

**CONTABILIDAD DEL TERCER SECTOR: UN ESTUDIO EMPÍRICO DE LA
TRANSPARENCIA DE LAS ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO DE BRASIL**

Rodrigo Vaz Gomes Bastos

Profesor de la Universidad Federal de Pernambuco - Brasil

Cacilda Soares de Andrade

Profesora de la Universidad Federal de Pernambuco - Brasil

Área temática: J) Entidades sin Fines de Lucro

Palabras clave: Tercer Sector, Entidades Sin Fines de Lucro, Transparencia, Rendición de Cuentas, *Accountability*.

CONTABILIDAD DEL TERCER SECTOR: UN ESTUDIO EMPÍRICO DE LA TRANSPARENCIA DE LAS ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO DE BRASIL

RESUMEN

Varios estudios han demostrado, en los últimos años, el fuerte crecimiento de la importancia de las Entidades Sin Fines Lucrativos (ESFL). Sin embargo, para que estas entidades se mantengan operativas y captando los recursos necesarios para el desarrollo de sus actividades, es condición *sine qua non* ser capaz de demostrar transparencia y rendir cuentas de forma sistemática y eficaz. En este sentido, el presente estudio propone un modelo de medición del nivel de *accountability* de estas entidades y averigua, a través de un estudio empírico con más de 230 ESFL brasileñas, tal nivel. Los resultados evidencian que el nivel de transparencia es aún muy bajo.

Palabras-clave: Tercer Sector, Entidades Sin Fines de Lucro, Transparencia, Rendición de Cuentas, *Accountability*.

1. INTRODUCCIÓN

Las ESFL han experimentado un notable protagonismo en los sistemas económicos, principalmente por la relevancia social que han adquirido en los últimos años (Bellostas, Brusca y Moneva, 2006).

Varios estudios han demostrado la creciente importancia de estas entidades, así como de la relevancia del denominado Tercer Sector. En este sentido, a nivel mundial, cabe destacar la labor realizada por el *Center for Civil Society Studies (CCSS)*¹, de la *Johns Hopkins University*, reflejada, principalmente, en el gran número de publicaciones en los últimos años. Este centro viene desarrollando varias investigaciones en conjunto con diversos países del mundo.

En España, el Observatorio del Tercer Sector (OTS)², igualmente viene trabajando de forma intensa en el tema, ratificando la importancia tanto de las entidades no lucrativas que componen este sector como del sector en general.

Las ESFL, como es sabido, desempeñan un importante papel en la sociedad, siempre con el fin de mejorar el entorno donde operan, a través de distintos campos de actividad.

Fomentar el debate social, suplir carencias sociales, proteger la calidad de vida, actuar como grupos de presión, aportar voces divergentes, son algunas de las finalidades de estas entidades.

En este sentido, el OTS – en su página web – subraya que:

“Las finalidades están vinculadas a la mejora del entorno social, y se pueden encontrar organizaciones del tercer sector en campos muy variados, como por ejemplo, medio ambiente, cultura, ocio y juventud, actividades sociales, lucha contra la pobreza y la exclusión, cooperación internacional, etc.”

Asimismo, observando el sector como un todo se puede constatar el peso económico y social que este asume dentro de un determinado país. En España, por ejemplo, este sector está formando por más de 362.000 entidades, contribuye con una significativa cantidad de empleos remunerados a tiempo completo y recauda un volumen considerable de recursos financieros (RUIZ OLABUÉNAGA, 2006).

Sin embargo, cabe resaltar que, para que una ESFL pueda mantenerse operando en el sector y captando recursos para llevar a cabo sus proyectos, son imprescindibles algunos requisitos, ya que dependen del recibimiento de donaciones de terceros, de subvenciones públicas, de las aportaciones de sus asociados – en el caso de las asociaciones –, y demás ayudas para su supervivencia.

En relación a los requisitos mencionados anteriormente, se destacan como más relevantes los siguientes:

- Ser Transparente;
- Rendir Cuentas de forma eficaz; y
- Hacer uso de Internet como una eficiente herramienta de divulgación de información financiera.

¹ El *Center for Civil Society Studies* es parte de la *Johns Hopkins Institute for Policy Studies* y realiza su labor a través de una combinación de investigación, formación y de intercambio de información, tanto nacional como internacionalmente. En resumen, el CCSS tiene por objeto mejorar la comprensión y el funcionamiento eficaz de las organizaciones no lucrativas (*Not-for-profit organizations*), filantrópicas y sociedad civil en EEUU y en todo el mundo. Para una información más detallada sobre el centro, investigaciones y equipos de trabajo, consultar: www.ccss.jhu.edu.

² El Observatorio del Tercer Sector es un centro de investigación especializado en el tercer sector, sin ánimo de lucro e independiente, con la finalidad de profundizar e incrementar el conocimiento sobre este sector y trabajar para mejorar el funcionamiento de las organizaciones no lucrativas.

2. OBJETIVO GERAL

Esta investigación tiene como objetivo global profundizar en el estudio de las ESFL. Concretamente, se analiza la cuestión de la Transparencia y Rendición de Cuentas a través de Internet.

2.1. Objetivos Específicos

Para alcanzar el objetivo propuesto, se ha optado por desagregarlo en los objetivos específicos que se señalan a continuación:

- 1º) Conocer los conceptos básicos de los siguientes temas: Transparencia y Rendición de Cuentas;
- 2º) Proponer una forma eficaz de análisis y medición del nivel de Transparencia y Rendición de Cuentas de las entidades analizadas; y
- 3º) Desarrollar un estudio empírico con el fin de determinar el nivel de Transparencia y Rendición de Cuentas de las ESFL de la muestra.

3. FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA

3.1. Transparencia y Rendición de Cuentas

Una considerable parte de las nuevas publicaciones sobre el tercer sector destacan la importancia de la Transparencia y de la Rendición de Cuentas para las entidades no lucrativas. Probablemente, tal importancia resida en el hecho de que la credibilidad de las ENL depende, mayoritariamente, de la confianza social que éstas generan o sean capaces de generar.

En este sentido, Vidal y Grabulosa (2007) resaltan que:

“Las entidades del tercer sector, tanto fundaciones como asociaciones, para poder realizar sus actividades necesitan de la confianza social. En la medida que consiguen apoyo social consiguen recursos, voluntariado y legitimidad para actuar en cualquiera de sus ámbitos de intervención (cooperación, cultural, social, etc). La confianza social es como un hilo fino que une a las entidades con la sociedad. Esta confianza social es muy difícil de conseguir y, paradójicamente, muy fácil de perder. Si bien esta premisa se puede aplicar a todos los ámbitos de la vida, cuando lo hacemos desde las organizaciones sin ánimo de lucro su significado adquiere especial relevancia. (...) Ésta depende de varios factores entre los que destaca la rendición de cuentas y la transparencia”.

