

Caba M., Gálvez M., López M., (2009). La transparencia de las ONG: Rendición de cuentas obligatoria versus voluntaria a través de la Web. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 54, 117-143.

La transparencia de las ONG: Rendición de cuentas obligatoria versus voluntaria a través de la Web

María del Carmen Caba Pérez

Profesora Titular de Universidad del área Economía Financiera y Contabilidad en la Universidad de Almería. Departamento de Dirección y Gestión de Empresas, Universidad de Almería. 04120 Cañada de San Urbano, Almería.
ccaba@ual.es

María del Mar Gálvez Rodríguez

Licenciada en Ciencias Económicas y Empresariales. Departamento de Dirección y Gestión de Empresas, Universidad de Almería. 04120 Cañada de San Urbano, Almería.
maregalvez@hotmail.com

Manuel López Godoy

Profesor Titular de Universidad del área Economía Financiera y Contabilidad en la Universidad de Almería. Recibió el Premio Arco Iris a la mejor investigación cooperativa en el año 2006. Departamento de Dirección y Gestión de Empresas, Universidad de Almería. 04120 Cañada de San Urbano, Almería.
malopez@ual.es

Clasificación JEL: M41, M10

**La transparencia de las ONG:
Rendición de cuentas obligatoria versus voluntaria a través de la Web**

Resumen: Las Organizaciones No Gubernamentales son hoy día uno de los principales colectivos de interés social. Este hecho ha supuesto que diversos mecanismos de control, obligatorios y voluntarios, velen por la transparencia en la rendición de cuentas. En este sentido, cabe destacar el indiscutible uso de Internet como instrumento estratégico para la divulgación de la información. En este contexto, el presente trabajo pretende determinar el grado de visibilidad de la información señalada por los organismos de control de rendición de cuentas de carácter obligatorio y voluntario en Internet. Asimismo, se ofrece un análisis comparativo del grado de divulgación de información relativa a las disposiciones legales y a la instrucción voluntaria en Internet.

Palabras clave: ONG, rendición de cuentas, transparencia, código de conducta, Internet

**The transparency of the NGOs:
mandatory accountancy reporting vs. voluntary accountancy reporting through the Web**

Abstract: Nowadays, the non-governmental organizations are one of the main groups of social interest. This fact has implied that several mandatory and voluntary control mechanisms watch over the transparency in accountancy reporting. In this respect, it is important to highlight the undeniable use of the internet as a strategic instrument for the disclosure of information. In this context, this study seeks to determine the level of visibility of the information indicated by the control mechanisms of the mandatory and voluntary accountancy reporting on the internet. This article also presents a comparative analysis of the level of information disclosure with regard to the legal provisions and voluntary instruction on the internet.

Key words: NGO, accountancy, transparency, code of conduct, internet

**La transparence des ONG:
Reddition de comptes obligatoire versus volontaire à travers le Web**

Résumé: Les organisations non gouvernementales sont, à l'heure actuelle, l'un des principaux collectifs d'intérêt social. Ce fait a supposé que divers mécanismes de control, obligatoires et volontaires, veillent à la transparence dans la reddition de comptes. Dans ce sens, il faut souligner l'incontestable usage de l'Internet comme instrument stratégique pour la divulgation de l'information. Dans ce contexte, ce texte-ci a pour but de déterminer le degré de visibilité de l'information montrée par les organismes de control de reddition de comptes de caractère obligatoire et volontaire sur Internet. Aussi, on offre une analyse comparative du degré de divulgation d'information relative aux dispositions légales et à l'instruction volontaire sur Internet.

Mots-clés: ONG, reddition de comptes, transparence, code de conduite, Internet

**A transparência das ONG:
Rendição de contas obrigatória versus voluntária através da Web**

Resumo: As Organizações Não Governamentais são hoje em dia um dos principais grupos de interesse social. Este fato supõe que diversos mecanismos de controle, obrigatórios e voluntários, velem pela transparência na rendição de contas. Neste sentido, cabe destacar o indiscutível uso da Internet como instrumento estratégico para a divulgação da informação. Neste contexto, o presente trabalho pretende determinar o grau de visibilidade da informação assinalada pelos órgãos de controle de rendição de contas de caráter obrigatório e voluntário na Internet. Exatamente assim, se oferece uma análise comparativa do grau de divulgação de informação relativa às disposições legais e à declaração voluntária na Internet.

Palavras-chave: ONG, rendição de contas, transparência, código de conduta, Internet

La transparencia de las ONG: Rendición de cuentas obligatoria versus voluntaria a través de la Web

María del Carmen Caba Pérez, María del Mar Gálvez Rodríguez
y Manuel López Godoy

Primera versión recibida Marzo de 2009 – Versión final aceptada Junio de 2009

I. Introducción

Las Organizaciones No Gubernamentales (ONG) conforman un sector que está adquiriendo una importante presencia en el panorama social y económico no sólo como apoyo a los colectivos marginales sino por su extensión hacia otros aspectos de índole medio ambiental e innovación. Sin embargo, su imagen está siendo deteriorada a consecuencia de los escándalos de fraude llevados a cabo en los últimos años por la directiva de alguna ONG de alcance internacional. En consecuencia, se incrementa la imagen negativa de las ONG al ser consideradas tapaderas de lucro personal de sus directivos, y organismos ineficientes en la gestión de sus recursos (Núñez y Garrido, 2003; Argodoña, 2007).

Dada su importancia y casos de fraude, las diferentes *partes interesadas*, también conocidas bajo el nombre de *stakeholders*, demandan una rendición de cuentas más detallada (Moneva y Bellostas, 2007). Unido a estos hechos, diversos autores señalan que la rendición de cuentas forma parte de la transparencia, ya que este segundo concepto es una actitud y una disponibilidad real de información, tanto por iniciativa de las ONG como por petición de los diferentes grupos de interés (Marcuello, Bellostas, Marcuello y Moneva, 2007). En este sentido, existen diversas normativas legales¹ y códigos de conducta voluntarios² que velan por una adecuada transparencia en la rendición de cuentas, incluso se han creado organismos como en el caso de España “la Fundación Lealtad”, o el caso de Colombia “la Red de ONG por la

1 La Ley española 50/2002 de Fundaciones y la Ley 1/2002 del Derecho de Asociación son ejemplos claros.

2 Ejemplos de códigos voluntarios son: *Principles for Good Governance and Ethical Practice: A Guide for Charities and Foundations, 2007* elaborado por la organización americana *Independent Sector* y, el Código de la Coordinadora española de ONG para el Desarrollo, 2008.

Transparencia”, que han emitido una serie de requisitos necesarios para que estos organismos valoren a las ONG como transparentes.

La necesidad de claridad en las actividades de la ONG debe ir ineludiblemente acompañada de la utilización de una herramienta de comunicación que la divulgue de forma eficiente. En este sentido, Internet es un elemento estratégico en la emisión de información, y más concretamente a través de las páginas Webs. Muchos son los autores que afirman la importancia de esta herramienta para las ONG como instrumento transmisor de información (Naudé, Froneman, y Atwood, 2004; Pérez y Mateos, 2006; Ingenhoff y Koelling, 2007), resaltando que la eficacia de Internet se debe a su bajo coste, disponibilidad y accesibilidad. La Internet permite transmitir la información desde la propia organización hacia sus beneficiarios y donantes de una manera mucho más profunda que cualquier otro medio de comunicación como prensa, radio y televisión. Para Ozcelik (2008), la Internet da la oportunidad a las ONG de ofrecer información transparente y favorecer sus diversas funciones, como la recaudación de fondos. Sin embargo, este autor señala que las ONG siguen sin utilizar todo el potencial de esta herramienta. En línea con las afirmaciones anteriores, otros autores ponen de manifiesto, que a pesar de que el concepto de “información” es casi un sinónimo de Internet, las ONG no parecen entender la capacidad que tiene esta herramienta como instrumento de estrategia competitiva (Lee, Chen y Zhang R, 2001). Así pues, en líneas generales, está siendo muy cuestionado el valor que dan las ONG a sus páginas Webs para llegar a este fin.

Bajo estos hechos y centrado en el caso español, esta investigación persigue arrojar luz al desconocimiento sobre el grado de divulgación de información que las ONG realizan por medio Internet, bien en respuesta a las exigencias informativas de los poderes públicos o como resultado del compromiso que llevan a cabo voluntariamente con otros organismos de control de transparencia externos. De esta forma, este artículo puede ser considerado como un punto de reflexión sobre las mejoras de información online que deben asumir las ONG españolas en línea con las necesidades de las partes interesadas o *stakeholders*. Así pues, este interrogante queda vertebrado en tres objetivos. El primero tratará de analizar a qué nivel y en qué forma las ONG están utilizando la Internet como medio para proporcionar la información que, según requisitos legales, debe estar a disposición pública. El segundo pretende determinar en qué medida se divulga a través de Internet la información señalada por organismos de control voluntarios, como es la Fundación Lealtad, para calificar a una ONG como transparente. En el Tercero, se comparará el grado de divulgación de información según disposiciones legales y según la instrucción voluntaria de la Fundación Lealtad.

