

# La web como mecanismo de transparencia de las ONG.

## Más allá de la certificación

Víctor Martín Pérez

[vmartin@eco.uva.es](mailto:vmartin@eco.uva.es)

Doctor en Administración y Dirección de Empresas por la Universidad de Valladolid, Profesor Contratado Doctor del Departamento de Organización de Empresas y Comercialización e Investigación de Mercados en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de esa misma Universidad de Valladolid. Sus investigaciones se han centrado en la arquitectura organizativa de las entidades sin fines de lucro, el análisis de la eficiencia tanto de las ONGD como de sus principales instrumentos de intervención, así como en el análisis de los determinantes de la transmisión de conocimiento en dichas organizaciones.

Natalia Martín Cruz

[ambiela@eco.uva.es](mailto:ambiela@eco.uva.es)

Doctora en Administración y Dirección de Empresas, Profesora Titular del Departamento de Organización de Empresas y Comercialización e Investigación de Mercados en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de esa misma Universidad de Valladolid. Sus investigaciones se han centrado en la arquitectura organizativa de las entidades sin fines de lucro, el análisis de la eficiencia tanto de las ONGD como de sus principales instrumentos de intervención, sus mecanismos de gobierno, el análisis de los determinantes de la transmisión de conocimiento en dichas organizaciones así como la externalización de la ayuda oficial al desarrollo.

## RESUMEN

Las organizaciones no lucrativas necesitan ser transparentes para generar confianza, legitimarse ante la sociedad y crear las condiciones que favorezcan su sostenibilidad. Para demostrar su transparencia, se han desarrollado mecanismos de control externos, como las certificaciones de calidad, transparencia o buen gobierno expedidas por organizaciones privadas como la CONGDE o Fundación Lealtad. No obstante las propias organizaciones no lucrativas pueden recurrir a mecanismos de control internos, como la divulgación en sus páginas web de información relevante para sus stakeholders, para mejorar su rendición de cuentas difundiendo, en tiempo real, una información acorde a la requerida por sus stakeholders, con un coste mínimo y en constante actualización. El objetivo del presente trabajo es valorar si las organizaciones que han logrado certificaciones de transparencia y buen gobierno de instituciones externas como la CONGDE y Fundación Lealtad, divulgan esa información por medio de sus páginas web. Para ello, se han analizado las páginas web de 114 ONGD españolas que cuentan con el Sello de ONG acreditada por Fundación Lealtad y/o ONGD evaluada por la CONGDE. Los resultados muestran que el nivel de información divulgada a través de la web es todavía bastante limitado, centrándose en información que no requiere actualización y en la relacionada con las cuentas anuales. Además, no se observan diferencias significativas entre las ONGD en función de la institución externa emisora del sello de transparencia.

## PALABRAS CLAVE

Transparencia, rendición de cuentas, página web, divulgación de información, ONGD.

## CÓDIGO JEL/JEL CODE

C400, D640, D730, L300, L310, M410

## ABSTRACT

Nonprofit organizations are required to be transparent in order to build trust, enhance their legitimacy and create the conditions to promote their sustainability. To demonstrate transparency, external control mechanisms, such as quality or good governance practices certification, have been developed by private organizations such as CONGDE or Fundación Lealtad. However, nonprofit organizations could employ internal control mechanisms for the same purpose, such as the disclosure of relevant information for their stakeholders via their web pages. Web sites allow the improvement of organizations accountability because organizations can disclose the information required by their stakeholders at a low cost and in real time. The aim of this paper is to assess whether the

organizations certified as transparent and good governance by the CONGDE and Fundación Lealtad, disclose this information through their web pages. We have analyzed the websites of 114 Spanish NGDOs that have been accredited by the CONGDE and/or Fundación Lealtad to that end. The results show that the level of information disclosed through the website is still quite limited, focusing on information that does not require updating and information regarding accounting statements. In addition, there are no significant differences between NGDOs on the basis of the external institution issuing the transparency seal.

#### KEYWORDS:

Transparency, accountability, web site, information disclosure, NGDO.

## 1. INTRODUCCIÓN

Los mecanismos de rendición de cuentas permiten incrementar la confianza de la sociedad en las organizaciones sin fines de lucro. En cierta medida, posibilitan el conocimiento de las mejores prácticas aplicadas en el sector y obligan a las entidades a un esfuerzo de mejora para no quedar excluidas de los circuitos de financiación obtenida en concurrencia competitiva. Asimismo, ayudan a incrementar el compromiso de los socios y participantes con la organización al representar mejor los valores compartidos.

Dentro de este tipo de organizaciones, las organizaciones no gubernamentales (ONG) están adoptando voluntariamente, como mecanismos de rendición de cuentas, códigos de conducta, códigos éticos o de buenas prácticas (Bies, 2010) y la divulgación de información a través de la página web –todos estos mecanismos implementados y gestionados por cada organización– de forma paralela al uso de mecanismos de control externo, como las certificaciones de calidad, de transparencia o buen gobierno, expedidas por organizaciones privadas.

Entre estos mecanismos de control externo, en el ámbito español, destacan dos, particularmente, el procedimiento de verificación de indicadores de Transparencia y Buen Gobierno elaborado por la Coordinadora Española de ONG para el desarrollo (CONGDE) y la Guía de Transparencia y Buenas Prácticas de la Fundación Lealtad.

La CONGDE, integrada por 92 ONG para el desarrollo (ONGD)<sup>1</sup> y por las 17 coordinadoras autonómicas de ONGD (que, a su vez, incluyen casi 400 organizaciones), impulsa el trabajo común de las entidades miembro, les presta asistencia y apoyo y representa sus intereses y valores compartidos ante la sociedad. La CONGDE ha elaborado 10 principios de Transparencia y Buen Gobierno, a partir de un grupo de trabajo creado para tal finalidad, objetivamente verificables por parte de auditores profesionales y de obligatorio cumplimiento a partir del año 2012 para todas las ONGD miembros de la CONGDE

([http://webtransparencia.coordinadoraongd.org/?page\\_id=133](http://webtransparencia.coordinadoraongd.org/?page_id=133)).

Fundación Lealtad es una institución sin ánimo de lucro, creada en 2001, que ofrece información independiente, objetiva, homogénea y gratuita sobre las ONG españolas analizadas (181 en 2013, 162 en 2014, 155 en 2015 y 171 en 2016), con la misión de fomentar la confianza de la sociedad española en las ONG. Basándose en los modelos ya implantados en países como Estados Unidos y Reino Unido y consultando con las principales plataformas de ONG, representantes de la administración pública y expertos del tercer sector, ha desarrollado nueve principios de Transparencia y Buenas Prácticas, que abarcan múltiples aspectos del funcionamiento de las ONG (<http://www.fundacionlealtad.org/principios-de-transparencia/>).

El objetivo de este trabajo es analizar el uso de los mecanismos de control interno como complemento a los mecanismos de control externo. En particular, nuestro análisis se centra

<sup>1</sup> En el año 2016 el número de ONGD integradas en la CONGDE se ha reducido a 76.

en estudiar el grado de divulgación de información que realiza a través de sus páginas web un grupo de ONGD calificadas como transparentes por la CONGDE, por Fundación Lealtad o por ambas simultáneamente. Es decir, pretendemos valorar si un conjunto de organizaciones que han sido acreditadas como transparentes por dos agentes externos (Fundación Lealtad y la CONGDE) tienen en sus páginas web, a disposición de cualquier interesado, información relevante sobre aspectos organizativos, económico/financieros, de actividades, así como de funcionamiento y de gobierno.

De forma complementaria a la evaluación de su nivel de transparencia *on-line*, verificamos si existen diferencias entre ambos grupos de ONGD (aquellas que han recibido el Sello de ONG Acreditada por Fundación Lealtad y las que han recibido el Sello de ONG Evaluada por la CONGDE), organizaciones que se encuentran a la vanguardia en cuanto a transparencia y rendición de cuentas dentro del tercer sector en España. Todo ello analizado en el grupo de organizaciones sin fines de lucro que mayor progresión ha experimentado en los últimos años, las ONGD, y que mayores esfuerzos ha realizado por mejorar sus prácticas de gestión, gobierno y rendición de cuentas.

## 2. TRANSPARENCIA DE LAS ORGANIZACIONES SIN FINES DE LUCRO

La transparencia informativa permite mitigar las asimetrías de información entre un principal y un agente (Gonedes, 1978; Leftwich *et al*, 1981), reduce el poder de los agentes al hacer que más información esté disponible para los principales, de modo que puedan asegurar procesos de entrega de resultados más cercanos a sus preferencias (Christensen *et al*, 2010) y aminora los conflictos de intereses y la mala gestión de los recursos (Szper y Prakash, 2011), ya que constituye un potente mecanismo de señalización.

Aplicando el principio de revelación total de Milgrom (1991), las organizaciones con información negativa sobre su estado no tienen interés en revelarla y sólo mostrarán aquella obligatoria, mientras que las que tienen información favorable lo harán sin problemas, por lo que toda información favorable será revelada. Se puede deducir así, siguiendo el principio de revelación total de Milgrom (1991), que las organizaciones que solamente facilitan la información mínima obligatoria serán aquellas que poseen información desfavorable.

Por lo tanto, la transparencia es positiva no sólo para los donantes y financiadores, sino para cualquier *stakeholder* de una organización (Burger y Owens, 2010). Surgen, no obstante, dos cuestiones que es necesario aclarar para que la transparencia no quede en una mera declaración de buenas intenciones: hacia quién debe ir dirigida la transparencia y qué tipo de información se debe proporcionar.