Tal y como queda patente en la citación anterior, la confianza social es, sin lugar a dudas, de primordial importancia para las entidades no lucrativas, una vez que cuanto mayor sea ésta, mayor sería el nivel de compromiso y apoyo social, permitiendo, consecuentemente, mayores y mejores recursos humanos y económicos y, en definitiva, una mayor legitimidad para poder actuar.

Ante lo expuesto, queda evidente que mantener e incrementar la confianza social, es decir, la confianza que la sociedad deposita en las ENL, consiste en el principal reto de estas organizaciones.

No obstante, la cuestión sería: ¿Cómo mantener e incrementar la confianza social? Buscando contestar tal pregunta, se entiende que para generar vínculos sólidos con la sociedad en general, así como con los donantes en particular, necesario – o tal vez imprescindible – sería incrementar la transparencia y rendir cuentas de forma sistemática.

Relacionado también con lo anterior, se considera importante destacar que el V Foro del Tercer Sector, organizado por la Fundación EDE y la Fundación Luis Vives, que tuvo lugar en septiembre de 2008, en Bilbao, tuvo como tema la “Transparencia y Rendición de Cuentas en el Tercer Sector”.

Como resultado del citado Foro se publicó el Cuaderno de Debate nº 5, del que hace parte el “Documento Marco – Transparencia y Rendición de Cuentas en el Tercer Sector”, de autoría de Julia Montserrat. En este documento la autora enumera las principales razones que justifican la importancia de la transparencia y rendición de cuentas en el tercer sector. A partir de tal aportación, se presenta, a continuación, las razones por las cuales, según Montserrat (2009) se exigen una mayor transparencia a las organizaciones no lucrativas:

La pérdida de credibilidad en las organizaciones no lucrativas;

- ✓ La credibilidad de las ESFL;
- ✓ El crecimiento de la influencia política y económica de las ENL; y las
- ✓ Características específicas del Tercer Sector de Acción Social

Para Marcuello *et al* (2007), no es posible precisar cuáles son las causas últimas de las demandas crecientes de transparencia en la gestión de las organizaciones. Sin embargo, relaciona como posibles razones las siguientes:

- ✓ Ocupación de una posición cada vez más destacada en los procesos sociales, políticos y económicos de la sociedad;
- ✓ El aumento de las actividades de las ESFL;
- ✓ Casos de escándalos que han activado las dudas y suspicacias en el sector.

En definitiva, se entiende que la transparencia y la rendición de cuentas consiste en uno de los instrumentos más importantes que disponen las entidades que componen el tercer sector, principalmente para demostrar su capacidad de gestión, su forma de actuar y, consecuentemente, inspirar mayor confianza a sus donantes actuales y potenciales.

De acuerdo con Arpa (2007), la manera de afrontar a la desconfianza es ser transparente, sin embargo más que ser transparente hay que demostrarla conforme se puede ver en sus propias palabras cuando trata del tema:

“En nuestra línea de pensamiento, en nuestras actuaciones, en nuestra gestión y en nuestros equipos. Este es el antídoto contra la desconfianza. Tenemos que mostrar nuestra honestidad; hemos de demostrar a nuestros socios y colaboradores, pero también a la sociedad en general, que nuestras cuentas están claras, que nuestra cooperación está realmente dirigida a las personas que más lo necesitan, que nuestra profesionalidad nos hace eficaces y que los recursos no se malgastan”.

Tras marcar la importancia de la Transparencia y de la Rendición de Cuentas para las entidades no lucrativas, principalmente por la capacidad que poseen de generar una mayor confianza, conforme desarrollado en este apartado, se pasa a presentar los principales conceptos y diferencias entre éstos.

3.1.1. Conceptos básicos

De acuerdo con Vidal y Grabulosa (2007, p.6), los conceptos de Transparencia y Rendición de Cuentas están todavía un poco mezclados y confundidos. Estos autores presentan los siguientes conceptos:

- **Rendición de cuentas** - “La rendición de cuentas se refiere a la explicación de aspectos organizativos tales como la razón de ser y los valores de la entidad, las actividades y su impacto, la financiación, el equipo y las políticas de gestión y desarrollo de personas, la visión que tiene de la sociedad, las políticas de comunicación, etc. Así, este concepto ofrece una visión global sobre la organización que va más allá de los aspectos económicos”.
- **Transparencia** – corresponde al “grado de información y la actitud con la que se afronta el proceso de rendición de cuentas. Este grado está influenciado por variables como los valores organizativos, la actividad realizada, los destinatarios de las actuaciones, la cultura participativa de la organización o el entorno social, entre otras”.

Para los citados autores, el concepto de Rendición de Cuentas está próximo al concepto anglosajón de Accountability.

Corroboran con esta afirmación, Marcuello *et al* (2007, p.9), al decir que “la rendición de cuentas no es sólo una mera adecuación y justificación de los gastos en tiempo y forma. Hemos de tener en cuenta el comportamiento global de cada entidad como horizonte desde el cual dar razón de las actividades, las actuaciones, los resultados de cada ENL. Esto se ha venido denominando en la literatura internacional como “*accountability*” (Cutt y Murray, 2000) y en el contexto español va en la línea de algunos *rankings* de calidad en la gestión de las llamadas Organizaciones No Gubernamentales (ONG), como el de la Fundación Lealtad”.

Montserrat (2009), a su vez, afirma que:

- El concepto de **Transparencia** no implica mostrar toda la información de la organización sino gestionar correctamente esta información para poder presentarla de forma clara a las distintas partes implicadas.
- En cuanto a la **Rendición de Cuentas**, es importante poder medir, mediante indicadores, el impacto que tiene la actividad que realiza la entidad.

Por último, según Fuentes (2007), “La rendición de cuentas no es solo una cuestión económica sino de legitimidad e identidad del sector no lucrativo. Es una parte consustancial de su propia naturaleza de servicio a la sociedad, lo que algunos denominan el “contrato social” entre entidades sin fines lucrativos y la sociedad en su conjunto. Estas organizaciones existen gracias a la confianza que infunden a la sociedad y para mantener dicha confianza es imprescindible una gestión económica transparente”.

