante conocer como sus actividades respetan el medio ambiente, pero en general, no es necesario un número tan elevado de indicadores (30 medioambientales y 11 sobre derechos humanos), ya que desde nuestra perspectiva, son respetos obvios en el caso de las ESFL, por su propia definición.

A nivel nacional:

- **El Modelo de Indicadores para Entidades Sin Fines Lucrativos de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.** En este caso, es un conjunto de indicadores realizado ex profeso para las entidades del Sector No Lucrativo, aunque, como ocurría en el caso anterior, el número también puede ser considerado elevado (49 más 2 a criterio de la entidad). Por lo que es conveniente elaborar un modelo con un número menor de ellos.
- **Los Indicadores de Transparencia y Buen Gobierno desarrollado por la Coordinadora de ONGD de España y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJC).** En este caso, a pesar de considerar la transparencia y el buen gobierno un pilar fundamental en el ámbito del Sector, el número de indicadores, como ocurre en los casos anteriores, también es muy alto, ya que se definen 71, teniendo en cuenta que se tratan temas exclusivamente relacionados con la transparencia y el buen gobierno. Dentro de los bloques en los que se divide este modelo de referencia, se tienen en cuenta temas como por ejemplo la gestión económica, la planificación y evaluación o las personas, pero quedan al margen otros aspectos, que son necesarios tener en cuenta a la hora de ofrecer unos indicadores completos.
- **La Guía de la Transparencia y Buenas Prácticas de las ONG de la Fundación Lealtad.** En este caso, los principios secundarios que tiene en cuenta la fundación, son tomados como medios para verificar el cumplimiento o no de sus principios generales. Por ello, no se definen éstos como herramientas que puedan ofrecer una información a través de datos obtenidos mediante ratios u otro tipo de operaciones, ya que la Fundación Lealtad ni realiza ponderaciones ni valoraciones de los resultados de los análisis de las organizaciones. Así, aunque son muy importantes a la hora de tenerlos en cuenta en el desarrollo del Modelo de Indicadores, no son unos indicadores al uso, como ocurre con el resto de modelos de referencia. Por ello, sus principios se han tomado como referencia a la hora de ver que cumplen con la esencia principal de cada uno de ellos.

El Modelo de Indicadores

Las organizaciones del Sector No Lucrativo, como se ha comentado, actualmente se encuentran ante una amalgama de indicadores que poder utilizar, hecho que dificulta las labores de comparabilidad tanto interna, como externa. Por lo que, en base a las fortalezas y debilidades de los indicadores ya existentes (ver Figura 2), y en aras de facilitar los procesos de verificación y comparabilidad se plantea un Modelo de Indicadores tomando como referencia los ya existentes y aportando mejoras a las debilidades reconocidas y aprovechando las sinergias ofrecidas por las fortalezas existentes (Corral-Lage, 2014).

Figura 2: Puntos Fuertes y Débiles de los Modelos de Referencia



Fuente: adaptado de Corral-Lage, 2014.

Para poder verificar la validez y viabilidad de estos indicadores y en base a la metodología cualitativa fundamentada en el paradigma crítico donde el investigador toma parte activa en las decisiones que lleva a cabo, y su opinión forma parte de la misma, se han desarrollado una serie de entrevistas en profundidad no estructuradas de carácter individual, holístico y no directivo a personas con cargos relevantes en diferentes ESFL tanto asociaciones como fundaciones, de ámbito internacional, nacional y autonómico, de diferentes volúmenes presupuestarios y dirigidas a diferentes tipos de actividad. De esta manera se han conseguido datos significativos sobre el modelo de indicadores (Corral-Lage, 2014).