Ebrahim (2003; 2005) identifica tres tipos de transparencia en el contexto no lucrativo: ascendente, hacia los donantes, descendente hacia los beneficiarios de la organización e interna

hacia el personal y misión. En sentido similar, Medina (2009) identifica siete grupos hacia los que la organización debe comunicar información, lo que permite identificar tres direcciones en las que llevar a cabo la transparencia: externa, enfocada en donantes, socios y beneficiarios; interna, dirigida hacia su personal, tanto contratado como voluntario; horizontal, con el fin de reforzar las alianzas y relaciones con otras organizaciones sin fines de lucro, organismos oficiales y contrapartes locales. Murtaza (2012) amplía a cuatro los tipos de transparencia, aunque en gran medida son coincidentes con los tres previamente identificados: ascendente hacia donantes y administraciones públicas tanto de los países de origen como de destino; descendente hacia su personal, beneficiarios, socios y contrapartes locales; interna hacia sus órganos de gobierno y horizontal hacia otras organizaciones sin fines de lucro y plataformas de las que forme parte.

El sentir general de la literatura es que la transparencia informativa ha sido, mayoritariamente, ascendente, centrándose en los donantes y patrocinadores (Ebrahim, 2003; 2005; Christensen y Ebrahim, 2006; O'Dwyer y Unerman, 2007; 2008), en detrimento de los receptores de la ayuda, aquellos hacia quienes se dirige o en cuyo nombre se gasta (McGee, 2013), en gran medida motivada por la importancia de mantener la financiación en un entorno cada vez más competitivo con un creciente número de organizaciones sin fines de lucro luchando por recursos en descenso (Schmitz *et al.*, 2012; Eckerd y Moulton, 2011; Ebrahim, 2005; Philips, 2013).

Por lo que respecta al tipo de información que se debe proporcionar, Anthony (1978a, 1978b) sugiere que las organizaciones sin fines de lucro deberían comunicar información relacionada con su viabilidad financiera, conformidad legal tanto externa como interna, coste de los servicios prestados y, no menos importante, actuación de sus gestores que deberá ser evaluada en términos de eficacia y eficiencia. En sentido similar, Vernis *et al.* (2004) establecen cinco áreas sobre las que cualquier ONG debe suministrar información, como son la estratégica, financiera/fiscal, de actividades, directiva/órganos de gobierno y de gestión mientras que para Gálvez *et al.* (2009) son: organizativa, económica, de las actividades desarrolladas, del voluntariado y relacionada con la visibilidad.

De todas ellas, las que más atención han recibido por parte de la literatura empírica han sido las relacionadas con la información financiera (Behn *et al.*, 2010; Parsons, 2003, Trussel y Parsons, 2007; Gandía, 2011; Saxton y Guo, 2011), con las estructuras de gobierno (Andrés *et al.*, 2006; Yetman y Yetman, 2012; Gandía, 2011) y con el efecto de la información voluntaria contenida en la memoria anual (Christensen y Mohr, 2003; Parsons, 2007).

A pesar de la importancia que tiene la transparencia, tanto para generar confianza entre los *stakeholders* como para legitimar a las propias organizaciones sin fines de lucro, en España, a diferencia de lo que ocurre con las empresas cotizadas o lo que se intenta aprobar para la Administración Pública, no existe una normativa legal que se encargue de su regulación, ni en cuanto a su contenido ni a su formato (Gandía, 2011). Tampoco existen normas legales específicas a nivel internacional que regulen la transparencia de las organizaciones sin fines de lucro.

Si a ello se le une que, a diferencia de las empresas, que son examinadas, aunque de forma imperfecta, por una amplia variedad de agentes, las organizaciones sin fines de lucro rara vez son sometidas a un análisis detallado y continuado (Spar y Dail, 2002), resultan comprensibles las dudas que el sector genera, dudas que tienen serias consecuencias tangibles, en términos de obtención de fondos, pero también intangibles, en términos de la legitimidad que una organización puede granjearse.

Desde el propio sector no lucrativo, conscientes de esta carencia, se ha ido extendiendo la idea de que es necesario mejorar la transparencia y la rendición de cuentas, desarrollando esfuerzos que nazcan del propio sector, de una autorregulación y/o de la colaboración con otras organizaciones antes de que las administraciones públicas establezcan regulaciones estrictas para evitar abusos (Vernis *et al*, 2004). Mención especial merecen las ONGD, como organizaciones más dinámicas del tercer sector (Marcuello y Salas, 2001; Andrés *et al*, 2006; Martín *et al*, 2010) y que mayor progresión han experimentado en los últimos 20 años -al consolidarse como agentes canalizadores de una gran parte de los fondos públicos destinados a la ayuda oficial al desarrollo-, en el impulso de iniciativas de control, tanto externas como internas, para reducir asimetrías informativas e incrementar su legitimidad ante la sociedad, aumentando así tanto el conocimiento de lo que hacen como el apoyo que reciben.

Dentro de las iniciativas de control externo, destacan los indicadores de Transparencia y Buen Gobierno elaborados por la Coordinadora Española de ONGD (CONGDE) y la Guía de Transparencia y Buenas Prácticas de la Fundación Lealtad. Estos esfuerzos de autorregulación buscan promover el buen gobierno en las ONG, es decir, impulsar un conjunto de buenas prácticas que garanticen una adecuada organización, un funcionamiento eficaz, eficiente y éticamente correcto (Medina, 2009), al tiempo que responsabilidad en sus actuaciones y transparencia en el uso de los fondos recibidos (Fuentes, 2007).

En cuanto a los mecanismos de control interno resultan destacables los esfuerzos de divulgación voluntaria a través de la página web que están emprendiendo muchas organizaciones – puesto que, como ya se ha dicho, no existe ley que obligue a estas organizaciones a divulgar información de ningún tipo en Internet- para proporcionar información que los donantes y socios, actuales o potenciales, puedan utilizar para evaluar sus donaciones o pertenencia.

## 2.1. Códigos de Buenas Prácticas: CONGDE Y Fundación LEALTAD.

La CONGDE, en su idea de dar a conocer el sector de las ONG de cooperación y desarrollo, viene publicando desde 1990, con periodicidad anual (salvo alguna excepción), el Directorio en el que se proporcionan datos de las organizaciones integrantes en aspectos tales como ingresos obtenidos, gastos en proyectos, líneas de actuación, países donde actúan, recursos humanos y voluntariado, base social, actividades de sensibilización realizadas o contribución al tejido social.

Además de este instrumento, con el propósito de mejorar el conocimiento que la sociedad tiene de estas organizaciones y fomentar un valor estratégico del sector como es la transparencia, ha elaborado la Herramienta de Transparencia y Buen Gobierno, para evaluar de

forma objetiva ambas dimensiones en las organizaciones integradas en la coordinadora. Para cada organización, intenta mostrar cómo funciona, cómo se lleva a cabo su trabajo, cuáles son los procesos internos, sus decisiones, los resultados obtenidos, si define bien las responsabilidades de las personas, promueve la mejora continua y cuenta con mecanismos de planificación adecuados, además de con herramientas de control y rendición de cuentas.

La herramienta está estructurada en dos apartados, diez bloques y 75 indicadores. El apartado de transparencia consta de cuatro bloques –órgano de gobierno y ejecutivo; misión, visión y valores; base social y apoyos; planificación y rendición de cuentas- mientras que el apartado de buen gobierno está formado por seis bloques –órgano de gobierno; misión, visión y valores; planificación y evaluación; gestión económica; personas; socios locales y otros grupos de interés-.

Todas las organizaciones que forman parte de la coordinadora, tras un periodo de adaptación de dos años, deben someterse al procedimiento de evaluación de la herramienta, que lleva a cabo una auditora externa que esté dada de alta en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas. La auditora verifica el cumplimiento de todos los indicadores de transparencia y buen gobierno, a resultas de lo cual emite un informe sobre la ONGD correspondiente. La Coordinadora, tras revisar y valorar el informe, decide otorgar a la ONGD el “sello de transparencia y buen gobierno” que acredita que la organización se ha sometido al proceso correctamente, además de hacer públicos los resultados del análisis.

La primera aplicación de esta herramienta se hizo efectiva en el año 2012, siendo evaluadas un total de 53 organizaciones mientras que las restantes organizaciones componentes de la coordinadora estaban trabajando en la implementación de la herramienta para ser evaluadas en años posteriores. En 2016, último año con datos disponibles, son 70 las organizaciones con el sello vigente, 6 las que tienen el certificado pendiente de renovación y 5 las que están pendientes de evaluación por haberse incorporado a la Coordinadora en los años 2015 o 2016.

La Fundación Lealtad viene elaborando desde el año 2002 la Guía de Transparencia y Buenas Prácticas sobre organizaciones no lucrativas de acción social, acción humanitaria, de cooperación al desarrollo y/o medio ambiente, para mejorar su transparencia, aumentar el conocimiento que la sociedad tiene sobre este sector y, con éste, la confianza que deposita en estas organizaciones.

Esta guía no se limita a elaborar un código de buenas prácticas sino que también evalúa, basándose en la información que las ONG voluntariamente proporcionan, el nivel de transparencia de cada ONG a partir del cumplimiento de los nueve principios que Fundación Lealtad ha establecido como recomendaciones en materia de transparencia y gestión, respondiendo a cuestiones tales como cuál es su origen, quién está detrás de la organización, cómo funciona su órgano de gobierno, qué sistemas de seguimiento de los proyectos tiene establecidos, los canales de comunicación e información a sus colaboradores, cómo se financia y cómo controla el uso de sus fondos, si está al corriente de sus obligaciones legales y si promueve el voluntariado.