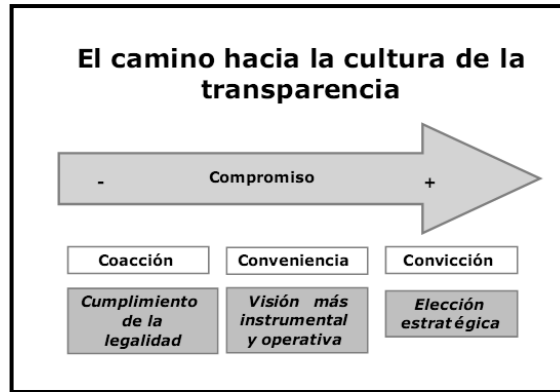
3.1.2. La Transparencia en una ESFL

La Transparencia y Rendición de Cuentas, sin lugar a dudas, representan la forma más eficaz de incrementar la confianza y, consecuentemente, la obtención de recursos necesarios al funcionamiento de las ESFL.

Conforme a todo lo expuesto hasta aquí, no cabe dudas cuanto a la necesidad que tienen las entidades del Tercer Sector, en el sentido de ser lo más transparente posible. De acuerdo con Campuzano (2007), “Sin una verdadera transparencia, rendición de cuentas e independencia de los gobiernos, tenemos una sociedad civil débil, dependiente, sin capacidad de crítica y debilitando las causas justas que pretende abanderar”.

De acuerdo con Vidal y Grabulosa (2007), hay distintas maneras de afrontar la rendición de cuentas y la transparencia desde las organizaciones no lucrativas. Para estos autores, un enfoque básico de la rendición de cuentas es el estricto cumplimiento de la legalidad. Un paso más allá es llegar a identificar una cierta conveniencia operativa, llevando a cabo acciones de rendición de cuentas porque implican ventajas para la organización. Finalmente, se encontraría la visión que supone incorporar una cultura de transparencia de la entidad: se trata de hacerlo por una elección estratégica y actuar de manera transparente, haciendo una rendición de cuentas amplia y continuada. Esta opción ayuda al compromiso y a la sostenibilidad de la organización.

Figura 1 – Rendición de Cuentas en la ENL



Fuente: Vidal y Grabulosa (2007)

Por último, estos autores llaman la atención para el hecho de la eficacia y las limitaciones de los mecanismos de autoregulación sectorial y la enorme discusión el torno al tema. Concluyen ratificando que se trata de una herramienta importante puesto que facilitan la colaboración y la cooperación entre entidades, a la vez que visibilizan los valores compartidos como entidades del tercer sector.

4. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

4.1. Tipo de investigación

El presente trabajo constituye una investigación de tipo empírica llevada a cabo a través de un análisis tanto de la información económico-financiera como la información no financiera, publicada en Internet por las ESFL brasileñas.

El trabajo se divide en tres fases: 1º) Búsqueda de los documentos y normativas relacionados con el tema en cuestión; 2º) Realización del estudio empírico propiamente dicho; 3º) Análisis de resultados y, finalmente, presentación de las principales conclusiones.

En relación a la parte práctica, se hace un análisis de contenido de las páginas web de aquellas ESFL que componen la muestra, con el fin de dar respuesta al cuestionario confeccionado para la consecución del estudio empírico, expuesto a continuación.

4.2. Cuestionario y Modelo propuesto

Tras analizar los principales aspectos relacionados con la Transparencia y Rendición de Cuentas, se ha desarrollado el cuestionario que servirá de base para la consecución del estudio empírico. Además, se propone un modelo para determinar en nivel de Transparencia y Rendición de Cuentas.

4.2.1. Cuestionario

Cuadro 1 – Cuestionario

INFORMACIÓN RELACIONADA CON LA TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS (NATURALEZA FINANCIERA) – Bloque 1 (B1)	
1	Acceso al Balance Patrimonial
2	Acceso a la Cuenta de Resultados
3	Acceso al Estado de Flujo de Caja
4	Acceso a la Memoria
5	Cuentas anuales del último ejercicio cerrado
6	Acceso a las Cuentas Anuales completas con tres o más ejercicios de antigüedad
7	Acceso individualizado al parecer de auditoría
8	Si publican los presupuestos de la ESFL, así como su liquidación
9	Si publica la lista y el valor de los convenios e proyectos
10	Si publica algún indicador financiero o presupuestario
INFORMACIÓN RELACIONADA CON LA TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS (OTROS ASPECTOS) – Bloque 2 (B2)	
11	Acceso a la Memoria de Actividad
12	Acceso a la Memoria de Actividad del último ejercicio cerrado
13	Acceso a la Memoria de Actividad con tres o más ejercicios de antigüedad
14	La ESFL divulga su Política de Transparencia
15	Código de Buenas Prácticas / Código de Ética
16	Copia del estatuto social actualizado de la entidad
17	Indicadores GRI (Global Reporting Initiative)
18	Información sobre los Voluntarios
19	Utilizan algún modelo de medición, gestión y divulgación de Capital Intelectual
20	Publican indicadores de medición del Capital Intelectual dentro de otro informe
INFORMACIÓN RELACIONADA CON LA PÁGINA WEB – Bloque 3 (B3)	
21	Es una página web?
22	Utilizan alguna red social (Facebook, twitter, instagram)
23	Dispone de un icono específico donde se agrupa toda la información financiera
24	A pesar de constar un icono para la descarga de los archivos (Cuentas Anuales, Memoria, Auditoría etc) no es posible descargarlos.
25	Dispone de un icono para la realización de donaciones en línea
26	Dispone de un icono específico donde se agrupa las informaciones exigidas en el artículo 63 del Decreto 7.724, de 16/05/2012
27	Información de las personas o departamentos donde se puede obtener información adicional, tanto digital como impresa.
28	Es facilitado el mapa del sitio
29	Página web traducida a otros idiomas
30	Consta la fecha de la última actualización

4.2.2. Modelo para la determinación del nivel de Transparencia y Rendición de Cuentas a través de Internet

En este apartado se ha tratado de desarrollar un modelo para determinar el nivel de Transparencia y Rendición de Cuentas (NTRC) de las ESFL a través de Internet.

Se ha desarrollado un sistema de evaluación utilizando técnicas basadas en instrumentos estadísticos que tiene como fin la obtención de una puntuación – *scoring* – a partir de cierta información que permita calificar el nivel de transparencia y rendición de cuentas a través de Internet como *bajo, medio o alto*.

