

COLEÇÃO TESES E DISSERTAÇÕES

MYRON PALHANO GALVÃO SOBRINHO

TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS A TRAVÉS DE INTERNET
UN ANÁLISIS DE LAS FUNDACIONES MEDIOAMBIENTALES
ESPAÑOLAS Y BRASILEÑAS

COLEÇÃO TESES E DISSERTAÇÕES

MYRON PALHANO GALVÃO SOBRINHO

TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS A TRAVÉS DE INTERNET

UN ANÁLISIS DE LAS FUNDACIONES MEDIOAMBIENTALES

ESPAÑOLAS Y BRASILEÑAS



RECIFE

2025

UNIVERSIDADE CATÓLICA DE PERNAMBUCO – UNICAP

Reitor – Prof. Dr. Pedro Rubens Ferreira Oliveira S.J.

Vice-Reitor – Prof. Dr. Delmar Araújo Cardoso, S.J.

Pró-reitor Administrativo – Prad – Prof. Dr. Pe. Carlos Fritzen, S.J.

Pró-reitor de Graduação – Prograd – Prof. Dr. Degislando Nóbrega de Lima

Pró-reitora de Pesquisa e Pós-graduação – Proresp – Profa. Dra. Valdenice José Raimundo

Diretor do Instituto Humanitas e Editor Chefe das Edições Humanitas – Prof. Dr. Lúcio Flávio Ribeiro Cirne SJ

Editores

Carlos Alberto Pinheiro Vieira

Daniilo Vaz-Curado R M Costa

José Maria da Silva Filho

Lúcio Flávio Ribeiro Cirne SJ

Conselho Editorial da Edições Humanitas

Membros Internos

Profa. Dra. Carla Patrícia Pacheco Teixeira

Prof. Dr. Carlos Alberto Jahn, SJ.

Prof. Dr. Daniilo Vaz-Curado Ribeiro de Menezes Costa

Prof. Dr. Degislando Nóbrega de Lima

Prof. Dr. Delmar Araújo Cardoso, S.J.

Prof. Dr. Drance Elias da Silva

Profa. Dra. Flávia Tavares da Costa Ramos

Profa. Dra. Isabela Barbosa R. Barros

Prof. Dr. José Afonso Chaves

Prof. Dr. José Marcos G. de Luna

Profa. Dra. Maria do Rosário Silva

Profa. Dra. Rita Maria Gomes

Prof. Dr. Sérgio Sezino Douets Vasconcelos

Profa. Dra. Valdenice José Raimundo

Membros Externos

Prof Dr. Agemir Bavaresco – PUCRS (Brasil)

Prof. Dr. Carlos André Silva de Moura – Universidade de Pernambuco (Brasil)

Prof Dr. Daniel Leonard Everett – Bentley University (EUA)

Prof. Dr. Elton Vitoriano Ribeiro – FAJE (Brasil)

Prof. Dr. José Pinheiro Pertille – UFRGS (Brasil)

Prof. Dr. Erico Andrade Marques de Oliveira – UFPE (Brasil)

Prof. Dr. Betto Leite da Silva – UFPB (Brasil)

Profa. Dra. Maria Cecilia Abdo Ferez – UBA (Argentina)

Prof. Dr. Miguel Angel Rossi – Instituto Gino Germani (Argentina)

Prof. Dr. Georg Sans – Hochschule für Philosophie (Alemanha)

Secretário Executivo: José Maria da Silva Filho

Diagramadora: Lillian Maria de Oliveira | **Capa:** José Maria da Silva Filho

Revisão: José Maria da Silva Filho

G182t Galvão Sobrinho, Myron Palhano.
Transparencia y rendición de cuentas a través de internet : un análisis de las fundaciones medioambientales españolas y brasileñas/ Myron Palhano Galvão Sobrinho. – Recife : Humanitas, 2025.
133 p. : il. – (Coleção teses e dissertações)

ISBN 978-65-01-70491-3

1. Associações sem fins lucrativos - Espanha - Contabilidade. 2. Associações sem fins lucrativos - Brasil - Contabilidade. 3. Economia ambiental. 4. Empresas - Inovações tecnológicas. I. Título.

CDU 657:061.2

Pollyanna Alves CRB-4/1002

Este livro foi submetido à avaliação do Conselho Editorial de Edições Humanitas.

Todos os direitos reservados.

É proibida a reprodução deste livro, ou de seus capítulos, para fins comerciais. A referência às ideias e trechos deste livro deverá ser necessariamente feita com atribuição de créditos aos autores e à Edições Humanitas.

Esta obra ou os seus artigos expressam o ponto de vista dos autores e não a posição oficial da Edições Humanitas da Universidade Católica de Pernambuco

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	5
Problema de Investigación	10
Hipótesis	12
Objetivos de la Investigación	12
Delimitación del Estudio	13
Justificativa	15
Estructura de la tesis de master	17
CAPÍTULO 1	
MARCO TEORICO	19
1.1 Tercer sector	19
1.2 Fundaciones	24
1.3 Procesos para rendir cuentas y ser transparentes: accountability	29
1.4 A quién dirigir la politica de transparencia y rendición de cuentas de una onl: los stakeholders	32
1.5 Que debe incluir una politica de transparencia y rendición de cuentas	33
1.6 La importancia de la contabilidad para el desarrollo del tercer sector	36
1.7 Normativa contáble aplicada al tercer sector español	40
1.7.1 Fundaciones	41
1.7.2 Asociaciones declaradas de Utilidad Pública	44
1.7.3 Asociaciones con actividades económicas, no declaradas de Utilidad Pública que están de alta, en el I.A.E	47
1.7.4 Asociaciones sin actividades económicas, no declaradas de utilidad pública que no están dadas de alta, en el I.A.E	50

1.8 Normativa contáble aplicada al tercer sector brasileño	52
1.8.1 Ley 11.638 de 28/12/07	52
1.8.2 Normas Brasileñas de Contabilidad Técnica (NBCT-10.19) - emitidas a través Resolución nº 877/00 de 18/04/2000 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC).....	54
1.8.3 Ley 10.406 de 10/01/2002- Código Civil Brasileño	56
1.9 Internet. herramienta para reforzar las políticas de transparencia	58
CAPÍTULO 2	
METODOLOGIA	61
2.1 Tipo de Estudio.....	61
2.2 Material de Estudio	63
2.3 Fuente	64
2.4 Métodos de recogida de información	65
2.5 Procesamiento de las informaciones	68
CAPÍTULO 3	
ESTUDIO EMPÍRICO	69
3.1 Composición de la muestra	70
3.1.1 Característica de la muestra española	75
3.1.2 Característica de la muestra brasileña	78
3.2 Análisis de los resultados	83
3.2.1 En relación a la información económico-financiera	83
3.2.2 En relación a la información institucional	91
3.2.3 En relación a la información de actividades	102
3.2.4 En relación a la información estratégica	106
CONCLUSIONES	123
REFERENCIAS	127

INTRODUCCIÓN

La importancia y la influencia de las organizaciones que componen el sector no lucrativo, también llamado tercer sector, crece cada día. En los últimos años hemos asistido a una expansión de las denominadas entidades no lucrativas, tanto por el número de ellas que se han creado como por el volumen de recursos que gestionan.

Tal como señala el estudio comparativo internacional elaborado por la Universidad Johns Hopkins [SALAMON, L. M., 2001], patrocinado por la Fundación BBVA, el Sector no Lucrativo de los 22 países examinados mueve 1,1 billones de dólares y emplea aproximadamente el equivalente a 19 millones de trabajadores a jornada completa. Por tanto, de acuerdo con Corrales y Hermida (2003), si este sector formase una economía nacional independiente estaría situado como la octava mayor economía del mundo.

