

Serra, M. (2013). Los mecanismos de transparencia recomendados por códigos de conducta firmados por entidades sin finalidad lucrativa. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 63, 15-33.

Los mecanismos de transparencia recomendados por códigos de conducta firmados por entidades sin finalidad lucrativa

María de Fátima Da Silva Serra

Profesora de la Universidade Federal do Rio Grande-FURG
Mestre en Contabilidad por la Universidade Estadual do Rio de Janeiro-UERJ
Doctoranda de la Universidad Europea de Madrid- UEM
Brasil
mfsserra@hotmail.com

Este artículo fue presentado en el 19 congreso brasileño de contabilidad, realizado en 26-29/08/2012 en Belém-PA

Los mecanismos de transparencia recomendados por códigos de conducta firmados por entidades sin finalidad lucrativa

Resumen: *Los códigos de conducta son acuerdos de responsabilidad que surgen como guías del comportamiento y también como términos de compromiso frente a la sociedad, por tanto, cuando una entidad los firma se compromete a cumplir los parámetros allí establecidos, y espera en contrapartida la confianza sobre sus actuaciones. Dada su importancia, el presente trabajo analiza un grupo de códigos dirigidos a las entidades sin finalidad lucrativa del tercer sector de España, entre los cuales se cuentan la carta de contabilidad "Accountability Charter", el código de conducta de las ONG de desarrollo de la Coordinadora de ONGD de España, el Código Ético de la Asociación de Entidades de Iniciativa e Intervención Social de Bizkaia – Gizardatz y la Guía de la Transparencia y las buenas prácticas de las ONG de la Fundación Lealtad. Se concluye que dichos códigos determinan para las entidades sin finalidad lucrativa el cumplimiento del principio de transparencia y de gestión de los órganos de gobierno.*

Palabras clave: *Entidades sin finalidad lucrativa, códigos de conducta, transparencia de resultados.*

Transparency mechanisms recommended by the codes of conduct signed by non-profit making entities

Abstract: *Codes of conduct are liability agreements arising as behavior guides and as terms of commitment to society, therefore, when an entity signs them it commits to comply with the parameters set forth therein, and expects in return trust in its actions. Given its importance, this paper analyses a group of codes aimed to the third-sector non-profit making entities from Spain, among which are the "Accountability Charter", the NGOs code of conduct for the NGOD Coordinator for Development-Spain, the Code of Ethics of the Asociación de Entidades de Iniciativa e Intervención Social de Bizkaia – Gizardatz, and the Guía de la Transparencia y las buenas prácticas de las ONG (NGOs Guide of Transparency and Good Practices) of the Fundación Lealtad. It is concluded that these codes determine the compliance of the principle of transparency and the management of governing bodies of non-profit making entities.*

Keywords: *Non-profit making entities, codes of conduct, transparency of results.*

Les mécanismes de transparence recommandés par des codes de conduite signés par des organismes à but non lucratif

Résumé : *Les codes de conduite sont des ententes de responsabilité qui surgissent non seulement comme des guides de comportement mais aussi comme des termes d'engagement face à la société. Par conséquent, quand un organisme les signe, il s'engage à accomplir les paramètres établis, et, il s'attend, en retour, à ce qu'on lui fasse confiance sur sa façon d'agir. Compte tenu de son importance, le présent travail fait une analyse d'un groupe de codes dirigés à des organismes à but non lucratif du troisième secteur d'Espagne. Parmi ces codes, on trouve la lettre de comptabilité « Accountability Charter », le code de conduite des ONG de développement de la Coordinatrice de l'ONGD espagnole, le code d'éthique de l'Asociación de Entidades de Iniciativa e Intervención Social de Bizkaia (Gizardatz) et « Le guide de transparence et de bonnes pratiques » des ONG de la Fundación Lealtad. On conclut que ces codes déterminent l'accomplissement du principe de transparence et de gestion des instruments directeurs concernant les entités à but non lucratif.*

Mots-clés : *Entités à but non lucratif, codes de conduite, transparence des résultats.*

Os mecanismos de transparência recomendados pelos códigos de conduta assinados por entidades sem fins lucrativos

Resumo: *Os códigos de conduta são acordos de responsabilidade que surgem como guias do comportamento, assim como termos de compromisso à frente da sociedade; portanto, quando uma entidade os assina, ela se compromete a cumprir os parâmetros estabelecidos neles, e, em contrapartida, a entidade espera confiança sobre suas atuações. Dada a sua importância, o presente trabalho analisa um grupo de códigos dirigidos às entidades sem fins lucrativos do terceiro setor da Espanha, entre os quais se contam a carta estatutária "Accountability Charter", o código de conduta das ONG's de desenvolvimento da Coordenadora da ONGD da Espanha, o Código Ético de la Asociación de Entidades de Iniciativa e Intervención Social de Bizkaia-Gizardatz e o Guia da Transparência e as boas práticas das ONG's da Fundación Lealtad. Conclui-se que os ditos códigos determinam para as entidades sem fins lucrativos o cumprimento do princípio de transparência e gestão dos órgãos de governo.*

Palavras-chave: *Entidades sem fins lucrativos, códigos de conduta, transparência de resultados.*

Los mecanismos de transparencia recomendados por códigos de conducta firmados por entidades sin finalidad lucrativa

María de Fátima Da Silva Serra

Primera versión recibida en septiembre de 2013 – Versión final aceptada en marzo de 2014

I. Introducción

Los recientes fraudes y crímenes económicos de las grandes empresas, y la repercusión pública global que han tenido dichos fraudes (empresas como Enron, WorldCom, Parmalat) y de la empresa de auditoría Arthur Andersen, que fraguó y destruyó documentación sobre los manejos de Enron son responsables por el descrédito y el miedo de inversores, accionistas, empleados y de la sociedad en general de aportar contribución a entidades sin finalidades lucrativas.