Estos principios, que se desagregan en diferentes indicadores para valorar su cumplimiento (un total de 43), son: funcionamiento y regulación del órgano de gobierno; claridad y publicidad del fin social; planificación y seguimiento de la actividad; comunicación e imagen fiel en la información; transparencia en la financiación; pluralidad en la financiación; control en la utilización de fondos; presentación de las cuentas anuales y cumplimiento de las obligaciones legales y, finalmente, promoción del voluntariado.

Las ONG que voluntariamente son evaluadas por Fundación Lealtad reciben el logotipo “ONG acreditada por Fundación Lealtad” –en el año 2013 fueron un total de 171-, lo que conlleva que los análisis, con independencia de sus resultados, estén a disposición pública tanto en la Guía de Transparencia y Buenas Prácticas publicada en papel como en la versión que la propia fundación deja accesible en su página web<sup>2</sup>. Esos resultados muestran una serie de datos generales, desde cuando participa la ONG en la guía y, para el periodo considerado, si la organización cumple con los nueve principios, si hay algún subprincipio que no se verifique e, incluso, si la organización muestra disconformidad con alguno de los incumplimientos detectados<sup>3</sup>.

A pesar de que tanto la herramienta de Fundación Lealtad como la de la CONGDE se centran en la transparencia y prácticas de buen gobierno, es conveniente destacar las principales similitudes y diferencias que se observan entre ambas.

Dentro de las similitudes, si los resultados de los procedimientos de análisis son positivos, ambas entidades conceden el sello por un periodo de validez de dos años siendo necesario volver a evaluarse al tercer año si se quiere obtener su renovación. Por lo que a contenido se refiere, ambas entidades evalúan aspectos de composición y funcionamiento del órgano de gobierno, fin social, planificación, seguimiento y resultados de las actividades realizadas, captación de fondos, utilización de fondos, cuentas anuales y comunicación y, voluntariado. No obstante, la herramienta de la CONGDE, al incluir más indicadores, es más completa ya que también valora dimensiones relativas a la igualdad de género, no discriminación, políticas de personal y cumplimiento de códigos de conducta.

En cuanto a las diferencias, por lo que respecta al proceso de evaluación de los diferentes indicadores, la CONGDE establece que será realizado por una auditora externa que esté dada de alta en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, mientras que en el caso de Fundación Lealtad son los analistas de esta organización los que llevan a cabo el proceso. Esta diferencia, aunque puede parecer menor, no es cuestión baladí ya que una queja reiterada en el sector de las ONG era la demora desde que una organización solicitaba ser analizada por parte de Fundación Lealtad hasta que finalmente lo era, atendiendo a la capacidad de trabajo de

<sup>2</sup> Desde el año 2016 solamente se muestran los análisis y la información de aquellas organizaciones que hayan superado el procedimiento de evaluación y, por tanto, hayan obtenido el Sello de ONG Acreditada por Fundación Lealtad.

<sup>3</sup> A partir del año 2016 para obtener el Sello de ONG Acreditada por Fundación Lealtad se deben cumplir todos los principios con sus correspondientes subprincipios.

su personal, lo que podía perjudicar la imagen de dichas organizaciones al dar la impresión de que no serían analizadas cuando realmente estaban en espera de serlo. Este problema queda resuelto en el procedimiento de la CONGDE al poder ser realizado por cualquier auditor debidamente acreditado.

Otra diferencia viene dada por la valoración de los indicadores para obtener el sello respectivo. En el caso de Fundación Lealtad, se deben cumplir íntegramente los nueve principios y cada uno de los indicadores en que se estructura cada principio para recibir el sello de ONG acreditada (si alguno no se cumple, la organización analizada dispone de un plazo de 3 meses para subsanarlo, en caso de no hacerlo, tendrá que solicitar iniciar de nuevo el proceso). Por lo que respecta a la CONGDE, los indicadores en que se estructura cada bloque reciben una doble valoración tanto cualitativa como cuantitativa, ya que se parte del supuesto de que todos los indicadores no son igualmente importantes. La cualitativa califica al indicador en relevante o de inexcusable cumplimiento, mientras la cuantitativa establece unas ponderaciones cuya suma es 100. Para que un bloque se considere superado, se deben verificar todos los indicadores calificados como de inexcusable cumplimiento y, además, que la suma de las ponderaciones de los indicadores cumplidos sea como mínimo de 70. Por lo tanto, a diferencia de Fundación Lealtad, no es necesario cumplir todos y cada uno de los indicadores de la herramienta.

Por lo que respecta a la fuente de verificación, en el caso de la CONGDE, se establece claramente para cada uno de los indicadores que documentos y fuentes de información debe facilitar la organización al auditor para acreditar su cumplimiento, en cambio, en el caso de Fundación Lealtad se mencionan cuatro documentos básicos (estatutos en vigor, memoria de actividades del último ejercicio auditado, cuentas anuales auditadas del último ejercicio y la planificación) que se complementarán con la información necesaria para la evaluación que se solicite, pero sin detallar qué se requiere para verificar cada indicador.

Sobre el coste del procedimiento, la organización analizada asume el coste del auditor externo para la herramienta desarrollada por la CONGDE mientras que en el caso de Fundación Lealtad comenzó siendo un procedimiento gratuito, aunque a partir de 2016 se pasó a cobrar una cuota a las organizaciones que solicitan el análisis, cuota que depende del presupuesto que dicha organización haya ejecutado en su último ejercicio cerrado.

## 2.2. Divulgación voluntaria de información a través de la WEB

Tal y como se ha venido exponiendo, la transparencia es un factor fundamental para que las organizaciones sin fines de lucro generen confianza, se legitimen ante la sociedad y creen las condiciones necesarias para favorecer su sostenibilidad. Gran parte de las demandas de mayor transparencia pretenden reducir las asimetrías informativas entre pequeños y grandes donantes (Keating y Frumkin, 2003), facilitar el control externo de la organización (Guberty, 2009; Burger y Owens, 2010) y mejorar los niveles de rendimiento (Murtaza, 2012).

Mejorar la imagen de las ONG como agentes que sirven a la sociedad (Taylor y Warburton, 2003; Christensen y Mohr, 2003) requiere divulgar información que dé respuesta a las cuestiones que puedan plantearse todos aquellos interesados en la organización (Gandía, 2011). A este respecto, conviene señalar que en el sector de las ONG preocupa bastante el coste que conlleva la elaboración y divulgación de información, dado que incrementa los gastos de administración y puede ejercer una influencia negativa sobre los donantes al considerar éstos que se detraen recursos de la realización de proyectos, incumpliendo así la finalidad de sus donaciones.

Si bien es cierto que la transparencia genera unos costes, tal y como señala Chisholm (1995: 154), “las medidas que aumentan la cantidad de información disponible para los individuos que toman decisiones relativas a que organizaciones apoyan, contribuyen o forman parte de las mismas, solamente pueden mejorar el importante papel mediador del sector no lucrativo entre el individuo y la sociedad”, por lo que puede considerarse un valor consustancial al propio sector no lucrativo, integrante de la misión de cada organización.

No obstante, la falta de regulación sobre el contenido y formato de la información que las organizaciones sin fines de lucro deben divulgar, unido a las reticencias que genera en el sector el poder que pueda dar a *stakeholders* con intereses contrarios a estas organizaciones, han dificultado el desarrollo de estándares homogéneos que faciliten la comparación.

Es aquí donde Internet muestra todo su potencial para mejorar la transparencia de las organizaciones sin fines de lucro, puesto que, las páginas web, por su flexibilidad, accesibilidad y bajo coste, se configuran como un elemento estratégico para la transmisión de información (Lee *et al*, 2001; Naudé, Froneman y Atwood, 2004; Ingenhoff y Koelling, 2009; Ozcelik, 2008) ya que permiten a cualquier *stakeholder* acceder en tiempo real a una información amplia y constantemente actualizada de las organizaciones en las que estén interesados. De este modo, no sólo se incrementa la transparencia sino que se favorece el desarrollo y mejora de relaciones con los donantes, voluntarios, clientes y comunidad a la que la ONG sirve (Hart, 2002).

Aunque las organizaciones sin fines de lucro, a través de sus páginas web, pueden demostrar su transparencia y sus registros de rendimiento haciendo pública la información (Saxton y Guo, 2011; Gálvez *et al*, 2012), la divulgación a través de la web está controlada por la propia organización, por lo que es un mecanismo más propenso a manipulación –ya que la entidad puede tener incentivos para dar una imagen falsa en relación con su transparencia y rendición de cuentas– que los mecanismos controlados por organizaciones externas (Burger y Owens, 2010), como los sellos o acreditaciones anteriormente expuestos.

No obstante, dado que las páginas web permiten que la información de las organizaciones sin fines de lucro esté disponible para una gran variedad de *stakeholders* a un coste relativamente bajo, el posible engaño sería fácilmente detectado, por lo que las consecuencias negativas en términos de reputación y disminución de subvenciones y donaciones recibidas, no compensan los beneficios que podría lograr en el corto plazo por intentar transmitir una imagen mejor que la que corresponde a su realidad.