En relación a este segundo estudio, las conclusiones obtenidas fueron que:

- El modelo se plantea como generalista, donde se utilizan unos indicadores básicos y comunes para todas las ESFL, independientemente de las actividades que desarrolle, de su tipología, volumen presupuestario o ámbito de actuación. El número de indicadores que lo conforma intenta favorecer su desarrollo, su fácil manejo y no suponer una carga de trabajo extra para las organizaciones del Sector. En una primera fase los indicadores deben ser sencillos para favorecer el proceso paulatino de implementación por parte de las organizaciones. La resistencia de éstas a una mayor carga de trabajo se disipa ofreciendo unos indicadores con estas características.
- Los indicadores se categorizan en base al área de comunicación, área económica-financiera, área de gestión, área de organización-directiva y área de personal y son válidos en función del área donde se encuentran definidos. La gestión efectiva y eficiente en las entidades del Sector es una máxima que se debe conseguir para incrementar el beneficio social y satisfacer así las necesidades demandadas por la sociedad. Para mejorar la gestión es necesario tener información de todas las áreas y que ésta sea útil, clara, veraz, fiable, completa y principalmente útil, y esto se consigue con los indicadores propuestos. Siendo conscientes de las capacidades y limitaciones de cada organización en función de su tamaño.

- Las entidades del Sector desarrollan memorias sociales para ofrecer a sus grupos de interés una información social, sin embargo, desde el propio Sector se reconoce que este tipo de memorias, al no existir una normalización en su elaboración, éstas adolecen de una estructura que favorezca la comparabilidad. Los indicadores propuestos permiten la comparabilidad entre diferentes entidades y dentro de la propia organización, ya que ofrecen unos indicadores cuantitativos y cualitativos comunes para todas ellas, lo que deriva en una mejora de los procesos no solo de comparabilidad, sino también de verificación. Respecto a este último proceso la información de las organizaciones del Sector relacionada con la parte económica y financiera, ya se encuentra normativizada, y existen leyes de obligado cumplimiento en materia de auditoría a través de profesionales externos e independientes. Sin embargo, el área de lo social adolece de ello, por lo que hay que comenzar a promulgar que ambas informaciones tengan el mismo peso e importancia en la economía. Para ello, es aconsejable que la parte no financiera o social sea verificada con la misma metodología que la relacionada con el área económica y financiera, mediante una información cuantitativa y/o cualitativa con una trazabilidad clara y definida, y para ello los indicadores propuestos se desarrollan de tal manera que facilitan dicho proceso.
- Los organismos fiscalizadores, las entidades privadas y la sociedad en general tienden a pedir una rendición de cuentas de la información que las organizaciones emiten. Por ello, es necesario utilizar herramientas que aboguen por la transparencia. Los indicadores del modelo propuesto la respaldan, ya que permiten ofrecer una información transparente mayor de todas las áreas de la entidad de una manera clara, sencilla, comparable y verificable, mejorando la imagen de las entidades, y por ende, su legitimidad y la confianza depositada en ellas.

Indicadores del área de organización-dirección

De todos los indicadores desarrollados en el estudio mencionado anteriormente, los indicadores relacionados con el área directiva de las ESFL, son los que adquieren una mayor relevancia ya que se centran en la labor de organización y dirección llevadas a cabo por los Órganos de Gobierno de las ESFL.

Éstos son las cabezas pensantes de dichas entidades y por ello, es crucial asegurar que dichos miembros cumplan con unos mínimos establecidos basados en la honorabilidad, la independencia y la legitimidad, principalmente a raíz de los últimos escándalos, corrupciones y demás actos negligentes ejecutados por individuos pertenecientes a los órganos de Gobierno de organizaciones no lucrativas. Situación que activa las dudas y suspicacias de cara al sector.

Además la importancia de esta área es mayor si se tiene en cuenta que los miembros que la conforman han de velar por el óptimo cumplimiento de los objetivos marcados por la organización, e informar claramente sobre la misión, la visión y los valores, así como la suscripción de códigos éticos, el proceso de planificación estratégica y sus estimaciones.

Y es aquí, donde los indicadores planteados juegan un papel crucial como herramientas que favorecen la emisión de una información más completa y transparente a los grupos de interés. Por ello, a continuación, se pasa a mostrar y describir la batería de indicadores centrados en esta área, los cuales se pueden dividir en dos sub-categorías: características y acciones del órgano de Gobierno¹.

¹ El cuadro donde se muestran las diferentes características de cada indicadores 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:

Características del Órgano de Gobierno

El órgano de gobierno de las diferentes organizaciones del Sector No Lucrativo (Junta Directiva para las asociaciones y Patronato para las Fundaciones) es un organismo que debe cumplir con una serie de características en aras de la transparencia del desempeño eficaz de las obligaciones adquiridas por éste.