En el caso de España, más de 250 mil organizaciones no lucrativas, cerca de 26 millones de cuotas unos 11 millones de personas asociadas, un millón de voluntarios que dedican más de cuatro horas semanales a colaborar en las actividades del sector, más de 475.000 empleos remunerados a tiempo completo y unos gastos

operativos que suponen un 4% del PIB. Además se estima que a cada año son creadas en España más de 10 mil asociaciones y fundaciones.

En la economía brasileña la importancia de estas entidades tiene se tornado cada vez más evidente debido a su crecimiento y servicios prestados a la sociedad. De acuerdo con datos publicados en 2002 por el Instituto Brasileño de Geografía y Estadística (IBGE) e Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), existe aproximadamente 276 mil organizaciones oficialmente registradas, donde el 62% habían sido creadas a partir del año de 1990, cerca de 1,5 millón de personas empleadas y 19,7 millones de voluntarios.

Existen autores, principalmente estadounidenses (HUDSON, 2002; SALAMON y ANHEIER, 1997), que tratan del sector privado y del sector público, sin ordenar como Primer y Segundo Sector. Sin embargo, la línea de raciocinio de este trabajo concordará con la visión de Rafael (1997) y Montano (2002), que entienden el Estado como Primer Sector.

Haciendo un breve repaso de la normativa aplicada al tercer sector, en Brasil la Ley 10.406/2002, de 10 de enero, Código Civil Brasileño, expone dos formas jurídicas de ONL (Organizaciones No Lucrativas): Las Fundaciones y las Asociaciones. Donde las primeras tienen su origen en un patrimonio o conjunto de bienes, mientras que la segunda se origina de la voluntad de un grupo de personas unidas por una causa u objetivos sociales comunes. En España, estos

conceptos son semejantes y en esta investigación se pretende trabajar apenas con las Fundaciones.

En la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones Españolas, son, según se establece, "...las organizaciones constituidas sin ánimo de lucro que, por voluntad de sus creadores tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general.", y están amparadas por el Art. 34.1 de la Constitución Española.

Estas entidades proporcionan y fomentan modelos alternativos de sociedad, generan debate social, adelantan propuestas innovadoras, suplen carencias sociales, protegen la calidad de vida, aportan voces diferentes, actúan como grupos de presión; son en definitiva, un termómetro social que mide lo que no es adecuado o si es adecuado de las políticas impulsadas por los gobiernos, las organizaciones supranacionales o las empresas. Además surgen con la finalidad de prestar servicios públicos la sociedad frente las necesidades no atendidas por el gobierno.

Por lo tanto, es importante una armonía entre el sector público y el sector no lucrativo privado para que este último se pueda complementar al anterior y atender de manera adecuada a las necesidades de interés general.

Más allá del reconocimiento y posición de referencia que han conquistado, ha aumentado la demanda por más transparencia en sus

actividades y cuestionamientos sobre la eficiencia de los mecanismos de control.

En el panorama mundial, la exigencia por más transparencia ganó fuerza después de los atentados terroristas de 11 de septiembre en Nueva York, con lo cual se descubrió que había una alianza indirecta con la financiación de ONG's (Organizaciones no gubernamentales) vinculadas a la comunidad musulmana y por los escándalos financieros envolviendo fraudes contables de grandes empresas, como el conocido caso Enron. En España, no se puede aislar con precisión los acontecimientos que pudieran incrementar interés por la transparencia. Tal vez mencionar debido a los escándalos acontecidos con las siguientes organizaciones: Asociación Española Contra el Cáncer (1998), da Fundación ANDE (2000), la Fundación Sabera (2002), Comité Español de UNICEF (2003), Gescartera (2004). En Brasil, pasa lo mismo, quizás por los diversos casos de políticos corruptos que creaban y utilizaban supuestas ONG'S, para servir de destino ilegal de recursos públicos. Aunque los ocurridos estadísticamente representen un porcentaje residual, tuvieron gran repercusión en la opinión pública debido la identidad y esencia de esas organizaciones.

En ese ámbito, la rendición de cuentas y la confianza se han convertido en valores emergentes para la sociedad. La preocupación por esta nueva situación ha sido objeto de debate en varias instancias con el propósito de regularla. En la literatura internacional hay un

término en inglés muy utilizado, que es el *accountability*, que se refiere a la rendición de cuentas de una organización, que puede ser tanto pública como privada.

Según Assis, Mello y Slomski (2006) “La transparencia para el tercer sector es un factor determinante para su sobrevivencia, es preciso que estas entidades rindan cuentas de los actos a sus inversores sociales”. No obstante, es incompatible que una ONL, con finalidad pública o colectiva, deje de practicar la transparencia y de buscar la mejor manera de exponer sus actos, porque no es una cuestión de moda o un concepto pasajero, se trata de un elemento generador de confianza y respeto a la sociedad.

En ese contexto, ocurre simultáneamente el cambio del paradigma de la comunicación, con surgimiento de Internet, que proporciona a las organizaciones un nuevo canal de comunicación con el público. Este nuevo medio de comunicación, ha provocado inúmeros trabajos de investigación sobre el uso de la red de Internet para la difusión de información corporativa por parte de las grandes empresas. Un grupo de estos trabajos se centra en las aportaciones de las nuevas tecnologías de la información a la mejora del modelo de comunicación empresarial, como es el caso de Andrés y Gandía (2000), Gandía (2002) y Larrán y López (2004), entre otros.

En el ámbito del tercer sector, esta herramienta puede ser utilizada por cualquier ONL, independiente de tamaño, país o ámbito

de actuación. La repercusión de este nuevo medio de comunicación, que hasta hace poco tiempo ni se podía imaginar, sobre los mecanismos de transparencia, nos ha motivado a considerar la necesidad de este estudio.

Problema de Investigación

Durante las pasadas décadas, hemos sido testigos de un importante crecimiento del tercer sector, tanto por el volumen de recurso como por el impacto económico de las sociedades. A la consulta sobre este último fenómeno en *“The Comparative Nonprofit Sector Project”* realizado desde los años noventa por el *Center for Civil Society Studies* de la *Johns Hopkins University*, se observó que existen diferencias en la composición del sector no lucrativo entre diferentes países.

Un aspecto que llamó nuestra atención fueron las diferencias en el origen de las fuentes de financiación. Tomando como ejemplo la comparación de los datos entre España y Brasil se observó que un 10% de los ingresos de las entidades no lucrativas españolas dedicadas al medioambiente provenían de cuotas de socios y afiliados, mientras que las brasileñas sólo se financiaban a través de donaciones de otras instituciones y de subvenciones públicas. Esta circunstancia pone de relieve que los individuos participan de forma más directa y

comprometida en las ONLs españolas de medioambiente que en las organizaciones brasileñas. En busca de una explicación para este fenómeno, fue formulada la siguiente pregunta, constituida en el primer problema de investigación:

¿Existen diferencias significativas entre el nivel de información financiera, institucional, operacional y estratégico proporcionado en Internet a los stakeholders por parte de las fundaciones medioambientales españolas en comparación con las brasileñas?

Por otro lado, en conformidad con la Legislación Española¹ que obliga a las fundaciones a dar informaciones suficientes de sus fines y actividades para que sean conocidos por sus eventuales interesados y con las Normas Contables Brasileñas² que establecen que las entidades sin fines de lucro deben divulgar los Estados Financieros a través de la prensa, oficial o privada, en cualquiera de sus modalidades y colocarlos a disposición de los diversos usuarios, se propone en este estudio, basado en el contenido de este preámbulo, el análisis de la siguiente pregunta, constituida en el segundo problema de investigación:

¿Aunque obligadas legalmente a rendir cuentas anualmente, elaborar Estados Financieros, Memoria de los aspectos económicos y depositarlos en registros de acceso público, las fundaciones ambientales españolas publican en sus páginas webs más contenidos de naturaleza económico-financieras que las brasileñas?

