

LAS ORGANIZACIONES NO GUBERNAMENTALES Y LA DIVULGACIÓN EN INTERNET DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y NO FINANCIERA

Maria del Mar Gálvez Rodríguez, maregalvez@hotmail.com, Universidad de Almería
Maria del Carmen Caba Pérez, ccaba@ual.es, Universidad de Almería
Manuel López Godoy, malopez@ual.es, Universidad de Almería

RESUMEN

Las Organizaciones No Gubernamentales (ONG) son hoy día centro de atención no solo por su presencia en la mayoría de las actividades de interés social sino también por los escándalos de fraude protagonizados en los últimos años. Estos hechos han cuestionado su legitimidad y su credibilidad. Para fomentar la confianza hacia este colectivo, autores, entes públicos y las propias ONG manifiestan la necesidad de transparencia, de elaboración de códigos de buenas prácticas y del uso de Internet, y más concretamente las páginas Web, como herramienta de comunicación. Dentro de la extensa investigación sobre el impacto de Internet en la transparencia de las organizaciones, podemos señalar dos líneas claramente diferenciadas, por un lado, aquellos trabajos centrados en describir la evolucionando en el uso de las páginas Web como medio de divulgación de información y, por otro lado, aquellas publicaciones que intentan explicar la influencia de variables del entorno sobre la divulgación de información empresarial a través de Internet.

En este contexto y centrado en las ONG españolas, el presente trabajo tiene dos objetivos fundamentales, por un lado, el análisis del grado de transparencia de estas entidades y, por otro lado, el estudio de la relación entre el grado de transparencias y la cantidad de información disponible en las páginas Web. Este análisis se ha efectuado sobre una muestra de 128 ONG pertenecientes a la Fundación Lealtad, quien establece el grado de transparencia de estas organizaciones en función del cumplimiento de los principios de su propio código de buenas prácticas.

Como conclusiones más destacadas de nuestro trabajo podemos señalar que se ha comprobado que actualmente en España las ONG tienen un nivel medio-bajo de divulgación de información por medio de sus páginas Web. Su alcance de visibilidad se concentra mayoritariamente en información relativa a la transparencia de actividades y en menor proporción a información económica y organizativa. Así mismo, hay que destacar que las ONG que más cumplen los principios de la Fundación Lealtad son las más responsables en la divulgación de información económica por lo que demuestra que, a diferencia de aquellas ONG menos transparentes según estos principios, dan mayor importancia a los aspectos económicos. Sin embargo, esta relación no se cumple para la información de carácter organizativo y de actividades por lo que indica que su atención hacia estas áreas toma un segundo plano.

PALABRAS CLAVES

ONG, transparencia, código de buenas prácticas, información en página Web

ABSTRACT

Non Governmental Organisations (NGO) are currently the center of attention due to their involvement not only in most of the social interest activities but also in the fraud scandals of recent years. These facts have questioned their legitimacy and credibility. Therefore, authors, public entities and NGOs consider the need to promote trust in NGOs by transparency, good practice codes and the use of Internet, particularly web pages, as a communication tool. From the existing extensive research on Internet impact in the organization transparency, we can highlight that there are two types of research, on one hand, those focused on describing web page

evolution as a dissemination of information tool, and on the other hand, those that try to explain the influence of environmental criteria in disseminating business information by Internet.

In this context, and focused on Spanish NGOs, this paper pursues two objectives; analyses of the organizations transparency levels, and studies the link between their transparency level and the amount of information that is available about them on their web pages. This paper is based on a sample of 128 Spanish NGOs which are members of the foundation called "Fundación Lealtad". This foundation sets the transparency level of each one of their NGOs members based on them complying with the principles established in good practice code.

As the main findings of our paper, we can highlight the following: firstly that nowadays, Spanish NGOs level of disseminating their information by web page is medium to low and that the information provided focuses more on their activities than on their economical and organizational aspects. Secondly, the NGOs that comply with more of the principles set by Fundación Lealtad consider it of paramount importance to provide economical information on their web page. However, they regard the information about their organization and activities secondary.

KEY WORDS

Transparency, code of good practice, information in web page

1. INTRODUCCIÓN

En las últimas décadas el papel de las Organizaciones No Gubernamentales (ONG) ha adquirido gran importancia. Prácticamente no hay país, actividad humana o institución donde no estén presentes de una forma relevante. De hecho las ONG no solo extienden su brazo solidario en aquellos núcleos más desfavorecidos sino que están apostando por la innovación y por la protección medioambiental, llegando incluso a ejercer el papel de colectivo de presión ante las injusticias sociales.

Tradicionalmente, la base moral de sus actuaciones era suficiente para su legitimación, es decir eran consideradas buenas por naturaleza (Vidal y Grabulosa, 2008). Sin embargo, la reciente presencia de algunos escándalos ha hecho que vayan surgiendo diversas críticas sobre el funcionamiento, los mecanismos de financiamiento y de control de las ONG, lo cual ha puesto el tema en la agenda pública, creando polémicas, desconfianzas, demostraciones de probidad y solicitando aclaraciones.

Para combatir la pérdida de credibilidad hacia las ONG autores como Doble (1994), McGann y Johnstone (2006) y Sanz y Koc (2006) y Herranz de la Casa (2007), han puesto de manifiesto que es preciso tomar conciencia de la necesidad de que estas entidades transmitan a la sociedad no solo el tipo de actividades que realizan, sino también una visión global sobre su organización. Las ONG deberían informar tanto sobre aspectos organizativos como económicos y de las actividades que realizan. El Parlamento Europeo (1994), en el Informe de las "Las fundaciones y Europa", señala la necesidad de mayor grado de información por parte de las ONG al manifestar la importancia de la disposición pública de los estatutos, de las fuentes de ingresos, de los informes financieros e informes de actividad. Es decir, se ve necesario una mayor transparencia de las ONG (Vidal y Grabulosa, 2008).

Así las cosas, una mayor transparencia conllevaría una estrategia de consolidación y difusión de las ONG, que ayudaría a potenciar la imagen y reputación de estos organismos de tal forma que alejaría los prejuicios sobre estas entidades y les devolvería su reconocimiento como agente al servicio de la sociedad. Además, una mayor transparencia fortalecería la legitimidad de las ONG ya que si ésta es percibida como una estructura que no esconde información sino que invita a ser analizada, la sociedad se volcaría en el respaldo del sector.

Esta credibilidad social a través de una mayor transparencia llevaría a la necesidad de divulgar voluntariamente información en dos direcciones (Herranz de la Casa, 2007), internamente hacia los miembros para que conozcan y queden influenciados y motivados por la ONG de la que son partícipes, así como externamente como estrategia de sensibilización y espejo de su trabajo hacia las instituciones públicas y particulares. En consecuencia, con su aplicación se entraría en un círculo virtuoso: mejora de imagen, mejora de reputación, mayor reconocimiento y mayor legitimación.