La literatura sobre transparencia (Gandía, 2011; Saxton y Guo, 2011; Kang y Norton, 2004) propone dos funciones básicas para las páginas web, proporcionar información y facilitar la interacción con los stakeholders, aunque es la finalidad informativa la que prima. Aunque disponer de página web se haya generalizado entre las ONG (Hart, 2002), la divulgación voluntaria de información a través de las mismas es bastante limitada y su aprovechamiento como medio de comunicación de información relevante está lejos de su potencial (Kang y Norton, 2004; Cramer, 2009).

El tipo de información que se está comunicando a través de las páginas web tiende a ser financiera y de resultados logrados (Brinkerhoff, 2001), primando las demandas de los donantes ya que éstos son sensibles a la información comunicada y sus donaciones se relacionan positivamente con la cantidad de información divulgada (Gandía, 2011).

Como resultado, la información suministrada por las organizaciones sin fines de lucro no se corresponde con la información demandada por los *stakeholders*, ya que ni se proporciona información sobre las actividades realizadas o las prácticas de buen gobierno de la organización (Vaccaro y Madsen, 2009) ni sobre la gestión y el cumplimiento de los objetivos (Fuentes, 2007). Para que sea útil para todos los *stakeholders*, la información proporcionada debe incluir no sólo aspectos financieros y relacionados con los objetivos logrados, también económicos, sociales, organizativos, de funcionamiento interno, actuaciones realizadas y de relación con su entorno.

## 3. METODOLOGÍA

### 3.1. Muestra

Para obtener la información necesaria se tuvieron en cuenta las ONGD que, en el año 2013, fueron evaluadas de acuerdo a la Herramienta de Transparencia y Buen Gobierno de la CONGDE y las que fueron analizadas por la Fundación Lealtad de acuerdo a los principios sobre los que se desarrolla la Guía de Transparencia y Buenas Prácticas. Aunque el fenómeno objeto de estudio es relevante para cualquier ONG, en el caso de las ONGD, por su tamaño, los presupuestos que manejan, el volumen de fondos públicos que gestionan y actuar en países lejanos que dificultan el control de sus actuaciones por los donantes, creemos que tiene todavía una mayor pertinencia.

De las organizaciones que integran la CONGDE, se seleccionaron aquellas que, estando incluidas en el directorio se hubieran sometido al proceso para obtener el sello de transparencia y buen gobierno. Las 87 ONGD y 17 coordinadoras Autonómicas cuentan con más de 1,85 millones de socios, 20.566 empleados, 278.765 voluntarios, unos ingresos superiores de 1.525.408.048 de euros, con los que benefician a más de 83 millones de personas en 120 países. De las 87 ONGD, un total de 81 fueron evaluadas para obtener el sello de transparencia y buen gobierno.

En la Guía de Transparencia y Buenas Prácticas elaborada por Fundación Lealtad participaron, de forma voluntaria, un total de 181 ONG que contaban, en términos agregados, con 1.352.755 socios, 23.919 empleados, 60.780 voluntarios y un volumen de ingresos de 1.074.527.096 euros, que les permiten llegar a más de 82 millones de beneficiarios. De esas 181 organizaciones, se procedió a seleccionar aquellas que actúan en el ámbito de la cooperación al desarrollo y ayuda humanitaria (ONGD) para que la muestra total fuera homogénea, totalizando 61 ONGD.

Una vez definidos ambos grupos, en una segunda fase, se llevó a cabo la revisión de sus páginas web para verificar el nivel de transparencia *on-line* de las ONGD que son calificadas como transparentes por organismos certificadores externos. Una de las ONGD seleccionadas (OSPAAAL Solidaridad) tuvo que ser eliminada por carecer de página web, quedando dos grupos de organizaciones, uno formado por 61 (véase Anexo) y el otro por 80 ONGD (véase Anexo). Adicionalmente, dentro de las 80 ONGD integradas en las CONGDE, un total de 27 estaban también incluidas en el grupo de ONGD analizadas por Fundación Lealtad por lo que, nuestra muestra está compuesta por un total de 114 ONGD diferentes.

### 3.2. Medidas

Teniendo en cuenta que los esfuerzos de autorregulación realizados dentro del propio sector, como las iniciativas de la CONGDE o de Fundación Lealtad, incluyen en sus indicadores y principios la información que puede demandar cualquier *stakeholder*, una buena aproximación para valorar la transparencia en Internet de las ONG es analizar en qué medida sus páginas web ofrecen información sobre aspectos organizativos, de funcionamiento y de gobierno, de actividades, económicos y financieros. Los trabajos empíricos que han analizado la transparencia *on-line* de las ONG han elaborado un instrumento multi-ítem a partir del cual calculan un índice global de divulgación de información e índices parciales en función del tipo de transparencia que se quiera evaluar.

Así, Sanz y Koc (2006) elaboran un índice compuesto por 19 ítems que analizan la presencia de información relacionada con la visión y estrategia, perfil de la organización, estructura de gobierno e información contable/financiera. Gandía (2011), partiendo de los trabajos de Kang y Norton (2004), Goatman y Lewis (2007), Waters (2007) y las recomendaciones de la CONGDE, desarrolla un modelo compuesto por 78 ítems para valorar la transparencia en Internet de las ONGD españolas a partir del cálculo de cuatro índices: información general, información financiera y de gobierno, navegación y presentación e interactividad de la web.

Saxton y Guo (2011) elaboran dos índices, el de divulgación financiera formado por siete ítems (ej. memoria anual, estados contables auditados...) y el de divulgación del rendimiento compuesto por ocho ítems (ej. donaciones recibidas, proyectos financiados...) con los que evalúan las prácticas de transparencia *on-line* de fundaciones americanas. Por su parte, Gálvez *et al.* (2012), basándose en Saxton y Guo (2011), Verbruggen *et al.* (2011) y los nueve principios de transparencia de la Fundación Lealtad, desarrollan un índice de transparencia,

integrado por 29 ítems, evaluado en una muestra de ONG españolas.

En la presente investigación se utiliza el índice de Gálvez *et al.* (2012), ya que, además de reflejar la información que la literatura empírica considera básica para que una organización sea transparente ante los diferentes *stakeholders* y adecuarse a los principios de transparencia de la Fundación Lealtad, también se ajusta a los indicadores de transparencia que ha desarrollado la CONGDE (Tabla 1). Se trata de una herramienta adecuada para (1) valorar la transparencia *on-line* de las ONGD, (2) comprobar si las organizaciones que han recibido un certificado o sello de transparencia, realmente hacen pública esa información a través de un medio tan ágil, accesible y económico como son sus páginas web y, finalmente, (3) comprobar si existen diferencias entre ambos grupos de ONGD, en función de la institución que ha certificado su transparencia.

Es conveniente matizar que el instrumento desarrollado por Gandía (2011), previamente mencionado, a pesar de ser muy completo, se descartó para la presente investigación por dos motivos. El primero de ellos es que dos de sus cuatro bloques componentes, los correspondientes a “navegación y presentación” e “interactividad de la web”, están formados por 34 ítems que recogen información sobre aspectos que van más allá del propósito de esta investigación.

El segundo es que los bloques de “información general” e “información financiera y de gobierno”, compuestos por 44 ítems, aunque reflejan una información muy similar a la evaluada por el instrumento desarrollado por Gálvez *et al.* (2012), hacen más difícil calcular los subíndices de transparencia parciales (como más adelante se explicará) relativos al gobierno, funcionamiento, financiación y utilización de la financiación, dado que los ítems correspondientes no tienen un bloque específico dentro del instrumento sino que aparecen enunciados como información general o financiera y de gobierno.

En consecuencia, la estructura de Gálvez *et al.* (2012) es más cercana a los principios de transparencia y buenas prácticas de Fundación Lealtad y los indicadores de transparencia y buen gobierno de la CONGDE, lo que facilita verificar si las ONGD que cuentan con el sello de transparencia de alguna de estas instituciones divulgan a través de su página web la información correspondiente.

**Tabla 1. Instrumento utilizado para el análisis de la transparencia on-line.**

	Max.	Mín.
<b>1. Sub-ítem Transparencia organizativa</b>	<b>4</b>	<b>0</b>
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 por tratar en las reuniones anuales de los órganos de gobierno	0,33	0
a.3. Acuerdos adoptados por 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 o de dirección?	0,2	0
b.2. ¿Son públicos las profesiones o 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 coorganizadores 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
<b>2. Sub-ítem Transparencia sobre actividades</b>	<b>8</b>	<b>0</b>
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 pública en la web la memoria anual de actividades?	1	0
h. ¿Existe en la página web información sobre las actividades que están abiertas para ser desarrolladas por voluntarios?	1	0

<b>3. Sub-ítem Transparencia económica</b>	<b>17</b>	<b>0</b>
<b>3.1. Transparencia en la financiación</b>	<b>6</b>	<b>0</b>
a. ¿Es público en la web el coste anual de captación de fondos privados y públicos?	1	0
b. ¿Es pública 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
<b>3.2. Transparencia en la utilización de la financiación</b>	<b>11</b>	<b>0</b>
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 quienes son los principales proveedores?	1	0
d. ¿Es público en la web quienes son los coorganizadores 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 criterio 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 el balance de situación y la cuenta de resultados?	1	0
k. ¿Es público en la web el informe de auditoría?	1	0

Fuente: Gálvez *et al.* (2012).