Se trata, por tanto, de un análisis discriminante a partir de cada uno de los bloques que componen el Cuestionario. La fórmula es la siguiente:

$$B1 \times 4,5 + B2 \times 3,5 + B3 \times 2,0 = Z$$

Donde,

B1 = Bloque 1 - INFORMACIÓN RELACIONADA CON LA TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS (NATURALEZA FINANCIERA)

B2 = Bloque 2 - INFORMACIÓN RELACIONADA CON LA TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS (OTROS ASPECTOS)

B3 = Bloque 3 - INFORMACIÓN RELACIONADA CON LA PÁGINA WEB

Se ha tratado de ponderar la información de acuerdo a la importancia dada – a efectos de este estudio - a cada bloque, como factor de revelación de Transparencia y Rendición de Cuentas a través de Internet. Para calcularse el valor de cada bloque se hace una media aritmética de los porcentajes encontrados desde el nivel de respuestas de la evidenciación empírica.

De la aplicación de la fórmula, se encuentra un *Scoring*. En la Tabla 1 se puede ver más cómo se obtiene este indicador.

Tabla 1 – Cálculo del Scoring

Datos analizados	% Media	Coefficiente de ponderación	RESULTADO
Bloque 1 (Cuestiones 1 - 10)	100	4,5	4,5
Bloque 2 (Cuestiones 11 - 20)	100	3,5	3,5
Bloque 3 (Cuestiones 21 - 25)	100	2	2
SCORING			10

En función de la puntuación (*scoring*) obtenida, se aplica el resultado en la tabla de equivalencias (Tabla 2) y de ahí se determina el NTRC.

Tabla 2 – Cuadro de Equivalencias

CLASIFICACIÓN	PUNTUACIÓN
ALTA	(7,1 - 10)
MEDIA	(3,1 - 7)
BAJA	(0 - 3)

Inicialmente, se aplicará el modelo a nivel global, es decir, para verificar el nivel general de transparencia y rendición de cuentas de las ENL que componen la muestra inicial.

No obstante, es posible calcular las “z” de cada una de las entidades, con el fin de verificar cuales son las ENL más transparentes según los criterios establecidos en esta investigación, así como aquellas que presentan el menor NTRC.

5. MUESTRA

5.1. Universo y muestra

El universo de la investigación corresponde a las ESFL – asociaciones y fundaciones privadas que desarrollan proyectos de cooperación al desarrollo, acción humanitaria, atención a colectivos desfavorecidos, o de defensa y conservación del medio ambiente –, que figuran en la página web de la Asociación Brasileña de Organizaciones No Gubernamentales (ABONG).

La utilización de esa base de datos para la selección de la muestra se justifica por la notoriedad y credibilidad que la referida asociación goza en el país. La población está compuesta, por lo tanto, de un total de 230 ESFL. El análisis inicial abarcó a la totalidad de las entidades, por lo que no se ha utilizado técnica de muestreo previo.

5.2. Tratamiento de los datos

Para el tratamiento de los datos se ha utilizado el paquete estadístico SPSS (versión 15.0), así como el Excel.

Considerando los objetivos propuestos para este estudio, no se emplea ningún método de estadística inferencial, dado que esta rama de la estadística se dedica a la generación de los modelos inferenciales y de predicciones, tales como las descripciones de asociación entre variables (correlación) o modelamiento de relaciones entre variables (análisis de regresión).

A efectos de este estudio, por tanto, se ha utilizado métodos de estadística descriptiva, considerando que estos atienden de forma suficiente a los fines propuestos. Se trata, básicamente, en resumir los datos de forma numérica o gráfica.

Conforme a estos planteamientos, y de forma más concreta, para el tratamiento de los datos analizados se ha confeccionado una tabla (Anexo A) con el fin de recoger las respuestas del Cuestionario. Las variables cualitativas – recogidas en los mencionados cuestionarios – son dicotómicas y consecuentemente sólo pueden tomar dos valores (0 ò 1) representando *No o Sí, No publica o Publica, No presenta o Presenta etc.*

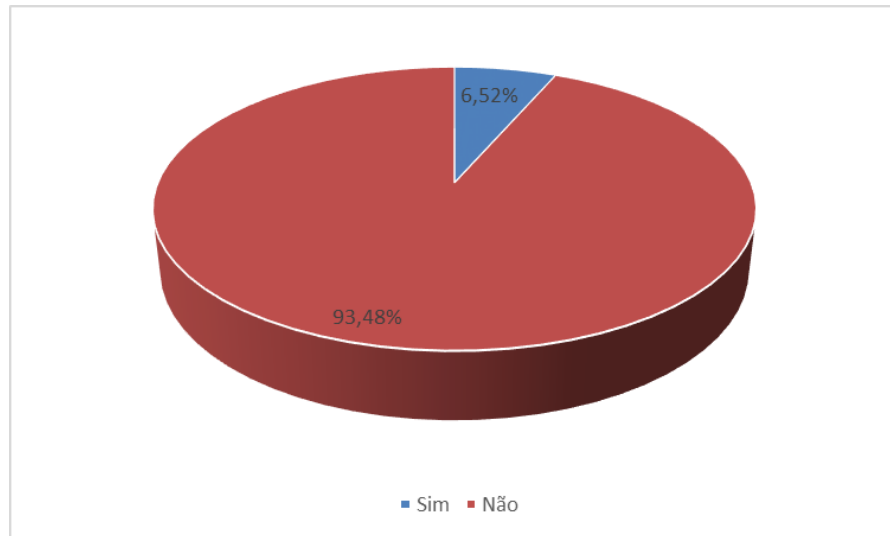
6. RESULTADOS DEL ESTUDIO EMPÍRICO

El presente epígrafe trata de la presentación y análisis de los resultados del estudio empírico. Expone, por tanto, los principales resultados – a través de gráficos, tablas y cuadros – de las cuestiones más relevantes de las analizadas sobre la Transparencia, Rendición de Cuentas y la Accesibilidad de la Información a través de Internet.