Ahora bien, uno de los pilares en los que se debería fundamentar la transparencia de las ONG, sería las nuevas tecnologías y concretamente Internet ya que es una herramienta de comunicación y transparencia de bajo coste que reduce el tiempo de distribución de la información, permite comunicarse con usuarios previamente no considerados y tiene la posibilidad de aumentar la cantidad y tipo de datos proporcionados.

En este sentido, las ONG han reaccionado ante la influencia de Internet aplicando nuevas estrategias de comunicación. Según un estudio realizado entre más 400 ONG por Convio Inc (2008), Internet es un componente esencial para la comunicación entre los socios, voluntarios, donantes y gestores así como promotor en el crecimiento de estas entidades. Además, nos encontramos en un momento en el que ante la crisis actual prima la austeridad en la economía doméstica y global, por lo que consideramos que las ONG deberían fortalecer su credibilidad por medio de Internet. A pesar de que algunas ONG están reaccionando favorablemente ante este medio de comunicación, se observa que la mayoría de las páginas Web de las ONG son estáticas, poco actualizadas, y con baja frecuencia de visitas (Cramer, 2009).

Para fomentar la credibilidad de la sociedad española en las ONG, en el 2001 se creó la Fundación Lealtad, institución sin ánimo de lucro. Esta Fundación ofrece información independiente, objetiva, homogénea y gratuita sobre ONG españolas. La Fundación Lealtad desarrolla su actividad en torno a dos líneas de actuación: Promoción de la transparencia de las ONG y fomento de las donaciones así como de cualquier otro tipo de colaboraciones de empresas y particulares con las ONG. Para el cumplimiento de esta primera línea de actuación ha desarrollado nueve principios de Transparencia y Buenas Prácticas, en líneas con modelos ya implantados en países como Estados Unidos y Reino Unido.

En este contexto, el objetivo de este trabajo será doble. En primer lugar, analizar el grado de transparencia a través de Internet de aquellas ONG que han sido evaluadas por la Fundación Lealtad. En segundo lugar estudiaremos si existe relación entre las ONG que son más transparentes según la Fundación Lealtad y la cantidad de información que estas ONG divulgan en su página Web.

2. LAS ONG Y LA TRANSPARENCIA

Autores como Doble (1994), MacDonald et al. (2002), McGann and Johnstone (2006) y Sanz y Koc (2006) señalan que para lograr una mayor confianza de los distintos grupos de interés de la gestión de las ONG sería conveniente demostrar que ésta son transparentes. Esto nos lleva a plantear la necesidad de definir el concepto de transparencia, y cuáles han sido las propuestas realizadas para alcanzarla.

Una primera aproximación nos la encontramos en autores como Grabulosa (2008) que señala que la transparencia es el grado de información y la actitud en que se afronta la rendición de cuentas. Otros autores como Bongright, (2007) añaden la necesidad de transmisión de información hacia los stakeholders (donantes, beneficiarios, personal). En esta línea, el director de la Consejería de Bienestar Social de Hong Kong (2008)

declaró que las ONG deben ser responsables y rendir cuentas a la población y gobierno demostrando que los recursos están siendo gestionados de manera eficiente y en beneficio del bienestar social.

De acuerdo con Ruiz Lozano *et al.* (2008), la transparencia ha pasado de ser un tema operativo a transformarse en un aspecto estratégico. La transparencia se relaciona ahora con la propia identidad corporativa, con la presencia de mecanismos para la evaluación y la verificación de las actuaciones y, con sistemas de información y comunicación seguros.

Dada esta necesidad de promover la divulgación de información sobre la gestión por parte de las ONG, recientemente han ido apareciendo distintas iniciativas para favorecer esta transparencia que se podrían enmarcar en dos grupos. Por un lado, aquellas que quieren marcar unas pautas para garantizar la transparencia y, por otro lado, las que intentan ir más allá tratando de definir los factores necesarios para evaluar la transparencia en las ONG.

Si comenzamos con el análisis del primer grupo de iniciativas resulta destacable que a pesar de la repercusión que tiene la transparencia para la continuidad de las ONG no hay una normativa legal en España que vele por el cumplimiento de la misma, tal como ocurre para las empresas que cotizan en el mercado de valores -Ley 26/2003, de 17 de julio, con el fin de reforzar la transparencia de las sociedades anónimas cotizadas- o para las administraciones públicas -Ley 4/2007 de la Transparencia de las relaciones financieras entre las Administraciones públicas y las empresas públicas y de transparencia financiera-.

Aunque no existe normativa legal para garantizar la transparencia de las ONG se están elaborando códigos de conducta, ética ó buenas prácticas (Williams 2005). Son instrumentos de carácter voluntario que marcan las pautas de gestión interna y externa de un organismo, garantizan la eficiencia de la organización y además son un sistema de control que evita que se desvirtúe el concepto de transparencia. Desde la óptica de los objetivos de las ONG los códigos de conducta son claves para éxito de su misión, incremento de la participación e influencia en la sociedad (Argandoña, 2007).

Instituciones como el Consejo de Fundaciones de Estados Unidos y el Centro Europeo de Fundaciones (EFC) han elaborado códigos de conducta que recogen valores tales como: búsqueda del beneficio público, servicio a la sociedad y en respuesta a sus necesidades, preocupación por los objetivos de los donantes, eficacia en la gestión de los recursos, transparencia, autorregulación y asunción de sus responsabilidades y obligaciones de cara a los múltiples grupos de interés. En esta línea, la Comisión Europea presentó en 2005 un código de conducta el cuál se recomienda a las ONG de la zona euro como mecanismo de transparencia y para mitigar la posible malversación de recursos.

Ahora bien, aunque se está fomentando la elaboración de códigos de conducta, el alcance geográfico y contenido de los mismos está siendo muy desigual. Así nos encontramos que se están elaborando códigos de conducta de alcance internacional como Code of Ethics and Conducts for NGOs publicado por World Association of Non Governmental Organizations o de alcance nacional como el código de conducta del que es partícipe Charity Commission, Reino Unido. Otros, tan solo han elaborado una mera declaración de principios -Principles for NGOs, Caux Round Table- mientras que los hay que tratan de profundizar en normas de conducta, como el de la Coordinadora española de ONG para el Desarrollo (CONGDE) donde expone no solo el contenido del código sino cómo debe ser la difusión y aplicación del mismo. También se han elaborado códigos comunes para un grupo de ONG, como es el caso del elaborado por once de las ONG más conocidas a nivel mundial (ActionAid,