A partir de este instrumento (Tabla 1), se comprueba para todas las organizaciones que componen la muestra si el tipo de información que corresponde a cada ítem se hace público en su página web. En caso de que la información referente a un ítem determinado esté disponible en la página web, ese ítem recibe el valor "1" mientras en el caso contrario se le asigna el valor "0", de modo que cada uno de los ítems se valora como una variable dicotómica en la que sólo se admite su presencia o ausencia, teniendo todas las observaciones igual peso. Una vez revisadas las páginas web y obtenidos los valores para cada uno de los 29 ítems ( $it_j$ ), se calcula el índice de visibilidad de la transparencia en Internet para cada organización como el sumatorio de los puntos logrados sobre el máximo de puntos que es posible lograr, expresado en términos porcentuales.

$$IVTI = \frac{\sum_{j=1}^n it_j}{n} \times 100$$

Este índice se calcula a partir de la transparencia mostrada en la divulgación de información sobre aspectos organizativos, de actividades y económicos, por lo que se puede desagregar en tres subíndices, el de transparencia organizativa ( $IVTI_O$ ) que se calcula a partir de los primeros cuatro ítems, el de transparencia de las actividades ( $IVTI_A$ ) a partir de los siguientes ocho ítems y el de transparencia económica ( $IVTI_E$ ) calculado con los últimos 17 ítems, siendo la forma de cálculo la misma que para el índice de visibilidad de la transparencia en Internet, pero aplicada sobre un conjunto de ítems más reducido.

$$IVTI = IVTI_O + IVTI_A + IVTI_E = \left( \frac{\sum_{j=1}^4 it_j}{4} + \frac{\sum_{j=5}^{12} it_j}{8} + \frac{\sum_{j=13}^{29} it_j}{17} \right) \times \frac{100}{3}$$

Aunque se puede plantear la duda de si todos los subíndices deben tener el mismo peso o hay que establecer ponderaciones, se ha optado, en línea con el trabajo de Gálvez *et al.* (2012), por no establecer ninguna ponderación, ya que estudios como los de Choi (1973), Robbins y Austin (1986) o Chow y Wong-Boren (1987), muestran similares resultados utilizando índices ponderados o no y, de este modo, se evita el riesgo, señalado por Dhaliwal (1980), de la subjetividad que conlleva el establecimiento de cualquier ponderación.

### 3.3. Análisis empírico

Revisadas las páginas web, entre noviembre de 2012 y enero de 2013<sup>4</sup>, de cada una de las organizaciones que componen nuestra muestra, se procedió a calcular el índice de transparencia de la visibilidad en Internet así como los tres subíndices parciales en que se descompone, en primer lugar, para las 114 ONG de las que se dispone información y, en segundo lugar, diferenciando entre las 34 que han recibido el logotipo “ONG Acreditada por Fundación Lealtad”, las 53 que obtuvieron el “Sello de Transparencia y Buen Gobierno” de la CONGDE y las 27 que disponen simultáneamente de ambas acreditaciones.

Posteriormente, se procedió a realizar un análisis de diferencia de medias entre cada uno de los tres grupos de organizaciones que componen la muestra para identificar si la transparencia en Internet que voluntariamente muestran las organizaciones tiene relación con la entidad externa que las ha calificado como transparentes.

## 4. RESULTADOS

Como se puede observar en la Tabla 2, la transparencia *on-line* de las ONG españolas no es demasiado elevada ya que el valor alcanzado por el índice global (IVTI) para toda la muestra es del 53,2%, lo que supone que las ONG acreditadas como transparentes por organismos externos solamente hacen pública a través de su página web la mitad de la información que los *stakeholders* califican como relevante para una adecuada rendición de cuentas que permita generar confianza, legitimidad y favorezca su sostenibilidad. No obstante, se observan importantes diferencias en función del tipo de información considerada, puesto que el subíndice de transparencia sobre actividades (IVTI<sub>A</sub>) es el que logra mayores valores, casi un 65% mientras que el correspondiente a transparencia económica (IVTI<sub>E</sub>) obtiene el peor resultado con apenas un 43%, situándose el subíndice de transparencia organizativa (IVTI<sub>O</sub>), con un 51.9%, en un valor muy similar al del índice de transparencia global.

Esta tendencia se mantiene cuando los resultados, en lugar de obtenerse para toda la muestra, se calculan para cada uno de los tres grupos establecidos, siendo siempre la información referente a actividades la que más se divulga en la página web y la correspondiente a fun-

<sup>4</sup> Este periodo se justifica por la importancia que el año 2012 tuvo para consolidar la importancia de la transparencia y rendición de cuentas en el sector de las organizaciones no lucrativas. Tal y como se ha expuesto, el año 2012 fue el primero en el que, de forma obligatoria, las ONGD miembros de la CONGDE tuvieron que aplicar la herramienta de Transparencia y Buen Gobierno que desde la propia coordinadora se había desarrollado para mejorar la Guía de Transparencia y Buenas Prácticas de Fundación Lealtad (aplicada desde el 2002) y evitar, al mismo tiempo, que Fundación Lealtad se erigiera en la única institución certificadora, ya que podría limitar las posibilidades reales de extender la aplicación de la certificación a todas las organizaciones que desearan ser evaluadas. A mayores, en el año 2012 se hicieron públicas sentencias judiciales definitivas sobre grandes ONGD como Anesvad o Intervida que, en el 2007, habían sido encausadas por presuntos delitos tales como apropiación indebida, fraude, desvío de fondos, estafa y asociación ilícita, causando un gran perjuicio a todo el sector de las ONG. El que estos casos volvieran a primera línea informativa, aumentó el convencimiento del propio sector de la necesidad de contar con mecanismos que dieran garantía de buen hacer a sus múltiples *stakeholders*.

cionamiento y regulación del órgano de gobierno (transparencia organizativa) la que, casi siempre, ofrece valores más bajos.

Entrando un poco más al detalle de los resultados obtenidos, en el subíndice de transparencia organizativa (IVTI<sub>o</sub>), la información referente a quienes ocupan los órganos de gobierno y sus perfiles profesionales, sin ser de cumplimiento obligatorio, es proporcionada por más del 90% de las organizaciones de la muestra, en cambio, apenas se proporciona información sobre relaciones de parentesco o afinidad, tanto en los componentes del órgano de gobierno como entre éstos y los proveedores y coorganizadores de la actividad, quizá motivado por el esfuerzo de actualización que requiere sin que dé respuesta a ningún precepto legal. Tampoco es habitual mostrar información sobre los acuerdos que adopta el órgano de gobierno, ofreciendo este dato solamente el 29% de las organizaciones de la muestra, a pesar de ser una información que la ley exige a las fundaciones. Aspectos como el número de reuniones mantenidas por el órgano de gobierno, temas tratados en esas reuniones, renovación de sus integrantes, currículum vitae de sus miembros o mecanismos para evitar conflictos de intereses en la organización se proporcionan por, aproximadamente, el 50% de las organizaciones, incluso cuando por ley estén obligadas a su elaboración, como es el caso de la renovación del órgano de gobierno.

**Tabla 2. Resultados de la transparencia en Internet (en porcentajes)**

	Muestra Total	ONG acreditadas por F. Lealtad	ONG con el sello de la CONGDE	ONG acreditadas por F. Lealtad y con el sello de la CONGDE
<b>IVTI</b>	53.2	48.4	55.1	55.7
<b>IVTI<sub>o</sub></b>	51.9	38.6	63.4	46.0
<b>IVTI<sub>A</sub></b>	64.9	62.9	64.1	69.2
<b>IVTI<sub>E</sub></b>	42.8	43.7	37.8	52.0
<b>Núm.</b>	114	34	53	27

El subíndice de transparencia sobre actividades (IVTI<sub>A</sub>) es el que arroja los mejores resultados, motivado porque todas las organizaciones, salvo una, informan claramente de cuál es su fin social y el campo de actividad y público al que se dirigen, lógico si se tiene en cuenta que es una información estática, que no requiere actualización y que resulta fundamental para el posicionamiento y diferenciación de la organización. La memoria anual de actividades se hace pública por casi el 90% de las organizaciones analizadas, resultado esperable ya que es una información que tienen que elaborar para cumplir la normativa vigente, en cambio, llama la atención que los informes de seguimiento y justificación de los proyectos desarrollados y las actividades que pueden ser realizadas por voluntarios se divulguen en más del

70% de los casos, sin ser una información que legalmente tengan que elaborar. Los criterios y procesos de selección de proyectos y contrapartes junto con el plan estratégico, aspectos que tampoco son de cumplimiento obligatorio, presentan unos niveles de divulgación que oscilan entre el 30 y el 50%. Finalmente, es de destacar que solamente un 8% de organizaciones hagan público su plan anual que, si bien no es obligatorio para las asociaciones, hace plantearse la duda de si las actuaciones de las ONGD responden a una planificación sistemática y deliberada o, por el contrario, responde a las prioridades que fijen los donantes en cada momento de tiempo.

Dentro del subíndice de transparencia económica (IVT<sub>E</sub>), con un valor del 42.8%, el primer bloque, correspondiente a transparencia en la financiación, ofrece un valor medio del 45% mientras para el segundo bloque, transparencia en el uso de la financiación, el valor medio se reduce al 37.5%. Son valores sustancialmente inferiores a lo esperable, teniendo en cuenta, tal y como se expuso en la sección 2, que la transparencia que ha primado en las organizaciones no lucrativas es la ascendente, hacia sus donantes y patrocinadores, por lo que cabría esperar que la información relativa a la obtención de fondos, distribución, aplicación y contabilización tuviera una mayor divulgación en respuesta a los requerimientos de los donantes que han venido siendo el grupo más activo en la demanda de transparencia.