La sociedad clama por la transparencia de resultados de rendición de cuentas y por la certificación de que estas informaciones son confiables y que no hay informaciones ocultas que puedan llevar a juicios erróneos sobre como la entidad gestiona los recursos.

Transparencia es abertura sobre acciones e impactos, y disposición de comunicar de manera clara, exacta y completa (ISO 26000). En una entidad sin finalidad lucrativa la transparencia es una actitud de dar respuestas a la sociedad sobre la actuación de la entidad.

La transparencia de información contribuye para que los interesados en la entidad tomen sus decisiones, que pueden incluso ser decisiones de impedir que prácticas sean llevadas a cabo, y esto fue lo que ocurrió en 1995 con la empresa Shell. La referida empresa tendría la intención de hundir la plataforma de petróleo Brent Spar en el Mar del Norte; y debido al descontento público con tal práctica, Greenpeace lideró el boicot de los consumidores a los productos de Shell (Cheney, Roper & May, 2007).

Sin embargo, los interesados en una entidad sin finalidad lucrativa (empleados, asociados, proveedores de recursos, usuarios de los servicios y comunidad en general) demandan información de transparencia de

gestión financiera, social y ambiental, porque sus decisiones dependen del comportamiento y desempeño de la empresa.

Los códigos de conducta son acuerdos de responsabilidad firmados por la entidad, donde la misma se compromete a aplicar buenas prácticas de gobierno. Estos códigos representan iniciativas de autorregulación del propio sector, son entendidos como normas de conducta firmadas por las propias entidades, surgen como guías de conducta y también como términos de compromiso frente a la sociedad.

Los códigos no tienen determinación legal, y surgen de la discusión de la manera como estas entidades deben responder a la sociedad acerca de la transparencia de la rendición de cuentas del uso de los recursos recibidos.

La firma de un código de conducta trae consigo la responsabilidad de incorporar ciertas obligaciones a la entidad con relación a sus usuarios. Respetar lo establecido en los códigos de conducta añade valor a las entidades en el sentido de generar confianza frente a la sociedad.

Los códigos de conducta pueden ser divididos en dos tipos que son: los códigos de control de calidad, y los códigos que definen normas de buenas prácticas.

Los códigos de control de calidad incluyen un conjunto de principios y normas para el aseguramiento de una atención de calidad a los usuarios. Es ejemplo de estos códigos el Manual de Calidad de FEAPS para el sector de personas con discapacidad intelectual.

La aplicación de normas de calidad o de normas de buenas prácticas tiene utilidad para la sociedad y para la entidad. Para los donantes y el público en general la certificación de que la entidad aplica la norma, aumenta la credibilidad y legitimidad. Para la entidad sin finalidad lucrativa aplicar lo establecido en las normas, es aportar conocimiento de los propios procesos buscando maximizar los resultados (Ron, 2009, p. 89).

En este artículo se analizan los códigos de conducta de buenas prácticas de gestión con el propósito de identificar los instrumentos de transparencia determinados por dichos códigos.

El objetivo de presentar el análisis de los códigos de conducta es levantar las informaciones que deben ser divulgadas por las entidades sin finalidad lucrativas, y que serán objeto de tratamiento por la contabilidad para que lo definido en los códigos sea cumplido. Y consecuentemente, la contabilidad emita informes de rendición de cuentas que suministren informaciones transparentes sobre el resultado económico, financiero y patrimonial de estas entidades.

Los códigos analizados en este artículo son: la carta de contabilidad "Accountability Charter", el código de conducta de las ONG de desarrollo de la Coordinadora de ONGD de España, Código Ético de la Asociación de

Entidades de Iniciativa e Intervención Social de Bizkaia – Gizardatz, Guía de la Transparencia y las buenas prácticas de las ONG de la Fundación Lealtad.

II. El documento “Accountability Charter”

El 20 de diciembre de 2005 un grupo de 12 organizaciones no gubernamentales internacionales firmaron el *Accountability Charter*, que representa un documento estructurado en forma de una carta de compromiso, donde las entidades se comprometen, frente a la sociedad, a ejecutar los principios de responsabilidad y transparencia.

Las entidades que firmaran el código “Accountability Charter” son: Amnesty International, Greenpeace International, Oxfam International, International Save the Children, Terre des Hommes - International Board, Transparency International, Action Aid International, World YWCA, Consumers International, CIVICUS World Alliance for Citizen Participation, y Survival International.

El grupo de entidad que firmó el documento considera “la transparencia y la responsabilidad como elementos esenciales para el buen gobierno, tanto por parte de gobiernos o empresas como por parte de organizaciones sin ánimo de lucro”. La responsabilidad tiene relación directa con la forma como debe ser conducido el trabajo de las entidades que firmaron el documento; transparencia tiene relación con la forma como las entidades se deben comunicar con sus usuarios externos.

Esta carta también es conocida como la carta global de responsabilidad y transparencia para el sector no lucrativo. Es entendida como un código de conducta internacional y global del tercer sector, las entidades que firman la referida carta actúan en defensa de los derechos humanos, el desarrollo social y el medioambiental.

El compromiso asumido por las entidades que firman la carta global es apoyar y profundizar la confianza pública; para tanto, la carta establece para las entidades el deber de cumplir los principios de transparencia y responsabilidad, buen gobierno y gestión responsable, aplicación de fondos con responsabilidad, y acceso abierto a la información relevante para mantener la confianza y credibilidad frente a sociedad.

Para demostrar el cumplimiento del compromiso de transparencia y responsabilidad asumido por la carta *Accountability Charter*, las entidades deben cumplir los siguientes requisitos: identificar y definir principios, políticas y prácticas compartidas; ampliar la transparencia y la responsabilidad tanto internamente como externamente; impulsar la comunicación con los actores involucrados; y mejorar el desempeño y eficacia de la entidad.