Los estandartes sobre los que se debe sustentar dicho Órgano son los de la honorabilidad y los de la legitimidad e independencia.

CÓDIGO DE IDENTIFICACIÓN	OC1	NOMBRE DEL INDICADOR	RESPONSABILIDAD	
ÁREA	ORGANIZACIÓN-DIRECCIÓN	TIPO DE INDICADOR	CARACTERÍSTICAS DEL ÓRGANO DE GOBIERNO	
DEFINICIÓN	Verificar el grado de honorabilidad del Órgano de Gobierno de la entidad.			
TIPO DE INFORMACIÓN	CUALITATIVA	UNIDAD DE MEDIDA	DICOTÓMICA	
FORMULACIÓN			Sí	No
	¿Los miembros del Órgano de Gobierno se renuevan con regularidad?			
	¿Los miembros del órgano de Gobierno se reúnen al menos 2 veces al año con asistencia física o virtual?			
	¿Todos los miembros del Órgano de Gobierno han asistido al menos a una reunión a lo largo del ejercicio?			
	¿Existen mecanismos propios dentro de la organización de carácter público que eviten situaciones de conflicto de interés en los miembros del órgano de gobierno, ya sea de manera directa o por medio de una persona estrechamente relacionada?			
	¿Se declaran las relaciones de parentesco y/o afinidad entre los miembros del órgano de gobierno y algún grupo de interés que pueda suponer un conflicto de interés?			
	¿Existe una composición equitativa en cuanto a género?			
FUENTES DE INFORMACIÓN	REGISTROS ESPECÍFICOS	BASE DE REFERENCIA	SÍ SE RENEVAN CON REGULARIDAD SÍ SE REÚNEN AL MENOS 2 VECES AL AÑO	

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 el 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.

CORRAL & PEÑA: LA NECESIDAD DE UN MODELO PROPIO DE INDICADORES...

			SÍ HAN ASISTIDO AL MENOS A UNA REUNIÓN SÍ SE EVITAN LOS CONFLICTOS DE INTERESES SÍ SE EVITAN LAS RELACIONES DE PARENTESCO
PERIODICIDAD	ANUAL	VERIFICACIÓN	SÍ

CÓDIGO DE IDENTIFICACIÓN	OC2	NOMBRE DEL INDICADOR	INDEPENDENCIA
ÁREA	ORGANIZACIÓN-DIRECCIÓN	TIPO DE INDICADOR	CARACTERÍSTICAS DEL ÓRGANO DE GOBIERNO
DEFINICIÓN	Medir la proporción de miembros del órgano de gobierno que reciben remuneración , verificando si: más del 40% de los miembros del órgano de gobierno reciben contraprestación económica por otros cargos que puedan ocupar en la organización, con el objetivo de mostrar su legitimidad y evitar que los intereses personales o privados del órgano de gobierno afecten a los intereses de la organización; más del 40% de miembros del órgano de gobierno ostentan cargos en una misma institución (partido político, sindicato, grupo empresarial, congregación religiosa o administración pública) y/o su pertenencia a la misma es reconocida públicamente (sin detallar los datos personales), con el objetivo de proteger la independencia en la toma de decisiones.		
TIPO DE INFORMACIÓN	CUANTITATIVA	UNIDAD DE MEDIDA	PORCENTUAL
FORMULACIÓN	$\frac{\text{N}^\circ \text{ Total de cargos del órgano de gobierno que reciben contraprestación económica por otros cargos}}{\text{N}^\circ \text{ Total de miembros del órgano de gobierno}} \times 100$ $\frac{\text{N}^\circ \text{ Total de miembros del órgano de gobierno que ostentan cargos en una misma institución}}{\text{N}^\circ \text{ Total de miembros del órgano de gobierno}} \times 100$		
FUENTES DE INFORMACIÓN	REGISTROS ESPECÍFICOS	BASE DE REFERENCIA	VALOR ÓPTIMO ≤40%
PERIODICIDAD	ANUAL	VERIFICACIÓN	SÍ

Acciones del Órgano de Gobierno

Los Órganos de Gobierno son los responsables de establecer sistemas de información de cara a los grupos de interés. Un primer aspecto a tener en cuenta será identificar el órgano de gobierno y las personas que lo conforman, para después informar de aspectos tan importantes para la entidad como es su misión, la visión, los valores definidos, los códigos de conducta adquiridos y la planificación estratégica.

