

# **Transparencia y rendición de cuentas en las Entidades No Lucrativas. El caso de las fundaciones**

MARIA ROSA ROVIRA VAL  
Universitat Autònoma de Barcelona

FINA JEREZ BERNAT  
Universitat de Barcelona

NADIA JOHANISOVA  
Masaryk University

Este trabajo forma parte del proyecto CSO2010-18022 del Ministerio de Ciencia e Innovación.

Fecha de recepción: 20/02/12  
Fecha de aceptación: 24/05/12

## **RESUMEN**

Las organizaciones del sector de la economía social (ES) se han incrementado notablemente en los últimos años. La importancia de este sector sin ánimo de lucro, que lleva a cabo su actividad entre el sector público y el sector privado es cada vez mayor, y su promoción forma parte de la estrategia europea y española.

Este trabajo se centra en uno de los problemas de este sector: la transparencia y la rendición de cuentas, cada vez más demanda por la sociedad. Se incluyen las principales iniciativas relacionadas con la transparencia y rendición de cuentas en un tipo concreto de entidades no lucrativas: las fundaciones, por ser una tipología de gran aumento en la última década. Finalmente, se esbozan las conclusiones: las limitaciones y obstáculos asociados a la transparencia y rendición de cuentas, (tamaño de la organización, coste económico, escasa cultura

de transparencia) también afectan a este sector. Apostamos por un enfoque holístico de rendición de cuentas (holistic accountability), en consonancia con el GRI, sugiriendo que las ENL deberían rendir cuentas a todos aquellos grupos de interés sobre los cuales las actividades de la organización tengan incidencia o los grupos que tienen incidencia en las actividades de la organización. Los mecanismos de rendición de cuentas deberían ir evolucionando hacia este enfoque.

## **PALABRAS CLAVE**

Economía social, entidades no lucrativas, fundaciones, accountability, transparencia, rendición de cuentas, Global Reporting Initiative, GRI

## **ABSTRACT**

The organizations of social economy sector have increased markedly in recent years. Non-profit organization that carries out its activity between the public and the private sector is growing and his promotion is part of the European and Spanish strategy.

The aim of this paper is to do a literature review of one of the problems this sector: transparency and accountability, increasing demand for the company.

Presents the main initiatives related to transparency and accountability in a particular type of non profit organizations: foundations, as a type of large increase in the last decade. Finally, we present the conclusions of this work.

## **KEYWORDS**

Social Economy, Third Sector, Nonprofit Organizacions, NPO, NGO, foundations, accountability, Global Reporting Initiative, GRI

---

## **1. Introducción**

La primera aparición del concepto economía social (ES) en estudios económicos se remonta al siglo XIX. Fueron autores de renombre, tales como John Stuart Mill y Leon Walras, los que nombraron con tal término a las innovadoras organizaciones que se iban creando como respuesta a los nuevos problemas sociales que la incipiente sociedad capitalista generaba.

Las distintas organizaciones de este sector han nacido siempre a través

de iniciativas populares que, de manera autogestionada, han dado respuesta a las necesidades financieras, laborales, de vivienda, etc. de las propias personas fundadoras.

A medida que las necesidades cambian, y que los grupos afectados por distintas problemáticas sociales son cada vez más segregados y específicos, las respuestas a estas necesidades se institucionalizan con distintos rasgos y formas. El concepto de ES y las tipologías de organizaciones se han ido adaptando a los cambios de la sociedad civil de la que parte y a la que quiere representar. Las organizaciones del sector de la ES se han incrementado notablemente en los últimos años. La importancia de este sector sin ánimo de lucro, que lleva a cabo su actividad entre el sector público y el sector privado es cada vez mayor, y su promoción forma parte de la estrategia europea y española.

Este trabajo presenta una breve referencia al origen y a las diferentes perspectivas de la ES a lo largo de su evolución como paso previo a la revisión bibliográfica sobre una de las problemáticas actualmente más mencionadas respecto a este sector: la rendición de cuentas y la transparencia de las organizaciones del sector de la ES. A continuación, se recogen los rasgos de la estructura de este sector en España y en Cataluña, para después centrarnos en las principales iniciativas relacionadas con la transparencia y rendición de cuentas en un tipo concreto de entidades no lucrativas (ENL): las fundaciones. Finalmente, se esbozan las conclusiones de este trabajo.

## **2. Evolución de la economía social**

Aunque este texto trata sobre la economía social como se la define en la actualidad, es imprescindible puntualizar que ha existido durante siglos en Europa, aunque no se la identificara bajo este mismo nombre.

Dejando aparte las diversas formas tradicionales no monetarias de soporte mutuo, basadas en la reciprocidad (Polanyi 2001), podemos considerar a los gremios de artesanos de las ciudades medievales como un ejemplo de los predecesores de la economía social de hoy en día. Éstos tuvieron un papel importante en la producción ética y distribución de productos básicos (la idea del comercio justo) y en proporcionar una red de soporte mutuo para sus miembros. En algunos lugares y períodos, la toma de decisiones de forma democrática estuvo destacadamente presente en la administración de dichos gremios (Johanisova 2005, p. 26).

Con la llegada de la revolución industrial, aparecen dos formas distintas: (i) la filantrópica, basada en el tutelaje del patrón sobre sus trabajado-

res y (ii) la segunda, vinculada al mutualismo y el cooperativismo Spiker et al. (2009, p. 109). En Europa las asociaciones de ayuda mutua proliferaron durante el siglo 18 i principios del 19. Estas asociaciones incluían mutuas de seguros y también sociedades de ahorro y construcción creadas por grupos de personas para ahorrar y construir sus propios hogares (Birchall 1997, p. 25). Más tarde nació el movimiento cooperativista. Las cooperativas de consumidores emergieron en Reino Unido, las cooperativas de crédito aparecieron primero en Alemania mientras que en Francia diestros artesanos crearon sus propias cooperativas de producción (Birchall 1997, Cap. 1). Si bien muchos fundadores de organizaciones de ES se basaron en el pensamiento de socialistas utópicos como Robert Owen o Charles Fourier, a finales del siglo 19 y principios del 20 los círculos católicos también proporcionaron apoyo ideológico, como se observa sobre todo en las encíclicas papales *Rerum Novarum* (1891) y *Quadragesimo Anno* (1931). Las encíclicas se vincularon al movimiento socialista cristiano, que hacía hincapié en la propiedad comunal y la asociación de abajo hacia arriba. Las organizaciones europeas de economía social han continuado creciendo desde entonces, a pesar de involuciones importantes durante los regímenes fascistas, la Segunda Guerra Mundial y en la post-guerra comunista de Europa Central y Oriental.