Bajo estos objetivos, este artículo está estructurado como se indica a continuación. En el apartado segundo, se realizará una revisión del alcance del concepto de rendición de cuentas así como de los diferentes mecanismos de control obligatorios y voluntarios que persiguen un adecuado suministro de información de las ONG. En el tercer apartado centrándonos en la evaluación de visibilidad de transparencia online de las ONG españolas, se desarrollará en primer lugar, la metodología de investigación utilizada, mostrando a continuación el análisis de los resultados obtenidos. Finalmente, en el cuarto apartado, se consignan las principales conclusiones derivadas del trabajo.

II. La rendición de cuentas legal y voluntaria

Agentes sociales, gobiernos y ONG son instituciones que debido a su influencia en la sociedad están sujetos a una rendición de cuentas o *accountability*. Para las ONG, el cumplimiento de esta tarea no es sólo una cuestión de obligatoriedad sino que es una responsabilidad asumida como un elemento fundamental para la legitimidad y continuidad de la organización (Bonbrighth, 2007). Dada su relevancia, este concepto ha sido centro de interés para muchos autores (Gray, Bebbington y Collison, 2006; Argandoña, 2007; Bonbrighth, 2007; Marcuello y otros, 2007; Moneva y Bellostas, 2007). En este sentido, algunos afirman que el alcance de la rendición de cuentas de las ONG se destina a aquellas partes que están directamente relacionadas con las actuaciones de este colectivo como son los donantes, beneficiarios y personas que trabajan en la entidad (Bonbrighth, 2007). Otros autores añaden, que está dirigida a todos los *stakeholders* (Argandoña, 2007) o hacia el conjunto de la sociedad (Gray y otros, 2006).

Avanzando en los argumentos sobre la rendición de cuentas, cabe señalar las aportaciones relacionadas con el contenido de este concepto. Una primera aproximación es el suministro de información sobre el cumplimiento de los compromisos normativos a los que están expuestas las ONG. Sin embargo, dada su incidencia en la sociedad, los diferentes *stakeholders* han incrementado su demanda de información exigiendo una notificación más extensa de sus actuaciones de índole organizativa, de sus actividades y su gestión económica, así como el suministro de información relacionada con otros aspectos de carácter moral y social (Moneva y Bellostas, 2007; Marcuello y otros, 2007). Por tanto, la rendición de cuentas consiste en la justificación de las diversas actuaciones de las ONG, de cara a la sociedad en respuesta a las exigencias de la Administración, así como de las inquietudes de los diversos *stakeholders*, lo cual implica el suministro de información social, económica, de las actividades que realizan y sobre su comportamiento, tanto interno como con el entorno que le rodea.

De acuerdo con los mecanismos de control que persiguen una adecuada rendición de cuentas de las ONG, cabe separar dos grupos: aquellos instrumentos formales impuestos por los poderes públicos y aquellas iniciativas de carácter voluntario por parte de las propias ONG. Con respecto al primer grupo, a pesar de que no existe una ley de transparencia en España que vele por una rendición de cuentas global, existen diversas normas que postulan la disposición pública de información de las ONG, concretamente nos referimos a la Ley de Fundaciones, 2002; el Real Decreto 776/1998 sobre las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de formación presupuestaria de estas entidades: el Plan General Contable de 2007; y, la Ley de Asociaciones, 2002. Unido a las normas específicas de este colectivo, es imprescindible tener en cuenta la Ley de Subvenciones 2003, ya que este recurso es una de las principales fuentes de ingresos para las ONG.

De acuerdo con la Ley 50/2002 de Fundaciones, dichas entidades deberían suministrar información relativa a un plan de actuación acorde con sus objetivos, así como información financiera como el libro diario, libro de inventario, cuentas anuales e informe de auditoría (sólo en los casos donde se dé alguna de las condiciones expuestas en la Ley). Dentro de las cuentas anuales, cabe destacar que la memoria además de ser un documento que ayude a la comprensión de las anotaciones contables, deberá favorecer la transmisión de la información relevante sobre la entidad. En este sentido, se exige que en la memoria se incluya información sobre las actividades fundacionales, las modificaciones en los órganos de gobierno, dirección y representación, las acciones acordes al cumplimiento de su plan de actuación, detalle de los recursos empleados en las acciones y su procedencia y, los convenios acordados con otras entidades para la consecución de sus fines sociales (véase cuadro 1).

La Ley 1/2002 del Derecho de Asociación, al igual que la Ley 50/2002 de Fundaciones, determina la comprobación de la imagen fiel de la entidad bajo las cuentas anuales y libro de inventario. Además, se reclama la notificación de información de índole no financiera como los fines y actividades estatutarias realizadas, la lista actualizada de sus asociados y el libro de actas de reuniones de sus órganos de gobierno y representación.

Sendas figuras, asociaciones declaradas de utilidad pública y fundaciones de competencia estatal, deberán seguir el Plan General Contable adaptado a este sector, según lo expone y desarrolla el Real Decreto (RD) 776/1998. No obstante, cabe destacar que, con la llegada del nuevo Plan General Contable del año 2007, el RD 776/1998 queda vigente, pero sólo en aquellos apartados donde se concentran las peculiaridades de las entidades sin ánimo de lucro, ya que las bases generales deberán recogerse en orden al nuevo plan. Respecto a la información financiera específica a divulgar por las ONG se señala que en la

memoria es necesario incluir información sobre: el presupuesto y su liquidación; la relación de ingresos y gastos; la descripción de la principal fuente de financiación; el excedente del ejercicio y su función como autofinanciación; los cambios en el órgano de gobierno, dirección y representación; la remuneración a los órganos de gobierno; la cuantificación del costo de las actividades; y, la información de los beneficiarios, afiliados, patrocinadores y el personal de la entidad. Junto a esta información, el RD 776/1998 expone que será necesario detallar las ayudas recibidas para la consecución de los fines sociales.

Por otra parte, el Estado establece unas reglas generales para la totalidad de las Administraciones Públicas, Ley 38/2003 General de Subvenciones, la cual exige una documentación básica para la concesión de subvenciones bajo su competencia. La normativa exige la declaración de las cuentas anuales, los libros contables, el informe de auditoría, las actividades realizadas con el capital de la subvención, indicando el coste y desglosando los gastos incurridos, y la difusión pública que se ha realizado sobre las actuaciones subvencionadas.

Una vez analizados los mecanismos legales de control, analizaremos los mecanismos de control que son adoptados voluntariamente por las ONG. Dentro de estos mecanismos se diferencian, entre los instrumentos externos, los certificados de calidad (Certificado de Transparencia, *NGO Benchmarking Standard* de Cruz Roja, 2005) y aquellos instrumentos internos que son elaborados por las propias ONG, como son los códigos propios de buenas prácticas (*Indepent Sector, Principles for Good Governace and ethical practice: A Guide fon Fundations and Charities*, 2007), los códigos en colaboración con entidades públicas (*Canadian Council for International Cooperation, Code of Conduct for NGOs*) y las declaraciones de responsabilidad (*International Non-Gubernamental Organizations Accountability Charter*, 2006).

La rendición de cuentas está ligada a la transparencia de las ONG, ya que ambas persiguen la divulgación de información relevante (Herranz de la Casa, 2007). En este sentido, en España una de las entidades que persigue fomentar la transparencia de las ONG es la Fundación Lealtad. Esta entidad, nacida en 2001, tiene como objetivo principal devolver la confianza hacia las ONG. Así pues, es una fundación que contribuye a fortalecer la legitimidad de estas organizaciones y, por tanto, se considera como una entidad que es partícipe del incremento hacia una adecuada rendición de cuentas. Para el logro de su objetivo, la Fundación publicó en 2002 una serie de principios de transparencia y guía de buenas prácticas como indicadores sobre la información que deberían elaborar las ONG en pro de la transparencia. Tales principios se han ido adaptando a las demandas de los donantes y recomendaciones de expertos, principales plataformas de ONG, representantes de la Administración Pública y en línea con otros modelos implantados con éxito en otros países, de manera que su última versión, publicada en 2008, es un fiel reflejo de las inquietudes

más relevantes de los *stakeholders* de estas organizaciones. Dado el éxito que está obteniendo esta verificación voluntaria de las ONG en España, se han comenzado a firmar proyectos para adaptar estos principios a la realidad de Latinoamérica, concretamente a México. Así, esta guía se constituye de nueve principios, abordando aspectos de transparencia organizativa, de las actividades relacionadas, voluntariado, grado de visibilidad y aspectos económicos, entre los cuales se evalúa la claridad de las fuentes de financiación como la utilización de las mismas. Con base en el cumplimiento de estos principios, aquellas ONG interesadas en mostrar la claridad de sus actuaciones y correspondencia a las demandas de información de los *stakeholders*, son auditadas voluntariamente por la Fundación, la cual emite un certificado y un informe, disponible en su página Web, donde expone el nivel de transparencia de las ONG objeto de análisis.