Los mecanismos de transparencia establecidos por la carta global de responsabilidad y transparencia son:

- publicación del informe anual;

Serra. Los mecanismos de transparencia recomendados por códigos de conducta...

- realización de auditoría anual independiente;
- aplicación del principios de buen gobierno;
- facilitar información a los donantes que aportan contribuciones a una aplicación definida;
- publicar información sobre captación de fondos;
- utilización de un plan para manejar el déficit o el exceso de donación;
- publicación del plan de aplicación de las donaciones de mercancías o servicios;
- establecimiento de procedimientos de control financiero y evaluación de gestión.

El informe anual contendrá las siguientes informaciones sobre la entidad:

- misión y valores;
- objetivos y resultados alcanzados por programas ejecutados;
- impacto medioambiental;
- procesos y estructura de la institución y sus principales directivos;
- principales fuentes de financiamiento por parte de empresas, fundaciones, gobiernos e individuos;
- desempeño financiero;
- cumplimiento de la carta global de responsabilidad y transparencia;
- información detallada para contacto;
- informe de auditoría.

En cuanto a los principios de buen gobierno, es compromiso de las entidades pactantes de la carta: ser responsables por sus acciones y logros, tener una misión clara, una estructura organizativa y procedimientos de toma de decisiones; actuando en concordancia con los principios de transparencia y responsabilidad, asegurar que los programas alcancen resultados que sean coherentes con su misión; y divulgar los resultados de una manera abierta y correcta.

Sobre la estructura de gobierno de cada entidad, la carta *Accountability* establece que cada entidad tendrá por lo menos un órgano dirigente que supervisa y evalúa al Órgano Ejecutivo, además de fiscalizar programas y materias presupuestarias. Este órgano definirá la estrategia total, coherente con la misión de la organización, y tiene por misión asegurar que los recursos están siendo utilizados eficiente y apropiadamente, que el desempeño de la gestión es evaluado, de que la integridad financiera de la entidad está asegurada y que la entidad mantiene la confianza pública.

Como forma de control de gestión, la carta *Accountability Charter* establece que la entidad debe mantener procedimientos escritos sobre: las reuniones realizadas y responsabilidades definidas, así como los plazos y periodos de los miembros dirigentes. Y también se comprometen las entidades firmantes del

referido documento, a realizar reuniones regulares generales para designar y para sustituir a los miembros del órgano dirigente.

Por otra parte, para fomentar la participación de los agentes involucrados, las entidades pactantes del documento asumen el compromiso frente a la sociedad de escuchar las sugerencias sobre cómo mejorar su trabajo, por parte de los principales actores involucrados en la entidad, y también estimular aportes de la gente cuyos intereses pueden ser afectados directamente por la entidad.

En respecto al derecho del donante, es establecido en la Carta Global el compromiso de la entidad de informar a los donantes sobre: las causas por las cuales la entidad busca fondos; cómo está la entidad utilizando la donación recibida; cual es la autoridad de los buscadores de fondos. La referida carta establece también el derecho al anonimato de los donantes, exceptuando aquellos casos donde el tamaño de su donación sea relevante para la independencia de la entidad, y para las donaciones recibidas con un propósito específico debe la entidad honrar la petición del donante.

La captación de fondos de las entidades que firmaran la carta, en análisis, debe ser basada en la descripción exacta de las actividades y necesidades de la entidad, debiendo tener políticas y prácticas que aseguren que las donaciones sean aplicadas a objeto misional. Cada institución debe tener un plan para manejar cualquier déficit o exceso de donaciones y este plan debe ser establecido en la convocatoria del fondo.

La entidad debe registrar y publicar los detalles de todas las donaciones importantes y regalos en especie recibidos; donde deberá describir claramente la evaluación y los métodos de auditoría usados, asegurando que estos regalos contribuyan a la misión de la entidad.

Cuando la entidad utiliza agentes (terceras partes) para recaudar donaciones, debe efectuar un acuerdo escrito entre las partes involucradas de modo que se asegure que las donaciones buscadas sean solicitadas y recibidas en completa conformidad con las prácticas de la entidad.

Las entidades pactantes de la Carta Global, fijarán procedimientos de control financiero para asegurar que los fondos estén efectivamente siendo utilizados en los fines de la entidad y reduciendo al mínimo el riesgo de fondos mal empleados. Debiendo, estas organizaciones, seguir los principios de la mejor práctica en la gestión financiera.

La carta global instituye el compromiso de la entidad de establecer los procedimientos de evaluación para los consejos directivos, personal, programas y proyectos sobre la base de la responsabilidad mutua. Pero la carta no determina cuales serán los procedimientos a ser adoptados, apenas establece la obligación por parte de la entidad de adoptar los procedimientos de evaluación

para los elementos de gestión mencionados y también establece la obligación de comunicar a sus usuarios el desempeño ejecutado.

En términos de base del entendimiento sobre que informaciones deben ser procesadas por la contabilidad para que las entidades obtengan éxito en el cumplimiento de lo establecido en el documento “Accountability Charter”, se deben destacar los siguientes compromisos definidos en el referido documento:

- hacer constar en el informe anual de actividades y resultados las principales fuentes de financiación, procedente de empresas, fundaciones, gobiernos y personas físicas;
- escuchar las sugerencias de los grupos de interés, por tanto deberá la entidad facilitar los medios para que el público pueda comentar y opinar sobre sus programas y políticas;
- por las causas que la entidad recauda fondos, y sobre la utilización de las donaciones;
- preservar el anonimato de donantes, es decir, no debe ser divulgada la relación de donantes y de valores recibidos, excepto en aquellos casos en los que el volumen de la donación recibida pueda comprometer la independencia de la entidad;
- cumplir los deseos del donante cuando reciba donativos para un fin específico;
- elaborar un plan de gestión de déficits o excesos de recursos cuando haya llamamiento al público para donativos en una causa específica;
- documentar y publicar detalles sobre todas las donaciones institucionales y donaciones en especie importantes, indicar claramente los métodos de estimación y revisión contable aplicados, y garantizar que dichas donaciones contribuyan al cumplimiento de la misión de la entidad;
- existencia de unos procedimientos de control financiero interno que garanticen la utilización de forma efectiva de todos los fondos y minimización de los riesgos de malversación de fondos;
- establecer procedimientos para la evaluación de órganos de gobierno de la entidad, del personal, y de programas y proyectos;
- adopción de medidas para garantizar que la entidad no mantengan ninguna relación con organizaciones o personas involucradas en prácticas ilegales o no éticas;
- establecer una política de recursos humanos en conformidad con las regulaciones laborales nacionales e internacionales, observando que la “remuneración y los beneficios laborales deberán estar en un término medio entre lo que el público espera de las organizaciones benéficas sin ánimo de lucro y la necesidad de atraer y mantener el personal calificado que necesitamos para cumplir nuestra misión”;

- establecer procedimientos para la evaluación periódica del rendimiento de todo el personal del recurso humano; y
- prohibición de cualquier acto de soborno o corrupción por parte del personal u otras personas que trabajen para la organización o en su nombre.

Los compromisos definidos por la Carta *Accountability Charter* pueden ser entendidos como mecanismos de transparencia. Por el análisis del documento *Accountability Charter*, se opina que para cumplir el principio de la transparencia establecido en el referido documento, las entidades deben suministrar a sus usuarios informes que traduzcan en detalle la política de aplicación de los recursos, y que estas informaciones incluso pueden también ser utilizadas por la entidad para captación de nuevas aportaciones financieras.

III. Código de conducta de las ONG de desarrollo de la Coordinadora de ONGD de España

El código de conducta de las ONG de desarrollo de la Coordinadora de ONGD de España fue aprobado el 28 de marzo de 1998, revisado por La Asamblea General Ordinaria el 16 de abril de 2005, y adaptado en 2008; dicho código aborda el campo de trabajo, criterios de actuación, y criterios de organización de las de ONG de desarrollo. Este código define las ONGD, como organizaciones al servicio de la sociedad.

Los mecanismos de transparencia definidos para las entidades que siguen el código son:

- facilitar a todo aquel que lo solicite información periódica sobre sus líneas de actuación, programas, objetivos, formas de obtención de recursos, cantidad de los mismos y composición de sus órganos de gobierno;
- publicar anualmente una memoria con información sobre sus actividades, programas, recursos y órganos de gobierno;
- obligación de adjuntar las cuentas económicas a la memoria que anualmente se realice y dar conocimiento de los datos económicos a sus socios y donantes, y a las contrapartes con las que trabajen;
- hacer pública la distribución de sus gastos, especificando las cantidades destinadas a gastos de administración, así como la definición de los conceptos incluidos en el cálculo de dichos gastos;
- obligación de publicar documentación cuantitativa y cualitativa, así como facilitar el control externo de sus actividades y recursos;
- publicar los datos referidos al número total de personas (remuneradas y no remuneradas) al servicio de cada ONGD; y
- respetar la voluntad de los donantes con relación al destino final de sus fondos, debiendo la entidad emitir la correspondiente certificación de la aplicación recibida.

IV. Código ético de la asociación de entidades de iniciativa e intervención social de Bizkaia - Gizardatz

El código Gizardatz es aplicado a las entidades privadas sin finalidad lucrativa en el ámbito territorial de Bizkaia, pero nada impide que lo definido en el código sea aplicado por entidades sin finalidad lucrativa de otras comunidades autónomas, porque las entidades promotoras del Código ponen a disposición el contenido del mismo y su experiencia, para favorecer la puesta en marcha de procesos similares, en coherencia con el principio de solidaridad.

El código determina que las entidades deben garantizar una gestión económica adecuada a su tamaño y complejidad. Los instrumentos de transparencia definidos por el código en análisis son la determinación de que las entidades sin finalidad lucrativa deben:

- elaborar anualmente un presupuesto anual, un balance, una cuenta de resultados y una memoria económica que deben ser aprobados por el órgano correspondiente anualmente;
- tornar disponible la información económica anual a toda persona o entidad que, debidamente legitimada e interesada, así lo solicite; y
- realizar un adecuado control del gasto y seguimiento del presupuesto aprobado, de modo que se puedan adoptar medidas correctoras durante el transcurso del ejercicio.

El código Gizardatz determina que las entidades mantengan la privacidad de quienes realicen donaciones, si así lo solicitan los donantes, y que la entidad debe respetar la dedicación de los fondos obtenidos mediante donaciones o aportaciones a los fines y proyectos objeto de los mismos.

El código Gizardatz determina que las entidades sin finalidad lucrativa presenten informes de prestación de cuentas con transparencia, veracidad y credibilidad. El referido código establece el deber de las entidades de informar y comunicar los instrumentos de transparencia tanto hacia dentro de la entidad (conjunto de personas que la componen) como hacia el exterior (personas destinatarias, entidades externas implicadas y entorno social).

V. Guía de la transparencia y las buenas prácticas de las ONG de la Fundación Lealtad

La Fundación Lealtad es una entidad sin finalidad lucrativa independiente creada en 2001 con la misión de fomentar la confianza de la sociedad española en las ONG para lograr un incremento de colaboraciones financieras con estas entidades. Para cumplir su misión, realiza análisis, de forma gratuita, del cumplimiento de principios de transparencia y buenas prácticas de gestión en entidades que voluntariamente buscan a la Fundación.

La Fundación Lealtad determina normas para las entidades que deseen obtener el indicador de cumplimiento de transparencia. En este orden de ideas, la guía de la Fundación no es un código de conducta, pero es un instrumento de transparencia de la información sobre la rendición de cuentas de entidades del tercer sector, que está disponible a los usuarios externos que deseen conocer detalles sobre las entidades analizadas por la Fundación.