Como señalan Laville et al. (1999), existe una corriente radical en el pensamiento histórico europeo que ve a las organizaciones de economía social no sólo para aquellos casos puntuales donde el mercado ha fallado, sino como un sector con importancia propia que integra las alternativas viables en las que priman valores humanísticos por encima de un enfoque puramente de mercado, que se considera poco ético porque se basa en valores de maximización del beneficio en lugar del interés público. En esta perspectiva, el término «economía social» abarca a organizaciones que distribuyen beneficios a sus miembros, siempre que tengan también otras características de las organizaciones de la ES, como la organización sin fines de lucro, la gestión democrática, la independencia en relación al gobierno y el otorgamiento de servicios a sus miembros Spiker et al. (2009, p. 109).

Este enfoque europeo contrasta con el enfoque de América del Norte, que ha tendido hacia una clara división entre el sector lucrativo y el sector sin fines de lucro. La expresión «tercer sector» de la economía es la denominación más utilizada en el mundo anglosajón y se basa en la consideración de que no es ni sector privado ni sector público.

En los últimos años esta diferencia entre los enfoques norteamericano y europeo de la ES ha sido superada y el término americano «tercer sector» (Salomón y Anheier 1995), originalmente reservado estrictamente para las

organizaciones sin fines de lucro, ahora se utiliza como sinónimo del término europeo «economía social».

En un estudio sobre economía social y empleo en el ámbito Unión Europea, Vivet y Thiry (2000) destacan la falta de homogeneidad entre los países europeos respecto al reconocimiento del sector de ES, por la diversidad y falta de armonización de términos y realidades señaladas. Aun así, proporcionan la siguiente clasificación provisional:

- Países donde la ES está establecida: Francia, España, Bélgica.
- Países donde la ES está emergiendo: Dinamarca, Finlandia, Grecia, Italia, Suecia, Irlanda, Portugal, Reino Unido.
- Países donde la noción de ES está definida en relación a los conceptos de tercer sector, sector no lucrativo, sector voluntario: Alemania, Austria, Luxemburgo, Holanda.

Pese a la diversidad de terminologías y de realidades de los distintos países europeos, podemos establecer que el concepto de ES proviene de la literatura francesa de la década de los años 70, y se estructura en torno al sistema de valores y principios de actuación del asociacionismo popular, de las cooperativas, mutualidades y fundaciones. Las organizaciones de este sector se crean para servir a una causa social y centran su gestión en actividades sin ánimo de lucro. Estas organizaciones son cada vez más importantes, ya que trabajan donde fallan los mercados y el estado (Goodin, 2003).

El primer documento de referencia sobre ES es la Charte de l'économie sociale de 1980 (Monzón, 2006), a partir del cual se desarrolló la Carta de Principios de la Economía Social, (Conferencia Europea Permanente de Cooperativas, Mutualidades, Asociaciones y Fundaciones, 2002) que establece el conjunto de principios que caracterizan a las entidades de este sector:

- la primacía de la persona y del objeto social sobre el capital,
- la adhesión voluntaria y abierta,
- el control democrático por sus miembros,
- la conjunción de los intereses de los miembros y del interés general,
- la defensa de los principios de solidaridad y responsabilidad,
- la autonomía de gestión e independencia de los poderes públicos,
- el destino de la mayoría de los excedentes al logro de los objetivos en favor del desarrollo sostenible, los intereses de los miembros y del interés general.

En base a dicha Carta de Principios de la ES, en España se publicó la ley de economía social (Ley 5/2011), que tiene por objeto establecer un marco jurídico común para todas las entidades de este sector. Este texto legislativo proporciona la siguiente definición: «Se denomina economía social al conjunto de las actividades económicas y empresariales, que en el ámbito privado llevan a cabo aquellas entidades que, de conformidad con los principios recogidos en el artículo 4, persiguen bien el interés colectivo de sus integrantes, bien el interés general económico o social, o ambos» (art.2).

La Comisión Europea (CE) reconoce en este sector distintas figuras jurídicas: sociedades cooperativas, mutualidades, asociaciones, fundaciones y empresas sociales, y ha ido elaborando un estatuto europeo para estas diferentes tipologías. Así, en el año 2003, se aprobó el de las sociedades cooperativas y, desde el 2006, está en fase de borrador el de las mutualidades, el de las asociaciones y el de las fundaciones europeas.

Un problema común a las organizaciones de este sector es la falta o la deficiencia de la rendición de cuentas. Los diversos grupos de interés (stakeholders) tienen diferentes preocupaciones sobre la gestión y la rendición de cuentas de las ENL. Por una parte, los donantes quieren la garantía de que sus contribuciones se destinan a la finalidad propuesta por la ENL. Por otra parte, los directivos y sus empleados buscan la consecución de los objetivos sociales de la ENL y, de esta forma, asegurarse que su organización sobreviva y prospere.

Varios autores (Odenhal, 1990; Ostrower, 1994; Gordon and Khumawala, 1999; Herzlinger, 1996) argumentan que, a los donantes no les satisface el sistema de información actual del destino de los fondos en los proyectos financiados, por lo que se hace necesario la creación de nuevos procedimientos contables más transparentes, que reflejen de forma fehaciente el flujo de financiaciones e inversiones. Estas mejoras serían claves para el desarrollo y crecimiento de este tipo de entidades.

Unerman y O'Dwyer, (2010) resaltan la importancia de la investigación en las ENL, especialmente por el papel vital que juegan estas organizaciones en la sociedad, tanto en el alivio del sufrimiento de los más desfavorecidos como en el futuro de las personas más pobres del mundo. Estos autores investigan el empleo y desarrollo de mecanismos de rendición de cuentas, los cuales mejoran la eficacia de la información contable para la toma de decisiones de las ENL.