6.1. Estudio empírico sobre la Transparencia, Rendición de Cuentas y Accesibilidad de la Información

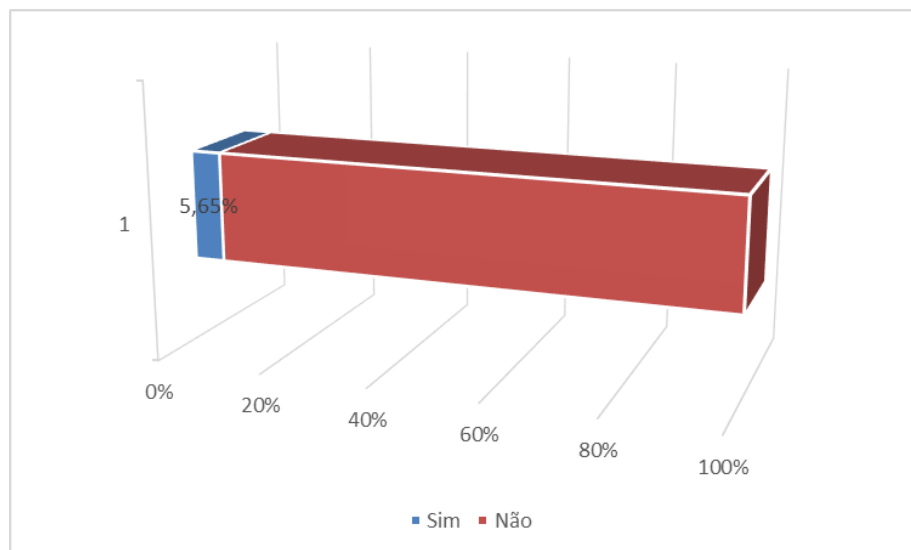
6.1.1. Información de Naturaleza Financiera

Este apartado se dedica a analizar la información económico-financiera evidenciada por las ESFL, agrupadas en el primer bloque. En este sentido, la primera cuestión pretende averiguar cual es el porcentaje de entidades que divulgan el Balance Patrimonial en sus páginas web. De este análisis, se ha constatado que solamente el 6,52% de las ESFL divulgan el Balance.

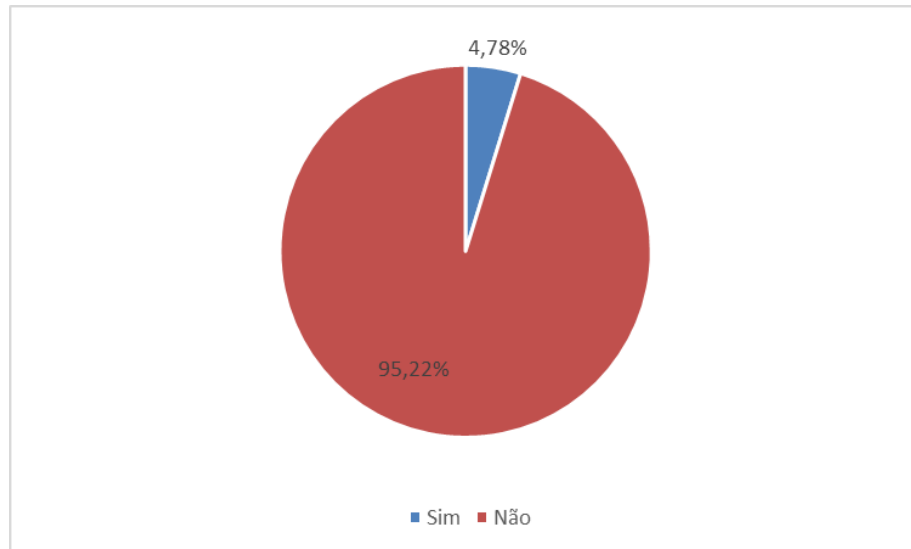
Gráfico 1 – Balance

Fuente: Elaboración propia

En relación a las cuestiones siguientes

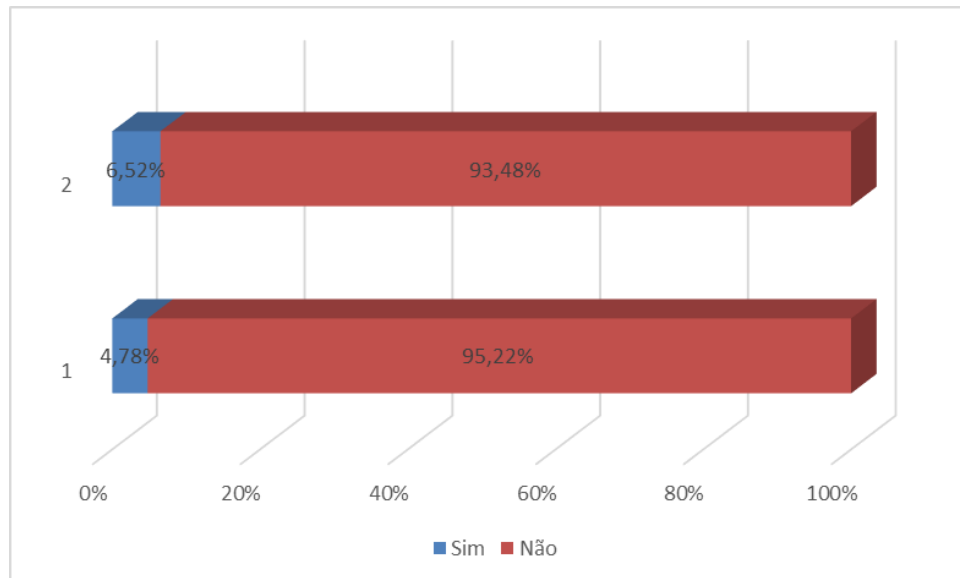
Gráfico 2 – Cuenta de Resultados

Fuente: Elaboración propia

Gráfico 3 – Flujo de Caja

Fuente: Elaboración propia

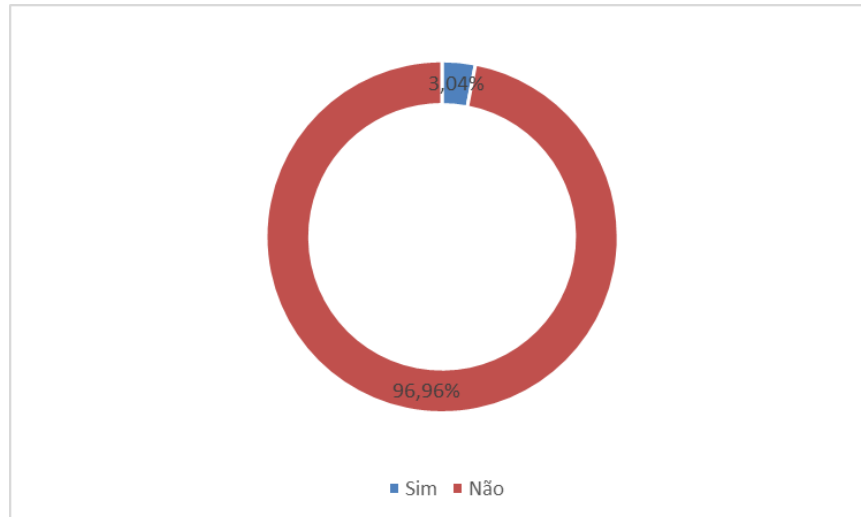
Cuestión 5 y 6 – DC del último año cerrado y Cuentas anuales con 3 o más ejercicios de antigüedad, respectivamente

Gráfico 4 – Cuentas anuales completas

Fuente: Elaboración propia

Cuestión 8 – Si publican los presupuestos de la ESFL.