CÓDIGO DE IDENTIFICACIÓN	OAI	NOMBRE DEL INDICADOR	REVISIÓN Y PARTICIPACIÓN
ÁREA	ORGANIZACIÓN-DIRECCIÓN	TIPO DE INDICADOR	ACCIONES DEL ÓRGANO DE GOBIERNO
DEFINICIÓN	Verificar que el Órgano de Gobierno revise : la Misión al menos cada 10 años; la Visión cada vez que se actualice el plan estratégico; los Valores al menos cada 10 años; el proceso de Planificación Estratégica al menos cada 2 años; y los Códigos de Conducta al menos cada año. Que en el proceso de revisión/definición de la Misión, Visión y Valores se consideren los puntos de los Códigos de Conducta adoptados por la entidad. Que los términos de referencia de revisión de la Misión, Visión, Valores, Planificación		

	Estratégica y Códigos de Conducta vigentes contemplen la participación en el proceso de una representación de los siguientes grupos de interés de la organización: órgano de gobierno, personal remunerado y voluntariado. Y que: se defina el sentido, enfoque y la razón de ser de la organización en el largo plazo; se clarifique la declaración de futuro de la organización y su forma de contribuir al mundo que desea construir adecuando el trabajo a la realidad en la que se desarrolla; se clarifiquen los principios y referencias éticas que orientan a la organización; se asegure que la planificación se defina de forma participativa y que disponga de un documento que refleja las políticas, sistemas o procedimientos de seguimiento y evaluación de los proyectos y programas de la/s actividad/es de la organización; y se definan las líneas éticas que orientan su relación con los grupos de interés, su cultura corporativa y la toma de decisiones.											
TIPO DE INFORMACIÓN	CUALITATIVA	UNIDAD DE MEDIDA					DICOTÓMICA					
FORMULACIÓN		Misión		Visión		Valores		Planificación Estratégica		Códigos de Conducta		
		Sí	No	Sí	No	Sí	No	Sí	No	Sí	No	
	¿Se lleva a cabo una revisión al menos...?	Cada 10 años										
		Cada vez que se actualiza el Plan Estratégico										
		Cada 10 años										
		Cada 2 años										
		Cada año										
			Misión		Visión		Valores		Planificación Estratégica		Códigos de Conducta	
			Sí	No	Sí	No	Sí	No	Sí	No	Sí	No
	¿Se considera la participación de los siguientes grupos de interés en la revisión de la...?	Órgano del Gobierno										
		Personal Remunerado										
		Voluntariado										
			Sí	No	Sí	No	Sí	No	Sí	No	Sí	No
	¿Se define el sentido, el enfoque y la razón de ser de la organización en el l/p?											
	¿Se clarifica la declaración de futuro de la organización y su forma de contribuir al mundo adecuando el trabajo a la realidad en la que se desarrolla?											
	¿Se clarifican los principios y referencias éticas que orientan a la organización?											
¿Se asegura que la planificación se defina de forma participativa?												
¿Se definen las líneas éticas que orientan su relación con los grupos de interés, su cultura corporativa y la toma de decisiones?												
¿Las actividades desarrolladas y/o los servicios prestados se adecuan a los fines perseguidos por la...?												
										Sí	No	
¿Se dispone de documentos que reflejen las políticas, sistemas o procedimientos de seguimiento y evaluación de los proyectos y programas de la actividad propia de la organización?												
										Sí	No	