El diseño de nuevos modelos de rendición de cuentas para las ENL debe comenzar con el cambio de los métodos de información pasivos por otros más activos. Se deberían elaborar unos principios para realizar un

sistema de rendición de cuentas cuyo principal objetivo fuese velar por la veracidad de la información contable, basándose en los datos publicados por la organización, que permitiera tomar buenas decisiones, hacer predicciones futuras fiables y proporcionar una buena información a los stakeholders. Como prueba de la importancia de esta problemática es importante destacar que la organización internacional de referencia para memorias voluntarias de sostenibilidad, el Global Reporting Initiative (GRI), publicó en mayo de 2010 un suplemento sectorial para las ENL cuyo objetivo es mejorar la transparencia y la rendición de cuentas en este tipo de organizaciones (GRI, 2010).

### **3. Revisión de la literatura**

#### ***3.1. Las organizaciones de la ES***

Existen varias denominaciones para referirse a este sector y a las organizaciones que en él operan: tercer sector (TS), economía social (ES), entidades sin ánimo de lucro (ENL) u organizaciones no gubernamentales (ONG). En una sociedad, este sector desempeña una actividad complementaria al sector privado (empresas) y al sector público (administraciones públicas). Si se representara en una línea continua, este amplio sector quedaría ubicado en una posición intermedia, teniendo en un extremo a las empresas que operan en la economía con ánimo de lucro y, en el extremo opuesto, a las organizaciones de la administración pública cuyo fin es el interés público.

Destacamos dos definiciones que consideramos de referencia. Por una parte, la del European Foundation Center indica que el tercer sector es un sector sin fines lucrativos definido como «un espacio entre la empresa y el gobierno, donde el capital puede ser privado o público, cuyo objetivo es la obtención de un beneficio social» (EFC, 2007). Por otro lado, la de Naciones Unidas para las organizaciones de este sector: «las entidades no lucrativas son entidades legales o sociales creadas con el propósito de producir bienes y servicios, cuyo estatus no les permite ser una fuente de ingresos, beneficios u otras ganancias financieras de las unidades que tiene establecidas, que controla o que financia. En la práctica, sus actividades productivas generan beneficios o pérdidas pero cualquier beneficio que obtengan no puede ser apropiado por otras entidades» (Naciones Unidas, 2003).

Este sector engloba a un amplio conjunto de organizaciones de distinta índole y forma jurídica, que llevan a cabo actividades que pueden ser muy

diferentes entre sí, pero cuya característica común es que su actividad no persigue un fin lucrativo. Estas organizaciones han experimentado un claro crecimiento en la mayoría de los países industrializados (Pedro, 2007), por tanto es un sector que esta ganado importancia. Sus características más relevantes son:

- Ausencia de interés lucrativo
- Búsqueda de beneficios sociales
- Personalidad jurídica propia
- Inscripción en el registro correspondiente y reguladas por los estatutos según la forma jurídica de la ENL

La literatura académica encontrada, de origen anglosajón, centra los estudios en una tipología de organizaciones: las ONG. Unerman y O'Dwyer (2006a, p. 309) se refieren a las ONG citando como referencia a las Naciones Unidas (2003), mientras que Gray (2006, p.324) subraya que las ONG, presentan gran heterogeneidad en el tamaño, sus funciones, sus posibles objetivos, sus normas y las distintas estrategias y tácticas a seguir por cada una de ellas.

Para el propósito de este trabajo, destacaremos la definición de fundación, ya que será la tipología de ENL en el nos centraremos más adelante. Según la Comisión Europea (CE, 2012a): «las fundaciones son entidades con un patrimonio propio y cuyos fondos se destinan, de acuerdo con la voluntad de sus fundadores, a un fin determinado, a proyectos o actividades de interés general. En sentido estricto, son organizaciones totalmente independientes del gobierno o de otras autoridades públicas, y están gestionadas por patronatos (consejos de administración independientes). Las fundaciones no pueden distribuir los posibles beneficios generados por la actividad de la organización entre sus propietarios, miembros, administradores o directores».

### **3.2. La rendición de cuentas**

Tradicionalmente, la rendición de cuentas ha tenido un carácter de obligatoriedad exigida por la administración pública, pero en la actualidad se identifica con el término anglosajón de *accountability* (aparece en Estados Unidos en los años 60 y en Europa en los 70), el cual antepone el aspecto de «obligación moral» al de «obligación legal» de rendir cuentas. Según Gray et al. (1996), se define como el deber de informar de las políticas y actuaciones de la organización, de justificar sus actos y de someter-

se a cualquier tipo de control adecuado para verificar la consistencia de la información. El alcance de dicho término va más allá de la responsabilidad de informar sobre la gestión de la organización, incluyendo la responsabilidad de informar sobre la estructura y funcionamiento del órgano de gobierno (gobernanza).

La aplicación de este concepto a las ENL se ha ido afianzando con más intensidad a medida que éstas se han hecho más visibles en el ámbito económico y más influyentes en la vertiente política. Estas organizaciones existen gracias a la confianza que transmiten a la sociedad y, para mantener dicha confianza, es imprescindible una gestión económica transparente (Vernis, A. et al, 1998). Pero en el sector no lucrativo, la rendición de cuentas no puede limitarse al ámbito económico, es también una cuestión de legitimidad e identidad. Es una parte imprescindible de su propia naturaleza de servicio a la sociedad, lo que algunos denominan el «contrato social» entre entidades sin fines lucrativos y la sociedad en su conjunto (Fuentes, 2007).

Como tal, la rendición de cuentas tiene una dimensión externa, en términos de la obligación de cumplir las normas de comportamiento establecidas (Chisolm, 1995, p. 141) y una motivación interna, donde se quiere explicar cada acción y detallar la misión de la organización a los stakeholders (Fry, 1995).

Ebrahim (2003a, p. 814) considera que la rendición de cuentas opera a lo largo de múltiples dimensiones y participa de numerosos actores (clientes, trabajadores, acreedores...), utilizando diversos mecanismos y estándares de desempeño (externo e interno, explícitos e implícitos, legales y voluntarios), que requieren diferentes niveles de respuesta de la organización (funcionales y estratégicos). Kearns (1996, p. 43) propone un marco similar para la rendición de cuentas, dando el mismo énfasis a los sistemas de rendición de cuentas a corto plazo, que a los de largo plazo.

En la literatura específica sobre las ENL, Brody (2001) destaca cuatro temas en la rendición de cuentas de estas organizaciones:

- El cumplimiento de la misión
- La demostración de la eficacia de las actividades
- El buen gobierno
- Una honestidad fiscal y la prevención del fraude

Brown y Moore (2001) analizan la rendición de cuentas de ENL utilizando un esquema de «A quién y para qué». (Kearns, 1994) se refiere a un sistema de rendición de cuentas para ENL que tiene dos elementos: las

medidas de desempeño y las respuestas (positivas y negativas) para el logro, o no, de los objetivos.