Cuadro 1. *Información a divulgar obligatoriamente y voluntariamente por las ONG*

CONTENIDOS	I. OBLIGATORIA				I.VOLUNTARIA
	RD	L.F	L.A	L.S	FL
Número de reuniones anuales de los órganos de gobierno				X	X
Acuerdos adoptados de los órganos de gobierno		X			
Nombres de los órganos de gobierno y de dirección					X
La remuneración órganos de gobierno	X				
Currículos vitae de los miembros del equipo directivo					X
Renovación de los miembros del órgano de gobierno	X	X			X
Mecanismos aprobados por el órganos de gobierno para evitar los conflictos de interés					X
Fin social de la ONG				X	X
El fin social identifica claramente y orienta sobre el campo de actividad y público al que se dirige	X				X
El plan estratégico					X
El plan anual		X			X
Informes de seguimiento y finales justificativos de los proyectos desarrollados					X
Criterios y procesos de selección de proyectos y contrapartes					X
La memoria anual de actividades	X	X		X	X
Información sobre los beneficiarios de la entidad	X				
Información sobre los afiliados de la entidad	X		X		
Información sobre el personal de la entidad	X				
Actividades que están abiertas a ser desarrolladas por voluntarios				X	X
El coste anual de captación de fondos privados y públicos	X				X
La recaudación anual (donaciones, socios y otras colaboraciones)					X
Detalles de los fondos recaudados por los principales financiadores, tanto públicos como privados		X			X

Continúa...

Cuadro 1. *Continuación.*

CONTENIDOS	I. OBLIGATORIA				I.VOLUNTARIA
	RD	L.F	L.A	L.S	FL
Las imputaciones de los fondos recaudados a las actividades de cada año					X
Relación entre el patrimonio y fines de la entidad	X				
Información sobre la protección de datos de los archivos de socios y donantes particulares					X
Las cláusulas de cesión del logotipo de la entidad a empresas e instituciones					X
Distribución de los gastos en: Captación de Fondos, Programas-Actividad y Gestión-Administración					X
Destino de los fondos desglosado por cada proyecto y línea de actividad de la organización					X
Principales proveedores					X
Los co-organizadores de la actividad	X				X
Presupuesto anual para el año siguiente con la correspondiente memoria explicativa	X				X
Liquidación del presupuesto de ingresos y gastos del año anterior	X				X
Sistema de seguimiento de la voluntad de los donantes sobre los fondos dirigidos					X
Balance de situación		X	X	X	X
Excedente del ejercicio y su función como autofinanciación	X				
Cuenta de resultados	X	X	X	X	X
Memoria de las cuentas anuales	X	X	X	X	
Inventario de bienes de la entidad		X		X	
Informe de auditoría		X		X	X

Fuente: elaboración propia (R.D: Real Decreto 776/1998 sobre las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad y formación presupuestaria; L.F: Ley 50/2002 de Fundaciones; L.A: Ley 1/2002 de Asociaciones; L.S: Ley 38/2003 General de Subvenciones; FL: Fundación Lealtad).

Así, a modo de resumen, en el cuadro 1 queda recogida la información que se exige según disposiciones legales a las ONG y aquella otra que voluntariamente deberían de mostrar aquellas ONG que quieren obtener una calificación de “transparente” bajo los principios de la Fundación Lealtad.

Paralelamente a la importancia del suministro de información a los diversos *stakeholders*, muchos son los autores que enfatizan la importancia de la Internet en la ONG como elemento clave en la comunicación de información, gracias a bondades como disponibilidad, bajo coste y accesibilidad (Lee y otros, 2001; Pérez y Mateos, 2006; Ingenhoff y Koelling 2007; Ozcelik 2008). Otros autores añaden que la Internet es para las ONG un excelente aliado para su difusión, la recolección de fondos, la realización de sus servicios, la captación de voluntariado, la investigación, así como la defensa de sus objetivos, los

resultados obtenidos y, en definitiva, una adecuada rendición de cuentas sobre sus actuaciones (Clown y Carter, 1999). Sin embargo, en líneas generales muchos son los trabajos en los que se muestra que las ONG prácticamente no utilizan esta herramienta como elemento transmisor de información relevante hacia sus *stakeholders* (Clown y Carter, 1999; Kang y Norton, 2004).

En este contexto creemos conveniente conocer que está ocurriendo con la utilización de Internet como medio de divulgar información por parte de las ONG españolas.

III. Estudio del caso de las ONG españolas

III.1. Descripción de la metodología

Este trabajo sigue una metodología de carácter descriptivo y en línea con los trabajos de investigación de diversos autores (Ettredge, Richarson y Scholz, 2000; Gandía, 2000; Larry y Giner, 2001; Caba y Castillo, 2002; Rowbottom y Lymer, 2009). En este documento elaboraremos índices de visibilidad de rendición de cuentas de las ONG a través de la Web. Hablamos de índices de visibilidad, dado que pretendemos analizar el nivel de divulgación de información tanto legal como voluntaria de las ONG, a través de Internet, por lo que será necesario realizar dos índices distintos. Por tanto, se establece un primer Índice de Visibilidad sobre la Rendición de cuentas de Carácter Obligatorio (IRCO), que mide el nivel de información divulgada en la Web correspondiente con la información que los poderes públicos exigen a las ONG para justificar sus actuaciones. El segundo Índice de Visibilidad sobre la Rendición de cuentas de Carácter Voluntario (IRCV), recoge la cantidad de información divulgada online de la requerida a las ONG cuando éstas se someten a un análisis voluntario de transparencia para obtener una valoración positiva por parte de organismos de control voluntario. De tal forma que, una vez obtenidos los resultados de ambos índices, se establecerá una comparación entre el nivel de transparencia en la rendición de cuentas obligatoria, existente en la Web de las ONG, y la visibilidad de rendición de cuentas voluntaria alcanzada en su portal Web.

Los ítems considerados para la elaboración del primer índice, IRCO, se basaron en la información que debe estar a disposición pública según los marcos legislativos aplicados a las ONG que trabajan en España, concretamente nos referimos al Real Decreto 776/1998 sobre las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad, a las entidades sin fines lucrativos y las normas de formación presupuestaria de estas entidades; la Ley 1/2002 del Derecho de Asociación; la Ley 50/2002 de Fundaciones; y la Ley 38/2003 General de Subvenciones. Los ítems del segundo índice IRCV, se fundamentan en los principios de Transparencia y Buenas Prácticas de la Fundación Lealtad, entidad que evalúa, a requerimiento voluntario de la ONG, el cumplimiento de una serie

de prácticas realizadas por la ONG, las cuáles se deberían de cumplir para ser evaluada como “transparente”.

Avanzando en la metodología y con base en la literatura revisada, se ha considerado que para analizar una adecuada rendición de cuentas de las ONG es necesario recoger aspectos de índole organizativo y económicos de las actividades que realizan (Herranz de la Casa, 2007; Marcuello y otros, 2007; Moneva y Bellostas, 2007). Así pues, cada índice, (IRCV, IRCO) ha quedado vertebrado en tres sub-índices parciales: el índice parcial organizativo, el índice parcial de actividades y el índice parcial económico, tal y como se puede observar en los cuadro 2 y 3.

Entre las alternativas que se presentan para puntuar los ítems de cada uno de los índices, se ha optado por una calificación dicotómica y de igual peso para todas las observaciones, de forma que un determinado ítem para el IRCO ($irco_i$) y el IRCV ($ircv_i$) se valora con “1”, si dispone de la información en su página Web y “0”, en caso contrario.