	<p>¿Se vela porque todos los proyectos y programas tengan unos mínimos Sistemas de Control, Evaluación y Formación Continua?</p>				
	<p>¿Se consideran los puntos de los Códigos de Conducta adoptados por la entidad como elemento de referencia en el proceso de definición/visión de la...?</p>			Misión	Visión
Sí			Valores	No	
No					<p>¿Es coherente la organización con el compromiso adquirido en la...?</p>
Sí			Valores	No	
No					
<p>FUENTES DE INFORMACIÓN</p>	<p>REGISTROS ESPECÍFICOS</p>	<p>BASE DE REFERENCIA</p>	<p>SÍ SE LLEVA A CABO UNA REVISIÓN SÍ SE CONSIDERA LA PARTICIPACIÓN DE LOS GRUPOS DE INTERÉS EN LA REVISIÓN SÍ SE DEFINE EL SENTIDO, EL ENFOQUE Y LA RAZÓN DE SER DE LA ORGANIZACIÓN SÍ SE CLARIFICA LA DECLARACIÓN DE FUTURO DE LA ORGANIZACIÓN SÍ SE CLARIFICAN LOS PRINCIPIOS Y REFERENCIAS ÉTICA SI SE ASEGURA QUE LA PLANIFICACIÓN SE DEFINA DE FORMA PARTICIPATIVA SÍ SE DEFINEN LAS LÍNEAS ÉTICAS QUE ORIENTAN SU RELACIÓN CON LOS GRUPOS DE INTERÉS, SU CULTURA CORPORATIVA Y LA TOMA DE DECISIONES SÍ SE ADECUAN LAS ACTIVIDADES A LOS FINES PERSEGUIDOS SÍ SE DISPONE DE DOCUMENTOS QUE REFLEJEN LAS POLÍTICAS, SISTEMAS O PROCEDIMIENTOS DE SEGUIMIENTO Y EVALUACIÓN DE LOS PROYECTOS Y PROGRAMAS DE LA ACTIVIDAD PROPIA DE LA ORGANIZACIÓN SÍ SE VELA PORQUE TODOS LOS PROYECTOS Y PROGRAMAS TENGAN UNOS MÍNIMOS SISTE-</p>		

			MAS DE CONTROL, EVALUACIÓN Y FORMACIÓN CONTINUA SÍ SE CONSIDERAN LOS PUNTOS DE LOS CÓDIGOS DE CONDUCTA ADOPTADOS POR LA ENTIDAD COMO ELEMENTO DE REFERENCIA EN EL PROCESO DE REVISIÓN SÍ SE ES COHERENTE CON EL COMPROMISO ADQUIRIDO
PERIODICIDAD	ANUAL	VERIFICACIÓN	SÍ

Conclusiones

Las organizaciones del Sector No Lucrativo español, para cubrir la laguna legal existente en la actualidad en materia de transparencia, elaboran mecanismos de control voluntario. La normativa legal se centra básicamente en el área económica y financiera de las entidades no lucrativas. Sin embargo la transparencia y la rendición de cuentas, para satisfacer la demanda de información de los grupos de interés, deben cubrir otras áreas como la de actividades, de recursos humanos, estratégica, directiva, entre otras.

Por ello, las entidades del Sector están llevando a cabo mecanismos voluntarios, utilizando mecanismos de participación y control como es el caso de los indicadores, ya que es una herramienta de fácil manejo, que ofrece una visión directa y global de la entidad. También destacan las guías de buenas prácticas y los códigos de conducta como mecanismos que favorecen una información más transparente. Además, gran parte de las entidades que no implementan alguno de estos mecanismos, creen que deberían instaurarlos en un corto espacio de tiempo, principalmente los indicadores, ya que son los más valorados por las organizaciones como mecanismos que aportan una mayor transparencia en la información emitida a los grupos de interés.

Así, a falta de una normativa legal, es recomendable utilizar mecanismos de control como los indicadores, siempre y cuando, estos sean comunes, de fácil manejo, verificables y comparables haciendo especial hincapié en los indicadores desarrollados para cubrir las necesidades de información del área de Organización y Dirección, relacionados con el órgano de Gobierno de las ESFL, ya que obtener evidencia de la honorabilidad, legitimidad e independencia de éstos, redundará positivamente en la imagen que proyecta la entidad a sus grupos de interés.

Agradecimientos

Al programa de ayudas a la actividad de investigación de la Universidad del País Vasco (UPV/EHU) en el marco del proyecto NUPV13/11 titulado: “Indicadores de los sistemas de información financiera para la mejora de la eficiencia, eficacia y transparencia en la gestión de las prestaciones sociales y económicas, sociedades mercantiles públicas y entidades sin ánimo de lucro”.