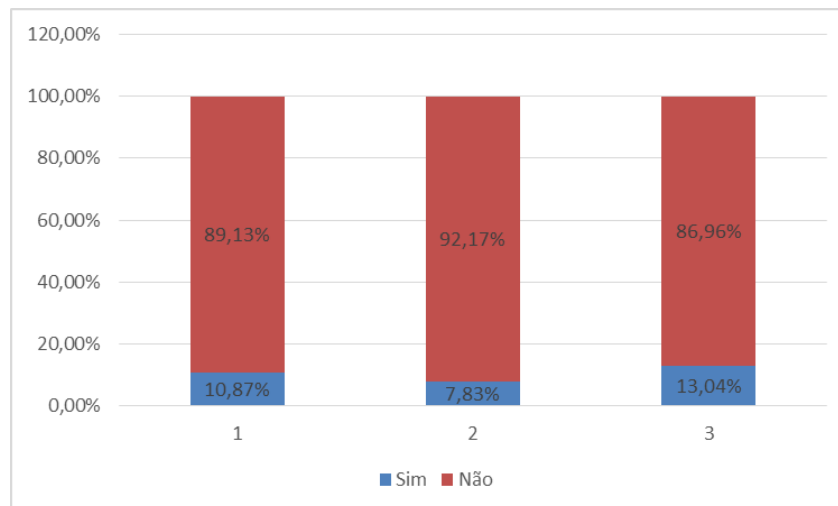
Gráfico 5 – Presupuestos



Fuente: Elaboración propia

6.1.2. Información de Naturaleza Financiera

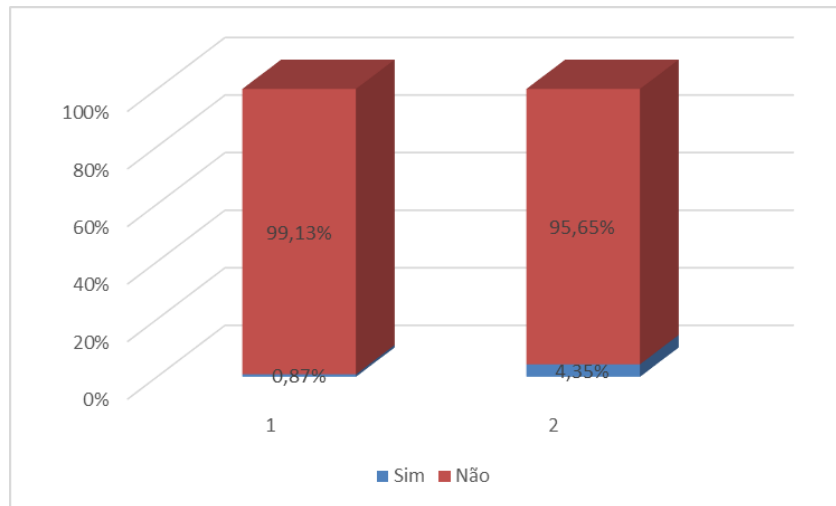
Gráfico 6 – Informe de Actividades



Fuente: Elaboración propia

Las Cuestiones 14 y 15, versa sobre Política de Transparencia y Código de Buenas Conductas / Ética, respectivamente.

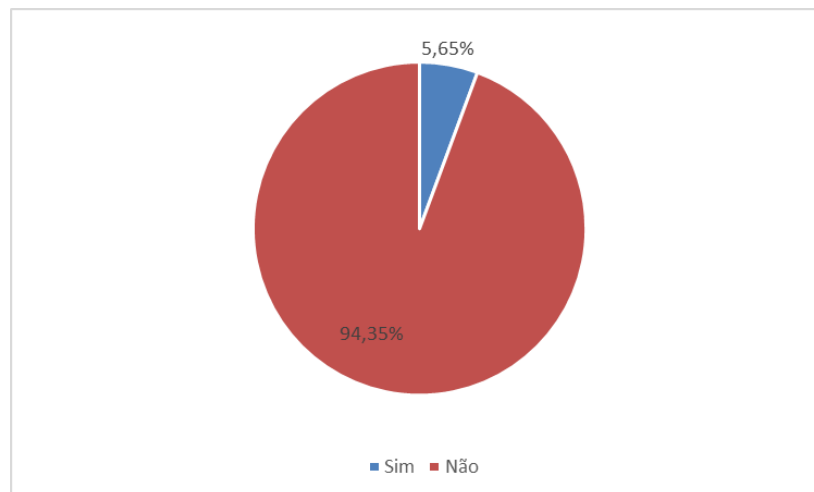
Gráfico 7 – Código de Conductas y Política de Transparencia



Fuente: Elaboración propia

Cuestiones 18 – Información sobre los voluntarios.

Gráfico 8 – Voluntarios



Fuente: Elaboración propia

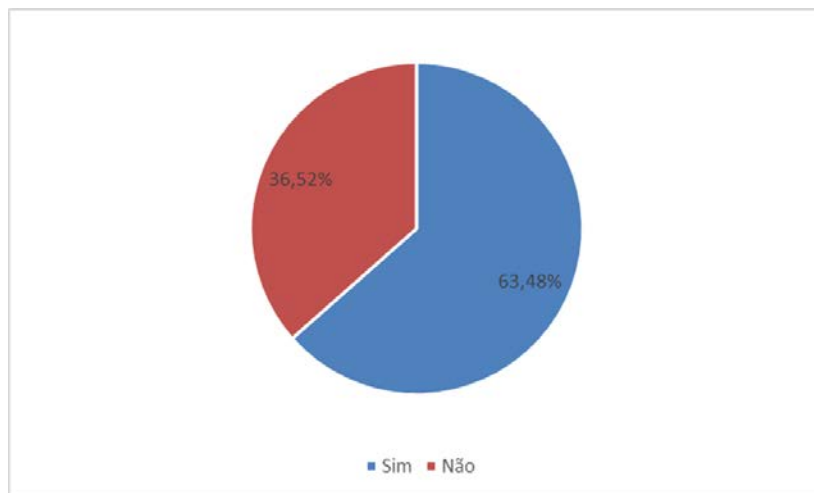
6.1.3. Información Relacionada con la Página web

El tercer bloque del cuestionario se dedica a verificar cuestiones sobre la accesibilidad a la información y la navegabilidad de la página web. La **Cuestión 21**, primera de este bloque, trataba de comprobar si las entidades facilitaban el mapa de sus páginas web. El hecho de disponer de un mapa de la página web proporciona a los terceros una mayor facilidad a la hora de encontrar la información buscada y consecuentemente una mayor transparencia.