1 Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

2 NBCT-10.19 - Normas Brasileñas de Contabilidad Técnica

Hipótesis

Con el sentido de orientar el desarrollo de este estudio, se ha formulado la siguiente hipótesis:

La sociedad española responde de forma mas activa a la participación financiera en programas de medioambiente y en las ONL's que los promueven, porque estas últimas proporcionan en mayor cantidad y calidad información de interés a los stakeholders que en el caso brasileño.

Objetivos de la Investigación

General

El objetivo de este estudio es efectuar un análisis descriptivo y comparativo de la información financiera, institucional, operacional y estratégica que publican las fundaciones medioambientales españolas y brasileñas en sus páginas webs, como contribución a su transparencia, a fin de corroborar si estas entidades comprenden y atienden las demandas de información de sus stakeholders, considerando que Internet representa un medio de comunicación rápido, ágil, dinámico y cada vez más accesible a un gran sector de la sociedad.



Específico

- verificar si a pesar de todas las ventajas proporcionadas por Internet, esta herramienta de comunicación es utilizada de manera masiva por las fundaciones seleccionada
- describir los mecanismos de rendición de cuentas españoles y brasileños aplicados a las ONL's con el propósito de garantizar la transparencia;
- analizar los estados financieros publicados voluntariamente en las páginas webs de las fundaciones medioambientales, observando aspectos relacionados al seguimiento, actualización de la información y adecuación a la normativa contable aplicada a las ONL's.

Delimitación del Estudio

En este estudio se incluye las entidades con personalidad jurídica de “Fundación” de naturaleza Privada. Teniendo en cuenta el campo de actividad, la investigación fue realizada con entidades que desarrollan acciones relacionadas con la defensa de la naturaleza y preservación del medio ambiente, denominadas de fundaciones medioambientales. Atendiendo al espacio geográfico, estas entidades

están ubicadas en dos Países (España y Brasil) y se encontraban inscritas en enero de 2009 en los siguientes registros públicos:

- Registro de Fundaciones del Ministerio de Medio Ambiente, Rural y Marino Español;
- Catastro Nacional de Entidades Ambientales (CNEA) del Consejo Nacional del Medio Ambiente (CONAMA) del Ministerio del Medio Ambiente Brasileño;
- Programa Estadual de Apoio a las ONG'S (PROAONG) de la Secretaria de Estado del Medio Ambiente del Gobierno de Sao Paulo;
- Catastro Estadual de Entidades Ambientistas (CEEA) de la Secretaria de Estado del Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible de Minas Gerais;
- Catastro Nacional de Entidades de Utilidad Publica (CNEs) del Ministerio de Justicia y
- Apartado de Fundaciones de la Capital e Interior del Ministerio Publico del Estado del Rio de Janeiro.



Justificativa

Cada día es mayor la relevancia y la influencia de las ONL en la sociedad. Según las encuestas son las organizaciones que gozan de mayor confianza en una gran mayoría de países del mundo. Sin embargo, ese liderazgo de confianza y credibilidad se está perdiendo progresivamente, quizás debido a la falta de transparencia y por las malas prácticas de unas pocas, que por la gran repercusión en los medios de comunicación, dañan la percepción e imagen pública en su conjunto, generando estereotipos y falsas ideas cuanto a la esencia de esas organizaciones.

Otros dos aspectos importantes que reforzaran en la elección del tema de estudio fue el aumento substancial, en los últimos veinte años, de los fondos que manejan estas entidades y el hecho de que gran parte de estos recursos proceden de donaciones ajenas y de impuestos de los contribuyentes, con lo cual, se debe administrar con el máximo respeto, honestidad, exención y transparencia. Además, hay que tener en cuenta que quien aporta recursos para la realización de actividades tiene derecho a información confiable y calificada sobre la manera de como fueran invertidos sus recursos.

Por otro lado, las aportaciones y reflexiones para fomentar la transparencia son muchas, hay casos de entidades, creadas desde las propias ONL, cuyo objetivo es orientar a las organizaciones para que

sean mas transparentes. Entre estas citamos las Internacionales: *One World Trust*, *Independente Sector*, *International Transparency* y *Global Reporting Initiative*. En el ámbito español, la Fundacional Lealtad y la Coordinadora de ONGD. En Brasil destaca el Instituto Ibase, con la creación de un Balance Social específico para las ONL.

En este panorama, se nota que la cuestión de transparencia y la rendición de cuentas esta en pleno debate, es un tema actual, dispone de poca bibliografía y, mas relevante aun, es acompañado de un alto grado de polémica por cuenta de una regulación poco estricta, así considerada por parte de algunos expertos y entidades del propio sector.

Por otro lado se pretendió verificar empíricamente la repercusión de este nuevo canal de comunicación, Internet, sobre los mecanismos de transparencia de las fundaciones ambientales españolas y brasileñas, mediante el cumplimiento de algunos apartados considerados como “indicadores de buenas prácticas” por estudiosos del tema.

Por último, se espera en la modesta línea que se propuso este estudio, que haya una contribución en el avance por la mejora de los mecanismos de transparencia del sector, tiendo en vista que la mayoría de los trabajos existentes, fueran aplicados en grandes empresas que cotizan en bolsa.

Estructura de la Tesis de Master

Para conseguir los objetivos marcados y establecer las conclusiones, este trabajo fue dividido en cinco partes:

En la *Introducción*, se expone el problema de investigación, la hipótesis, los objetivos general y específicos y la justificativa del trabajo.

El capítulo 1, *Marco Teórico*, se propone una revisión teórica sobre el tercer sector, centrándose en las entidades que adoptan la forma jurídica de fundaciones, considerando los principales aspectos contables aplicados en cada País. Además, se dedica a describir las características de los stakeholders de una ONL y las ventajas, desventajas y limitaciones de la utilización de Internet para difusión de información. Se hace también referencia a los modelos de accountability utilizados en los Países involucrados en la investigación.

En el capítulo 2, *Metodología*, se trató de determinar el tipo de estudio, el material a ser investigado, la fuente de los datos, los métodos de recogida de información y su procesamiento.

El capítulo 3, *Estudio empírico*, en la primera etapa se procede la caracterización de las fundaciones investigadas y en seguida, con base en las informaciones recogidas a través del cuestionario aplicado en las páginas webs, se presenta el análisis cualitativo de las informaciones obtenidas y los resultados.

En las *Conclusiones*, se relata las impresiones obtenidas en el estudio y se aconseja sobre la posibilidad de nuevas líneas de investigación.



CAPÍTULO 1

MARCO TEORICO

En este capítulo son presentados los temas pertinentes al escenario en que fuera realizada la investigación como Tercer Sector, Fundaciones, Accountability, Internet, Stakeholders, la Normativa Contables aplicable a las Fundaciones Españolas y Brasileñas.

1.1 Tercer sector

Delante del crecimiento de las desigualdades sociales, insertadas en un contexto de exclusión social, y de la consecuente presión de los ciudadanos por las soluciones en diferentes realidades para las más diversas cuestiones, el Tercer Sector emergió como una alternativa a los problemas sociales y, de forma progresiva, está ocupando algunos espacios que eran tenidos como de exclusividad del Estado. Ese escenario se configura a partir de factores como: el traspaso creciente de las políticas sociales para el poder local, la articulación de la sociedad civil alrededor de organizaciones que representan sus ansias e intereses, la institucionalización de algunos

movimientos sociales, la inversión de los organismos internacionales, órganos multilaterales, bilaterales, entre otros, en proyectos e iniciativas promovidas en el ámbito de la sociedad civil.