En cuanto a la obtención de recursos, la divulgación de información referente a aspectos no recogidos en ninguna normativa, como la imputación de fondos y protección de datos de socios y donantes, alcanza el 66%, mientras que en el caso de la recaudación anual se eleva hasta el 78%, al ser un dato que casi todas las organizaciones incorporan en sus memorias anuales –de elaboración obligatoria– que dejan accesibles en sus páginas web. También se hace público en un porcentaje elevado, el 62%, el detalle de quienes han sido los principales financiadores y su carácter público o privado. Por el contrario, la información relacionada con el coste de captación de fondos, que si se regula legalmente, se hace pública solamente en el 30% de los casos, quizá motivado por el temor que genera en las ONGD transmitir a sus donantes que una parte de sus recursos no se aplica al fin último para el que fueron concedidos. Finalmente, apenas el 12 % de las ONGD informa de las cláusulas de cesión de su logotipo a empresas o entes públicos con los que realizan actuaciones compartidas.

Por lo que a la utilización de fondos se refiere, los estados contables anuales están publicados en la web por el 79% de las ONGD analizadas, reflejando la importancia que conceden a mostrar una contabilidad que detalle qué se ha hecho con los recursos obtenidos, argumento que se ve reforzado con la exposición del informe de auditoría (76%) para garantizar que esos estados se han desarrollado aplicando correctamente los principios contables y son fiel reflejo del patrimonio de la organización, y la liquidación del presupuesto de ingresos y gastos del año anterior (55%) con el que se intenta transmitir que la ejecución de actividades y proyectos es acorde a su planificación. El destino de fondos por proyecto y línea de actividad, así como los coorganizadores de la actividad, alcanzan un valor del 69%, lo que manifiesta

el interés por dar a conocer no sólo lo que se hace sino cómo, con qué y con quién se hace, incluyéndose en casi todas las memorias anuales.

La distribución de gastos por categoría –proyectos, administrativos y de captación– solamente se expone por el 24% de las ONGD evaluadas, un valor muy bajo considerando la importancia que para gran parte de los *stakeholders*, sobre todo los donantes, tiene esta información como aproximación para valorar la eficiencia de estas organizaciones. Con valores casi testimoniales, entre el 2 y el 6%, figuran datos como la política de aprobación de gastos, criterios de selección de proveedores, identificación de los principales proveedores o elaboración del presupuesto para el siguiente ejercicio y, en un nivel ligeramente superior (25%), la publicación de sistemas de seguimiento de la voluntad de los donantes sobre los fondos dirigidos.

Un aspecto de interés es comprobar si el grupo en el que se ha clasificado a una ONGD, en función de cuál haya sido la entidad externa que la ha certificado como transparente, tiene alguna incidencia sobre la transparencia en Internet de las organizaciones analizadas. Para ello se procedió a comparar las medias de cada uno de los tres grupos –certificadas por Fundación Lealtad, certificadas por la CONGDE y certificadas por ambas a la vez– por medio de un test de diferencia de medias (Tabla 3). Los resultados obtenidos ponen de manifiesto que los índices de transparencia organizativa ( $IVTI_o$ ) y de transparencia económica ( $IVTI_e$ ), presentan unas medias que son significativamente diferentes en función del grupo de pertenencia de la ONGD a partir del organismo que la haya certificado, aunque no hay un grupo que sea superior a los demás en cualquiera de los índices calculados.

Se puede observar que las ONGD que han recibido la certificación de transparencia tanto por la CONGDE como por Fundación Lealtad logran un valor del índice de transparencia económica ( $IVTI_e$ ) sustancialmente mayor que las que únicamente son analizadas por Fundación Lealtad y éstas, a su vez, mayor que las certificadas por la CONGDE, siendo esas diferencias estadísticamente significativas. Esto puede ser debido a que los principios de Fundación Lealtad hacen más hincapié en aspectos relacionados con la transparencia económica que los indicadores de la CONGDE, aunque para la CONGDE también sean una dimensión importante, por ello, las organizaciones que tienen que satisfacer los requerimientos informativos de ambos organismos, tienen una información económico-financiera más elaborada que hacen pública para reforzar su imagen ante los donantes, grupo de especial importancia en un momento de recortes presupuestarios como es el actual.

El análisis, realizado mediante el test de diferencia de medias, también refleja que los valores de transparencia organizativa ( $IVTI_o$ ) en las ONGD certificadas por la CONGDE son significativamente mayores que en las organizaciones que han logrado la certificación simultáneamente por la CONGDE y por Fundación Lealtad y, en éstas, mayores que en las que solamente fueron analizadas por Fundación Lealtad. Nuevamente, la importancia concedida por cada organismo certificador a cada tipo de transparencia parece estar detrás de estas diferencias puesto que en el caso de la CONGDE concede mucha más importancia a promover prácticas de buen gobierno y hacer pública esta información para convertirla en un modelo de rendi-

ción de cuentas ante una sociedad que se cuestiona si estas organizaciones realmente cuentan con estructuras de gobierno, funcionamiento y control que eviten escándalos y fraudes como los recientemente acaecidos.

**Tabla 3. Resultados del test de diferencia de medias entre los tres grupos de ONGD**

Variable	Num. ONGD	ONG acreditadas por F. Lealtad	ONG con el sello de la CONGDE	ONG acreditadas por F. Lealtad y con el sello de la CONGDE	t-test	p-value
IVTI	114	48.4	55.1	55.7	1.683	0.191
IVTI <sub>o</sub>	114	38.6	63.4	46.0	5.932	0.004
IVTI <sub>A</sub>	114	62.9	64.1	69.2	1.185	0.309
IVTI <sub>E</sub>	114	43.7	37.8	52.0	5.238	0.007

Finalmente, aunque los índices de transparencia tanto global (IVTI) como de las actividades (IVTI<sub>A</sub>) presentan en las ONGD analizadas por Fundación Lealtad los menores valores mientras que las ONGD certificadas tanto por la CONGDE como por Fundación Lealtad logran los valores más elevados, estas diferencias no son estadísticamente significativas.

Si se analizan las diferencias aplicando pruebas no paramétricas (Tabla 4), para comprobar la robustez de los resultados previamente obtenidos, se puede observar que se llega a conclusiones similares, manteniéndose diferencias significativas en los índices de transparencia económica (IVTI<sub>E</sub>) y organizativa (IVTI<sub>o</sub>), marginalmente significativas para el índice de transparencia global (IVTI) y no siendo estadísticamente significativas para el índice de transparencia de las actividades (IVTI<sub>A</sub>).

**Tabla 4. Resultados del test de pruebas no paramétricas (Kruskal-Wallis)**

Variable	Num. ONGD	ONG acreditadas por F. Lealtad	ONG con el sello de la CONGDE	ONG acreditadas por F. Lealtad y con el sello de la CONGDE	t-test	p-value
IVTI	114	47.7	63.2	61.1	4.872	0.088
IVTI <sub>o</sub>	114	46.5	66.8	55.1	8.299	0.016
IVTI <sub>A</sub>	114	51.4	58.6	65.7	2.927	0.231
IVTI <sub>E</sub>	114	57.7	50.4	74.2	9.028	0.011

De los resultados obtenidos se puede concluir que las ONGD que se someten al doble proceso de certificación de su transparencia, tanto por Fundación Lealtad como por la CONGDE, son las que logran mayores niveles de transparencia en sus páginas web, tanto en el índice global como en los subíndices parciales, con la única excepción del subíndice de transparencia organizativa, lo que no deja de ser comprensible teniendo en cuenta que son las organizaciones que más esfuerzos dedican a preparar y presentar su información relevante y las que muestran un mayor grado de concienciación sobre la importancia que para los *stakeholders* tiene la transparencia, como prueba el hecho de someterse a un análisis detallado por dos organismos externos.

Otro resultado de interés es la mejora en transparencia que han experimentado las ONGD españolas, puesto que cuando se comparan los valores de los índices de transparencia global, organizativa, de actividades y económica (53.2, 51.9, 64.9, 42.8), con los obtenidos por Gálvez *et al.* (2012), utilizando datos de 2009 sobre una muestra de 123 ONG (30.0, 14.4, 52.2, 23.4), se comprueba que en un periodo de apenas 4 años todos ellos han logrado avances muy importantes, reforzando la afirmación de la creciente importancia que estas organizaciones conceden a la transparencia y la divulgación de información sobre su estructura de gobierno, funcionamiento, financiación, actividades y resultados a través de sus páginas web.

## 5. CONCLUSIONES

Las irregularidades y fraudes que han tenido lugar en los últimos años en algunas de las más conocidas ONG del panorama nacional e internacional (Anesvad, CIPIE, Intervida, l'Arche de Zoé, United Way of America, Cancer Fund of America, por citar algunos ejemplos) unidas a la preocupación que ha suscitado en la sociedad el gobierno de las organizaciones sin fines de lucro, han conllevado una mayor demanda de transparencia, requerida tanto desde la Academia como por los profesionales del propio sector.

Prueba del creciente interés son iniciativas de organizaciones como Fundación Lealtad y de plataformas como la CONGDE, que evalúan la transparencia de estas organizaciones y facilitan a los potenciales *stakeholders* información tanto sobre rendimiento como estructura y financiación de las ONG. Estas iniciativas tienen una doble utilidad puesto que, por una parte, sirven de guía a las organizaciones del sector para determinar qué tipo de información deben hacer pública y, por otra, establecen unos formatos de presentación que facilitan su interpretación y comparación.