El análisis del cumplimiento de los principios de transparencia y buenas prácticas es solicitada por la entidad. En 2008, la guía de la Fundación Lealtad contenía información de análisis de 122 ONG, del tipo asociaciones, fundaciones, federaciones, confederaciones y otras agrupaciones de entidades que actúan en España. Para el 2010, el número de entidades analizadas fue de 119.

El relato de análisis de la Fundación Lealtad es divulgado a la sociedad en su página web, por medio de un documento denominado de “Guía de la transparencia y buenas prácticas de las ONG de la Fundación Lealtad”. La guía es fruto del análisis de nueve principios de transparencia y buenas prácticas definidos por la Fundación Lealtad, estos principios son:

- Funcionamiento y regulación del órgano de gobierno
- Claridad y publicidad del fin social
- Planificación y seguimiento de la actividad
- Comunicación e imagen fiel en la información
- Transparencia en la financiación
- Pluralidad en la financiación
- Control en la utilización de fondos
- Presentación de las cuentas anuales y cumplimiento de obligaciones legales
- Promoción del voluntariado

Los nueve principios de transparencia y buenas prácticas son analizados por la Fundación Lealtad en función del cumplimiento de indicadores, la Tabla 1 presenta el rol de indicadores utilizados por la Fundación Lealtad para hacer el análisis de cada principio. El atestado de cumplimiento de cada principio es determinado en función de la respuesta a los indicadores. La respuesta a cada indicador, está basada en documentación provista por la entidad analizada.

Para que una entidad sin finalidad lucrativa de España pueda utilizar los servicios de la Fundación Lealtad de análisis del cumplimiento de los principios, es exigido por la Fundación que la entidad haga uso de la auditoría externa de sus cuentas anuales, tengan al menos dos años de antigüedad, y que suscriba un acuerdo de aportar la documentación necesaria para la evaluación del cumplimiento de los principios.

Tabla 1. Principios de transparencia y buenas prácticas e indicadores de evaluación

1. Principio de funcionamiento y regulación del órgano de gobierno
A. El órgano de gobierno estará constituido por un mínimo de 5 miembros.
B. El órgano de gobierno se reunirá al menos 2 veces al año con la asistencia de la mayoría de sus miembros.
C. Todos los miembros del órgano de gobierno asistirán, al menos, a una reunión al año.
D. Sólo un número limitado de los miembros del órgano de gobierno podrá recibir remuneración de cualquier tipo. Siempre según la ley vigente y nunca en un porcentaje superior al 40%.
E. Los miembros del órgano de gobierno se renovarán con cierta regularidad dentro de un plazo definido.
F. Los nombres y un breve curriculum de los miembros del órgano de gobierno y los nombres de los directivos de la organización serán públicos.
G. El órgano de gobierno demostrará que existen criterios de selección de proyectos, proveedores, personal y organizaciones colaboradoras (contrapartes), para prevenir conflicto de intereses y discriminación. Existirá, además, una política a seguir en la relación con empresas. Estos criterios y políticas serán públicos. Cuando existan conflictos, se prescindirá de la presencia del miembro afectado para la toma de decisiones.
2. Principio de claridad y publicidad del fin social
A. El fin social será el objetivo esencial de la organización, lo cual se verá reflejado en las actividades que ésta realiza, debiendo perseguir fines de interés social.
B. Estará bien definido. Deberá identificar u orientar sobre su campo de actividad y el público al que se dirige.
C. Será conocido por todos los miembros de la organización, incluidos los voluntarios.
D. Será además, de fácil acceso para el público.
3. Principio de planificación y seguimiento de la actividad
A. Existirá una planificación formal adecuada a la actividad y con objetivos cuantificables. Serán públicos los objetivos relacionados con el área de proyectos.
B. La planificación tendrá que estar aprobada por el órgano de gobierno.
C. Los programas seguirán una línea de trabajo específica, durante, al menos, los últimos tres años.
D. Contarán con sistemas formalmente definidos de control y evaluación de objetivos. Estos incluirán la identificación de los beneficiarios.
E. Los informes de evaluación de proyectos estarán a disposición del público.
4. Principio de comunicación e imagen fiel en la información
A. Las campañas de publicidad, captación de fondos e información pública reflejarán de manera fiel los objetivos y la realidad de la organización y no inducirán a error.
B. La organización indicará <i>a priori</i> a los potenciales donantes y colaboradores, los medios y acciones por los cuales se les informará sobre sus actividades.
C. Al menos una vez al año se informará a los donantes y colaboradores sobre las actividades de la organización.
D. Son requisitos para llevar a cabo la comunicación de forma eficiente contar con correo electrónico y página web propia en funcionamiento y actualizada al menos una vez al año.
E. La organización pondrá a disposición de quien las solicite tanto la memoria de actividades como la económica. La memoria de actividades incluirá un detalle del origen de los fondos y su destino por proyecto y actividad.

5. Principio de transparencia en la financiación

- A. Las actividades de captación de fondos privados, su costo y su recaudación anual (donaciones, socios y otras colaboraciones) serán públicos.
 - B. Serán públicas las fuentes de financiación con detalle de los principales financiadores, tanto públicos como privados, y las cantidades aportadas por los mismos.
 - C. Será conocida la imputación de los fondos recaudados a la actividad de cada año, debidamente documentada.
 - D. Se respetará la privacidad de los donantes individuales.
 - E. En actividades con empresas, estarán disponibles al público los tipos de contrato.
 - F. Las cláusulas de aquellos acuerdos que incluyan cesión de logotipo serán públicas.
-

6. Principio de pluralidad en la financiación

- A. La organización deberá diversificar su financiación con fondos públicos y privados. En ningún caso los ingresos privados serán inferiores al 10% de los ingresos totales.
 - B. La organización contará con una variedad de financiadores externos que favorezca la continuidad de su actividad. Ninguno de ellos aportará más del 50% de los ingresos totales de la organización.
-