El uso del término Tercer Sector se puso en marcha en la década de 1970, a partir de las primeras publicaciones en la literatura estadounidense. *Amitai Etzioni*, por ejemplo, publicó en 1972 el artículo “*The Untapped Potencial of the Third Sector*” y Theodore Levitt publicó en 1973 el libro “*The Third Sector: new tactics fuere la responsive society*” (ALVES, 2002). Según el mismo autor, se debe al Jonhs Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project la divulgación uniforme de la expresión Tercer Sector a nivel mundial. En Inglaterra se utiliza a la expresión *charities* (caridades), de la cual el origen deriva de la obligación religiosa de las primeras acciones comunitarias. Otro término frecuentemente utilizado, sin embargo más moderno y humanista, es *philantropy* (filantropía.).

Para Santos (2003), el tercer sector es definido como el segmento social formado sobre todo por organizaciones civiles sin fines lucrativos (ONG’S), fundaciones, institutos y centros, los cuales poseen el objetivo de trabajar filantrópicamente para el bien común y mejorar la calidad global de vida de la sociedad. Siguiendo a Santos, Montaña (2005) destaca en su definición que el tercer sector envuelve un número significativo de organizaciones e instituciones – organizaciones no gubernamentales (ONGS), sin fines lucrativos

(OSFL), instituciones filantrópicas, empresas “ciudadanas”, sujetos individuales (voluntarios o no) y hasta mismo el Estado, pues este promueve el tercer sector en la esfera financiera y legal.

Según Tenório (1998) esas organizaciones no forman parte del Estado, ni a él están vinculadas, pero se revisten de carácter público en la medida en que se dedican a las causas y problemas sociales y en que, a pesar de sean sociedades civiles privadas, no tienen como objetivo el lucro, y sí la atención de las necesidades de la sociedad.

Para Cardoso (1997), con la ampliación de la presencia de la sociedad civil se difundió una nueva designación, aplicada al conjunto de las organizaciones sin fines lucrativos - el tercer sector. Sólo en las democracias se crean las condiciones para que este sector se amplíe y, todavía conforme la autora, para que el segundo sector (las empresas) también asuma su parte en la responsabilidad colectiva de crear una vida social de mejor calidad y las agencias gubernamentales (primer sector) pueda cooperar y aprender con experiencias ricas, pero de pequeña escala.

Fischer (2002), propone un concepto amplio, fundamentado en la línea de pensamiento americana y que es capaz de envolver y retratar toda la diversidad del Tercer Sector. Tercer Sector es la denominación adoptada para el espacio compuesto por organizaciones privadas, sin fines lucrativos, cuya actuación es dirigida la finalidad colectiva o pública. Su presencia es amplia y diversificada,

constituida por organizaciones no gubernamentales, fundaciones de derecho privado, entidades de asistencia social y de beneficencia, entidades religiosas, asociaciones culturales, educacionales, las cuales desempeñan papeles que no difieren significativamente del modelo conocido de actuación de organizaciones análogas en otros países. Esas organizaciones varían en tamaño, grado de formalización, volumen de recursos, objetivo institucional y forma de actuación. Tal diversidad es resultante de la riqueza y pluralidad de la sociedad y de los diferentes marcos históricos que definieron los arreglos institucionales en las relaciones entre el Estado y el Mercado.

De forma general, se puede entender el tercer sector como el espacio ocupado en especial por el conjunto de entidades privadas que realizan actividades complementarias a las públicas, con la intención de amenizar los problemas sociales y establecer el bien común. Estas entidades proporcionan y fomentan modelos alternativos de sociedad, generan debate social, adelantan propuestas innovadoras, suplen carencias sociales, protegen la calidad de vida, aportan voces diferentes, actúan como grupos de presión; son en definitiva, un termómetro social que mide lo que no es adecuado o si es adecuado de las políticas impulsadas por los gobiernos, las organizaciones supranacionales o las empresas.

Sin embargo, con la finalidad de mejorar el entendimiento de qué es Tercer Sector, es importante definir las disparidades existentes

entre los tres sectores que componen la sociedad y diferenciar cada uno, explicando sus principales características. Para eso Coelho (2002) expone que:

- Gobierno o primer sector: se distingue, sobre todo, por el hecho de legitimar y organizar sus acciones mediante poderes impuestos. Tiene su actuación limitada y regulada por la legislación, hecho ese que vuelve su actuación previsible a todos los actores de la sociedad.
- Mercado o segundo sector: la demanda y los mecanismos de precios basan la actividad de cambio de bienes y servicios, cuyo objetivo principal es la obtención de lucro. Comparativamente al Gobierno, el mercado actúa bajo el principio de la no coerción legal, es decir, los clientes tienen libertad para elegir qué comprar y dónde comprarlo.
- Tercer Sector: en ese segmento de la sociedad, las actividades no tienen característica coercitiva o lucrativa, centrándose en atender las necesidades colectivas o públicas. El tercer sector surgió de la imposibilidad por parte del Estado de cumplir con sus obligaciones constitucionales, entre ellas el derecho a la educación, a la salud, al trabajo, la vivienda, al ocio, a la seguridad, entre otros.

Siendo así, se observa que el Estado cedió a las empresas privadas algunos espacios para que ejecutasen determinados servicios

como el desarrollo y gestión de escuelas, universidades, centros de investigación científica, guarderías, hospitales, entidades de asistencia etc. Todo ello, destinándoles recursos presupuestarios siempre y cuando esas organizaciones pasasen por el proceso de adecuación exigido y obtuviesen la autorización del Poder Legislativo.

Sin embargo, el sector privado tampoco fue capaz de cumplir con las obligaciones del Estado, dejando entonces, una falla abierta que fue ocupada por las organizaciones sin fines lucrativos, que pasó a ofrecer a la sociedad los servicios que el Estado dejaba de prestar adecuadamente.

Delante de lo expuesto, se puede afirmar que el tercer sector se viene presentando como una solución para disminuir los problemas generados por la ineficiencia del Estado. Su relevancia económica y social ha ocasionado un gran crecimiento de este sector.

1.2 Fundaciones

Las fundaciones juegan un papel esencial en el desarrollo de las sociedades modernas conduciendo la riqueza privada hacia actividades de interés general y dentro del área no lucrativa, la forma legal fundacional, ha experimentado un crecimiento especialmente



notable³. Son entidades independientes que tienen su propio órgano de gobierno y cuyo patrimonio está vinculado a la consecución de objetivos de interés general por expreso deseo de sus fundadores. Así definidas, las fundaciones canalizan la riqueza privada de hoy hacia futuros beneficiarios (Sansing & Yetman, 2006).

La Ley 10.406/2002, de 10 de enero, Código Civil Brasileño, expone dos formas jurídicas de ONL: Las Fundaciones y las Asociaciones. Donde las primeras tienen su origen en un patrimonio o conjunto de bienes, mientras que la segunda se origina de la voluntad de un grupo de personas unidas por una causa u objetivos sociales comunes. En España, estos conceptos son semejantes, pero las fundaciones españolas no están sujetas a una sola Ley básica sino que junto con la Ley estatal 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, coexisten otras de carácter autonómico, ya que las Comunidades Autónomas de Andalucía, Canarias, Castilla y León, Cataluña, Galicia, La Rioja, Madrid, Navarra, País Vasco y la Comunidad Valenciana cuentan con leyes propias en la materia.