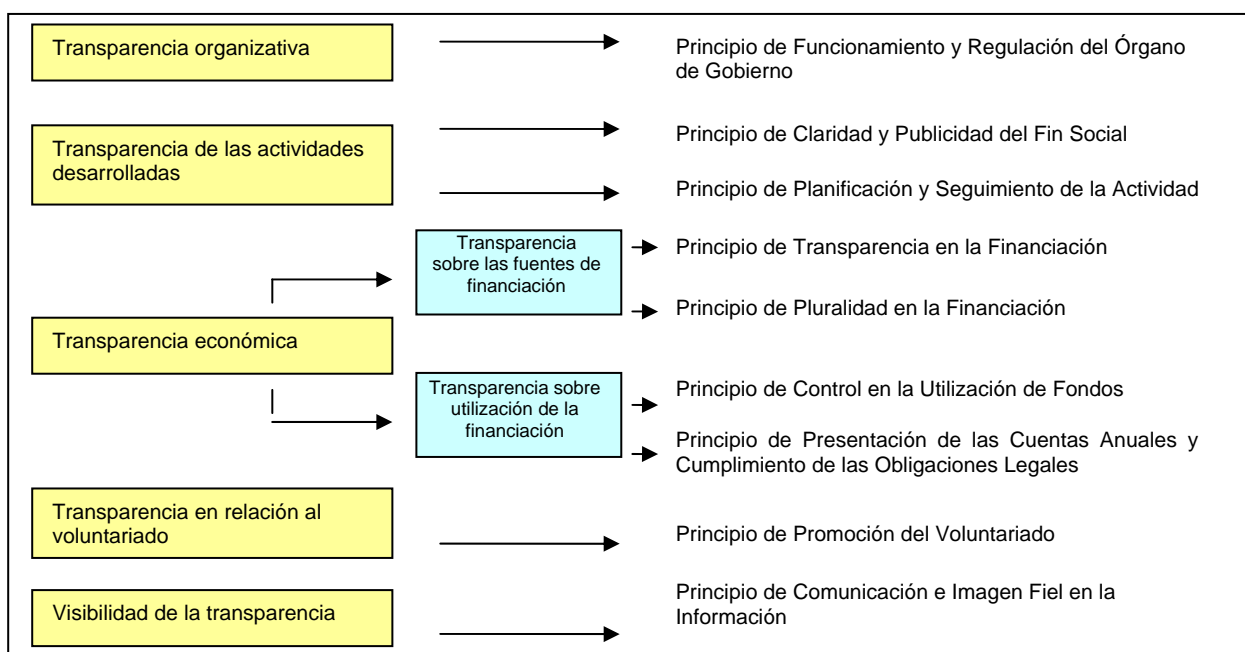
Amnesty International, CIVICUS, Consumers, Greenpeace, Oxfam, Save the Children Alliance, Survival, International Federation Terre des Hommes, Transparency, YWCA).

Junto a estas propuestas hay que referenciar a otro tipo de iniciativas sobre la gestión ética como son los certificados de calidad. Así, cada día son más las ONG que optan por mecanismos de control externo por medio de certificados de buenas prácticas expedidos por empresas privadas. Destacamos que en el caso español el primer certificado fue definido por AENOR en el año 2004 en el que señalaban los requisitos necesarios para un sistema de dirección ético – UNE 165011 Sistema de Gestión de la ONG-.

En cuanto a los trabajos que tratan de identificar los factores más relevantes para medir la transparencia, eficacia y eficiencia en los proyectos y servicios, destacamos la reciente aportación de organismos procedentes de países como Chile (Chile Transparente) y Colombia (ONG por la Transparencia). En el caso de España cabe destacar la labor de la Fundación Lealtad, entidad creada en el 2001, que lucha por fomentar la participación social. Esta entidad publicó en el año 2002 la primera versión de la "Guía de la Transparencia y las Buenas Prácticas de las ONG's", la cual se sustenta en la evaluación la información demandada por la ciudadanía, expertos, principales plataformas de ONG, representantes de la Administración Pública así como en otros modelos implantados con éxito en países como Estados Unidos y Reino Unido.

Esta Guía es de aplicación voluntaria y en su primera edición, en el año 2002, más de 30 organizaciones se sometieron a la evaluación de la misma. En la última edición publicada, la sexta, 122 ONG han solicitado ser analizadas sobre el cumplimiento de los Principios de Transparencia y Buenas Prácticas. La guía que está actualmente en vigor fue aprobada a finales del 2008, en la cual se establece nueve principios de transparencia en la gestión de las ONG que pretenden ofrecer al donante una información completa, al abarcar múltiples aspectos del funcionamiento de las ONG, (véase figura 1). Como se observa, y en la misma línea de los trabajos de Herranz de la Casa (2007), se han puesto de manifiesto que es preciso que las ONG transmitan a la sociedad una visión global sobre la organización y sus actividades dando explicaciones tanto de aspectos organizativos como económicos

Figura 1. Guía para la Transparencia de las ONG



Fuente: Elaboración propia a partir de la Guía de Transparencia y Buenas prácticas. Fundación Lealtad (2008).

Entre los aspectos analizados en esta guía vemos cómo se encuentran los relacionados con la transparencia organizativa, es decir con el órgano de gobierno dado que su buen funcionamiento, al igual que en una empresa, revierte en toda la actividad de la misma. Para garantizar un correcto funcionamiento del órgano de gobierno, la guía propone un número mínimo de miembros, reuniones, mecanismos para evitar posibles conflictos de interés, renovación de los cargos, etc.

La transparencia de las actividades se verá reflejada en el segundo y tercer principio. En estos principios se apunta que es de vital importancia tener un fin social claro, fácilmente accesible al público y que identifique claramente la actividad y los beneficiarios de la ONG. De igual forma, el seguimiento de la planificación y evaluación de la actividad de la ONG por parte sus distintos usuarios así como la existencia de sistemas internos de seguimiento, son necesarios para conseguir esta transparencia.

Los principios quinto, sexto, séptimo y octavo hacen referencia a la transparencia económica. En ésta se distinguen los principios de transparencia sobre las fuentes de financiación y sobre la utilización de estas fuentes. Así, con el quinto y sexto pretenden hacer ver a las ONG la importancia de dar a conocer los medios a través de los cuales se financia la ONG y qué entidades, públicas o privadas, están aportando fondos a sus actividades, así como la necesidad de contar con fuentes de financiación diversificadas, que aseguren la independencia de la organización en la toma de decisiones, sin estar sujetas a las directrices que pueda marcar su principal financiador.

Continuando con la transparencia económica, y en particular con la utilización de las fuentes de financiación, en el principio séptimo y octavo se hace alusión a la financiación, pero desde el punto de vista del control y rendición de cuentas. Así, en el séptimo, se pone de manifiesto la importancia de conocer el destino de los fondos de la ONG (concretamente cuánto se destina a proyectos, cuánto se gasta en la dirección y gestión de la ONG y cuánto en actividades de captación de fondos). En el octavo principio se señala la necesidad de presentar las cuentas anuales y memorias de actividades ante los registros correspondientes.

El principio noveno está relacionado con la transparencia del voluntariado, en particular se recomienda que para que los voluntarios estén plenamente integrados en la organización es necesario que la ONG cuente con un plan específico de actividades, de formación, seguro, etc.

Finalmente, nos encontramos con la viabilidad de la transparencia. La comunicación de la ONG con la sociedad, a través de medios como Internet, es otro de sus principios, el cual se ve como fundamental para incrementar la confianza en la misma y ampliar y fidelizar su base social (socios, voluntarios, etc.), aunque siempre que este mensaje sea veraz y no induzca a error.