La rendición de cuentas no es sólo una mera justificación y adecuación de los gastos en tiempo y forma. Así, se pasa a tener en cuenta el comportamiento global de cada entidad como perspectiva amplia desde la cual se explica la razón de las actividades, las actuaciones y los resultados de cada ENL. Esta perspectiva más amplia se denomina *accountability* en la literatura internacional (Cutt y Murray, 2000). En el contexto español existen varias entidades dedicadas a analizar la transparencia de ENL. Un ejemplo es la Fundación Lealtad, especializada en el análisis de transparencia de aquellas ONG que voluntariamente lo soliciten, o la Fundación Compromiso Empresarial, que publica informes del análisis de la transparencia, el buen gobierno y la rendición de cuentas de diversos tipos de ENL. A escala global, destaca la propuesta del Global Reporting Initiative GRI, un estándar internacional para elaborar Memorias de Sostenibilidad que aplica el paradigma de la sostenibilidad a la rendición de cuentas y considera la dimensión económica, social, medioambiental y de buen gobierno de las organizaciones. El suplemento sectorial para ENL añade un bloque específico de indicadores cualitativos sobre la eficacia de los programas, en el que principalmente se pide información sobre la involucración de los grupos de interés en las diversas fases de los programas (GRI, 2010).

### **3.3. *Transparencia***

La transparencia está íntimamente relacionada con la rendición de cuentas. De hecho, es el principio básico de la rendición de cuentas. Según Vidal (2010), la transparencia tiene dos componentes: el grado de información y la actitud con que se afronta el proceso de rendición de cuentas.

Avanzar hacia la cultura de la transparencia significa considerar la rendición de cuentas como un planteamiento de base de cualquier actividad que se realice, ya que la actitud que comporta está directamente relacionada con los valores de la organización.

Por otra parte, la transparencia y la rendición de cuentas están intrínsecamente relacionadas con la participación y comunicación con los grupos de interés (*stakeholders*) de la organización. La participación de los grupos de interés en las organizaciones es uno de los ejes principales de la transparencia. La participación del voluntariado, de los beneficiarios, de las personas asociadas es una auténtica garantía de transparencia de la entidad. Los distintos colectivos que participan en las organizaciones son un motor para hacerlas más transparentes.

La transparencia también es la base de las relaciones de comunicación con los grupos de interés externos. Si los máximos responsables de la organización difunden información que da una imagen precisa de la organización crearán un depósito de credibilidad que servirá para afianzar la relación con sus partes interesadas. Los donantes, financiadores, usuarios y los socios en general, estarán más predispuestos en colaborar con una organización que tenga una estrategia de comunicación transparente que genere confianza.

Al igual que ocurre en el mundo empresarial, en el sector de las ENL es cada vez mayor la necesidad de mejorar la transparencia para afianzar la reputación y la confianza de los distintos grupos de interés. Como señala Novell (2002), las empresas están avanzando en las mejoras del buen gobierno pero, también, las administraciones públicas y las organizaciones no lucrativas avanzan en la introducción de mecanismos que aumentan su transparencia y su responsabilidad ante la sociedad.

### **3.4. Mecanismos de rendición de cuentas**

Diferentes autores ofrecen una variedad de mecanismos de rendición de cuentas que se utilizan:

- La rendición de cuentas ascendente (Upward accountability) prioriza a los donantes de fondos. Las ENL deben establecer métodos con el objetivo de garantizar que sus actuaciones realizadas (acciones e inversiones) con los recursos de los donantes se han hecho de forma correcta y deben rendir cuentas a los que proporcionan dichos recursos (Davison 2006, Edward y Hulme 2002, Ebrahim 2003a, 2003b; O'Dwyer 2007).
- La descendente amplía la rendición de cuentas hacia abajo (Downward accountability). En esta perspectiva las ENL pueden y deben rendir cuentas no sólo a quienes les financian, sino también a sus beneficiarios. Recientemente, algunos gobiernos se han dado cuenta de que, para hacer el despliegue de la ayuda al fondo de desarrollo en el extranjero más eficaz, es importante que las ENL además de hacer una rendición de cuentas a sus donantes de fondos, realicen una buena comunicación con los beneficiarios del proyecto, (Edward y Hulme, 2002; Ebrahim 2003a, 2003b; O'Dwyer, 2007).
- La holística (Holistic accountability) integra la rendición de cuentas hacia arriba y hacia abajo y las amplía con la dimensión multidireccional de la rendición de cuentas. Se sugiere que las ENL deben rendir

cuentas a todos aquellos grupos de interés sobre los cuales las actividades de la organización tengan incidencia (Unermann y O'Dowyer 2006b). Este planteamiento está en consonancia con el suplemento sectorial para ENL del GRI (GRI, 2010), que sigue el enfoque de la teoría de los grupos de interés (stakeholders).

Ebrahim (2003a), analiza varios mecanismos de rendición de cuentas desde tres perspectivas diferentes: ascendente-descendente, interno-externo y funcional-estratégico. En la práctica, los mecanismos de rendición de cuentas con la finalidad de dar información a los donantes (ascendentes y externos) son los más desarrollados, mientras que los que tienen la finalidad de proporcionar información a los gestores (interno) y a los beneficiarios (descendente) están menos desarrollados. Por otra parte, los de corto plazo (funcionales) son más utilizados que los de largo plazo (estratégico).

Goodin (2003), proporciona un análisis de las diferencias de objetivos y mecanismos de rendición según el tipo de empresa (privada, pública o ENL):

<b>Tipo de empresa</b>	<b>Objetivo de la rendición de cuentas</b>	<b>Enfoque de la de rendición de cuentas</b>
Empresa privada.	Resultados obtenidos.	Ser competitivo en el mercado.
Empresa pública	Acciones llevadas a cabo.	Jerarquía.
Empresa sin ánimo de lucro.	Intenciones marcadas.	Redes de cooperación.

En las empresas privadas, el objetivo de la rendición de cuentas es informar sobre los resultados obtenidos, y los mecanismos de rendición de cuentas siguen la perspectiva del sistema competitivo de mercado. Se requieren mecanismos que garanticen que la información proporcionada expresa la imagen fiel de la empresa.