7. Principio de control en la utilización de fondos

- A. Será conocida la distribución de los gastos de funcionamiento agrupados en las categorías de Captación de Fondos, Programas-Actividad y Gestión-Administración. Se detallarán separadamente los gastos asociados a la actividad mercantil, si la hubiese. Será además conocido el destino de los fondos desglosado por cada proyecto y actividad de la organización.
 - B. Existirá un detalle de los principales proveedores y co-organizadores de la actividad.
 - C. La organización deberá preparar un presupuesto anual para el año siguiente con la correspondiente memoria explicativa y practicar la liquidación del presupuesto de ingresos y gastos del año anterior. El presupuesto y la liquidación estarán aprobados por el órgano de gobierno y serán públicos.
 - D. La organización no contará con recursos disponibles (que no sea el capital fundacional inicial o donaciones afectas al mismo) para el siguiente año fiscal por un monto superior a dos veces el mayor valor entre: i) los gastos incurridos en el presente año ii) el presupuesto de gastos para el año siguiente.
 - E. Deberá mantenerse una relación razonable entre los gastos incurridos en captación de fondos y los ingresos asociados.
 - F. La organización no presentará una estructura financiera desequilibrada de forma persistente.
 - G. Las inversiones financieras deberán cumplir unos requisitos de prudencia razonable.
 - H. Las inversiones en sociedades no cotizadas estarán relacionadas y ayudarán directamente a la consecución del fin social.
 - I. La organización respetará la voluntad de los donantes y se establecerán sistemas de seguimiento de fondos dirigidos. En caso de obtener una cantidad superior a 600.000 € en una campaña de obtención de fondos privados para proyectos concretos, se realizará una auditoría de cumplimiento, es decir, una comprobación sobre el terreno de la utilización de dichos fondos y los resultados obtenidos
-

8. Principio de presentación de las cuentas anuales y cumplimiento de las obligaciones legales

- Según la legislación vigente las organizaciones presentarán a la correspondiente autoridad pública:
- A. Memoria detallada de actividades y exacto grado de cumplimiento de los fines, así como el cuadro de financiación y la cartera de inversiones financieras.
 - B. Con carácter anual el balance y la cuenta de resultados de acuerdo con el Plan General de Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos. Estos documentos han de ser aprobados por el órgano de gobierno.
 - C. Acreditación del cumplimiento del régimen fiscal al que están sujetas las distintas organizaciones.
-

9. Principio de promoción del voluntariado

- A. La organización promoverá la participación de voluntarios en sus actividades.
 - B. Estarán definidas aquellas actividades que están abiertas a ser desarrolladas por voluntarios. El documento en el que se recojan dichas actividades será público.
 - C. Se contará con un plan de formación acorde con las actividades designadas.
 - D. Los voluntarios estarán asegurados de acuerdo al riesgo de la actividad que desarrollan.
-

Fuente: Fundación Lealtad, Guía de la Transparencia y las buenas prácticas de las ONG 2008.

Se entiende que la publicación en Internet del informe de la Fundación Lealtad es dirigida a los usuarios que buscan entidades para aportar sus recursos, por este informe los usuarios donantes tienen a su disposición un plus informativo a las Cuentas Anuales tradicionales. Ganan credibilidad frente a los usuarios donantes las entidades que presentan este certificado y pierden aportaciones las entidades que no utilizan este servicio. Porque en una única página web el usuario encuentra informaciones sobre el cumplimiento de principios de transparencia y buenas prácticas de gestión de todas las entidades evaluadas por la Fundación Lealtad.

El resultado del análisis de la Fundación Lealtad del cumplimiento de los principios de transparencia y buena gestión es reflejado en dos documentos: la guía de la Fundación Lealtad y un relato individual por entidad. Este resultado no es un certificado de transparencia, pero sí un indicador que existe un informe público de transparencia y buenas prácticas realizado por una entidad independiente.

La Guía de la Fundación Lealtad evidencia el resultado consolidado de cumplimiento de los principios de transparencia y buenas prácticas de todas las entidades analizadas, por su parte, el relato individual presenta para cada entidad la respuesta a los indicadores evaluados.

V.1. Guía de la Fundación Lealtad

En la guía 2008 se señala que: “la Fundación Lealtad no realiza una comprobación sobre el terreno de los proyectos de las ONG y asume que la información facilitada por las ONG es auténtica y completa y que no hay información al margen de la documentación facilitada sobre las cuestiones analizadas que complemente o contradiga la información entregada”. Por esta mención se concluye que el compromiso de facilitar una información confiable, es de responsabilidad de la entidad declarante, y que el certificado emitido por la Fundación Lealtad es basado en este compromiso, no habiendo investigaciones adicionales por parte de la referida Fundación que puedan identificar desvíos o fraudes.

El cumplimiento de los principios e indicadores es evidenciado en la guía de la Fundación Lealtad por nombre de entidad evaluada, donde se señala si la

entidad cumplió o no los indicadores de cada principio. También es divulgada por la guía las siguientes informaciones por entidad analizada:

- relación de actividades ejecutadas,
- relación de beneficiarios,
- valor del gasto total de la entidad ejecutado en el ejercicio, y
- área geográfica de actuación de la entidad.