Respecto al número total de factores analizados en el cálculo del índice de visibilidad sobre la rendición de cuentas de carácter obligatorio, IRCO, es de 24, que se han tomado de los que se exigen en las disposiciones legales. Estos, como ya se ha comentado, se han distribuido en tres sub-índices parciales: organizativo ($irco_o$), de las actividades que realizan ($irco_A$), y económico ($irco_E$). Así, de estos 24 ítems ($irco_i$), siete corresponden a la transparencia en la rendición de cuentas de índole organizativa obligatoria (h_o), cinco a los factores relacionados con la transparencia en la rendición de cuentas obligatoria de las actividades que realizan las ONG (h_A) y doce para la transparencia en la rendición de cuentas económica obligatoria (h_E).

Dada la existencia de tres subíndices parciales en primer lugar, se realizará el cálculo de cada uno de ellos, cuyo resultado será la relación entre el número de ítems que han sido identificados y la totalidad de ítems que comporta el subíndice. Una vez realizado el cociente lo multiplicaremos por cien y obtendremos así los datos en términos relativos:

$$IRCO_h = \frac{\sum_{i=1}^h irco_h}{h} \times 100$$

Siguiendo estos pasos para cada uno de los diferentes aspectos, llegamos al índice de visibilidad en la rendición de cuentas obligatorio siguiente:

$$IRCO = \left(\frac{\sum_{i=1}^7 irco_o}{7} + \frac{\sum_{i=1}^5 irco_A}{5} + \frac{\sum_{i=1}^{12} irco_E}{12} \right) \times \frac{100}{3}$$

Cuadro 2: Factores exigidos para ser considerados como transparentes en la rendición de cuentas obligatoria

	Val. Máx.	Val.Min.
Bloque 1. Transparencia rendición organizativa	7	0
1.1 Número de reuniones anuales de los órganos de gobierno	1	0
1.2 Acuerdos adoptados de los órganos de gobierno	1	0
1.3 La remuneración órganos de gobierno	1	0
1.4 Renovación de los miembros del órgano de gobierno	1	0
1.5 Información sobre los beneficiarios de la entidad	1	0
1.6 Información sobre los afiliados de la entidad	1	0
1.7 Información sobre el personal de la entidad	1	0
Bloque 2. Transparencia rendición de actividades	5	0
2.1 Fin social de la ONG	1	0
2.2 El fin social se identifica claramente y orienta sobre el campo de actividad y público al que se dirige	1	0
2.3 El plan anual	1	0
2.4 La memoria anual de actividades	1	0
2.5 Actividades que están abiertas a ser desarrolladas por voluntarios	1	0
Bloque 3. Transparencia rendición económica	12	0
3.1 El coste anual de captación de fondos privados y públicos	1	0
3.2 Detalles de los fondos recaudados a los principales financiadores, tanto públicos como privados, y las cantidades aportadas por los mismos	1	0
3.3 Relación entre el patrimonio y fines de la entidad	1	0
3.4 Los co-organizadores de la actividad	1	0
3.5 Presupuesto anual para el año siguiente con la correspondiente memoria explicativa	1	0
3.6 Liquidación del presupuesto de ingresos y gastos del año anterior	1	0
3.7 Balance de situación	1	0
3.8 Excedente del ejercicio y su función como autofinanciación	1	0
3.9 Cuenta de resultados	1	0
3.10 Memoria de las cuentas anuales	1	0
3.11 Inventario de bienes de la entidad	1	0
3.12 Informe de auditoría	1	0

Fuente: elaboración propia

En relación al índice de visibilidad de la rendición de cuentas de carácter voluntario IRCV, éste va a seguir la misma estructura que IRCO, siendo el número total de factores analizados 30, los cuales coinciden con los que la Fundación Lealtad señala como elementos de divulgación necesaria para ser considerado como transparente. Así mismo, los 30 ítems quedan distribuidos entre los tres bloques ya comentados: organizativo ($ircv_o$), actividades que

realizan ($ircv_A$), y económico ($ircv_E$). Concretamente, seis son los relativos a los aspectos sobre la transparencia en la rendición de cuentas voluntaria de índole organizativa (m_O), nueve ítems en relación con la transparencia en la rendición de cuentas voluntaria de las actividades que realizan las ONG (m_a) y dieciséis ítems los elementos vinculados a la transparencia en la rendición de cuentas económica voluntaria (m_e).

Cuadro 3: Factores exigidos para ser considerados como transparentes en la rendición de cuentas voluntaria

	Val. Máx.	Val.Min.
Bloque 1. Transparencia rendición organizativa	6	0
1.1 Número de reuniones anuales de los órganos de gobierno	1	0
1.2 Nombres de los órganos de gobierno y de dirección	1	0
1.3 La remuneración órganos de gobierno	1	0
1.4.Currículos vitae de los miembros del equipo directivo	1	0
1.5 Renovación de los miembros del órgano de gobierno	1	0
1.6 Mecanismos aprobados por el órganos de gobierno para evitar los conflictos de interés	1	0
Bloque 2. Transparencia rendición de actividades	8	0
2.1 Fin social de la ONG	1	0
2.2 El fin social identifica claramente y orienta sobre el campo de actividad y público al que se dirige	1	0
2.3 El plan estratégico	1	0
2.4 El plan anual	1	0
2.5 Informes de seguimiento y finales justificativos de los proyectos desarrollados	1	0
2.6 Criterios y procesos de selección de proyectos y contrapartes	1	0
2.7 La memoria anual de actividades	1	0
2.8 Actividades que están abiertas a ser desarrolladas por voluntarios	1	0
Bloque 3. Transparencia rendición económica	16	0
3.1 El coste anual de captación de fondos privados y públicos	1	0
3.2 La recaudación anual (donaciones, socios y otras colaboraciones)	1	0
3.3 Detalles de los fondos recaudados a los principales financiadores, tanto públicos como privados, y las cantidades aportadas por los mismos	1	0
3.4 Las imputaciones de los fondos recaudados a las actividades de cada año	1	0
3.5 Información sobre la protección de datos de los archivos de socios y donantes particulares	1	0
3.6 Las cláusulas de cesión del logotipo de la entidad a empresas e instituciones	1	0
3.7 Distribución de los gastos de funcionamiento agrupados en las categorías de Captación de Fondos, Programas-Actividad y Gestión-Administración	1	0

Continúa...

Cuadro 3. *Continuación.*

	Val. Máx.	Val.Min.
3.8 Destino de los fondos desglosado por cada proyecto y línea de actividad de la organización	1	0
3.9 Principales proveedores	1	0
3.10 Los co-organizadores de la actividad	1	0
3.11 Presupuesto anual para el año siguiente con la correspondiente memoria explicativa	1	0
3.12 Liquidación del presupuesto de ingresos y gastos del año anterior	1	0
3.13 Sistema de seguimiento de la voluntad de los donantes sobre los fondos dirigidos	1	0
3.14 Balance de situación	1	0
3.15 Cuenta de resultados	1	0
3.16 Informe de auditoría	1	0

Fuente: elaboración propia

Al igual que para el IRCO, se procederá a un primer cálculo de cada uno de los subíndices parciales, cuyo resultado será el cociente entre el número de ítems que han tomado el valor 1 y la totalidad de ítems que comporta cada bloque. Una vez realizado el cómputo, convertiremos los datos absolutos en relativos multiplicando los datos obtenidos por cien, de tal forma que la expresión final quedaría:

$$IRCV_m = \frac{\sum_{i=1}^m ircv_m}{m} \times 100$$

Siguiendo estos pasos para cada uno de los diferentes aspectos, llegamos a un índice de visibilidad en la rendición de cuentas voluntario siguiente:

$$IRCV = \left(\frac{\sum_{i=1}^6 ircv_O}{6} + \frac{\sum_{i=1}^8 ircv_A}{8} + \frac{\sum_{i=1}^{16} ircv_E}{16} \right) \times \frac{100}{3}$$

Para el tercer objetivo, se va a proceder a un análisis comparativo entre la visibilidad en la Web de la rendición de cuentas obligatorio y voluntario, teniendo en cuenta para ello que hay una serie de ítems que son compartidos por ambos índices y otros no. Por ello, para este análisis habrá de compararse únicamente aquellos ítems de información obligatoria o voluntaria que no siendo coincidentes se muestran en la Web de la ONG. Así, como vemos en el cuadro 4, en total hay 28 ítems diferentes entre ambos índices, correspondiendo 7 a la transparencia organizativa, 3 a la transparencia de actividades y 18 a la transparencia de rendición económica.