Los resultados indican que el X % de las entidades que componen la muestra facilitan el mapa de sus páginas web, frente a

Cuestión 21 – Se trata de una página web?

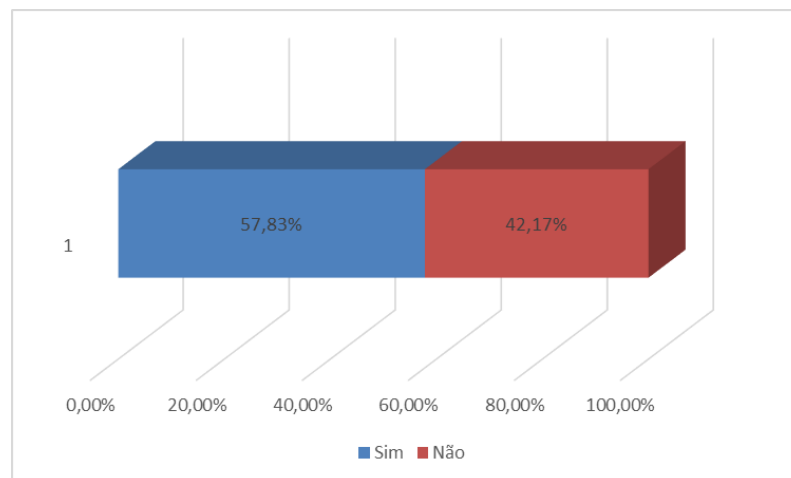
Gráfico 9 – Página WEB



Fuente: Elaboración propia

La Cuestión 22- Redes Sociales (Facebook, Instagram, Twitter)

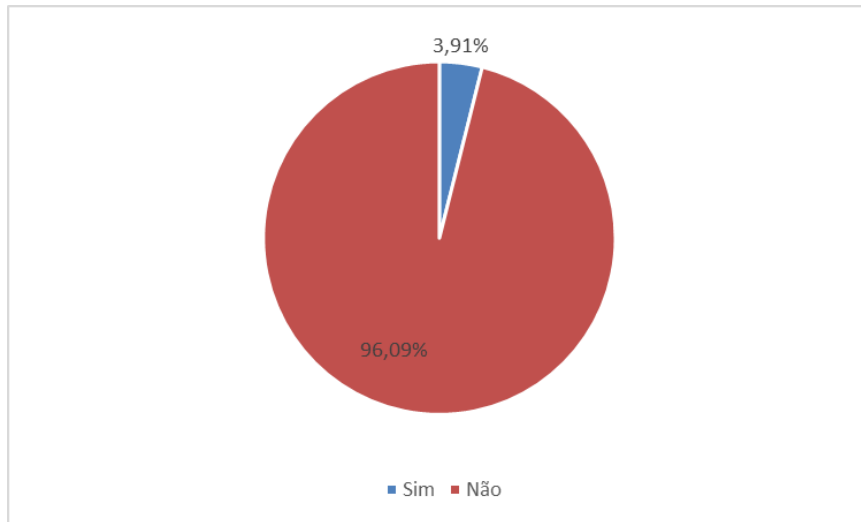
Gráfico 10 – Redes Sociales



Fuente: Elaboración propia

La Cuestión 23 si se dispone de un ícono que agrupara toda la información financiera

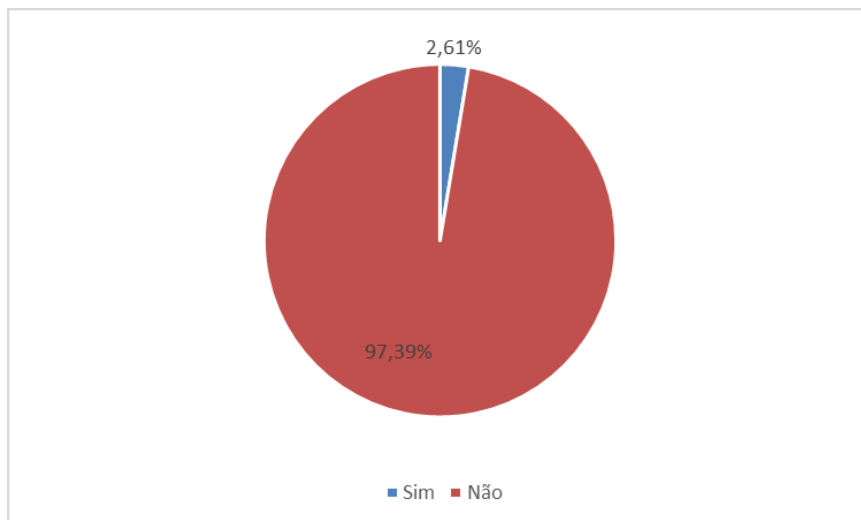
Gráfico 11 – Agrupación de Información Financiera