V.2. Relato individual de la Fundación Lealtad

La segunda publicación de la Fundación Lealtad es un relato individual que contempla un informe completo para cada entidad evaluada, gracias a esta publicación el usuario tiene acceso a la información detallada de la evaluación realizada sobre el cumplimiento de los principios de transparencia y buenas prácticas. En el relato individual el usuario encuentra respuesta a las siguientes preguntas:

- ¿cuál fue el año de constitución de la entidad?;
- ¿cuál fue el valor del gasto total ejecutado por la entidad?;
- ¿cuál el desglose del gasto total por los siguientes rubros: gasto de dirección y gestión, gasto de captación de fondos, gasto de programas?;
- ¿cuál el valor del ingreso total?;
- ¿cuánto representó el valor de ingresos privados e ingresos públicos?;
- ¿cuál es el nombre del presidente, del director y del presidente de honor de la entidad?;
- ¿con cuántos socios colaboradores, voluntarios y empleados cuenta la entidad?;
- ¿cuál es el valor del presupuesto anual de la entidad?;
- ¿cuál es la misión de la entidad?;
- ¿cuáles son las organizaciones a las que pertenece la entidad, y cuáles los códigos éticos que respeta?;
- ¿qué premios y certificados ha recibido la entidad?;
- ¿cuál es el nombre de la empresa de auditoría?;
- ¿cuál es la dirección y teléfono de la entidad?;
- ¿en qué órganos oficiales está registrada la entidad y cuál es el número de registro?;
- ¿cuál es el origen de la entidad, en qué lugares actúa, qué actividades y programas son ejecutados?;
- ¿cuál es el porcentual de gastos por actividades ejecutadas en relación al total de gastos ejecutados?;
- ¿cuáles son los controles de seguimiento y evaluación de las actividades ejecutadas por la entidad?;
- ¿cuál el porcentual de financiación de los fondos públicos, y cuál fue el órgano que aportó la contribución más relevante?;

- ¿cuál fue el porcentual de financiación de los fondos privados, y cuál fue el porcentual aportado por los socios, ventas y aportación de empresas privadas?;
- ¿cómo está formado el órgano de gobierno de la entidad, cuáles son sus atribuciones, cuantas veces se reunió en el ejercicio, y cómo es la renovación de los miembros del órgano de gobierno?;
- ¿qué criterios adopta la entidad para la selección de proyectos, proveedores, personal y entidades colaboradoras?;
- ¿cuál es el valor de las fuentes de financiación con detalle de los principales financiadores y las cantidades aportadas por los mismos?;
- ¿cuál es el valor total de ingresos y gastos presupuestados y cuáles fueron las desviaciones del valor ejecutado de ingresos y gastos?
- ¿cuál la respuesta para cada uno de los indicadores de transparencia y responsabilidad social evaluados por la Fundación Lealtad?; y
- ¿cuál es el resultado de ratios de interés calculado por la Fundación Lealtad?

Los resultados de ratios de interés son divulgados por la Fundación Lealtad en el relato individual y representan una información relevante al usuario interesado en la situación financiera de la entidad evaluada. También es evidenciada la distribución del gasto con las actividades de captación de fondos, actividades relacionadas a la misión de la entidad, y los gastos administrativos. En la Tabla 2 se presentan los ratios evidenciados por el relato individual de la Fundación Lealtad, note que estos ratios son presentados para cada entidad evaluada.

El trabajo desarrollado por la Fundación Lealtad de cumplimiento de los principios de transparencia y buenas prácticas es destinado a los donantes; los dos tipos de publicación del resultado de evaluación, tanto la guía como el relato individual, son una herramienta de transparencia de información que se encuentra disponible para el público en general, el cual puede acceder a ellos por medio de la página web de la Institución para así obtener informaciones detalladas que sirvan de soporte a su decisión de invertir o no en la entidad.

Tabla 2. *Ratios de interés de la Fundación Lealtad*

Ratio	Fórmula de Cálculo
Fondos Propios	Fondos Propios/Activo Total
Ratios de Endeudamiento	Deuda Total/Fondos Propios Deuda Total/Activo Total Deuda Total – Deuda con los beneficiarios/Fondos Propios
Ratio de Calidad de la Deuda	Deuda Corto Plazo/Deuda Total

Ratios de Liquidez	(Disponible + Realizable)/Deuda Corto Plazo (Disponible + Realizable)/Deuda Bancaria a Corto Plazo Disponible/Activo Total (Disponible + Realizable)/Activo Total Disponible/Deuda a Corto Plazo Disponible/Deuda Bancaria a Corto Plazo Disponible/Gastos Año Anterior
Otros Ratios	Excedente del Ejercicio/Ingresos Totales Ingresos financieros/Ingresos Totales Gastos Financieros/Gastos Totales Gasto Captación de Fondos/Ingresos Privados
Ratios de Inversiones Financiera	Inversiones Financieras Temporales/Activo total Inmovilizado Financiero/Activo Total Total Inversiones Financieras/Activo Total
Ratios de Distribución de los Gastos	Gastos Captación de Fondos/Gastos Totales Gastos Misión/Gastos Totales Gastos Administrativo/Gastos Totales

Fuente: Informe Fundación Lealtad 2008

Es importante señalar que el trabajo realizado por la Fundación Lealtad se limita a entidades que buscan el análisis, que desarrollen actividades en España, y que tengan un servicio de auditoría de sus cuentas anuales. Las entidades analizadas por la Fundación tienen a su favor un certificado de credibilidad dado por el informe del cumplimiento de los principios de transparencia y buenas prácticas de gestión impartidos por la Fundación. Este certificado es un factor que puede ser decisivo a la hora de un futuro donante decidir dónde invertir, o para un donante que desea optar por cambiar de entidad para invertir.

Se considera el certificado de cumplimiento de los principios, emitido por la Fundación Lealtad, como un instrumento generador de confianza a la sociedad. Se entiende que las informaciones divulgadas por la Fundación Lealtad son un valioso instrumento de transparencia puesto a disposición de la comunidad y también una invitación para que otras entidades tomen la decisión de hacer parte del análisis y se vinculen a la Fundación.

VI. Conclusión

Los códigos analizados son dirigidos a entidades del tercer sector de España y los instrumentos de transparencia definidos por los códigos pueden ser adoptados por cualquier entidad sin finalidad lucrativa de cualquier país, porque resulta positivo para la entidad seguir buenas prácticas de gestión y velar por el cumplimiento del principio de transparencia en sus resultados de rendición de cuentas.