Aunque las ONG se sometan a procesos de certificación de su transparencia, podríamos decir que estos procesos son solamente condición necesaria para ser transparentes, la condición suficiente supone ir un paso más allá divulgando la información que, según esas certificaciones, demuestra que la organización actúa siguiendo un conjunto de buenas prácticas, cuenta con una buena gobernanza y explica el uso de los fondos recibidos y, además, haciendo pública esa información a través de medios de fácil acceso.

Las páginas web aparecen como un canal idóneo puesto que permiten poner a disposición de los *stakeholders* una información completa y actualizada sin que se consuman demasiados recursos en su obtención y difusión que haya que detraer de las actuaciones que permiten alcanzar los objetivos fijados en la misión de la organización. No obstante, las organizaciones deben reorientar la función que han venido concediendo a sus páginas web, limitada a la promoción de la entidad y a la difusión de información de carácter general, estática y orientada, fundamentalmente, a los donantes, para hacer especial hincapié en la información financiera, de gobierno y de funcionamiento, presentada de un modo fácilmente interpretable y comprensible para cualquier *stakeholder*. De este modo se incrementa el conocimiento de lo que la organización hace, cómo lo hace, a quién beneficia, que resultados logra y cómo se está financiando, reduciendo las asimetrías informativas existentes entre organización y *stakeholders* y mitigando el problema que la ausencia de propietarios en el sentido estricto de la palabra –una de las características distintivas frente a las empresas– puede generar en términos de rendición de cuentas.

La transparencia debe convertirse en una prioridad para las ONG y, como tal, tiene que venir impulsada desde sus órganos de gobierno (patronato/junta directiva), para que forme parte de su visión estratégica. La mejora de la transparencia aumenta los incentivos de la organización para mejorar su rendimiento al facilitar la comparación entre organizaciones, da mayores garantías a los donantes y contribuye a una mayor confianza y legitimidad de la organización, favoreciendo su sostenibilidad.

Si bien el presente trabajo ha puesto de manifiesto que, en los últimos años, las ONG españolas han experimentado una mejora sustancial en sus niveles de transparencia *on-line*, esos niveles todavía son insuficientes por lo que deben proseguir su esfuerzo por incrementar su transparencia informativa para, así, poder dar una respuesta satisfactoria a las demandas informativas de los diferentes *stakeholders*.

Como posibles líneas futuras de investigación, sería sumamente interesante analizar si la transparencia tiene relación directa con hechos puntuales, como escándalos por fraude en los que se ha visto envuelta alguna ONG y que ha salpicado al tercer sector en su conjunto o, por el contrario, es una práctica que se ha generalizado y que las organizaciones utilizan para legitimarse y ganarse de forma permanente la confianza de la sociedad. También puede ser muy enriquecedor verificar si la transparencia influye sobre la captación de fondos de las organizaciones no lucrativas, es decir, estudiar si los donantes y patrocinadores son sensibles a los niveles de información divulgada incrementando su respaldo en forma de subvenciones y donaciones a aquellas organizaciones que facilitan más información. La investigación debe arrojar luz sobre si el país de origen de la ONG tiene influencia sobre el nivel de información revelado a través de su página web, teniendo en cuenta que las regulaciones desarrolladas en cada contexto geográfico presentan diferencias sustanciales. Finalmente, sería relevante analizar el vínculo entre transparencia y eficiencia, para comprobar de forma empírica si el supuesto teórico de que las organizaciones que son



más transparentes, al estar más expuestas al escrutinio público, se ven obligadas a hacer un mejor uso de sus recursos reforzando su estructura de gobierno y aplicando mejores prácticas de gestión.

Dentro de las limitaciones del trabajo es preciso señalar que el estudio se ha realizado sobre ONGD españolas por lo que no se puede garantizar la generalización de resultados a ONGD de otros países ni a otros tipos de ONG. Además, es conveniente recordar que la muestra está compuesta por organizaciones que han sido acreditadas como transparentes por instituciones externas, lo que podría introducir un sesgo cuando se tratan de extrapolar los resultados obtenidos a otras organizaciones que no cuenten con esos sellos de acreditación de transparencia.

## ANEXO: ONGD SELECCIONADAS PARA LA MUESTRA

Organizaciones analizadas por Fundación Lealtad		
ADRA	ALBOAN	Almenara
AMICA	AMREF Flying Doctors	Arquitectos sin Fronteras
Asamblea de Cooperación por la Paz	Asociación Candelita	Asociación Navarra Nuevo Futuro
Asociación Nuevo Futuro	Ayuda en Acción	Cáritas Española
Casal dels Infants per a l'acció social als barris	CESAL	Ciudad de la Esperanza y la Alegría
CODESPA	Cooperación Internacional ONG	Emaús Fundación Social
Energía sin Fronteras	Fontilles	Fundación ADSIS
Fundación Amigos de Rimkieta	Fundación ANAR	Fundación Balía por la infancia
Fundació Catalana de l'Esplai	Fundación Ecología y Desarrollo	Fundación Entreculturas
Fundación Fabretto	Fundación IBO	Fundación In Movement
Fundación INTRAS	Fundación Nantik Lum	Fundación Pablo Horstmann
Fundación Pax	Fundación Pioneros	Fundación Ramón Rey Ardid
Fundación Secretariado Gitano	Fundación Tierra de Hombres	Fundación World Vision Internacional
FUNDESO	Intermón Oxfam	ISCOD
Madre Coraje	Manos Unidas	Médicos del Mundo
Médicos sin Fronteras	Movimiento Scout Católico	Mujeres en zona de conflicto
MUNDUBAT	ONG Rescate Internacional	ONGAWA - Ingeniería para el Desarrollo Humano
Paz y Desarrollo	Plan España	PROYDE
Pueblos Hermanos	SECOT	SETEM
Solidaridad Internacional	UNICEF España	Watu Acción Indígena
YMCA España		

Organizaciones analizadas por la CONGDE		
Acción contra el hambre	Acción Verapaz	ACSUR Las Segovias
ADRA	AIDA	AIETI
ALBOAN	Amigos de la Tierra España	AMREF Flying Doctors
Asociación Entrepueblos	Asociación Mensajeros de la Paz	Asociación Nuevos Caminos
Ayuda en Acción	Cáritas Española	CESAL
CODESPA	Comisión General Justicia y Paz	Cruz Roja Española
Economistas sin Fronteras	Edificando Comunidad de Nazareth	Educación sin Fronteras
FAD	Farmacéuticos sin Fronteras	Farmamundi
FERE-CECA	FIDELISO	FISC
Fontilles	Fundación ADSIS	Fundación ANAR
Fundación CEAR Habitáfrica	Fundación CIDEAL	Fundación de Religiosos para la Salud
Fundación del Valle	FUNDESO	Fundación Entreculturas
Fundación Iberoamérica Europa	Fundación Iberoamericana para el Desarrollo	Fundación IUVE Cooperación
Fundación Madreselva	Fundación MAINEL	Fundación para el Desarrollo de la Enfermería
Fundación Paz y Cooperación	Fundación Paz y Solidaridad CC.OO Serafín Aliaga	Fundación PRODEIN
Fundación Promoción Social de la Cultura	Fundación Tierra de Hombres	Fundación Humanismo y Democracia
Intered	Intermón Oxfam	IPADE
ISCOD	Ingenieros sin Fronteras	Jóvenes y Desarrollo
Juan Ciudad ONGD	Manos Unidas	Médicos del Mundo
Medicus Mundi	Misión América	Movimiento por la Paz
Mujeres en zona de conflicto	MUNDUBAT	OCASHA - Cristianos con el Sur

Organizaciones analizadas por la CONGDE		
Paz con Dignidad	Paz y Desarrollo	Plan España
PROCLADE	Prosalus	PROYDE
Proyecto Cultura y Solidaridad	Proyecto Solidario	Pueblos Hermanos
ONG Rescate Internacional	Save the Children	Solidaridad, Educación y Desarrollo
SETEM	Solidaridad Internacional	Solidarios
UNICEF España	Veterinarios sin Fronteras	

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANDRÉS ALONSO, P., MARTÍN CRUZ, N. y ROMERO MERINO, M.E. (2006). "The governance of nonprofit organizations: Empirical evidence from nongovernmental development organizations in Spain". *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 35(4), págs. 588–604.
- ANTHONY, R.N. (1978a). *Financial accounting in nonbusiness organizations. An exploratory study of conceptual issues*. Stamford, CT: Financial accounting standards board.
- ANTHONY, R.N. (1978b). "What nonbusiness organization accounting information do users need?". *Governmental Finance*, 7(2), págs. 14–20.
- BEHN, B.K., DEVRIES, D. y LIN, J. (2010). "The determinants of transparency in nonprofit organizations: An exploratory study". *Advances in Accounting*, 26(1), págs. 6–12.
- BIES, A.L. (2010). "Evolution of nonprofit self-regulation in Europe". *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 39(6), págs. 1057–1086.
- BRINKERHOFF, D.W. (2001). *Taking account of accountability: A conceptual overview and strategic options*. Washington, DC: U.S. Agency for International Development, Center for Democracy and Governance.
- BURGER, R. y OWENS, T. (2010). "Promoting transparency in the NGO sector". *World Development*, 38(9), págs. 1263–1277.
- CHOI, F.D.S. (1973). "Financial disclosure and entry to the European capital market". *Journal of Accounting Research*, 11(2), págs. 159–175.
- CHOW, C.W. y WONG-BOREN, A. (1987). "Voluntary financial disclosure by Mexican corporations". *The Accounting Review*, 62(3), págs. 533–541.
- CHRISTENSEN, R.A. y EBRAHIM, A. (2006). "How does accountability affect mission?. The case of a nonprofit serving immigrants and refugees". *Nonprofit Management and Leadership*, 17(2), págs. 195–209.
- CHRISTENSEN, A. y MOHR, R.M. (2003). "Not-for-profit annual reports: What do museum managers communicate?". *Financial Accountability and Management*, 19(2), págs. 139–158.
- CHRISTENSEN, Z., NIELSEN, R., NIELSON, D. y TIERNEY, M. (2010). "Transparency squared: The effects of donor transparency on recipient corruption levels". Paper prepared for presentation at conference on *Aid Transparency and Development Finance: Lessons and Insights from AidData*, March, pp. 22-24, Oxford University, UK. <http://www.aiddata.org/oxford/agenda> (acceso Noviembre 2011).
- CRAMER, B. (2009). "Using social media to advance your goals". *Nonprofit World*, 27(1), págs. 20–21.