La visibilidad de la transparencia a través de la Web, se ve apoyada por autores como Ingenhoff y Koelling (2007), para los que la Web ha contribuido a la eficiencia de las ONG ya que por medio de ella se divulga información de interés para los actuales y potenciales donantes. Otros autores (Naudé et al 2004) resaltan las páginas Web de las ONG como espejo hacia la sociedad, no solo de cara a sus grupos de interés sino como medio de comunicación sobre la identidad de la propia organización. Expresan cómo la Web sirve como fuente de información hacia a sus beneficiarios y donantes de una manera mucho más profunda que cualquier otro medio de comunicación como prensa, radio y televisión y con la ventaja de ser un recurso que supone un coste menor. Lamentablemente, la divulgación de esta información por medio de la Web como política de transparencia no es la habitual en las ONG como declaran Kang y Norton (2004).

Así las cosas, creemos conveniente analizar la situación en España en relación a la transparencia financiera y no financiera a través de Internet de las ONG, para observar el grado de visibilidad alcanzado.

3. ESTUDIO DEL CASO DE LAS ONG ESPAÑOLAS

3.1 Revisión de la literatura objeto de estudio

En la literatura de los últimos años se pone de manifiesto cómo la información es un activo intangible que cada vez toma mayor peso en la sociedad (Oyelere et al., 2003; Lim et al., 2007). Con la llegada de las nuevas tecnologías Internet es considerada como un factor clave para la comunicación de la información (Bonsón-Ponte et al., 2006). Dentro del campo de investigación que ofrece Internet, Martson y Polei (2004) identifican dos líneas de investigación claramente diferenciadas, nos referimos a la descriptiva y a la explicativa. La primera línea comprende los estudios que demuestran cómo las empresas han ido evolucionando en el uso de las páginas Web como medio de divulgación de información. Sus trabajos se han centrado bien en un país —Gray y Debrecey (1997), Debrecey et al. (1999) y Ettredge et al. (2001) en EEUU; Lymer (1998) y Craven y Marson (1999) en Reino Unido y Gowthorpe y Amat (1999), Larrán y Giner (2001) y Gandía (2001) en España— o bien realizando comparación entre países — Deller et al. (1998) y Hedlin (1999) — . En cuanto a la línea de investigación explicativa, ésta señala la influencia de variables del entorno sobre la divulgación de información empresarial a través de Internet (Martson, 2004 y García y Sánchez, 2006). Dentro del ámbito empresarial algunos de las variables consideradas han sido: el tamaño empresarial (Ashbaugh et al, 1999); el sector industrial (Craven y Marson, 1999); el incremento del capital propio (Ettredge et al., 2002); la cotización en un mercado financiero nacional o internacional (Debrecey et al., 2002 y Marston y Polei, 2004); el nivel tecnológico (Debrecey et al., 2002); la localización geográfica (Bonsón y Escobar, 2002 y 2004); la liquidez (Oyere et al., 2003); la estructura de capital (Oyelere et al., 2003); el endeudamiento (Oyelere et al., 2003); la internacionalización de la empresa (Oyelere et al., 2003); y, la rentabilidad (Kanna et al., 2004).

De la revisión bibliográfica podemos señalar que el grueso de la misma se ha centrado en el sector empresarial privado, siendo escasa la literatura que estudia el efecto de la divulgación de la información en otros modelos organizativos. En el caso concreto de las ONG, encontramos trabajos descriptivos aplicados a un país concreto —Estados Unidos en Kang y Norton, 2004— y trabajos que comparan su efectos sobre varios países —Naudé et al, 2004—. En cuanto a la línea explicativa, la literatura ha barajado variables como la gestión financiera y la gestión organizativa (Sanz y Koc, 2006), el interfaz, la interactividad, las herramientas que motiven la repetición de visitas a la Web, la información útil sobre medios de comunicación, la información para los voluntarios y la información que vincule a los usuarios a la página (Ingenhoff y Koelling, 2007).

Por tanto, en relación a los estudios enfocados a las ONG cabe destacar su escasa atención en comparación con los estudios centrados en las corporaciones lucrativas, por lo que en base a estos precedentes el propósito de esta investigación es cubrir el desconocimiento de las prácticas en el empleo de las páginas Webs por parte de las ONG en línea a una investigación de carácter descriptivo.

3.2 Descripción de la Metodología.

Desde el punto de vista metodológico bajo una línea de investigación descriptiva, en este trabajo hemos elaborado un índice de visibilidad de la transparencia de la información financiera y no financiera en la Web (ITW), en línea con los trabajos de Ettredge et al, (2000), Gandía (2000), Larry y Giner (2001) y Caba y Castillo (2002).

Los ítems que forman parte de este índice han tomado como referencia fundamental los principios de Transparencia de la Fundación Lealtad citados en el apartado 2, aunque también se han tenido en cuenta las aportaciones de la literatura existente (Lymer, 1999; Ashbaugh et al. 1999; Jones and Xiao 2004; Bonsón-Ponte et al. 2006). Así, en el contenido de este índice hemos tenido en cuenta la necesidad de que las ONG transmitan a la sociedad no solo una visión parcial de la misma, por ejemplo únicamente índole financiera, sino una visión global de la ONG, suministrando información tanto sobre los aspectos organizativos, como de las actividades realizadas, como económicos (Herranz de la Casa, 2007). El hecho de incluir en el índice aspectos distintos de las ONG nos lleva a distinguir dentro del mismo tres sub-índices, que son los que se muestran en el cuadro 1.

Entre las alternativas que se presentan para puntuar estos ítems se ha optado por una calificación dicotómica, de forma que un determinado ítem (tw_i) se valorará con un “1” si dispone de la información en su página Web y “0” en caso contrario. Debemos señalar que existen ítems que están formados por sub-ítems, en este caso la puntuación de cada uno de ellos será equitativa, siendo el total de la suma de estos sub-ítems “1”. En total son 29 ítems (m_i) los observados, y que los agrupados en tres sub-índices (m_m), correspondiendo, cuatro a aspectos sobre la transparencia organizativa (m_O), ocho a factores vinculados a la transparencia de las actividades (m_A) y, por último, diecisiete a elemento de la transparencia económica (m_E).

Dada la existencia tres sub-índices IW_m , lo primero que haremos es calcular el índice parcial de transparencia organizativa IW_O , el índice parcial de transparencia de las actividades IW_A y el índice parcial de transparencia económica IW_E .