Cuadro. 4: Información coincidente y no coincidente sobre el volumen de ítems obligatorio y voluntario

Transparencia en rendición de cuentas: ítems de información coincidentes entre visibilidad voluntaria-obligatoria	Información coincidente obligatoria %	Información coincidente voluntaria %	Información NO coincidente obligatoria %	Información NO coincidente voluntaria %	Total información no coincidente
Transparencia rendición organizativa	42,86%	50,00%	57,14%	50,00 %	
Número de reuniones anuales de los órganos de gobierno					
La remuneración órganos de gobierno	3/7	3/6	4/7	3/6	7
Renovación de los miembros del órgano de gobierno					
Transparencia rendición de actividades	100%	62,5%	0,00%	37,5 %	
Fin social de la ONG					
El fin social identifica claramente y orienta sobre el campo de actividad y público al que se dirige	5/5	5/8	0/5	3/8	3
El plan anual					
La memoria anual de actividades					
Actividades que están abiertas a ser desarrolladas por voluntarios					
Transparencia rendición económica	41,66%	31,25%	58,34%	68,75%	
El coste anual de captación de fondos privados y públicos					
Detalles de los fondos recaudados a los principales financiadores, tanto públicos como privados, y las cantidades aportadas por los mismos	5/12	5/16	7/12	11/16	18
Presupuesto anual para el año siguiente con la correspondiente memoria explicativa					
Liquidación del presupuesto de ingresos y gastos del año anterior					
Los co-organizadores de la actividad					
TOTAL	54,16%	43,33%	45,84%	56,67%	28

Fuente: elaboración propia

III.2. *Ámbito de estudio*

Para la obtención de la información necesaria para alcanzar los objetivos se han visitado las páginas Web de 130 ONG que voluntariamente son analizadas por la Fundación Lealtad. No obstante la muestra quedó reducida a 128 ONG, puesto que 2 de ellas no permitieron el acceso a su información durante el periodo de revisión de las Web, el cual ha tenido lugar entre mayo y junio del 2009.

III.3. *Análisis de los resultados*

III.3.1. *Análisis de los resultados del Índice de Visibilidad sobre la Rendición de Cuentas de Carácter Obligatorio (IRCO)*

El índice de visibilidad de transparencia en la rendición de cuentas de carácter obligatorio se sitúa en el 35,23%. Deteniéndonos en cada uno de los índices parciales que constituyen el mismo, cabe destacar que, entre la cantidad de información que compone este índice global, la mayor parte proviene del bloque de las actividades que realizan con 66,48% y en segundo plano, con un amplio distanciamiento, de información relativa a sus datos económicos y organizativos. (Véase gráfico 1)

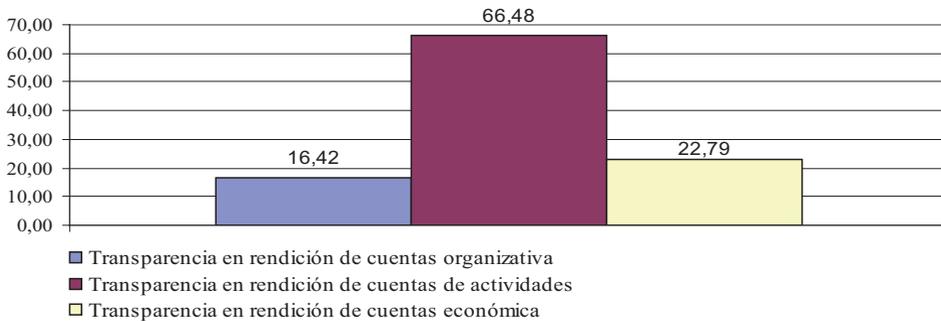


Gráfico 1. *Índice de Visibilidad de la Transparencia en la Rendición de cuentas obligatoria*

Fuente: elaboración propia

De acuerdo con el bloque de transparencia en la rendición de cuentas obligatoria de las actividades que realizan, cabe señalar que, tanto la misión como la información relativa a las áreas de trabajo de las ONG, son informaciones que siempre están presentes en las páginas Web de este colectivo. Esto se debe a que es una información que está estrechamente ligada a la legitimidad de cada organismo y, por otro lado, a la sencillez en su elaboración y escasa actualización. Le siguen los contenidos referentes a qué proyectos se han llevado a cabo y el seguimiento de los mismos, destacando la elevada ausencia de información sobre la planificación de tales actividades (véase gráfico 2).

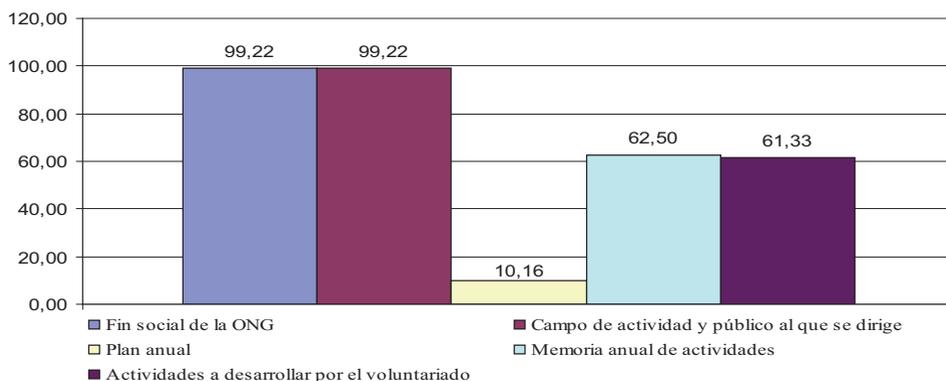


Gráfico 2. Transparencia en la Rendición de Cuentas Obligatoria de Actividades

Fuente: elaboración propia

Avanzando con el bloque que ocupa un segundo lugar, la transparencia en la rendición obligatoria de cuenta económica, cabe destacar que las ONG ofrecen un gran porcentaje (64,84%) de información sobre las entidades con las que comparten sus proyectos, los co-organizadores, posiblemente para fortalecer los lazos entre ambas partes y, por ende, garantizar el mantenimiento de tales relaciones. Tras estos hechos, es también notable la divulgación de su cuenta de resultados y balance, lo que demuestra que las ONG vinculan una adecuada notificación de sus actuaciones con el detalle de unas cuentas financieras claras. (Véase gráfico 3)

Cabe destacar la inexistencia del suministro de información relativa al excedente de las ONG destinado a la autofinanciación, así como de información sobre el inventario de los bienes y la relación entre el patrimonio y los fines de la entidad. Por tanto, se puede afirmar que las ONG no consideran relevante o de interés para sus *stakeholders* el conocimiento de estas informaciones. Por otro lado, con escasa frecuencia, las ONG facilitan en su Web la memoria complementaria a los estados financieros tradicionales, lo que da lugar a pensar que, estas organizaciones no identifican la rendición de cuentas económica con una divulgación de información financiero contable más allá del balance y cuenta de pérdidas y ganancias.

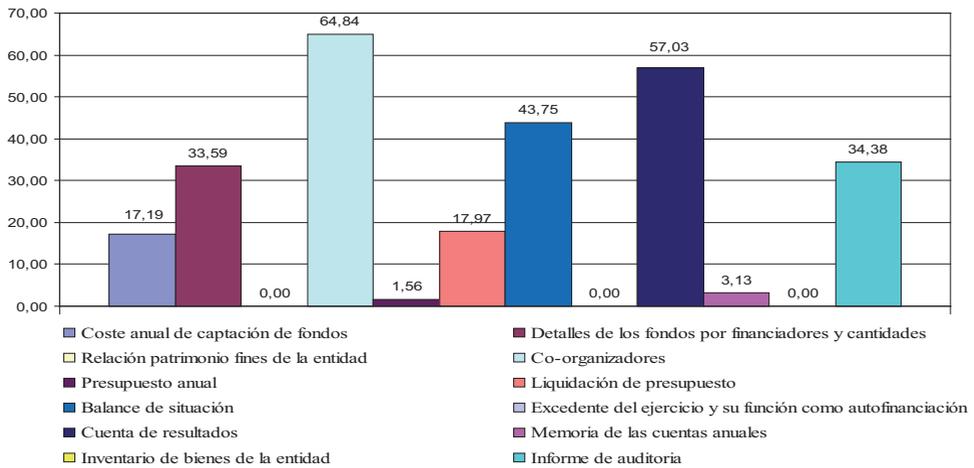


Gráfico 3. *Transparencia en la Rendición de Cuentas Económica Obligatoria*

Fuente: elaboración propia

Con respecto a la información referente a la visibilidad de la transparencia en la rendición de cuentas obligatoria sobre la organización, cabe destacar que, son conscientes de la necesidad de ofrecer con gran detalle información sobre los protagonistas de sus objetivos, los beneficiarios.