- DHALIWAL, D.S. (1980). "Improving the quality of corporate financial disclosure". *Accounting and Business Research*, 10(40), págs. 385–391.
- EBRAHIM, A. (2003). "Accountability in practice: Mechanisms for NGOs". *World Development*, 31(5), págs. 813–829.
- EBRAHIM, A. (2005). "Accountability myopia: Losing sight of organizational learning". *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 34(1), págs. 56–87.
- ECKERD, A. y MOULTON, S. (2011). "Heterogeneous roles and heterogeneous practices: Understanding the adoption and uses of nonprofit performance evaluations". *American Journal of Evaluation*, 32(1), págs. 98–117.
- FUENTES, J. (2007). "Las organizaciones no lucrativas: necesidades de los usuarios de la información financiera". *Revista Española del Tercer Sector*, 6, págs. 91–118.
- GÁLVEZ RODRÍGUEZ, M., CABA PÉREZ, M. y LÓPEZ GODOY, M. (2009). "La transparencia online de las ONG españolas". *Revista Española del Tercer Sector*, 13, págs. 63–86.
- GÁLVEZ RODRÍGUEZ, M., CABA PÉREZ, M. y LÓPEZ GODOY, M. (2012). "Determining factors in online transparency of NGOs: A Spanish case study". *Voluntas*, 23(3), págs. 661–683.
- GANDÍA, J.L. (2011). "Internet disclosure by nonprofit organizations: Empirical evidence of nongovernmental organizations for development in Spain". *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 40(1), págs. 57–78.
- GOATMAN, A.K. y LEWIS, B.R. (2007). "Charity e-volution? An evaluation of the attitudes of UK charities towards website adoption and use". *International Journal of Nonprofit and Voluntary Sector Marketing*, 12(1), págs. 33–46.
- GONEDES, N.J. (1978). "Corporate signaling, external accounting, and capital market equilibrium: Evidence on dividends, income, and extraordinary items". *Journal of Accounting Research*, 16(1), págs. 26–79.
- GUBERTY, M.K. (2009). "Signaling virtue: Voluntary accountability programs among nonprofit organizations". *Policy Sciences*, 42(3), págs. 243–273.
- HART, T.R. (2002). "ePhilanthropy: Using the internet to build support". *International Journal of Nonprofit and Voluntary Sector Marketing*, 7(4), págs. 353–360.
- INGENHOFF, D. y KOELLING, A.M. (2009). "The potential of web sites as a relationship building tool for charitable fundraising NPOs". *Public Relations Review*, 35(1), págs. 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(3), págs. 279–284.
- KEATING, E.K. y FRUMKIN, P. (2003). "Reengineering nonprofit financial accountability: Toward a more reliable foundation for regulation". *Public Administration Review*, 63(1), págs. 3–15.

- LEE, T.E., CHEN, J.Q. y ZHANG, R. (2001). "Utilizing the internet as a competitive tool for non-profit organizations". *The Journal of Computer Information Systems*, 41(3), págs. 26–31.
- LEFTWICH, R.W., WATTS, R.L., ZIMMERMAN, J.L., BURTON, J.C. y SCHIPPER, K. (1981). "Voluntary corporate disclosure: The case of interim reporting/discussion". *Journal of Accounting Research*, 19(supplement), págs. 50–77.
- MARCUELLO, C. y SALAS, V.(2001). "Nonprofit organizations, monopolistic competition, and private donations: Evidence from Spain". *Public Finance Review*, 29(3), págs.183-207.
- MARTÍN PÉREZ, V., MARTÍN CRUZ, N. y HERNANGÓMEZ BARAHONA, J. (2010). "Delegación y sistemas de incentivos en las entidades sin fines de lucro. El caso de las ONGD españolas". *Revista Europea de Dirección y Economía de la Empresa*, 19(4), págs. 171-190.
- MCGEE, R. (2013). "Aid transparency and accountability: Build it and they'll come?". *Development Policy Review*, 31(1), págs. 107–124.
- MEDINA REY, J.M. (2009). "Transparencia y buen gobierno en las ONGD". *Revista Española del Tercer Sector*, 11, págs. 93–113.
- MILGROM, P.(1981). "Good news and bad news: Representation theorems and applications". *Bell Journal of Economics*, 12(2), págs. 380–391.
- MURTAZA, N. (2012). "Putting the lasts first: The case for community-focused and peer-managed NGO accountability mechanisms". *Voluntas*, 23(1), págs. 109–125.
- NAUDÉ, A.M.E., 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(1), págs. 87–94.
- O'DWYER, B. y UNERMAN, J. (2008). "The paradox of greater NGO accountability: A case study of amnesty Ireland". *Accounting, Organizations and Society*, 33(7-8), págs. 801–824.
- O'DWYER, B. y UNERMAN, J. (2007): "From functional to social accountability: Transforming the accountability relationship between funders and non-governmental development organisations". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(3), págs. 446–471.
- OZCELIK, Y. (2008). "Globalization and the Internet: Digitizing the nonprofit sector". *Journal of Global Business Issues*, 2(1), págs. 149–153.
- PARSONS, L.M. (2003). "Is accounting information from nonprofit organizations useful to donors? A review of charitable giving and value-relevance". *Journal of Accounting Literature*, 22, págs. 104–129.
- PARSONS, L.M. (2007). "The impact of financial information and voluntary disclosures on contributions to not-for-profit organizations". *Behavioral Research in Accounting*, 19(1), págs. 179–196.

- PHILLIPS, S.D. (2013). "Shining a light on charities or looking in the wrong place? Regulation-by-transparency in Canada". *Voluntas*, 24(3), págs. 881–905.
- ROBBINS, W.A. y AUSTIN, K.R. (1986). "Disclosure quality in governmental financial reports: An assessment of the appropriateness of a compound measure". *Journal of Accounting Research*, 24(2), págs. 412–421.
- SANZ, C.J. y KOC, A.C. (2006). "Transparencia de la información en Internet del sector no lucrativo en España". *Partida Doble*, 183, págs. 96–105.
- SAXTON, G.D. y GUO, C. (2011). "Accountability online: Understanding the web-based accountability practices of nonprofit organizations". *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 40(2), págs. 270–295.
- SCHMITZ, H.P., RAGGO, P. y BRUNO-VAN VIJFEIJKEN, T. (2012). "Accountability of transnational NGOs: Aspirations vs. practice". *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 41(6), págs. 1175–1194.
- SPAR, D. y DAIL, J. (2002). "Of measurement and mission: Accounting for performance in non-governmental organizations". *Chicago Journal of International Law*, 3(1), págs. 171–182.
- SZPER, R. y PRAKASH, A. (2011). "Charity watchdogs and the limits of information-based regulation". *Voluntas*, 22(1), págs. 112–141.
- TAYLOR, M. y WARBURTON, D. (2003). "Legitimacy and the role of UK third sector organizations in the policy process". *Voluntas*, 14(3), págs. 321–338.
- TRUSSEL, J.M. y PARSONS, L.M. (2007). "Financial reporting factors affecting donations to charitable organizations". *Advances in Accounting*, 23, págs. 263–285.
- VACCARO, A. y MADSEN, P. (2009). "ICT and an NGO: Difficulties in attempting to be extremely transparent". *Ethics and Information Technology*, 11(3), págs. 221–231.
- VERBRUGGEN, S., CHRISTIAENS, J. y MILIS, K. (2011). "Can resource dependence and coercive isomorphism explain nonprofit organizations' compliance with reporting standards?". *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 40(1), págs. 5–32.
- VERNIS, A., IGLESIAS, M., SANZ, B. Y SAZ, A. (2004). *Los retos de las organizaciones no lucrativas. Claves para el fortalecimiento institucional del tercer sector*. Ediciones Granica, Barcelona.
- WATERS, R.D. (2007). "Nonprofit organizations' use of the Internet. A content analysis of communication trends on the Internet sites of the philanthropy 400". *Nonprofit Management and Leadership*, 18(1), págs. 59–76.
- YETMAN, M.H. y YETMAN, R.J. (2012). "The effects of governance on the accuracy of charitable expenses reported by nonprofit organizations". *Contemporary Accounting Research*, 29(3), págs. 738–767.