El índice de transparencia en Internet parcial (IW_m) será el resultado del cociente entre la sumatoria del número de total de ítems del sub-índice (tw_i) que aparece en la Web por el total de ítems que debiera divulgarse cada sub-índice (m_i). Si este importe lo multiplicamos por 100 lo tendremos en porcentaje.

$$IW_m = \frac{\sum_{i=1}^m tw_m}{m} \times 100$$

Como no podemos dar más peso a un aspecto de la transparencia que a otro hemos optado por asignarle el mismo peso. De tal forma el índice de transparencia en Internet quedaría determinado por:

$$ITW = \left(\frac{\sum_{i=1}^4 tw_O}{4} + \frac{\sum_{i=1}^8 tw_A}{8} + \frac{\sum_{i=1}^{17} tw_E}{17} \right) \times \frac{100}{3}$$

Las ONG que participan en la Fundación Lealtad entregan voluntariamente información sobre su compromiso en el cumpliendo los Principios de Buenas Practicas. Por su parte, la Fundación audita la información entregada y emite un informe con carácter público a través de su página Web donde confirma si la ONG interesada cumple o no los principios. Utilizando esta base de datos, nos preguntamos sobre la existencia de relación entre las ONG que son más transparentes, de acuerdo con los principios de la Fundación Lealtad, con la cantidad de información que estas entidades divulgan en su página Web. Con este fin analizaremos si se cumplen las siguientes hipótesis:

H1: El índice de transparencia organizativa en Internet se relaciona positivamente con el cumplimiento de los principios de la Fundación Lealtad

H2: El índice de transparencia de actividades en Internet se relaciona positivamente con el cumplimiento de los principios de la Fundación Lealtad

H3: El índice de transparencia económica en Internet se relaciona positivamente con el cumplimiento de los principios de la Fundación Lealtad

Cuadro 1. Factores Analizados Para Análisis Transparencia

	Val. Max	Val. Míni
1.Sub-ítem Transparencia organizativa	4	0
a. Se ofrece en la Web información sobre:	1	0
a.1. Número de reuniones anuales de los órganos de gobierno	0,33	0
a.2. Temas a tratar en las reuniones anuales de los órganos de gobierno	0,33	0
a.3. Acuerdos adoptados de los órganos de gobierno	0,33	0
b. Respecto a los miembros del órgano de gobierno:	1	0
b.1. ¿Son públicos los nombres de los órganos de gobierno y de dirección?	0,2	0
b.2. ¿Son públicos las profesiones y cargos públicos de los órganos de gobierno?	0,2	0
b.3. ¿Son públicos la relación de parentesco y afinidad con otros miembros del órgano de gobierno y con el equipo directivo de la organización?	0,2	0
b.4. ¿Son públicos los currículos vitae de los miembros del equipo directivo?	0,2	0
b.5. ¿Son públicos la relación entre los miembros del órgano de gobierno y los proveedores y co-organizadores de la actividad?	0,2	0
c. ¿Son públicos en la Web la renovación de los miembros del órgano de gobierno?	1	0
d. ¿Son públicos en la Web los mecanismos aprobados por el órgano de gobierno que eviten situaciones de conflicto de interés en el seno del órgano de gobierno?	1	0
2. Sub-ítem Transparencia sobre actividades	8	0
a. ¿Es público en la Web el fin social de la ONG?	1	0
b. ¿La información ofrecida sobre el fin social identifica claramente y orienta sobre el campo de actividad y público a que se dirige?.	1	0
c. ¿Es público en la Web el plan estratégico?	1	0
d. ¿Es público en la Web el plan anual?	1	0
e. ¿Son públicos en la Web los informes de seguimiento y finales justificativos de los proyectos desarrollados?	1	0
f. ¿Son públicos en la Web los criterios y procesos de selección de proyectos y contrapartes aprobados por el órgano de gobierno?	1	0
g. ¿Es público en la Web la memoria anual de actividades?	1	0
h. ¿Existe en la página web información sobre las actividades que están abiertas a ser desarrolladas por voluntarios?	1	0
3.Sub-ítem Transparencia económica	17	0
3.1. Transparencia en la financiación	6	0
a. ¿Es público en la Web el coste anual de captación de fondos privados y públicos?	1	0
b. ¿Es público en la Web la recaudación anual (donaciones, socios y otras colaboraciones)?	1	0
c. ¿Son públicos en la Web los detalles de los fondos recaudados a los principales financiadores, tanto públicos como privados, y las cantidades aportadas por los mismos?	1	0
d. ¿Son públicas en la Web las imputaciones de los fondos recaudados a las actividades de cada año?	1	0
e. ¿En la página web se informa sobre la protección de datos de los archivos de socios y donantes particulares?	1	0
f. ¿Es público en la Web las cláusulas de cesión del logotipo de la entidad a empresas e instituciones?	1	0
3.2. Transparencia en la utilización de la financiación	11	0
a. ¿Es público en la Web la distribución de los gastos de funcionamiento agrupados en las categorías de Captación de Fondos, Programas-Actividad y Gestión-Administración?	1	0
b. ¿Es público en la Web el destino de los fondos desglosado por cada proyecto y línea de actividad de la organización?	1	0
c. ¿Es público en la Web los principales proveedores?	1	0
d. ¿Es público en la Web los co-organizadores de la actividad?	1	0
e. ¿Es público en la Web la Política de Aprobación de Gastos?	1	0
f. ¿Es público en la Web el criterios de selección de proveedores aprobados por el órgano de gobierno?.	1	0
g. ¿Es público en la Web el presupuesto anual para el año siguiente con la correspondiente memoria explicativa?	1	0
h. ¿Es público en la Web la liquidación del presupuesto de ingresos y gastos del año anterior?	1	0
i. ¿Hay información en la página web sobre el sistema de seguimiento de la voluntad de los donantes sobre los fondos dirigidos?	1	0
j. ¿Es público en la Web la memoria económica anual?	1	0
j.1. ¿es público en la web el balance de situación y su información complementaria?	0,5	0
j.2 ¿es público en la web la cuenta de resultados y su información complementaria?	0,5	0
k. ¿Es público en la Web el informe de auditoría?	1	0

3.3. **Ámbito de estudio**

La obtención de la información necesaria para alcanzar los objetivos del trabajo se ha realizado visitando las páginas Web de 130 ONG, que es el colectivo de organizaciones que voluntariamente han facilitado información a la Fundación Lealtad durante los últimos años y sobre los que la Fundación ha emitido los informes de transparencia en base a los principios ya enumerados. Esta muestra comprende más de: 1.200.000 socios, 40.000 voluntarios, 16.500 empleados, 90 millones de beneficiarios y un presupuesto de gasto agregado que supera los 945 millones de euros.

Se ha escogido esta muestra, ya que el segundo objetivo de este trabajo es analizar la relación entre aquellas ONG que manifiestan ser transparentes (bajo el cumplimiento de los principios de Lealtad) y el nivel de transparencia de sus páginas Web. Del total de las ONG analizadas entre Enero y Marzo del 2009 se han desestimado dos de ellas al no permitir su acceso y por requerir la instalación de programas informáticos y conocimientos superiores al nivel de usuario por lo que la muestra ha quedado mermada en 128 ONG.