Para los gestores de las empresas públicas, el objetivo de la rendición de cuentas es valorar si las acciones realizadas están dentro de los parámetros previstos. Los mecanismos de rendición cuentas son jerárquicos, operan a través de la relación de autoridad. Los subordinados son responsables de rendir cuentas a sus superiores.

En las empresas sin ánimo de lucro, se estudian las intenciones de los gestores de las ENL. El objetivo de la rendición de cuentas se centra en la fase previa de las motivaciones, donde se valoran los distintos factores que intervienen en la toma de decisiones y los mecanismos de control social existentes, a través de los instrumentos de cooperación y de control de ENL que comparten normas y valores similares. La principal característi-

ca de la rendición de cuentas es la construcción de unos valores compartidos. La evolución de las normas se ajustan y se comparten teniendo en cuenta las distintas perspectivas y preferencias de las ENL y los stakeholders. En el funcionamiento diario de las ENL se adoptan los valores compartidos, para tener unos indicadores comunes de mecanismos de rendición de cuentas.

#### 4. Estructura del sector de Economía Social en España y Cataluña

Es imprescindible disponer de datos que nos aporten información de la estructura y la importancia del sector de ES en España y Cataluña. La tabla 2 recoge los datos más relevantes del año 2011.

España	Cataluña
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 200.000 entidades.</li> <li>• 10 % PIB español.</li> <li>• 2.000.000 trabajadores.</li> <li>• 87.000 millones de €.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 7.500 entidades.</li> <li>• 2,8% PIB catalán.</li> <li>• 100.093 trabajadores.</li> <li>• 1,7 millones de €.</li> </ul>

**Fuente:** Observatorio Español de la Economía Social (2011).

A escala española este sector tiene 200.000 entidades de distinta tipología, ocupa a 2.000.000 de trabajadores, lo que representaría un 8,6 % de la población activa, un volumen de 87.000 millones de euros, que equivaldría a un 10% del PIB. A modo comparativo, sería de una importancia equivalente a uno de los sectores más importantes como es el turismo, que en el 2011 alcanzó el 10,4 % del PIB de España (INE, 2011a).

En Cataluña, el sector agrupa unas 7.500 entidades, con un volumen de 5.550 millones de euros (5 veces mayor que en el 2003), representando un 2,8% del PIB catalán. Actualmente ocupa 100.093 personas y el empleo generado por estas ENL es estable, siendo mayoritariamente mujeres.

Respecto a la evolución de las distintas figuras jurídicas de este sector (sociedades cooperativas, mutualidades, asociaciones, fundaciones y empresas sociales), en la última década en España las fundaciones, asociaciones y ONGs han crecido un 6,97%, porcentaje muy superior al de las sociedades mercantiles, que aumentaron un 3,63% desde el año 2000, o al de creación de cooperativas, que decreció un 0,29% anual. En base a estos datos, creemos interesante profundizar en las fundaciones por ser una tipología con un gran incremento en la última década, ya que más del 50 % de las fundaciones tienen menos de 10 años de antigüedad.

Sector en España	Fundaciones en España
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 200.000 entidades.</li> <li>• 10 % PIB.</li> <li>• 2.000.000 trabajadores.</li> <li>• 87.000 millones de €.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Distribución geográfica: Cataluña y Madrid son las áreas que tienen más fundaciones.</li> <li>• 0,25% PIB.</li> <li>• 86.000 trabajadores.</li> <li>• Más del 50 % de las fundaciones tienen menos de 10 años.</li> <li>• 39% de las fundaciones tienen relaciones con las comunidades autónomas.</li> <li>• 60% de las fundaciones están financiadas por fondos públicos.</li> </ul>

**Fuente:** Observatorio Español de la Economía Social (2011) y Fundación Luis Vives (2011)

La tabla 3 es una comparativa de los datos del sector en España (expuestos previamente en la tabla 2) con los datos específicos de las fundaciones. De ella podemos destacar que la mayor parte de las fundaciones, un 60% están financiadas con fondos públicos, un 39% tienen relaciones con las comunidades autónomas, están mayormente concentradas en Cataluña (28,55%) y Madrid (10,65%) y emplean al 4,3% de los trabajadores del sector.

## 5. La rendición de cuentas y transparencia en las fundaciones

Rey y Martín (2011), partiendo de los trabajos de Warren y Lloyd (2009), recogen las distintas iniciativas internacionales relacionadas con la rendición de cuentas, el buen gobierno y la transparencia de las fundaciones. Hemos ampliado y actualizado esta información, que se presenta en la tabla 4, clasificada por: legislación, códigos éticos y de conducta, certificaciones, servicios de información, grupos de trabajo, herramientas de autoevaluación y premios.

Legislación: se quiere establecer un marco común de actuación para todo el sector de economía social, y, en concreto, en las fundaciones.	En el ámbito de la Unión Europea, el 8 de febrero 2012 la Comisión Europea aprobó la propuesta de regulación del Estatuto de la Fundación Europea (CE, 2012b). La previsión es que sea aprobado por el Parlamento y el Consejo Europeo en 2014. Este será un instrumento legal opcional, en coexistencia con las respectivas legislaciones nacionales, permitiendo a aquellas fundaciones que quieran actuar o establecerse en más de un país de la UE regirse por una única legislación.
---	---

	En España, la legislación básica es la Ley 49/2002, del Régimen Fiscal de las Entidades sin Ánimo Lucrativo y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo y la Ley 50/2002, de Fundaciones. La reciente Ley 05/2011, de Economía Social, es importante ya que tiene por objetivo establecer un marco jurídico común para el conjunto de entidades que integran la ES y establecer medidas de fomento.
Códigos éticos y de conducta: su objetivo es ofrecer un conjunto de normas y criterios sobre determinados comportamientos.	INGO Charter, International Committee of Fundraising Organizations' International Standards, Australian Council for International Development (ACFID) Code of Conduct, Code of Conduct for NGOs engaged in Humanitarian Action.
Certificaciones: su función es acreditar el cumplimiento de determinados estándares.	Interaction PVO (Private Voluntary Organization) Standards, Canadian Council for International Co-operation (CCIC) Code of Ethics, Peer certification NGO Good Practice Project Certification System of the Cooperation Austrian Seal of Quality for Donations, Governance and Transparency Indicators of CEMEFI (Mexican Centre for Philanthropy).
Servicios de información: su función es proporcionar a la opinión pública información sobre diferentes aspectos de las organizaciones.	Guidestar, Intelligent Giving Charity Chooser, ALNAP project, FOREMAP project.
Grupos de trabajo: se constituyen para impulsar determinadas prácticas y compartir conocimientos.	Centro Europeo de Fundaciones (EFC) Principios de Buenas Prácticas, Global Reporting Initiative NGO Sector Supplement Working Group, Open Forum for CSO Development Effectiveness, British Overseas NGOs for Development (BOND) Quality Standards Group, Central and Eastern European Working Group on Non-profit Governance.
Herramientas de autoevaluación: son instrumentos consensuados para evaluar el desempeño de las organizaciones.	Group URD Quality COMPAS, Emergency Capacity Building Project Impact Measurement and Accountability in Emergencies: The Good Enough Guide, GRI G3.
Premios: su objetivo es reconocer y distinguir a las instituciones en alguna área específica de actuación.	Annual Report Awards of the Romanian Donors' Forum, India NGO Award, Third Sector Excellence Award (UK).