El criterio que determina la aplicación de una u otra normativa es el ámbito de actuación de la fundación. Así, si una fundación desarrolla principalmente sus actividades en una Comunidad

3 Según la Asociación Española de Fundaciones, en España se crean más de 450 fundaciones anuales, siendo Madrid, Cataluña, la Comunidad Valenciana y Andalucía las Comunidades con mayor incremento en la creación de fundaciones en los últimos años. (www.fundaciones.org, 26-04-2007)

Autónoma, la norma aplicable será la correspondiente ley autonómica. Por el contrario, si la fundación desarrolla sus actividades principalmente en más de una Comunidad Autónoma o en todo el territorio del Estado, la Ley aplicable será la ley estatal (Ley 50/2002, de 26 de diciembre).

Esta Ley define el concepto de fundación como "...las organizaciones constituidas sin ánimo de lucro que, por voluntad de sus creadores tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general.", y están amparadas por el Art. 34.1 de la Constitución Española.

Prada (1995) comenta que esta definición no es del todo correcta, pues las asociaciones podrían encajar dentro de ella ya que son organizaciones, sin ánimo de lucro que se han constituido por voluntad de sus creadores y afectan un patrimonio a la realización de fines que puedan ser de interés general. Además cita que:

Las asociaciones se rigen por principios democráticos en virtud de los cuales la vida social es regida por junta que está elegida por los socios, que son por tanto el centro de poder de la entidad; mientras que las fundaciones se rigen por un órgano, y en eso consiste su esencia, que no depende de las personas que forman parte de la misma, sino que es nombrado por el fundador, y que tiene autonomía plena, incluso frente al propio fundador para regir la fundación.

Fernandez Daza (1995) destaca en la definición de fundación la teoría patrimonio-fin que muestra grandes apoyos entre los juristas e indica la despersonalización de la propiedad, despersonalización respecto al fundador, al patronato y a los beneficiarios.

Para Sánchez Arroyo (1990) la fundación se caracteriza porque realiza una actividad de transformación de los recursos que recibe de donaciones, rentas patrimoniales, etc., en bienes y servicios en beneficio de los usuarios que reciben las prestaciones de estas entidades y añade que estas entidades realizan, una actividad económica cuyo desarrollo y resultados pueden ser descritos por la contabilidad.

En Brasil la fundación se caracteriza, en su forma jurídica, como en España, a través de la dotación patrimonial. No existe una fundación sin que haya la constitución de su patrimonio, que se incrementa en dinero, inmuebles, títulos y otros bienes. Además, también es necesaria una finalidad, de cuño social, que sea la razón de ser de la fundación. Siendo así, las fundaciones poseen una finalidad específica, generalmente de cuño social y de interés público.

Según Rafael (1997) la entidad fundacional podrá tener finalidad cultural, educacional, social, política, ecológica, científica, estar direccionada a la salud, a la protección de los animales, etc.

De acuerdo con Diniz (2003), fundación designa una entidad que se origina de un negocio de afectación de relaciones jurídicas y

bienes para determinada finalidad preestablecida por el instituidor, con personalidad jurídica atribuida por ley.

Aunque por naturaleza y fines las fundaciones difieren de las empresas también son organizaciones económicas que agrupan recursos humanos, financieros y técnicos (orientadas hacia un fin de interés común y que prestan a determinados colectivos servicios de tipo sanitarios, sociales, de formación, de información, de asesoramiento o de apoyo). Por ello, los gastos necesarios para la realización de sus actividades son de naturaleza muy similar a los de las empresas de servicios (gastos de personal, servicios exteriores, amortizaciones...).

Por el contrario, la naturaleza de las fuentes de financiación es muy diferente a la de las empresas. Aunque las fundaciones pueden obtener recursos de las prestaciones que realizan, éstos resultan minoritarios, dado que proceden mayoritariamente de las donaciones realizadas por particulares, las subvenciones recibidas por las distintas administraciones públicas, las rentas de su propio patrimonio, entre otros. En consecuencia, el análisis económico-financiero de estas entidades, debe realizarse en base a parámetros diferentes a los de las empresas lucrativas debido fundamentalmente a que las fuentes de financiación no son, en muchos casos, recurrentes como en las empresas (ventas) y sus activos no son, por lo general, realizables.



1.3 Procesos para rendir cuentas y ser transparentes: *accountability*

Existen numerosos estudios que hacen referencia a la transparencia y a la rendición de cuentas. En la literatura internacional hay un término en inglés muy utilizado, que es el *Accountability*, que se refiere a la rendición de cuentas de una organización, que puede ser tanto pública como privada. Su contenido es variado: planificación y destino de recursos, restricciones legales y ambientales y cumplimiento o no de las acciones propuestas. La intención de las empresas es rendir cuentas a sus socios, accionistas, empleados, clientes, proveedores, gobierno,... en fin, en general, a toda la comunidad que está a su alrededor.

Nakagawa (2007) cita que el International Federation of Accountants (IFAC), admite dos acepciones del término *accountability*: la *Accountability* Exógena que se origina de la necesidad del Consejo de Administración realizar rendición de cuentas a la Asamblea General Ordinaria de los accionistas y *stakeholders*, y la *Accountability* Endógena, que esta encaminada por la necesidad de que los dirigentes de la empresa realicen la rendición de cuentas de la eficiencia y eficacia de su plan estratégico de negocios ante su Consejo de Administración.

Según Falconer (1999) la *accountability* puede significar más que la publicación de un informe anual con datos de proyectos e informaciones contables. Puede representar una postura de

responsabilidad que se ejercita en lo cotidiano de la gestión, frente al público interno y externo. La *Accountability* se refiere la dimensión política de la administración.

Ferreira y Araujo (2000) definen la *Accountability*, en su esfera pública, como una relación contractual entre el gobierno y las ONL. Slomski (2005) refuerza la idea de que a pesar de que el concepto de “gobierno” ha sido creado para las empresas, debe ser utilizado también en la gestión pública y en el tercer sector.

Por otro lado, las aportaciones y reflexiones para fomentar la transparencia son muchas. Existen entidades, creadas desde las propias ONL, cuyo objetivo es orientar a las organizaciones para que sean más transparentes. En el ámbito internacional destacan *One World Trust*, *Independent Sector* e *International Transparency y Global Reporting Initiative*. En territorio español, la Fundacional Lealtad y la Coordinadora de ONGD.

Otro paso muy importante en este sentido fue la Carta de Rendición de Cuentas del Sector no Lucrativo, de 6 de junio de 2006. Surge a partir de once representantes de organizaciones internacionales de desarrollo social, medio ambiente y derechos humanos del mundo que se reunieran en Londres, para demostrar su compromiso, partiendo de iniciativas individuales, nacionales y sectoriales para establecer normas de rendición de cuentas y códigos

de conducta. En una parte de este documento que hace referencia a la transparencia se destaca:

“Nos comprometemos a ser abiertas, transparentes y honestas en cuanto a nuestras estructuras, políticas, actividades y a nuestros objetivos. Estaremos en contacto con nuestros grupos de interés para informarles sobre nuestra organización, poniendo, además, informaciones a disposición de la opinión pública”.

Este texto demuestra que estas entidades se plantean abrirse más allá de la crítica externa y mostrar sin miedo el resultado de su labor, manifestando la conciencia de que no se puede pedir mayor transparencia a las empresas y a las administraciones públicas sin previamente ofrecer dicha transparencia.