A Crisanta Elechiguerra Arrizabalaga por su inestimable ayuda y grandes aportaciones recibidas en la consecución de este trabajo.

REFERENCIAS

- Bonbright, D. (2007). El rostro cambiante de la rendición de cuentas de las ONG. *Sociedad Civil y Rendición De Cuentas*, 16(1), 1-22.
- Caba, M., Gálvez, M. D. M. y Lopez, M. (2011). Una oportunidad de mayor legitimidad de las ONG a través de la transparencia on-line: Experiencia de las ONG españolas y mexicanas. (An opportunity for greater legitimacy of NGOs through the online transparency: Experience of spanish and mexican NGOs). *Contaduría y Administración*, 234(1), 55-77.
- Corral-Lage, J. (2014). *La Transparencia en la emisión de información de las entidades sin fines de lucro: hacia un modelo de indicadores*. (Tesis doctoral). Bilbao, España: 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.
- 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(1), 117-150.
- González, M. J. y Cañadas, E. (2008). Los indicadores de gestión y el cuadro de mando en las entidades no lucrativas. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 63(1), 227-252.
- Gruber, J. E. (1987). *Controlling bureaucracies: Dilemmas in democratic governance*. California, United States: University of California Pr.
- Herranz de la Casa, J.M. (2006). *La comunicación y la transparencia en las organizaciones no lucrativas (Tesis doctoral)*. Madrid, España: Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense de Madrid.
- Herranz-Bascones, R. (2005). *Las organizaciones no gubernamentales, un modelo integral de gestión y control*. Madrid, España: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, AECA.
- (2007). *Las ONG: Un sistema de indicadores para su evaluación y gestión*. Palma de Mallorca, España: Gràfiques Planise.
- Kearns, K. P. (2001). Transparencia en las ONG: Un enfoque proactivo. *La transparencia de la solidaridad I*(1), 51-66.
- Muñoz, C. I., Campos, M., Urquía, E., y Cano, E. I. (2007). Información pública comparable: caso de las entidades locales. Congreso internacional de costes. Lyon.
- Puig, T. (1999). Les associacions ciutadanes s'edifiquen i creixen en la transparència. En A. Vernis et al. (Ed.), *Per què el sector associatiu ha de ser transparent* (pp. 41-46). Quebec, Canada: Canadian Journal of Policy Research.
- Salvador I Peris, S. (2003). Comunicación en imagen en las ONG. Jornades De Foment De La Investigació. Castellón.
- Shafritz, J. M. (1992). *The HarperCollins dictionary of american government and politics*. New York, United States: Harper Perennial.
- Starling, G. (2010). *Managing the public sector*. Belmont, United States: Wadsworth Pub Co.
- Vidal, P., Grabulosa, L. y Observatorio del Tercer Sector. (2008). Qué es la transparencia en una ONG. *Alzheimer de la Asociación Afal Contigo*, 51(1), 38-39.

SOBRE LOS AUTORES

Javier Corral-Lage: Doctor en Economía por la Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea (UPV/EHU). Profesor Laboral Interino del Departamento de Economía Financiera I en la UPV/EHU. Coordinador del Título Propio de Especialista Universitario en Auditoría de Cuentas de la UPV/EHU. Miembro del Proyecto de Innovación Educativa sobre metodologías activas en asignaturas contables y del Proyecto de Investigación sobre indicadores de los sistemas de información financiera para la mejora de la eficiencia, eficacia y transparencia en la gestión de las prestaciones sociales y económicas, sociedades mercantiles públicas y entidades sin ánimo de lucro.

Noemí Peña-Miguel: Licenciada en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad del País Vasco (UPV/EHU). Desarrolló su carrera profesional como directora administrativo-financiera en empresas del sector servicios compaginando la actividad en la empresa con la actividad docente en diversas Escuelas de Negocios. Actualmente es profesora e investigadora del Departamento de Economía Financiera I de la Universidad del País Vasco. Ha realizado ponencias en congresos nacionales e internacionales. Máster Oficial en Especialización e Internacionalización de Modelos Contables y Financieros obteniendo el Diploma de Estudios Avanzados (DEA) y finalizando su tesis doctoral.