A pesar de todas las iniciativas que se están llevando a cabo en Europa, según Bonbright (2007) el nivel de confianza en las ENL tiende a descender ligeramente sin que éstas pierdan el liderazgo frente a las otras instituciones analizadas (48%, en 2001, 45% en 2005). En cambio, en los países en vías de desarrollo, el nivel de confianza en las ENL ha descendido significativamente después de la aparición de algunas prácticas irregu-

lares y corruptas. Por primera vez en la historia las ENL se situaron en tercer lugar (con el 50% de votos de confianza), detrás de las empresas (60%) y los medios de comunicación (53%).

Martín (2011), autor de un informe que mide el grado de transparencia analizando la información relevante que se halla disponible en la página web de las fundaciones empresariales y las fundaciones familiares españolas, opina que la transparencia es una de las prácticas más importantes del buen gobierno y un activo imprescindible para fortalecer y aumentar la confianza de la sociedad en el sector fundacional. De las conclusiones de dicho estudio, destacamos las siguientes:

- Las fundaciones tienen un amplio margen de mejora en el contenido de la información que proporcionan a través de sus páginas web.
- A diferencia del sector lucrativo, las fundaciones no cuentan con una metodología o praxis mayoritariamente aceptada para seleccionar y hacer pública la información relevante.
- La información más completa suele ser la que se refiere a la misión y los programas que lleva a cabo la organización.
- La ausencia de una información más detallada sobre las personas que conforman el órgano de gobierno y los principales directivos denota cierto descuido por los aspectos relacionados con el buen gobierno y la gestión de la organización.
- Es notoria la falta de información económica que proporcionan las fundaciones a través de su web y su memoria anual.

En base a los resultados y conclusiones de este estudio, realizado en dos años consecutivos 2009 y 2010, se evidencia que las fundaciones españolas tienen que mejorar mucho su comunicación con los grupos de interés y han de hacer un esfuerzo tangible para ser más transparentes, no sólo en lo que concierne a sus estados financieros, sino también a quiénes conforman sus órganos de gobierno y sus comités de dirección.

Compartimos plenamente la opinión de Martín (2011) de que una buena opción para impulsar los procesos en favor de la transparencia y la rendición de cuentas en el sector de las fundaciones sería la adopción de estándares de publicación de información relevante (reporting) como los que hace una década existen en el sector empresarial. Nos referimos concretamente al estándar internacional del Global Reporting Initiative (GRI), que desde el año 2010 dispone de un suplemento sectorial adaptado a las ENL. Creemos que es de gran importancia que el sector de ENL avance en la adopción de técnicas y mecanismos de gestión, de buen gobierno, de tras-

parencia y de rendición de cuentas similares a los del sector empresarial. Este avance es especialmente necesario para responder a la creciente exigencia de la sociedad hacia las ENL.

## **6. Conclusiones**

Las organizaciones del sector de la economía social han experimentado un claro crecimiento en los últimos años. Este sector es especialmente relevante ya que (i) desarrolla su actividad en áreas donde fallan los mercados y el estado; (ii) las entidades de este sector, aunque que llevan a cabo actividades muy diferentes entre sí, tienen como principales características comunes que sirven a una causa social y centran su gestión en actividades sin ánimo de lucro.

A medida que las ENL se han hecho más visibles e influyentes, la rendición de cuentas se ha hecho más necesaria porque las expectativas de los grupos de interés hacia las organizaciones de este sector van en aumento y les demandan más transparencia. La demanda social de transparencia y rendición de cuentas ha hecho aparecer organizaciones especializadas en el análisis de transparencia, buen gobierno y rendición de cuentas de diversos tipos de ENL. Especialmente los donantes demandan garantías de que sus contribuciones se destinan a la finalidad propuesta por la ENL.

Pero, un problema común de las organizaciones de este sector es la deficiencia de transparencia y rendición de cuentas. Este problema afecta al nivel de confianza de la sociedad hacia las ENL. Se ha constatado que el nivel de confianza en las ENL tiende a descender, ligeramente en Europa y más significativamente en los países en vías de desarrollo, motivado por la aparición de algunas prácticas irregulares y corruptas. Como evidencia de la relevancia de este problema, destaca el hecho de que el Global Reporting Initiative (GRI), publicó en 2010 un suplemento sectorial para las memorias de sostenibilidad de las ENL, con el objetivo de mejorar la transparencia y la rendición de cuentas en este tipo de organizaciones, en el que destaca el bloque específico de indicadores sobre la eficacia de los programas.

La transparencia es una de las prácticas más importantes del buen gobierno y un activo imprescindible para fortalecer y aumentar la confianza de la sociedad en las ENL. Como elemento generador de confianza, la transparencia resulta imprescindible en un sector sin ánimo de lucro, al servicio de la sociedad y que existe gracias a las aportaciones privadas y públicas. Para mantener la confianza de la sociedad y su legitimidad de operar, las organizaciones deben ir más allá de la mínima y obligatoria

rendición de cuentas que marque la legislación. Creemos que es necesario que el sector de ENL avance en la adopción de técnicas y mecanismos de gestión, de buen gobierno, de transparencia y de rendición de cuentas similares a los del sector empresarial.