3.4. **Análisis de los resultados**

1ª Cuestión

Si comenzamos analizando los sub-índices, observamos que el sub-índice de transparencia parcial de actividades (IW_A) lidera la mayor cantidad de divulgación de información, alcanzando un valor relativo del 52,73%. Los factores que han impulsado este resultado son la publicación en las páginas Web información sobre el fin social de las ONG, sus áreas de trabajo y beneficiarios. Los motivos de este comportamiento se deben a que esta información es básica para la legitimación de la organización y por otro lado su elaboración no supone un gran esfuerzo. Otros de los factores que más se facilitan en las páginas Web es la memoria anual de actividades y los informes de seguimiento, finales justificativos seguidos de las actividades de voluntariado, por lo que se podría decir que las ONG tratan de rendir cuentas a la sociedad mostrando qué proyectos han realizado ese año. Cabe destacar que en muchas ocasiones las ONG utilizan la memoria de actividades para expresar en un mismo documento el seguimiento de los proyectos. En cuanto a las actividades de los voluntarios llama la atención que a pesar de ser los voluntarios uno de sus principales *stakeholders* las ONG no siempre se preocupan por detallar qué es lo que pueden llegar a hacer los voluntarios. En las ocasiones donde el valor de este ítem ha sido 0 se han encontrado que en las páginas Web solo se indicaba un teléfono de contacto, un correo o incluso el interesado debía acercarse a alguna de las oficinas para solicitar más información sobre las actividades de voluntariado. Por otro lado, el ítem menos reconocido en esta sección es la publicación en la Web de los criterios de selección de sus proyectos. Esta conducta presta a que se cuestione si realmente la organización sigue un proceso sistemático en la búsqueda de aquellos proyectos de mayor repercusión social. También es bajo el nivel de divulgación correspondiente a la ejecución de un plan anual de actuaciones así como una estrategia desarrollada y firme disponible a los ojos de la sociedad (CUADRO 2).

Para los índices parciales transparencia organizativa y económica, los datos obtenidos sobre la cantidad de información emitida, se alejan bastante de la correspondiente a la transparencia de actividades, concretamente se obtiene un 14,35% para el bloque destinado a la transparencia organizativa y 23,79% para la transparencia económica. Entre los ítems más considerados en el ámbito organizativo existe unanimidad en la facilitación de los nombres que componen el Patronato, sin embargo, es prácticamente nula la publicación de las relaciones de parentesco y afinidad entre los miembros del órgano de gobierno o entre proveedores y co-organizadores, así como de los temas a tratar en las reuniones anuales. El valor máximo de este bloque oscila en términos absolutos

en torno al 2,93 sobre 4 este valor se alcanza cuando el patronato se muestra transparente en relación a su cualificación y en la divulgación de los Estatutos.

Cuadro 2 Estadísticas Básicas

	No. de casos	Máximo	Mínimo	Media	Desviación estándar	%/sobre su máximo
Transparencia organizativa IW_o (4ptos)	128	2,9300	0,0000	0,5734	0,7487	14,35%
Transparencia de actividades IW_A (8pt)	128	7,0000	0,0000	4,2188	1,4317	52,73%
Transparencia económica IW_E (17 pto)	128	10,0000	0,0000	4,0430	3,0784	23,79%
Transparencia en la Financiación IW_{E-1} (6 pto)	128	5,0000	0,0000	1,7969	1,5977	29,95%
Transparencia den la utilización de la financiación IW_{E-2} (11ptos)	128	6,0000	0,0000	2,2461	1,7241	20,43%
Total transparencia (ITW =3 pto)	128	1,8400	0,0000	0,9088	0,4247	30,28%

Como hemos señalado anteriormente, el índice de transparencia económica (IW_E) fue subdividida en dos apartados, transparencia sobre en la financiación y transparencia en la utilización de la financiación. En el primero de ellos alcanza en datos absolutos una media de 1,79 sobre los 6 sub-ítems que lo componen. Entre ellos la información más presente en las páginas Web de las ONG es la recaudación anual de sus fondos seguido de la imputación de los fondos a las actividades y del establecimiento de una política de privacidad de la información de los donantes. Por otro lado, las ONG casi nunca se pronuncian públicamente sobre cláusulas de cesión de logotipo por lo que se podría interpretar que son reticentes a la hora de mostrar bajo qué acuerdos las ONG realizan actividades donde se permite el uso de su logotipo a empresas y entes públicos y por lo tanto pueden dar pie que la opinión pública discrepe sobre los fines no lucrativos de este colectivo.

En cuanto al apartado de la utilización de la financiación se obtiene una media en términos absolutos de 1,79 sobre los 11 sub-ítems que lo constituyen. Entre ellos cabe destacar que el factor que más se presta a publicar son los co-organizadores, esto puede deberse a que de ello dependen las buenas relaciones y el mantenimiento de su intervención con la ONG. En segundo lugar lo ocupan el factor relacionado con la información del balance y cuenta de pérdidas y ganancias, en este sentido se observa que las ONG consideran importante la exposición pública de sus movimientos contables. Sin embargo cabe destacar que no es común que esta necesidad de claridad en sus cuentas vaya acompañada de la disponibilidad del informe de auditoría en la Web. En alguno de los casos donde se ha asignado el valor 0 se debe a que la ONG solo se limita a declarar la empresa que les audita e incluso excepcionalmente dan el enlace de la misma para que el usuario de paso a pedir el informe directamente, en uno de los casos encontrados, este grupo de trabajo se puso en contacto, vía correo electrónico, con la empresa al cargo de la audición de la ONG y la información fue denegada. En este sentido podemos observar que las ONG no se preocupan por demostrar bajo el aval de expertos en la materia, que sus cuentas carecen de abusos y gestiones de recursos desproporcionadas. Para el resto de los sub-ítems de este apartado comentar que las ONG no informan suficientemente sobre la distribución de sus gastos entre los procedentes de captación de fondos, de programas de actividades y de gestión administración. Además, ninguna de las ONG analizadas ofrece un sistema de seguimiento de la voluntad de los donantes sobre los fondos dirigidos. Por último, señalar que son muy pocas entidades las que divulgan información relacionada con los presupuestos.

En términos generales y considerando todos los resultados obtenidos, es llamativo que a pesar de disponer todas las ONG de página Web, tienen un índice de transparencia en Internet, en términos relativos, del 30,28%. Es decir, a pesar de que la mayoría de las ONG estudiadas cumplen con los principios de transparencia de la Fundación Lealtad, la información disponible en sus páginas Web no está correlacionada con ese nivel de transparencia.

2ª Cuestión

Respecto a la conexión entre cada uno de los índices parciales y aquellas ONG con mayor grado de transparencia según el cumplimiento de los principios de la Fundación Lealtad, vamos a analizar los resultados obtenidos para cada una de las hipótesis planteadas anteriormente (H1, H2, H3).