De esta manera, se puede decir que la *accountability*, para estas entidades, se trata de una rendición de cuentas más amplia, que no depende solamente aspectos contables, sino también de aspectos relacionados con la administración y finanzas (control de los fondos); organización y dirección (eficacia y eficiencia); ética y responsabilidad social (misión e independencia); comunicación (calidad y cantidad de la información); ideología (valores y creencias) y participación (grado de implicación de los grupos de interés).



1.4 A quién dirigir la política de transparencia y rendición de cuentas de una onl: los stakeholders

Hace dos décadas cuando se preguntaba cuál era el público al que se dirigía una empresa cualquiera, pronto se contestaba: el consumidor de los productos o servicios. En la actualidad, con los conceptos de Responsabilidad Social Corporativa, se ha añadido un número mayor de personas o de entidades, que pasó a ser definido en la literatura internacional con un término en inglés, conocido como *Stakeholders*.

El término fue utilizado por primera vez por Freeman (1984) en su obra: *“Strategic Management: A Stakeholder Approach”*, para referirse a todas las personas o entidades, que de alguna manera, pueden afectar o son afectados por las actividades de una organización. Estos grupos o individuos es el público interesado, que según Freeman deben ser considerados como un elemento esencial en la planificación estratégica de negocio.

Al tratarse de ONL's, resulta complejo decidir cuál es el mapa de grupos de interés, tanto internos como externos, debido a la heterogeneidad de asuntos en los que trabajan estas organizaciones. Pese a esa heterogeneidad, sí que es posible proponer un perfil de los grupos de interés, que de inicio son los mismos de una empresa:

clientes-usuarios, trabajadores, propietarios (no aplicable a las ONL), proveedores, gobiernos, comunidad local y sociedad.

Pero a éstos se entiende que se ha de añadir: donantes (particulares, empresas y administraciones públicas), voluntarios (puntuales y permanentes), entidades colaboradoras y redes de vinculación (por un lado, contrapartes, otras ONL, empresas y Administraciones Públicas y, por otro lado, plataformas, coordinadoras, federaciones...)

Sin embargo son grupos muy distintos, con características y necesidades diferentes en relación a los servicios prestados por la organización, por lo que conciliar sus diferentes intereses y atenderles no es tarea fácil.

1.5 Que debe incluir una política de transparencia y rendición de cuentas

De conclusiones extraídas en trabajos precedentes⁴, Bellostas y Moneva (2008), concluyeran que según la opinión de los *Stakeholders*, la información que contienen las cuentas anuales de fundaciones y asociaciones no es “suficiente” para satisfacer sus demandas de información. De hecho, estos agentes aprecian más la información que pudiera contener una “memoria social”, informe que

4 Moneva y Bellostas (Enviado a publicación en noviembre de 2008 a CIRIEC).

se publica voluntariamente, a través de medios ajenos a la administración pública que los contenidos en las cuentas anuales obligatorias.

Dado que no existe un modelo estandarizado de memoria social, la información que se proporciona a través de esta herramienta es muy diversa, y en consecuencia no aporta como valor añadido la comparabilidad. Se conoce que los *Stakeholders* valoran como eje básico de este informe datos que les permitan evaluar el impacto que las actividades y programas pudieran provocar en sus beneficiarios y entorno general, tanto en termino sociales como medioambientales. Solo de esta forma, en la opinión de los *Stakeholders*, la información que proporciona una fundación o asociación puede alcanzar las cotas de utilidad requerida.

Según Goldschmidt (2004) para cada grupo o individuo afectado, la ONL debe desarrollar líneas de comunicación diferentes para dar visibilidad a los resultados y tornear las informaciones más accesibles. Eso es muy laborioso, pero sin duda, puede garantizar el éxito de sus actividades, considerando que todos los involucrados se sientan satisfechos con lo que reciben de la organización. De esta manera, se aconseja dividir estos afectados en grupos con lo cual sea posible identificar sus características de comportamiento y sus necesidades. Algunas de estas características son de fácil identificación, pero otras, son muy difíciles de clasificar. Sin embargo,

un método que se puede utilizar es el de ponerse en su lugar, observando su comportamiento, formulando cuestiones o preguntándose lo que necesitan.

Una vez encontradas las necesidades, se debe intentar adecuar los mecanismos existentes a las necesidades de los afectados, garantizando la supervivencia de la entidad y evitando así problemas como la pérdida de credibilidad y desconfianza.

Partiendo de un repaso de diferentes aportaciones y reflexiones de expertos y entidades⁵, cuyo objetivo es orientar a las organizaciones para que sean más transparentes, se entiende que una política de transparencia se debe ofrecer, como mínimo, respuestas claras a las siguientes preguntas:

- **Órgano de Gobierno:** ¿Quién son los miembros que representan a la entidad?
- **Fin Social:** ¿Cuál es el objetivo de la Organización? ¿Cuál es su campo de actividad y el público al que se dirige?
- **Proyectos:** ¿Qué servicios sociales ya realizó o está desarrollando?
- **Financiación:** ¿Qué medios utiliza para captar fondos y mantenerse?

5 One World Trust, Independent Sector, International Transparency y Global Reporting Initiative. En el ámbito español, la Fundacional Lealtad y la Coordinadora de ONGD

- **Cuentas:** ¿Torna publico sus resultados económicos-financieros?

Por ultimo, como no existe un informe o modelo estandarizado y considerando que el tema de la transparencia esta en pleno debate, cada entidad necesita tener sensibilidad para desarrollar su propio modelo que sea capaz de atender a los diferentes públicos.

1.6 La importancia de la contabilidad para el desarrollo del tercer sector

Las ONL's tienen que cumplir su legislación específica de rendición anual de cuentas y llevar una contabilidad ordenada que permita un seguimiento cronológico de las operaciones realizadas con el fin de obtener la imagen fiel del patrimonio, del resultado y de la situación financiera de la entidad. Además, la rendición de cuentas es necesaria para poder disfrutar del régimen fiscal previsto para las entidades sin fines lucrativos.

Más allá de la obligatoriedad legal y del reconocimiento y posición de referencia que han conquistado, ha aumentado la demanda por más transparencia en sus actividades y cuestionamientos sobre la eficiencia de los mecanismos de control, quizás explicado por las malas practicas de unas pocas organizaciones,

tuvieron gran repercusión en la opinión pública debido la identidad y esencia de esas entidades.

En ese ámbito, la rendición de cuentas y la confianza se han convertido en valores emergentes para la sociedad con lo cual a contabilidad puede contribuir evaluando con la mayor precisión posible y con garantías de fiabilidad el resultado producido en un periodo contable y reflejando la financiación obtenida y el empleo que se ha realizado de la misma en la consecución de las finalidades programadas, así como demostrar que la entidad se encuentra en condiciones de responder a todos los compromisos que haya asumido.

A este respecto, Vilanova (2004) refuerza la contribución que la contabilidad puede ofrecer para que haya los debidos cambios en el proceso de transparencia de esas instituciones mencionando que la contabilidad necesita generar informaciones que contribuyan para una adecuada evaluación del resultado y del desempeño de esas organizaciones.

Según Assis, Mello y Slomski (2006) la transparencia para el tercer sector es un factor determinante para su sobrevivencia, es preciso que estas entidades rindan cuentas de los actos a sus inversores sociales. No obstante, es incompatible que una ONL, con finalidad pública o colectiva, deje de practicar la transparencia y de buscar la mejor manera de exponer sus actos, porque no es una



cuestión de moda o un concepto pasajero, se trata de un elemento generador de confianza y respeto a la sociedad.

Olak (2002), expone que por desempeñar funciones de interés público, se espera que la organización del tercer sector cultive la transparencia cuanto al su portafolio de proyectos y, también, cuanto a los resultados y recursos destinados [...]”.