En bastante menor medida, reflejan cierta información relativa al personal contratado de la organización, por lo que se revela la baja preocupación en ofrecer información del equipo que sustenta sus objetivos. Unido a estos hechos, se destaca inexistencia de atención dedicada a los afiliados de la organización, por lo que llama la atención que las ONG, a pesar de que reciben una gran ayuda por parte de este grupo, no reconocen su importancia y, por ende, no los toman como parte de los datos necesarios para una adecuada rendición de cuentas. (Véase gráfico 4)

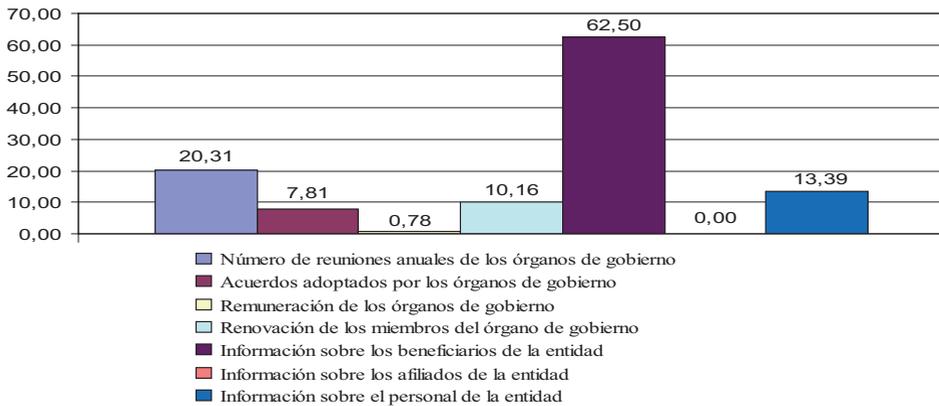


Gráfico 4. *Transparencia en la Rendición de Cuentas Obligatoria Organizativa*

Fuente: elaboración propia

III.3.2. *Análisis de los resultados del Índice de Visibilidad sobre la Rendición de Cuentas de Carácter Voluntario (IRCV)*

El nivel de divulgación de información transparente en las Web de las ONG, bajo los requisitos de la Fundación Lealtad se sitúa en un 34,30%, lo que podemos identificar como bajo. Entre los tres subíndices parciales que lo comprenden y que han seguido el mismo comportamiento que el índice de divulgación de transparencia en la rendición de cuentas obligatoria, el índice de transparencia de la rendición de las actividades que realizan es el que ocupa un primer lugar. Igualmente, a gran distancia, le sigue el subíndice parcial de transparencia en la rendición de la gestión económica y de aspectos organizativos. (Véase gráfico 5).

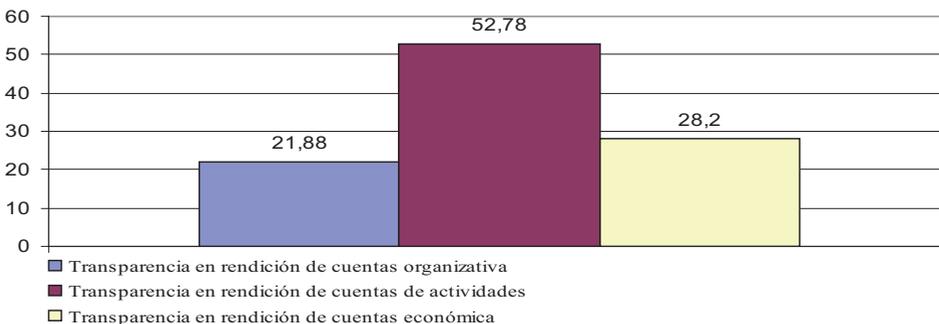


Gráfico 5. *Índice de visibilidad de la Transparencia en la rendición de cuentas voluntaria*

Fuente: elaboración propia

Si desglosamos los resultados del bloque de la transparencia en la rendición de cuentas voluntaria de las actividades que realiza, se debe señalar que se mantiene, al igual que en el IRCO, ya que los requisitos exigidos por los poderes públicos son también recogidos por los principios de la Fundación Lealtad. Así pues, sólo se reitera la omnipresencia de la información relativa a la misión y las áreas de actuación de las ONG. Le sigue la divulgación de la memoria anual de actividades y, muy aproximado, los informes de seguimiento de los proyectos, así como las actividades a las que se les invita a participar a los voluntarios. (Véase gráfico 6)

Sin embargo, es bajo el suministro de información relativo a sus criterios y procesos de selección, plan anual y estratégico, por tanto, se observa que las ONG tratan de rendir cuentas a sus *stakeholders* con la información de las actuaciones que realizan, no obstante, no prestan atención a los procesos de planificación.

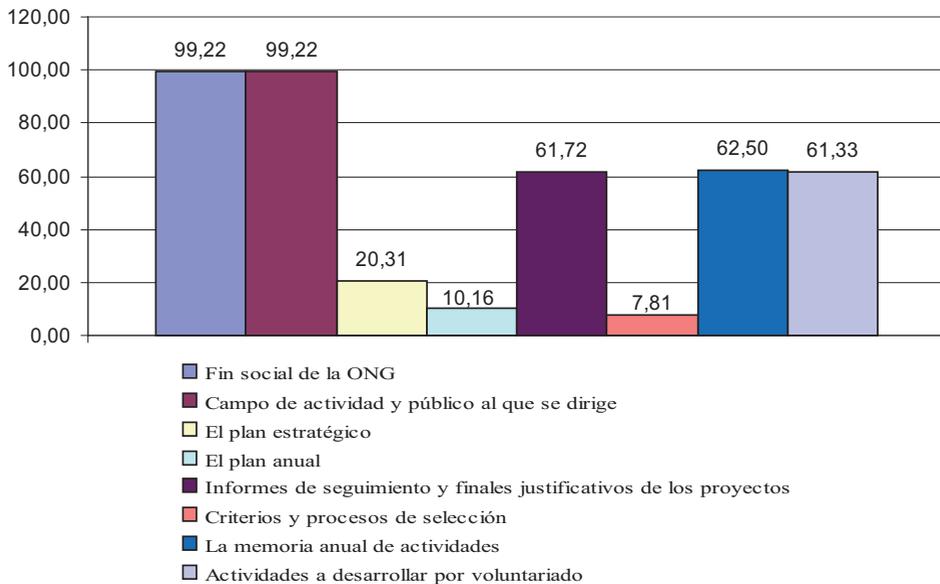


Gráfico 6. *Transparencia en la rendición de cuentas voluntaria de actividades*

Fuente: elaboración propia

En cuanto al bloque de la transparencia de rendición de cuentas voluntaria económica, la información menos emitida es la relativa al presupuesto y a la cesión de logotipo a otras organizaciones, por lo que llama la atención que estos organismos no consideren relevante informar sobre la previsión de los gastos e ingresos que tendrán en el ejercicio, así como el escaso interés

en mostrar las condiciones bajo las cuales se concede el logotipo. En la cara opuesta, como ya se ha comentado, las ONG ofrecen en un gran porcentaje información sobre los co-organizadores, la proyección de datos y sobre la cuenta de resultados y balance. Como observamos de los 16 ítems analizados, únicamente tres de ellos se divulgan al menos por la mitad de las ONG analizadas. (Véase gráfico 7)

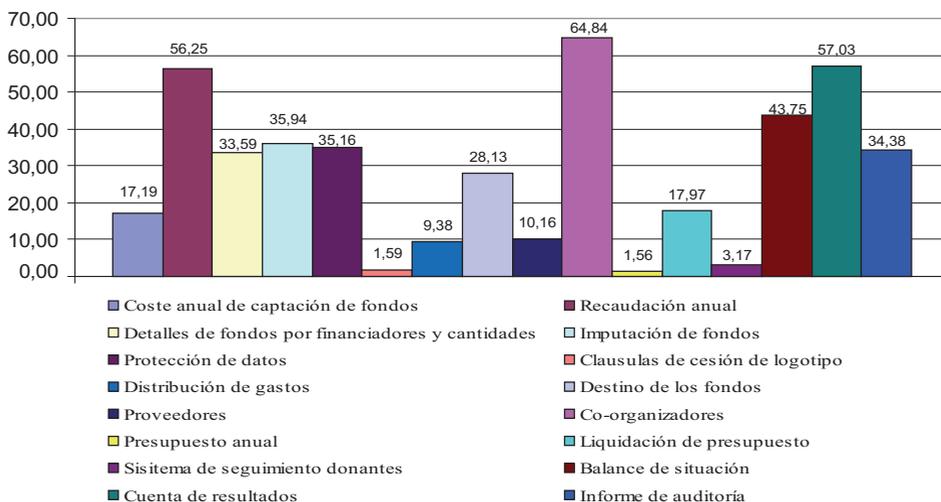


Gráfico 7. Transparencia en la Rendición de Cuentas Voluntaria Económica

Fuente: elaboración propia

Con respecto a la información referente a la visibilidad de la transparencia en la rendición de cuentas voluntaria de la organización, cabe destacar, que existe un alto porcentaje (76,56%) en la divulgación de información de los nombres de los miembros del patronato. Seguidamente, en menor medida, se divulga información relativa al número de reuniones que celebra el patronato. Ocupando un último lugar, dentro de este subíndice, se encuentra la información relativa a la remuneración de los miembros del órgano de gobierno.