Un componente esencial de la transparencia y la rendición de cuentas es la participación y comunicación con los grupos de interés (stakeholders) de la organización. Nosotras apostamos por un enfoque holístico de rendición de cuentas (holistic accountability), en consonancia con el GRI, que sigue el enfoque de la teoría de los stakeholders materializado como uno de los principios de contenido de este estándar de reporting internacional. Este enfoque sugiere que las ENL deben rendir cuentas a todos aquellos grupos de interés sobre los cuales las actividades de la organización tengan incidencia o los grupos que tienen incidencia en las actividades de la organización. Los mecanismos de rendición de cuentas deben ir evolucionando hacia este enfoque holístico. En la práctica los más desarrollados y utilizados por las ENL siguen siendo los de corto plazo y dirigidos a dar información a los donantes. En esta evolución, se requiere una etapa de identificación de los grupos de interés que tiene la organización y un ejercicio de consulta para conocer sus intereses y llegar a unos compromisos que satisfagan ambas partes.

Las conocidas limitaciones y obstáculos asociados a la transparencia y rendición de cuentas, también afectan sector ES. El tamaño de la organización es uno de los principales factores limitantes, ya que las organizaciones más pequeñas que no cuentan con la estructura de sistemas contables y administrativos adecuados, ni con los conocimientos y las herramientas necesarios tanto para implementar mejoras en la gestión interna como para el análisis, la medición de impactos y la elaboración de informes públicos con el objetivo de proporcionar mayor transparencia. El coste económico de elaboración y difusión de información pública puede llegar a ser una barrera infranqueable para muchas ENL, que priorizarán el destino de los recursos económicos escasos a la atención a las personas beneficiarias. La escasa cultura de transparencia es también un obstáculo que requiere formación y tiempo en superar.

Cada organización tiene que encontrar el camino ajustado a su situación (tamaño, recursos, experiencia, valores) para ir avanzando en la transparencia y rendición de cuentas hacia sus grupos de interés.

De los diferentes tipos de ENL creemos interesante investigar la transparencia y rendición de cuentas de las fundaciones. Las razones que lo justifican son: (i) es un tipo de ENL con un gran incremento en la última década (más del 50 % de las fundaciones tienen menos de 10 años de anti-

güedad); (ii) un 60% de ellas están financiadas con fondos públicos; (iii) tienen una importante concentración geográfica en Cataluña (28,55%) y Madrid (10,65%); (iv) en base a los resultados y conclusiones de Martín (2011), las fundaciones españolas tienen que mejorar mucho su comunicación con los grupos de interés y han de hacer un esfuerzo tangible por ser más transparentes, concretamente en dos apartados: en la información económica (hacer disponibles sus cuentas anuales) y en la información sobre la composición de sus órganos de gobierno y sus comités de dirección. En este trabajo hemos hecho solamente una primera aproximación. Para continuar en esta línea de investigación a escala española sería necesario disponer de una base de datos inexistente hasta el momento. Como señalan Rey y Martín (2011), los principales obstáculos para disponer de una base de datos actualizada para la investigación son: la no existencia de ningún registro oficial de fundaciones de ámbito español, la dificultad para distinguir las fundaciones activas y las inactivas y la falta de información económica disponible.

## Referencias bibliográficas

- BIRCHALL, J. (1997) *The International Co-operative movement*. Manchester University Press, Manchester.
- BONBRIGHT, D. (2007) «The Changing Face of NGO Accountability: A Talk at the International seminar on Civil Society and Accountability», *Seminar in Montevideo*, Abril.
- BRODY, E. (2001) *Accountability and Public Trust, in The State of America's Nonprofit Sector*, Lester Salomon, Aspen.
- BROWN, L. D. Y MOORE, M.H. (2001) «Accountability, Strategy and International Non-Governmental Organizations», *Nonprofit and Voluntary Sector*, 30 (3), pp. 569-587.
- CHISHOLM, L. (1995) «The Accountability of Nonprofit Organizations», *Nonprofit Management and Leadership*, 6 (2), pp. 141-156.
- CIRIEC-ESPAÑA, (2001) «Economía Social y Sector No Lucrativo», *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 37, ABRIL, (trabajos de Rafael Chaves y Jose Luis Monzón; José Barea y Antonio Pulido; José I. Ruiz Olabuénaga; Francisco Salinas y M.<sup>a</sup> José Rubio Martín; Miguel Puchades y Antonia Sajardo)
- COMISIÓN EUROPEA  
– (2012a) Association and Foundation <http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/promoting-entrepreneurship/social-economy/as->

- sociations-foundations/index\_en.htm. [consulta en línea, 22-2-2012]
- (2012b) Proposal for a Council Regulation on the Statute for a European Foundation (FE), [http://ec.europa.eu/internal\\_market/company/docs/eufoundation/proposal\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/company/docs/eufoundation/proposal_en.pdf) [consulta en línea, 10-2-2012]
- CUTT, J. Y MURRAY, V. (2000) *Accountability and Effectiveness Evaluation in Non-Profit Organizations*, Routledge, London.
- DAVISON, J. (2006) «Photographs and accountability: cracking the codes of and NGO», *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 19(3), pp.133-58.
- EBRAHIM, A.
- (2003a) «Accountability in Practice: Mechanisms for NGOs», *World Development*, 31(5), pp. 813–29.
- (2003b) «Making Sense of Accountability: Conceptual Perspectives for Northern and Southern Nonprofits», *Nonprofit Management and Leadership*, 14(2), pp.191–212.
- EDWARDS, M. Y HULME, D. (2002) *NGO Performance and Accountability: Introduction and Overview*, Earthscan Publications, London.
- EUROPEAN FOUNDATION CENTER (2007)  
<http://www.efc.be/legal/documents/EFCPrinciplesGoodPractice.pdf>  
[consulta en línea, 5-1-2012].
- FRY, R. E. (1995) «Accountability in organizational life: problem or opportunity for nonprofit», *Nonprofit Management and Leadership*, 6 (2), pp. 181–195.
- FUENTES, J. (2007) «Las organizaciones no lucrativas: necesidades de los usuarios de la información financiera», *Revista española del tercer sector*, 6.
- FUNDACIÓN LUIS VIVES (2010) «Informe anual del Tercer Sector»  
<http://www.fundacionluisvives.org/servicios/publicaciones/detalle/77519.html> [consulta en línea 20-12-2011] Octubre.
- FUNDACIÓN LUIS VIVES (2011) «Informe anual del Tercer Sector»  
[http://www.fundacionluisvives.org/upload/83/89/ESTUDIOS\\_EUROPEOS\\_PDF\\_NAVEGABLE.pdf](http://www.fundacionluisvives.org/upload/83/89/ESTUDIOS_EUROPEOS_PDF_NAVEGABLE.pdf) [consulta en línea 20-12-2011] Julio.
- GOODIN R. E. (2003) «Democratic Accountability: the Distinctiveness of the Third Sector», Australian National University, Canberra, XLIV, pp. 359-396.
- GORDON, T. Y KHUMAWALA, S. (1999) «The Demand for Nonprofit Financial Statements: A Model of Individual Giving», *Journal of Accounting Literature*, 18, pp. 31-56.