Se identificaron algunas constataciones sobre los códigos analizados, que son:

- 1) todos los códigos analizados determinan para las entidades sin finalidad lucrativa el cumplimiento del principio de transparencia de gestión y de los órgano de gobierno;
- 2) apenas el código del GIZARDATZ establece el principio de solidaridad donde las entidades deben poner a disposición de otra entidad sus experiencias;
- 3) la utilización de indicadores de evaluación para fines externos es puesta en práctica por la Fundación Lealtad que publica el resultado de indicadores financieros de las entidades analizadas y exige que la contabilidad de la entidad suministre informaciones detalladas sobre el cumplimiento de los principios de transparencia y buenas prácticas de gobierno establecidos por la Fundación;
- 4) el código de conducta de las ONG de desarrollo de la Coordinadora de ONGD de España, y el Código Ético de la Asociación de Entidades de Iniciativa e Intervención Social de Bizkaia – Gizardatz no determinan las informaciones mínimas de transparencia a ser publicadas por sus entidades pactantes;
- 5) el informe de la Fundación Lealtad es un gran instrumento de ayuda a los interesados en informaciones adicionales a las Cuentas Anuales publicadas por la entidad;
- 6) el documento “accountability charter” determina que la entidad emita un informe anual y que establezca procedimientos de control financiero y evaluación de gestión; y
- 7) no hay mención en los códigos, de penalidad para las entidades que no siguieren el determinado, y también no hay una obligación de adoptar lo establecido en el código de conducta.

Se entiende que cuando una entidad divulga que obedece a un código de conducta, esta certificando para la sociedad que está cumpliendo con lo definido y que espera en contrapartida confianza sobre sus actuaciones.

También se considera que sería interesante ver divulgado por cada entidad sin finalidad lucrativa la respuesta a cuestiones no determinadas como obligatorias en ningún código de conducta analizado y no contempladas por la guía y por el relato individual de la Fundación Lealtad. Estas cuestiones son:

- ¿cuánto cuesta cada actividad de servicio en términos del desglose de componentes de costos?;
- ¿cuál es el salario pagado por la entidad por cargo ejercido?;
- ¿cuál es el número de trabajadores por cargo ejercido?; y
- ¿cuál es el valor de la contribución de servicio aportada por los voluntarios?

La respuesta a estas indagaciones revelaría con transparencia el costo de actividades de servicio realizadas y la política salarial empleada en la entidad. Combatiría el terrible miedo de los donantes de aportar contribuciones a una entidad que aplica los recursos de manera ineficiente, antieconómica y adopta una política de pagar altos salarios y bonificaciones a su cuadro de recursos humanos.

Se propone la respuesta a las indagaciones formuladas en los documentos de rendición de cuentas de las entidades sin finalidad lucrativa, porque se acredita que la transparencia de la información es una poderosa herramienta de combate a fraudes y desperdicios. Divulgar estas informaciones sería una manera transparente de informar a la sociedad sobre cuál es el detalle del costo de cada actividad de servicio ejecutada y la política de salario adoptada por la entidad, lo que permitiría al donante hacer un juicio sobre el destino de los recursos gestionados por la entidad.

Referencias bibliográficas

- AAA-American Accounting Association (1966). *A Statement of Basic Accounting Theory*. Evanston: Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory.
- Accountability AA1000 Estándar de Aseguramiento (1999). *Institute of Social and Ethical Accountabilit*. Recuperado el 27 de 05 de 2010, de [http:// www.accountability.org.uk](http://www.accountability.org.uk)
- Asociación de entidades de iniciativa e intervención social de Bizkaia (s.f.). *Código Ético Gizardatz*. Recuperado el 18 de 04 de 2010, de <http://www.gizardatz.net/web/index.php>
- BIBLIOGRAPHY \ 1046 Cheney, G., Roper, J., & May, S. (2007). *The Debate over Corporate Social Responsibility*. New York: Oxford University Press.
- Fundación Lealtad (s.f.). *Guía de la Transparencia y las buenas prácticas de las ONG 2008*. Acceso em 2010 de 09 de 2010, disponible em: <http://www.fundacionlealtad.or>
- Fundacion Lealtad (2008). *Informe 2006 Acción contra el Hambre –ACI*. Acceso em 30 de 09 de 2010, disponible em Fundacion Lealtad, Informe 2006 Acción contra el Hambre –ACI: <http://www.fundacionlealtad.org>
- Fundación Lealtad (2009). *Guía de la Transparencia ONG y las buenas prácticas de las ONG*. Acceso em 03 de 10 de 2010, disponible em [http:// www.fundacionlealtad.org](http://www.fundacionlealtad.org)
- Fundación Lealtad (2010). *Guía de Principios de Transparencia y Buenas Prácticas 2009*. Recuperado el 14 de 09 de 2010, de <http://www.fundacionlealtad.org>
- Fundación Lealtad (2010). *Acuerdo de Colaboración*. Acceso em 20 de 09 de 2010, disponible em <http://www.fundacionlealtad.org>
- Fundación Lealtad (23 de 06 de 2010). *Guía de la Transparencia y las buenas prácticas de las ONG*. Recuperado el 25 de 08 de 01, de www.fundacionlealtad.org
- Fundación Luis Vives (s.f.). *Código de conducta de las ONG de desarrollo de la Coordinadora de ONGD de España-CONGDE*. Recuperado el 10 de 03 de 2010, de [http://www.fundacionluisvives.org/publicaciones / informes.html](http://www.fundacionluisvives.org/publicaciones/informes.html)
- Ron, E. Á. (2009). El alcance del concepto rendición de cuentas y transparencia. *Cuadernos de debate* 5, 89-90 . Madrid: Fundación Luis Vives.