Por tanto, este colectivo relaciona la rendición de cuentas organizativa con la mera divulgación de información sobre quienes son las personas que dirigen la organización, eludiendo así otras informaciones también consideradas necesarias, sobre todo aquellas que puedan estar más relacionadas con compensaciones económicas, ya que es posible que consideren que los *stakeholders* pueden estar de acuerdo con que los directivos de una organización sin ánimo de lucro reciban retribución alguna por su trabajo (véase gráfico 8).

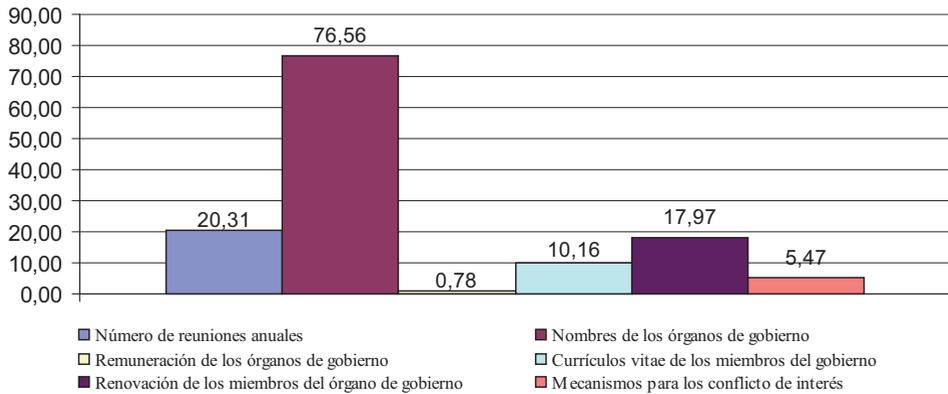


Gráfico 8. *Transparencia en la Rendición de Cuentas Voluntaria Organizativa*

Fuente: elaboración propia

III.3.3. Comparación entre el Índice de Visibilidad sobre la Rendición de Cuentas de Carácter Obligatorio (IRCO) y el Voluntario (IRCV)

De acuerdo con los resultados vinculados al tercer objetivo de ese estudio, cabe destacar que, ambos índices de visibilidad, obligatorio (35,23%) y voluntario (34,29%), obtienen resultados muy similares, aunque con una ligera mayoría para el primero, la divulgación de información de carácter legal, fundamentalmente como consecuencia de la transparencia en la rendición de cuentas obligatoria de las actividades (véase gráfico 9). Esta semejanza, se puede deber en parte, al hecho de que 13 de los ítems analizados eran coincidentes en ambos índices.

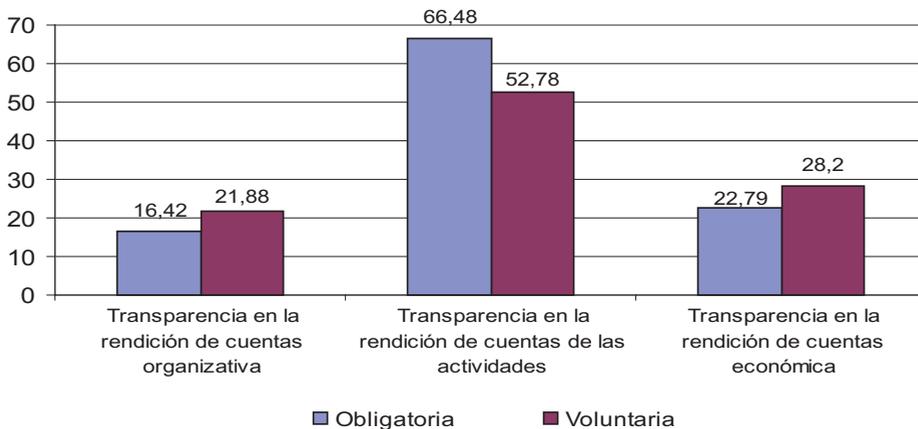


Gráfico 9. *Comparación de la Transparencia en la Rendición de Cuentas Obligatoria y Voluntaria*

Fuente: elaboración propia

Sin embargo, hay una parte de los ítems que no son compartidos por sendos mecanismos. Entre estos, cabe destacar que, dentro del bloque organizativo los ítems recomendados para la rendición de cuentas voluntaria son divulgados en la Web, por término medio 25,00% de las ONG analizadas. Así mismo, obteniendo un resultado parecido, los ítems organizativos exigidos por los poderes públicos se divulgan en la Web de las ONG en un 25,30%.

En línea con el bloque de actividades, se señala que la Fundación Lealtad recoge todos los requisitos expuestos por las disposiciones legales. Sumado a estos ítems, la Fundación Lealtad amplía en tres, de los cuales sólo se divulgan, por término medio en 29,95% de las Web de las ONG.

Para el bloque de la transparencia en la rendición de cuentas económicas, cabe señalar que la mayoría de aspectos son no coincidentes entre ambas partes. Así pues, se observa que son más divulgados en la Web aquellos ítems demandados por la Fundación Lealtad con un 22,47% frente a los 0,78% ítems obligatorios. Por tanto, se observa que, en líneas generales, la visibilidad de la información no coincidente de la misma es más baja para los requisitos expuestos por los poderes públicos que por Lealtad, sobre todo los de índole económico. En este sentido, se puede plantear que las ONG, a la hora de disponer de información en la Web, no toman en consideración el total de los ítems económicos de origen obligatorio siendo sustituidos por otros que exigen los códigos de conducta. (Véase gráfico. 10)

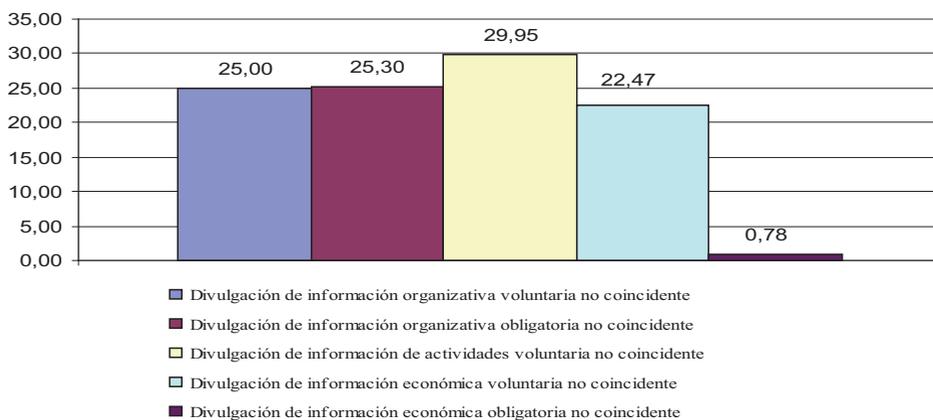


Gráfico 10. Porcentaje de divulgación de información voluntaria y obligatoria no coincidente

Fuente: elaboración propia

IV. Conclusiones

Dada la importancia de las ONG en el panorama social y económico, así como el aumento de los casos de fraude de los últimos años, las demandas

en la rendición de cuentas por parte de los *stakeholders* o *partes interesadas* es cada vez mayor. Este concepto, rendición de cuentas o *accountability*, implica una justificación de las diversas actuaciones de índole económica, organizativa y de las actividades que realizan las ONG. Paralelamente a la importancia del suministro de información a los diversos *stakeholders*, muchos son los autores que enfatizan la importancia de Internet en la ONG como elemento clave en la comunicación de esta información.

Dado que de acuerdo con los mecanismos de control que persiguen una adecuada rendición de cuentas de las ONG, cabe separar dos grupos de mecanismos: aquellos instrumentos formales impuestos por los poderes públicos y aquellas iniciativas de carácter voluntario por parte de las propias ONG, en este trabajo hemos analizado el grado de visibilidad de la información señalada por los organismos de control de rendición de cuentas de carácter obligatorio y voluntario en Internet, procediendo posteriormente a compararlo.