Cuadro 3. Correlación Variable Independiente Y Dependiente

	MODELO 1: ITW _o	MODELO 2: ITW _a	MODELO 3:ITW _e
Signo esperado	+	+	+
Error estándar	0,0646	0,1996	0,9183
T de Student	-1,2852	0,1230	0,2544
Coefficiente de correlación parcial	-0,1137	1,6226	3,6094***
*p<0.10			
**p<0.05			
***p<0.01			

Según el cuadro 3, las ONG más transparentes cumplen la hipótesis 3 es decir para este conjunto es importante la divulgación de información económica por medio de las páginas Web, esto puede deberse a que las ONG de este conjunto concilien el concepto de transparencia en la visibilidad de la aplicación de sus fondos y sobretodo porque la gran parte de los escándalos protagonizados por éstos organismos han sido en detrimento de la malversación de recursos.

Sin embargo se rechazan las hipótesis 1 y 2 por lo que se pone de manifiesto que para las ONG más transparentes la cantidad de información relacionada con su organización y sus actividades no son de gran interés para la sociedad y por lo tanto los esfuerzos en su divulgación ocupan un segundo plano.

4. CONCLUSIONES

Los recientes escándalos en determinada ONG españolas, han ocasionado que surjan diversas críticas sobre el funcionamiento, los mecanismos de financiamiento y de control de estas entidades. Para combatir la pérdida de credibilidad hacia las ONG se ha puesto de manifiesto la necesidad de que estas entidades sean transparentes divulgando información sobre aspectos organizativos, económicos y de las actividades que realizan. Internet se ha convertido en uno de los pilares fundamentales en la transparencia de las ONG. Aunque no existe normativa legal para garantizar la transparencia de las ONG, instituciones a nivel nacional e internacional están elaborando códigos de conducta, ética ó buenas prácticas. En el caso español destaca la labor desarrollada por la Fundación Lealtad, entidad que tiene publicado una guía de transparencia y buenas prácticas, basada en nueve principios en donde se recoge aspectos de ámbito organizativos, económicos y de las actividades desarrolladas.

Dentro del campo de investigación que ofrece Internet, se identifican dos líneas de investigación claramente diferenciadas, la primera (descriptiva) comprende los estudios que demuestran cómo las empresas han ido evolucionando con el uso de las páginas Web como medio de divulgación de información y, la segunda

(explicativa) analiza la influencia de variables del entorno sobre la divulgación de información empresarial a través de Internet.

En este trabajo se ha elaborado un índice de visibilidad de la transparencia en la Web tomando como referencia fundamental los principios de transparencia de la Fundación Lealtad. Este índice comprende tres sub-índices relacionados con la transparencia organizativa, de las actividades y económica. La Fundación Lealtad evalúa el grado de cumplimiento de sus principios entre las ONG que voluntariamente se prestan a auditarse. Así mismo, hemos analizado la relación existente entre las ONG que son más transparentes, de acuerdo con los principios de la Fundación Lealtad, con la cantidad de información que estas entidades divulgan en su página Web.

Según los resultados obtenidos, se observa que las ONG informan principalmente en sus portales Web sobre sus fines sociales, sus áreas de trabajo y los beneficiarios, es decir sobre información no financiera. Estas entidades tratan de rendir cuentas a la sociedad mostrando los proyectos realizados. En relación a la transparencia organizativa, todas las ONG facilitan en sus páginas Web el nombre de las personas que componen el Patronato, sin embargo, es prácticamente nula la publicación de las relaciones de parentesco y afinidad entre los miembros del órgano de gobierno o entre proveedores y co-organizadores, así como de los temas a tratar en las reuniones anuales. En cuanto al ámbito económico, sobresale la divulgación de la información referente a la recaudación anual de fondos, y la información del balance y cuenta de pérdidas y ganancias, sin embargo, cabe destacar que no va acompañada de la disponibilidad del informe de auditoría. Las ONG no informan suficientemente sobre la distribución de sus gastos entre los procedentes de captación de fondos, de programas de actividades y de gestión administración. Además, apenas se dispone de información en la Web referente a los presupuesto de estas entidades. Efectuando un análisis global de los tres factores de transparencia analizados, llegamos a la conclusión que a pesar de que la mayoría de las ONG estudiadas cumplen con los principios de transparencia de la Fundación Lealtad, la información disponible en sus páginas Web no está correlacionada con ese nivel de transparencia.

Por último, y en relación a las hipótesis señaladas, los hallazgos obtenidos nos permiten confirmar que el índice de transparencia económica en Internet se relaciona positivamente con el cumplimiento de los principios de la Fundación Lealtad. Sin embargo, no hemos podido validar las hipótesis referentes a la transparencia organizativa y de actividades. Una posible interpretación es que las ONG intentan centrarse en informar sobre los aspectos económicos para tranquilizar a los stakeholder ante la falta de confianza procedente de la malversación de recursos de algunas ONG en los últimos años.

5. BIBLIOGRAFÍA

Anónimo (redactores del periódico): “Convio, Inc.; Online Marketing Benchmark Study Reveals Measures of Success and Value of Online Engagement Between Nonprofits and Constituents” *Business & Finance Week*, pp 127.

Anónimo (2008) (Christine Fang Meng-sang, chief executive) “CEO pay disclosure only one factor in NGO accountability” *South China Morning Post*.

Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado (2002): “LEY 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones”. Madrid: Ministerio de la Presidencia.

Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado (2007). “LEY 4/2007, de 3 de abril, de transparencia de las relaciones financieras entre las Administraciones públicas y las empresas públicas, y de transparencia financiera de determinadas empresas”.Madrid: Ministerio de la Presidencia.

Argandoña A. (2007): “Ethical Management systems for Not for profit Organizations”, IESE-Business School University of Navarra.

Ashbaugh, H., Johnstone, K y Warfield, T. (1999). “Corporate reporting on the Internet” *Accounting Horizons*, Vol 13, pp. 241-257.

Bonbrigh D. (2007): “El rostro cambiante de la rendición de cuentas de las ONG”. *Seminario Internacional Pregonar con el ejemplo. Sociedad Civil y rendición de cuenta*. Montevideo.

Bonson, E. and Escobar, T (2002): “A Surrey on voluntary disclosure on Internet. Empirical evidence from 300 European Companies”, *the international Journal of Digital Accounting Research*, Vol. 2, pp.27-51.

Bonson, E. and Escobar, T (2004): “La difusión voluntaria de información financiera en Internet. Un análisis comparativo entre Estados Unidos, Europa del Este y la Unión Europea”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXXIII, N. 123, pp. 1063-1101.

Bonson, E. and Escobar, T. (2006), “Digital reporting in Eastern Europe: an empirical study”, *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. 7 N. 4, pp. 299-318.

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 Económico Administrativas*, N.22, pp. 103-112.

Craven B. M y Marson C.L.(1999): “ Financial reporting on the Intenet by leading UK companies” *European Accounting Review*, Vol 8, N.2, pp. 171-195.

Cramer B. (2009): “Using Social Media to Advance Your Goals”, *Nonprofit World* ,Vol.27, N1, pp. 20-21.