- GLOBAL REPORTING INITIATIVE (GRI) NGO Sector Supplement (2010) [www.globalreporting.org/resources/library/NGOSS-complete.pdf](http://www.globalreporting.org/resources/library/NGOSS-complete.pdf). [consulta en línea 21-11-2011]
- GRAY, R. et al. (1996) *Accounting and accountability, changes and challenges in corporate and environmental reporting*, Prentice Hall, New York.
- GRAY, R., et al. (2006) «NGOs, Civil Society and Accountability: Making the People Accountable to Capital», *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 19(3) pp. 319-348.
- HERZLINGER R. (1996) «Can Public Trust in Nonprofit and Governments be Restored?», *Harvard Business Review*, 9 (2), pp. 98-108.
- INSTITUTO NACIONAL ESTADÍSTICA (2011a) <http://www.ine.es/jaxiBD/tabla.do?per=03&type=db&divi=CNTR&idtab=2>. [consulta en línea, 2-1-2012]
- INSTITUTO NACIONAL ESTADÍSTICA (2011b) <http://www.ine.es/inebmenu/indice.htm#6d>. [consulta en línea, 2-1-2012]
- JOHANISOVA, N., (2005) *Living in the Cracks: A Look at Rural Social Enterprises in Britain and the Czech Republic*, Feasta, Dublin.
- KEARNS, K.  
– (1994) «The Strategic Management of Accountability in Nonprofit Organizations: An Analytical Framework», *Public Administration Review*, 54 (2), pp. 185-92.  
– (1996). «Managing for accountability: preserving the public trust in nonprofit organizations», *Jossey-Bass*, p.43.
- LAVILLE, J.-L., BORZAGA, C., DEFOURNY, A., EVERS, A., LEWIS, J., NYSENS, M., PESTOFF, V., (1999) «Third system: a European definition», in *The Enterprises and Organizations of the Third System: A Strategic Challenge for Employment*, Paper produced in the framework of the Pilot Action «Third System and Employment» of the European Commission, [http://www.ciriec.ulg.ac.be/fr/telechargements/RESEARCH\\_REPORTS/dgv\\_ciriec\\_fulltext\\_english.pdf](http://www.ciriec.ulg.ac.be/fr/telechargements/RESEARCH_REPORTS/dgv_ciriec_fulltext_english.pdf) [consulta en línea, 7-5-2012]
- LEY 50/2002, 26 de diciembre, de Fundaciones, Boletín Oficial del Estado.
- LEY 49/2002, 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, Boletín Oficial del Estado.
- LEY 5/2011, 29 de marzo, de Economía Social, Boletín Oficial del Estado.
- LLOYD, R.; OATHAM, J.; HAMMER, M. (2007) *Global Accountability Report*, One World Trust, Londres.
- MARTÍN CAVANNA, J. (2011) *Construir confianza 2010. Impulsando la*

- transparencia en la web de las fundaciones empresariales españolas*, Fundación Compromiso Empresarial, Madrid.
- MONZÓN, J.L. (2006) «Economía social y conceptos afines: fronteras borrosas y ambigüedades conceptuales del tercer sector», *CIRIEC-España*, 56, pp. 9-24.
- NACIONES UNIDAS (2003) *Handbook on Non-profit Institutions in the System of National Accounts*, New York.
- NOVELL, R. (2002) *Transparencia y buen gobierno*, Fundación Amics de la UPC, Icaria, Barcelona.
- OBSERVATORIO DEL TERCER SECTOR (2007) *El debate sobre la transparencia en el tercer sector*, Observatorio del Tercer Sector, Barcelona.
- OBSERVATORIO ESPAÑOL DE LA ECONOMÍA SOCIAL (2011) «Las Grandes Cifras de la Economía Social en España», *CIRIEC-España*.
- ODENHAL, T. (1990) *Charity Begins at Home*, Basic Books, New York.
- OSTROWER, F. (1994) *Why the Wealthy Give*, NJ Princeton University Press, Princeton.
- O'DWYER B. (2007) *The Nature of NGO Accountability: Motives, Mechanisms and Practice*, Abingdon, Routledge.
- PEDRO VARANDA, M. Coord. (2007) «El Tercer Sector y la Economía Social: un enfoque de redes», *Revista Hispana para el análisis de redes sociales*, 12, Junio.
- POLANYI, K., (2001) *The Great Transformation*, Beacon Press, London.
- REY, M Y MARTÍN, J. (2011) «Buen gobierno y rendición de cuentas en las Fundaciones Empresariales españolas: Un análisis comparativo de prácticas de transparencia», *Revista de la Responsabilidad Social de la Empresa*, 7, Enero-Abril.
- SOLOMON, R.M. Y ANHEIER, H., (1995) *Defining the Non-profit Sector*, Manchester University Press, Manchester.
- SPIKER, P., ALVAREZ LEGUIZAMÓN, S. Y GORDON, D. (2009) *Pobreza: Un glosario internacional*, Consejo Latinoamericano de Ciencias Sociales - CLACSO, Buenos Aires.
- UNERMAN, J. Y O'DWYER, B.
- (2006a) «On James Bond and the Importance of NGO Accountability», *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(3), pp 305-318.
  - (2006b) «Theorising Accountability for NGO Advocacy», *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(3), pp 349-376.
  - (2010) «Ngo Accountability And Sustainability Issues In The Changing Global Environment», *Public Management Review*, 12(4), pp. 475-486.

- VERNIS, A. et al (1998) *La gestión de las organizaciones no lucrativas*, Deusto, Bilbao.
- VIDAL, P. (2010) *Juntos hacia una cultura de la transparencia*, Observatorio del Tercer Sector, Barcelona.
- WARREN, S. Y LLOYD, R., (2009) «Civil Society Self-Regulation», *One World Trust*, 119, Junio.