A la hora de visitar las diferentes páginas Web de las ONG que componen la muestra, cabe destacar que, salvo para la información de índole organizacional, en la mayoría de los casos, las ONG carecen de una estructura que facilite la accesibilidad a la información analizada en esta investigación. Aisladamente se han encontrado páginas Web cuyo diseño contenía una sección titulada “cuentas claras” o “transparencia”, donde únicamente se encontraba información de carácter económico. Sin embargo, a pesar de que, en términos generales, la información analizada no se encuentra disponible online, la navegación por las páginas web es fluida y las descargas de documentos se ejecutan con celeridad. Por tanto, mejorar el diseño o la estructura de las páginas Web de estas entidades, para identificar y acceder más fácilmente a la información necesaria para aumentar la legitimidad de estas entidades ante la sociedad, es otro de los aspectos que las ONG deben tener en cuenta para reforzar una imagen de organización transparente.

Como referencias a destacar de los resultados obtenidos, hay que mencionar que las ONG presentan un nivel bajo de información relativa a los requisitos que tanto los mecanismos obligatorios como los voluntarios le condicionan para obtener una calificación positiva de su rendición de cuentas.

Si nos centramos en el caso de las instrucciones obligatorias, cabe destacar que, la información relativa a las actividades que realizan es la más disponible en su Web, en particular aquella vinculada a su legitimidad y aquella que supone un bajo esfuerzo en su elaboración y actualización. Así mismo, se observa que las ONG tratan de rendir cuentas a sus *stakeholders* con la información de las actuaciones que realizan, sin embargo no prestan atención a los procesos de planificación.

En cuanto a su transparencia en la rendición de cuentas obligatoria de índole económica, es de mencionar la escasa divulgación de información de la

memoria complementaria a los estados financieros tradicionales, por lo que se demuestra que no identifican la rendición de cuentas económica con una divulgación financiero contable más allá del balance y cuenta de pérdidas y ganancias.

De acuerdo con el bloque de transparencia en la rendición de cuentas obligatorio de carácter organizativo, se destaca la conciencia de las ONG en la divulgación de información de la razón de ser de su legitimidad, los beneficiarios. En sentido contrario, a pesar de que reciben una gran ayuda por parte de los afiliados, no los reconocen como parte de los datos necesarios para una adecuada rendición de cuentas.

Los resultados obtenidos en el índice de divulgación voluntario muestran que sigue un comportamiento similar al índice voluntario, por tanto, la mayor parte de la información expuesta en la Web de las ONG corresponde a los aspectos sobre las actividades que realizan. En segundo lugar, se encuentra la información económica de la cual cabe destacar que estos organismos no consideran relevante informar sobre la previsión de los gastos e ingresos que tendrán en el ejercicio, así como el escaso interés en mostrar las condiciones bajo las cuales se conceden dichas cláusulas. De otro lado, es sobresaliente el suministro de información sobre las entidades con la que comparten sus proyectos, posiblemente para fortalecer los lazos entre ambas partes y, por ende, garantizar el mantenimiento de tales relaciones.

En línea con la transparencia de la rendición de cuentas organizativa obligatoria, es subrayable que, este colectivo relaciona la rendición de cuentas organizativa con la mera divulgación de información sobre quienes son las personas que dirigen la organización, eludiendo así a otras informaciones, tales como las relacionadas con compensaciones económicas.

Finalmente, realizando un análisis comparativo de ambos índices de visibilidad en la divulgación de información se comprueba que en ambos casos los resultados son muy similares, si se tiene en cuenta todos los ítems analizados, tanto los coincidentes como los no coincidentes entre las disposiciones legales y voluntarias.

Sin embargo, hay ítems que no son compartidos por sendos mecanismos. Dentro de la visibilidad de la información no coincidente, ésta es más baja para los requisitos expuestos por los poderes públicos que por Lealtad, sobre todo los de índole económica. En este sentido, se puede plantear que las ONG a la hora de disponer de información en la Web, no toman en consideración el total de los ítems económicos de origen obligatorio, siendo sustituidos por otros que exigen los códigos de conducta.

Referencias bibliográficas

- Amnistía Internacional, Carta de responsabilidades ONG internacionales. Extraído el 11 de marzo, 2009 de <http://www.amnesty.org/es/who-we-are/accountability/ingo-charter>
- Argandeña, A. (2007). Ethical Management systems not for profit Organizations. *Working paper*. Madrid: IESE-Business School University of Navarra.
- Bonbrigh, D. (2007). El rostro cambiante de la rendición de cuentas de las ONG. En *Seminario Internacional Pregonar con el ejemplo. Sociedad Civil y rendición de cuenta*. Montevideo.
- Caba, C. y Castillo, C. (2002). Empresas cotizantes en el mercado de capitales mexicano ante los nuevos instrumentos de comunicación de la información financiera. *Hitos de Ciencias EconómicoAdministrativas*, 22, 103-112.
- Canadian Council for International Cooperation, Code of Conduct for NGOs). Extraído el 12 de marzo, 2009 de <http://www.gdrc.org/ngo/codesofconduct/ca-coop.html>
- Certificado NGO *Benchmarking Standard* de Cruz Roja. (2005). Extraído el 11 de marzo, 2009 de <http://www.cruzroja.es/transparencia>
- Clown, K. y Carter, E. (1999). Advertising by non-profit organizations. *Proceedings of the Academy of Marketing Studies*, 4.
- Coordinadora ONG para el desarrollo-España. (2008). Código de ONG para el desarrollo. Extraído el 20 de marzo, 2009 de http://www.coordinadoraongd.org/uploads/descargas/Codigo_de_conducta_2008_1.pdf
- Ettredge, M., Richardson, J. V. y Scholz, S. (2000). The presentation of financial information at corporate web sites. *International Journal of Accounting Information Systems*, 2, 149-168.
- Fundación Lealtad. (2008). Código de Buenas Prácticas. Extraído el 20 de marzo, 2009 de <http://www.fundacionlealtad.org/web/jsp/publicaciones>
- Gandía, J. L. (2001). *La divulgación de información financiera en la era digital*. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
- Gray, R., Bebbington, J. y Collison D. (2006). NGO's civil society and accountability: making the people accountable to capital. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 3(19), 319-348.
- Herranz de la Casa, J. M. (2007). La gestión de la comunicación como elemento generador de transparencia en las organizaciones no lucrativas. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 57, 5-31.
- Independent Sector. (2007). Principles for Good Governance and Ethical Practice: A Guide for Charities and Foundations. Extraído el 29 de junio, 2009 de <http://www.independentsector.org/about/code.html>
- Ingenhoff, D. y Koelling, A. M. (2007). The potential of Web sites as a relationship building tool for charitable fundraising NPOs. *Public Relations Review*, 1(35), 66-73.
- Kang, S. y Norton, H. E. (2004). Nonprofit organizations' use of the World Wide Web: are they sufficiently fulfilling organizational goals? *Public Relations Review*, 30, 279-284.
- Larran, M. y Giner, B. (2002). The use of the Internet for corporate for corporate reporting by Spanish companies. *The International Journal of Digital Accounting Research*, (2), 53-82.
- Lee, T., Chen, J. y Zhang, R. (2001). Utilizing the Internet as a competitive tool for non-profit organizations. *The Journal of Computer Information Systems*, 3(41), 26.
- Ley 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación.
- Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.
- Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.
- Marcuello, C., Bellostas A., Marcuello, Ch. y Moneva, J.M. (2007). Transparencia y rendición de cuentas en las empresas de inserción, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 59, 91-122.

- Moneva, J.M (2007). El marco de la información sobre la responsabilidad social de las organizaciones, *Ekonomiáz*, 65, 284-317.
- Moneva, J.M y Bellostas, A. (2007). *Accountability en las Entidades sin Fines Lucrativos*, Centros de Investigación de Economía y Sociedad.
- Naudé, A. M., Froneman, J. D. y Atwood, R. A (2004). The use of the internet by ten South African non-governmental organizations-a public relations perspective, *Public Relations Review*, 30, 87-94.
- Núñez A. y Garrido M. (2003). El tercer sector en la encrucijada: entre la creación de valores y la gestión profesional, *Revista ONG Social. Fundación Luis Vives*, 15, 24-27.
- Ozcelik, Y. (2008). Globalization and the Internet: Digitizing the Nonprofit Sector, *Journal of Global Business Issues*, 2, Vol. 1
- Pérez, V. y Mateos, C. (2006). ONG, Internet y Comunicación Alternativa en las ONG dedicadas a la inmigración en España, *Razón y Palabra*, 29, 49.
- Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades.
- Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
- Rowbottom, N. y Lymer, A. (2009). Exploring the use of online corporate sustainability information. *International Journal of Accounting Information Systems*, (10), 1-24.
- Sanz, C. J. y Koc, A. C (2006). Transparencia de la información en Internet del sector no lucrativo en España. *Partida Doble*, 183, 96-105.