Debreceny R. Gray G., Rahman, A (1999): *The determinants of the Internet as a voluntary disclosure medium*, American Accounting Association Annual Congress.

Debreceny R. Gray G., Rahman, A. (2002): “The determinants on Internet financial reporting” *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 21, pp. 371-394.

Deller, D., Stubenrath, M. y Weber, C. (1998): *Investor relations and the Internet. Background, potencial application and evidence form the USA,UK and Germany*, Comucación presentada en el 21 Congreso Annual de la European Accounting Association, Amberes, Bélgica.

Duble A.S (1994): “Las fundaciones en Europa: Protagonismo, legislación, transparencia y autorregulación”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, N. 17, pp. 193-208.

European Commission (2005): *Draft Recommendations to member states regarding a code of conduct for nonprofit organizations to promote transparency and accountability best practices* .Bruselas: European Commission.

Grabulosa, L. (2008): “Hacia una cultura de la transparencia”. *Revista de la Federació Catalana d'Organitzacions No Governamentals pels Drets Humans* número 31. Observatorio del Tercer Sector.

http://www.tercersector.net/pdf/publicacions/2008-01-01%20Article%20FCONGDH_cast.pdf

Gandía JL (2001): *La divulgación de información financiera en la era digital*, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Madrid.

García, E. y Sánchez, J.P. (2006): “Un estudio meta-analítico de los factores determinantes de la revelación de información”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol XXXV, N° 132, PP. 761-788.

Gowthorpe, C y Amat, O. (1999): “External reporting of accounting and financial information via Internet in Spain”, *European Accounting Review*, Vol.8, N.2, pp. 365- 371.

Gray, G. y Decembery, R. (1997): *Corporate reporting on the Internet: opportunities and Challenges*. Comunicación presentada en la 7ª Asian Pacific Conference on Internacional Accounting Issues. Bangkok.

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*, nº 57, pp. 5-31.

Hedlin, P. (1999): “The Internet as a vehicle for investor relations: the Swedish case”, *European Accounting Review*, Vol. 8, N° 2, pp. 373-381.

Ingenhoff D. y Koelling A. M (2007): “The potential of Web sites as a relationship building tool for charitable fundraising NPOs” *Public Relations Review*, Vol. 35, N.1,pp. 66–73.

Jensen (1993): “The modern industrial revolution, exit and the failure of internal control systems”, *The Journal of Finance*, Vol. 48 N. 3, pp. 831-80.

Kang S., Norton H. E. (2004): “Nonprofit organizations’ use of the World Wide Web: are they sufficiently fulfilling organizational goals?” *Public Relations Review*, N.30, pp. 279–284.

Khanna, T., Palepu, K.G. y Srinivasan, S. (2004): “Disclosure practice of foreign companies interacting with U.S. markets”, *Journal of Accounting Research*, Vol. 42, N.2, pp. 474-508.

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*, Vol. 2, nº1, pp. 53-82.

Lathen. W.C. (2008): “33 key for building a Trustworthy Organization”. *Nonprofit World*, Vol 26, N.3, pp.19-22.

Lim, S. Matolcsy, Z y Chow. D.. (2007): “The Association between Board Composition and Different Types of Voluntary Disclosure”, *European Accounting Review*, Vol. 16, N.3, pp. 555-583.

Limer A. (1998). *The use of the Internet for corporate reporting. A discussion of the issues and survey of current usage in the UK*, comunicación presentada en el 21 Congreso Annual de la European Accounting Asociación, Amberes, Bélgica

MacDonald C., McDonnald M. y Norman W. (2002): “Charitable conflicts of interest” *Journal of Business Ethics*, N. 39, pp. 67-74.

Marston y Polei (2004) “Corporate reporting on the Internet by German companies”, *International Journal of Accounting Standard Committee*, Vol 5. pp. 285-311

McGann, J. and Johnstone, M. (2006): “The Power Shift and the NGO credibility crisis” *The International Journal of Not-for-Profit Law*, Vol. 8, N.2, pp. 65–77.

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*, Vol 30, pp. 87–94.

Oyelere, P., Laswad, F. and Fisher, R. (2003), “Determinants of internet financial reporting by New Zealand companies”, *Journal of International Financial, Management and Accounting*, Vol.14 N.1 pp. 26-63.

Sanz C. J. y Koc A. C (2006): “Transparencia de la información en Internet del sector no lucrativo en España”, *Partida Doble*, nº 183, pp. 96-105.

Ruiz, M. Tirado, P. Morales, A.C. (2008): “Transparencia y calidad de la información económico-financiera en las entidades no lucrativas. Un estudio empírico a nivel andaluz”. CIRIEC-España, *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº. 63, pp. 253-274.

Vidal, P y Grabulosa L. (2008): “Qué es...la transparencia en una ONG”. *Revista Alzheimer de la Asociación Afal Contigo*. Nº 51. Septiembre. Observatorio del Tercer Sector. <http://www.observatoriotercersector.org>

Williams F. (2005): “Audit culture learns from corporations GOVERNANCE: But accountability must not prevent the real job from being done, says Frances Williams” *Financial Times*, pp. 5.

Xiao, J.Z., Yang, H. and Chow, C.W. (2004), “The determinants and characteristics of voluntary internet-based disclosures by listed Chinese companies”, *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 23 N. 3, pp. 191-225.

Coordinadora ONG para el desarrollo-España, 2008. Código de ONG para el desarrollo. Disponible en: http://www.coordinadoraongd.org/uploads/descargas/Codigo_de_conducta_2008_1.pdf (Consulta: 20 marzo 2009)

Caux Round Table. Principles for Non-Governmental Organizations <http://www.cauxroundtable.org/index.cfm?&menuid=101> (Consulta: 20 marzo 2009)

Fundación Lealtad, 2008. Código de Buenas Prácticas. Disponible en: <http://www.fundacionlealtad.org/web/jsp/publicaciones>

Internal Non Governmental Organizations Commitment to Accountability Internal .Carta de Responsabilidades de las Organizaciones No Gubernamentales Internacionales. <http://www.ingoaccountabilitycharter.org/read-the-charter.php>(Consulta: 20 marzo 2009)

Charity Commission .Good Governance. A code for the Voluntary and CommunitySector. <http://www.charity-commission.gov.uk/enhancingcharities/governancecode.asp> (Consulta: 20 de marzo)

European Foundations Center , 2007.Principles of Good Practice www.efc.be/ftp/public/EFCpublications/EFCPrinciplesGoodPractice.pdf (Consulta: 20 de marzo)

World Association of Non-Governmental Organizations . Code of Ethics and Conduct for NGOs <http://www.wango.org/codeofethics.aspx> (Consulta: 20 de marzo)

Chile Transparente. Informe Estándares de Transparencia. Disponible en: http://www.chiletransparente.cl/home/areas_to_informe.html (Consulta: 20 marzo)

ONG por la Transparencia. Requisitos mínimos de información. Disponible en: <http://www.ongporlatransparencia.org.co/acerca4.shtml> (Consulta: 20 marzo)