Fuente: Elaboración propia

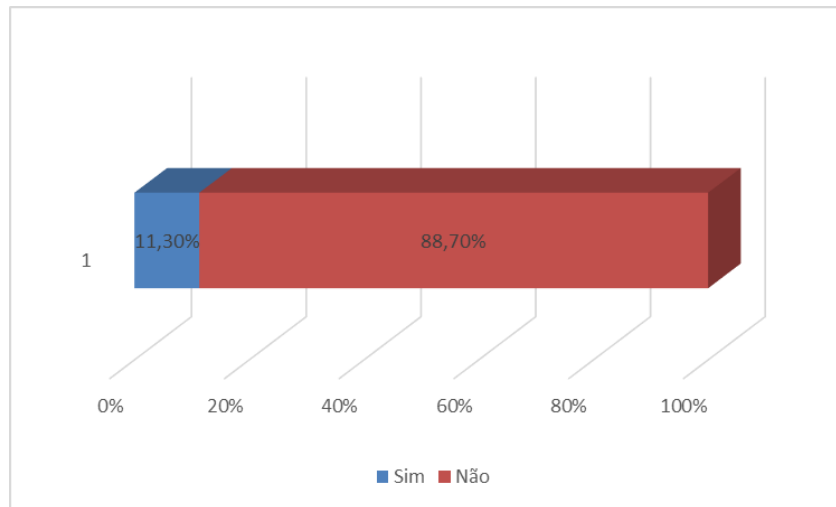
La Cuestión 24 corrige la anterior, es decir, si que posee pero no baja la información

Gráfico 12 – Icono descarga información



Fuente: Elaboración propia

Gráfico 13 – Balance



Fuente: Elaboración propia

APLICACIÓN DEL MODELO

MODELO DISCRIMINANTE

$$B1 \times 4,5 + B2 \times 3,5 + B3 \times 2 = Z$$

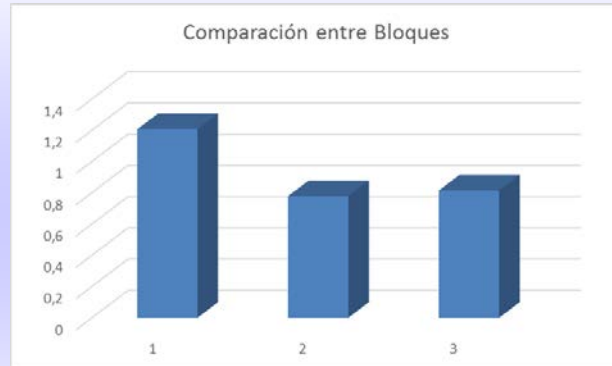
B1 = Bloque 1 - INFORMACIÓN RELACIONADA CON LA TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS (NATURALEZA FINANCIERA)

B2 = Bloque 2 - INFORMACIÓN RELACIONADA CON LA TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS (OTROS ASPECTOS)

B3 = Bloque 3 - INFORMACIÓN RELACIONADA CON LA PÁGINA WEB

RESULTADOS ESTUDIO EMPÍRICO

Comparación entre bloques y Aplicación del Modelo



TIPO DE INFORMACIÓN	CORRESPONDE	SIGLA	%
Relacionada con la transparencia y rendición de cuentas (naturaleza financiera)	Bloque 1	B1	1,21
Relacionada con la transparencia y rendición de cuentas (otros aspectos)	Bloque 2	B2	0,78
Relacionada con la página web (accesibilidad y navegabilidad)	Bloque 3	B3	0,81

$$(1,21 \times 4,5) + (0,78 \times 3,5) + (0,81 \times 2,00) = 2,80 \text{ puntos}$$

RESULTADOS ESTUDIO EMPÍRICO

Datos analizados	% Media	Coficiente de ponderación	RESULTADO
Bloque 1 (Cuestiones 1 - 10)	0,27	4,5	1,21
Bloque 2 (Cuestiones 11 -20)	0,22	3,5	0,78
Bloque 3 (Cuestiones 21 - 30)	0,41	2	0,81
SCORING			2,8

CLASIFICACIÓN	PUNTUACIÓN
ALTA	(7,1 - 10)
MEDIA	(3,1 - 7)
BAJA	(0 - 3)

7. CONCLUSIONES

En la presente investigación se ha presentado los conceptos básicos de los siguientes temas: Transparencia y Rendición de Cuentas; se ha desarrollado y propuesto una forma de análisis y medición del nivel de Transparencia y Rendición de Cuentas y, por último, desarrollado un estudio empírico para determinar tal nivel de Transparencia y Rendición de Cuentas de las ESFL de la muestra, donde de acuerdo con los resultados obtenidos y de la aplicación del modelo, el nivel de Transparencia y Rendición de Cuentas de las ENL analizadas a través de Internet es bajo.

A partir de las conclusiones se pueden evidenciar algunas necesidades algunas necesidades o aspectos a mejorar en el sector. Así, se han considerado como posibles líneas de investigaciones futuras las siguientes:

- ✓ Elaborar una propuesta para la mejora de la divulgación de información financiera que suministran las Entidades Sin Fines Lucrativas a través de Internet;
- ✓ Analizar las posibles relaciones entre la transparencia de las ESFL y algunas de las variables que con mayor frecuencia se han empleado en los distintos estudios recogidos en la literatura contable sobre determinantes de la revelación voluntaria, como por ejemplo, la localización geográfica, el tamaño y el tipo de actividad que desempeñan.

8. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ARPA, Ariane (2007): Transparencia, honestidad y justicia. *El Periódico de Catalunya*, 5 de abril
- BELLOSTAS, A. J.; BRUSCA, I. y MONEVA, J. M. (2006): Utilidad de la Información Financiera para la Gestión de las Entidades Privadas no Lucrativas. *Revista de Contabilidad*, v. 9, nº 18, pp. 87-109.
- CAMPUZANO, Carles. (2007): ONGs: transparència, rendició de comptes, independència. [En línea]: <http://carlescampuzano.blogspot.com>
- FUENTES, J. (2007): Las organizaciones no lucrativas: necesidades de los usuarios de la información financiera, en *Revista española del tercer sector*, nº 6 / 2007. 39
- MARCUELLO, Chaime et al (2007): "Transparencia y sostenibilidad en las empresas de inserción aragonesas". Documento de Trabajo nº 42/07, [en línea]: www.fundear.es.
- OBSERVATORIO DEL TERCER SECTOR (2005): *¿Cuáles serán los temas clave del tercer sector en los próximos tres años? Una visión plural y dinámica sobre la realidad y el futuro de las organizaciones no lucrativas*. Colección *Papers* de investigación OTS, nº 6.
- PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD (2007), aprobado por el real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre
- RUIZ OLABUÉNAGA, José Ignacio et al (2006): El sector no lucrativo en España. Una visión reciente, Fundación BBVA, Bilbao.
- VIDAL, Pau y GRABULOSA, Laia (2007a): "La confianza social", *El Periódico de las Fundaciones*, nº 5, mayo.
- VIDAL, Pau y GRABULOSA, Laia (2007b): "El debate sobre la transparencia en el tercer sector. Una visión transversal a través de artículos de opinión". *Collección Debates OTS*, nº 06.