En este panorama, se nota que la cuestión de transparencia y la rendición de cuentas esta en pleno debate, es un tema actual, dispone de poca bibliografía y, mas relevante aun, es acompañado de un alto grado de polémica por cuenta de una regulación poco estricta y de la habitual utilización de modelos, principios y criterios contables similares a los aplicados en las entidades lucrativas desconsiderando así su esencia y finalidad que son bastantes distintas.

En ese contexto, considerando el papel informativo de la Contabilidad, se entiende que ella puede contribuir para mejorar el cuadro actual de las organizaciones del tercer sector, elevando la calidad de la información contable, suministrando informaciones que reflejan la realidad de esas organizaciones e incentivando la utilización de esas informaciones por los administradores, en busca de una gestión eficiente y eficaz.

De acuerdo con el pronunciamiento n.º 4 del *Financial Accounting Estándar Board* (FASB, 1989/1990), los estados financieros

de entidades sin fines lucrativos, para que sean considerados útiles, deben:

- a) proveer informaciones que sean indicativas de la capacidad de continuar prestando los servicios que las entidades se proponen;
- b) suministrar informaciones sobre el ambiente, la naturaleza de la actividad y otros asuntos que se relacionen;
- c) informar acerca del trabajo de sus administradores y de su capacidad de bien dirigir los recursos puestos a la disposición, ya que no existe el indicativo de lucro;
- d) evidenciar el flujo de recursos puesto a la disposición, visando a la continuidad y capacidad de cumplir con las obligaciones de la entidad;
- e) informar sobre las realizaciones de la entidad como medio de medir la eficiencia de sus administradores, considerando que los inversores sociales, no siendo beneficiados de los servicios y productos por ella ofrecidos, no los conocen a fondo, excepto por estados financieros;
- f) incluir en los informes las técnicas de división y destino de los costes de servicios y como los recursos son

TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS A TRAVÉS DE INTERNET

- distribuidos a los más diversos programas y servicios ofrecidos;
- g) informar como las entidades utilizan los recursos, de donde ellos provienen y como eso afecta su liquidez;
 - h) incluir interpretaciones y explicaciones que auxilien en el entendimiento de esas informaciones, sobre todo en lo que se refiere a la organización y sus realizaciones, identificando ciertas operaciones, eventos y actos que puedan a afectar la entidad.

Por fin, es de fundamental importancia el conocimiento y el análisis de los elementos citados como determinantes en la elaboración de los estados financieros para que se pueda ofrecer una información eficiente y eficaz que sea entendida por un gran sector de la sociedad a quienes va dirigida.

1.7 Normativa contáble aplicada al tercer sector español

En cuanto a las obligaciones contables, hay que distinguir entre los siguientes casos: Fundaciones, Asociaciones declaradas de Utilidad Pública, Asociaciones con actividades económicas, no declaradas de utilidad pública que están dadas de alta, en el I.A.E. (Impuesto de Actividades Económicas), Asociaciones sin actividades económicas, no declaradas de utilidad pública que no están dadas de alta, en el I.A.E.

1.7.1 Fundaciones

Ley 50/2002 - Art. 25: Las Fundaciones estatales y todas aquellas otras que no tengan una legislación autonómica específica en materia contable, vienen obligadas por las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad y Normas de Información Presupuestarias de Entidades Sin Fines Lucrativos a llevar la contabilidad por partida doble de acuerdo con esas normas y a presentar el plan de actuación y la contabilidad ante el Protectorado.

Las principales características serán las siguientes:

- las fundaciones deberán llevar un Libro Diario y un Libro de Inventarios y Cuentas Anuales;
- las cuentas anuales deberán ser aprobadas en el plazo máximo de seis meses desde el cierre del ejercicio por el Patronato de la fundación;
- las fundaciones podrán formular sus cuentas anuales en los modelos abreviados cuando cumplan los requisitos establecidos al respecto para las sociedades mercantiles. La referencia al importe neto de la cifra anual de negocios, establecida en la legislación mercantil, se entenderá realizada al importe del volumen anual de ingresos por la actividad propia más, si procede, la cifra de negocios de su actividad mercantil.

El **Real Decreto 296/2004**, de 20 de febrero, por el que se aprueba el régimen simplificado de la contabilidad y establece el modelo de llevanza simplificado de la contabilidad, que puede ser aplicado por las fundaciones en las que, al cierre del ejercicio, se cumplan al menos dos de las siguientes circunstancias:

- que el total de las partidas del activo no supere 150.000 euros;
- que el importe del volumen anual de ingresos por la actividad propia, más, en su caso, el de la cifra de negocios de su actividad mercantil, sea inferior a 150.000 euros;
- que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 5;
- que existe obligación de someter a **auditoría externa** las cuentas anuales de todas las fundaciones en las que, a fecha de cierre del ejercicio, concurren al menos dos de las circunstancias siguientes:
 - que el total de las partidas del activo supere 2.400.000 euros;
 - que el importe neto de su volumen anual de ingresos por la actividad propia más, en su caso, el de la cifra de negocios de su actividad mercantil sea superior a 2.400.000 euros;
 - que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 50;

En relación con las circunstancias señaladas en los párrafos anteriores, éstas se aplicarán teniendo en cuenta lo siguiente que,

cuando una fundación, en la fecha de cierre del ejercicio, pase a cumplir dos de las citadas circunstancias, o bien cese de cumplirlas, tal situación únicamente producirá efectos en cuanto a lo señalado si se repite durante dos ejercicios consecutivos.

- en el primer ejercicio económico desde su constitución o fusión, las fundaciones cumplirán lo dispuesto en los apartados anteriormente mencionados si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias que se señalan;
- las cuentas anuales se aprobarán por el Patronato de la fundación y se presentarán al Protectorado dentro de los diez días hábiles siguientes a su aprobación;
- el Patronato elaborará y remitirá al Protectorado, en los últimos tres meses de cada ejercicio, un plan de actuación, en el que queden reflejados los objetivos y las actividades que se prevea desarrollar durante el ejercicio siguiente;
- cuando se realicen actividades económicas, la contabilidad de las fundaciones se ajustará a lo dispuesto en el Código de Comercio, debiendo formular cuentas anuales consolidadas cuando la fundación se encuentre en cualquiera de los supuestos allí previstos para la sociedad dominante;
- corresponden al Registro de Fundaciones de competencia estatal las funciones relativas al depósito de cuentas y la

legalización de los libros de las fundaciones de competencia estatal;

- en el plazo de un año a contar desde la entrada en vigor de la presente Ley, el Gobierno actualizará las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad y Normas de información Presupuestarias de Entidades Sin Fines Lucrativos y aprobará las normas de elaboración del plan de actuación de dichas entidades;
- en cuanto a las Fundaciones de ámbito de la Comunidad de Madrid, las obligaciones son similares, aunque matizadas por el Decreto 40/1999, de 11 de marzo, por el que se determinan las normas contables y de información presupuestaria aplicables a las Fundaciones de competencia de la Comunidad de Madrid

1.7.2 Asociaciones declaradas de Utilidad Pública

Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, Art. 5: por el estas Asociaciones vienen obligadas por las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad y Normas de Información Presupuestarias de Entidades Sin Fines Lucrativos a llevar la contabilidad por partida doble y a presentar las cuentas. Procedimientos relativos a la rendición anual de cuentas:

- Las entidades declaradas de utilidad pública deberán presentar o remitir, antes del día 1 de julio de cada año, al Ministerio del Interior, o a la Comunidad Autónoma, entidad u organismo público que hubiese verificado su constitución y autorizado su inscripción en el registro correspondiente:
 1. el balance de situación y la cuenta de resultados, en los que consten de modo claro la situación económica, financiera y patrimonial de la entidad;
 2. una memoria expresiva de las actividades asociativas y de la gestión económica, incluyendo el cuadro de financiación, y reflejando el grado de cumplimiento de los fines asociativos;
 3. la liquidación del presupuesto de ingresos y gastos del año anterior;
- los documentos a que se refiere el apartado anterior se ajustarán a lo que determinen las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos;
- el Ministerio del Interior, la Comunidad Autónoma, o la entidad u organismo público correspondiente, examinarán la documentación presentada, interesando, en su caso, la aportación de los informes, datos o documentos complementarios que sean pertinentes sobre dicha

documentación, en relación con las actividades realizadas en cumplimiento de sus fines;

- una vez examinada y comprobada su adecuación a la normativa vigente, se acordará el depósito de las cuentas en los registros públicos correspondientes, a efectos de constancia y publicidad, notificándolo a la entidad interesada, y comunicándolo al Ministerio de Economía y Hacienda. En caso contrario, se acordará proceder en la forma prevista en el artículo siguiente:
- las Comunidades Autónomas, entidades u organismos públicos competentes a que se refieren los apartados anteriores comunicarán al Ministerio del Interior si se ha cumplido o no por las entidades declaradas de utilidad pública lo dispuesto en el presente artículo."

Así mismo, en el caso de las Asociaciones de Utilidad Pública de la Comunidad de Madrid, en circular del Registro de Asociaciones de 14 de febrero de 2001, se establece que a los documentos anteriores se añadirá un certificado firmado por el Secretario, con el Vº Bº del Presidente, sobre aprobación de las cuentas por la junta de socios, así

1.7.3 Asociaciones con actividades económicas, no declaradas de Utilidad Pública que están de alta, en el I.A.E

Ley Orgánica1/2002, de 26 de mayo, Art. 14: por el estas se aprueba el Derecho de Asociación, en el que se dice:

- las asociaciones han de disponer de una relación actualizada de sus asociados, llevar una contabilidad que permita obtener la imagen fiel del patrimonio, del resultado y de la situación financiera de la entidad, así como las actividades realizadas, efectuar un inventario de sus bienes y recoger en un libro las actas de las reuniones de sus órganos de gobierno y representación. Deberán llevar su contabilidad conforme a las normas específicas que les resulten de aplicación;
- los asociados podrán acceder a toda la documentación que se relaciona en el apartado anterior, a través de los órganos de representación, en los términos previstos en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter personal;
- las cuentas de la asociación se aprobarán anualmente por la Asamblea General.”

Esto significa que, a falta de un reglamento que lo aclare, todas las Asociaciones deberán llevar una Contabilidad por partida doble y Analítica, para poder cumplir con lo establecido en el párrafo anterior.

TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS A TRAVÉS DE INTERNET

Además, al realizar actividades económicas y quedar reconocido como tal al darse de alta la Asociación en el I.A.E, quedará sujeta a lo dispuesto en el **Código de Comercio**, ya que en su Artículo 2 establece:

- los actos de comercio, sean o no comerciantes los que los ejecuten, y estén o no especificados en este Código, se registrarán por las disposiciones contenidas en él; en su defecto, por los usos del comercio observados generalmente en cada plaza; y a falta de ambas reglas, por las del Derecho común."

Y por tanto, habrá de cumplir su Artículo 25, y llevar una Contabilidad por partida doble:

- todo empresario deberá llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios. Llevará necesariamente, sin perjuicio de lo establecido en las leyes o disposiciones especiales, un libro de Inventarios y Cuentas anuales y otro Diario.
- la contabilidad será llevada directamente por los empresarios o por otras personas debidamente autorizadas, sin perjuicio de la responsabilidad de aquéllos. Se presumirá concedida la autorización, salvo prueba en contrario."

Dado que existen unas Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad y Normas de Información Presupuestarias de Entidades Sin Fines Lucrativos, específicas para este tipo de entidades, una interpretación estricta del Código de Comercio nos obligará a llevar Contabilidad por partida doble en estas entidades.

Esta obligación queda matizada en la Disposición Adicional tercera del **Real Decreto 1497/2003**, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Nacional de Asociaciones y de sus relaciones con los restantes registros de asociaciones, en la que se establece lo siguiente:

- Serán de aplicación obligatoria a las asociaciones declaradas de utilidad pública, siempre que procedan, las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, aprobadas por el artículo 1 del Real Decreto 776/1998, de 30 de abril.
- Reglamentariamente se desarrollará un modelo de llevanza de la contabilidad que podrá ser aplicado por las asociaciones que al cierre del ejercicio cumplan al menos dos de las **siguientes circunstancias**:
 - que el total de las partidas del activo no supere 150.000 euros. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo de balance.

- que el importe del volumen anual de ingresos por la actividad propia más, en su caso, el de cifra de negocios de su actividad mercantil sea inferior a 150.000 euros.
- que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cinco."
- este régimen ha sido desarrollado en el Real Decreto 296/2004, de 20 de febrero, por el que se aprueba el régimen simplificado de la contabilidad

1.7.4 Asociaciones sin actividades económicas, no declaradas de utilidad pública que no están dadas de alta, en el I.A.E

Ley Orgánica1/2002, de 26 de mayo, Art. 14: por el estas se aprueba el Derecho de Asociación, en el que se dice:.

- las asociaciones han de disponer de una relación actualizada de sus asociados, llevar una contabilidad que permita obtener la imagen fiel del patrimonio, del resultado y de la situación financiera de la entidad, así como las actividades realizadas, efectuar un inventario de sus bienes y recoger en un libro las actas de las reuniones de sus órganos de gobierno y representación. Deberán llevar su contabilidad conforme a las normas específicas que les resulten de aplicación;

- los asociados podrán acceder a toda la documentación que se relaciona en el apartado anterior, a través de los órganos de representación, en los términos previstos en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter personal;
- las cuentas de la asociación se aprobarán anualmente por la Asamblea General.”

Esto significa que, a falta de un reglamento que lo aclare, todas las Asociaciones deberán llevar una Contabilidad por partida doble y Analítica, para poder cumplir con lo establecido en el párrafo anterior.

Dado que existen unas Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad y Normas de Información Presupuestarias de Entidades Sin Fines Lucrativos, específicas para este tipo de entidades, una interpretación estricta del Código de Comercio nos obligará a llevar Contabilidad por partida doble en estas entidades.

- No obstante, esta obligación queda matizada en la Disposición Adicional tercera del **Real Decreto 1497/2003**, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Nacional de Asociaciones y de sus relaciones con los restantes registros de asociaciones.

Para este caso sería de aplicación los requerimientos establecidos y sugeridos en la página anterior.

1.8 Normativa contáble aplicada al tercer sector brasileño

La legislación básica aplicada al tercer sector brasileño es la siguiente:

- Ley 11.638 de 28/08/12/07, que alteró la Ley 6.404 de 15/12/1976 - Ley de las Sociedades Anónimas;
- NBCT-10.19- Normas Brasileñas de Contabilidad Técnicas de 18/04/2000;
- Ley 10.406 de 10/01/2002 - Código Civil Brasileño;

1.8.1 Ley 11.638 de 28/12/07

Esta ley regula aspectos de contabilidad, principalmente relacionados con los estados financieros, características de las sociedades y títulos negociados por las mismas. Por ella fueron aprobadas grandes alteraciones que quedaron reconocidas como “La Reforma Contable Brasileña” y entraron en vigor a partir de enero de 2008 con el objetivo de adecuar los estados financieros a los padrones internacionales de contabilidad del IASB - Internacional Accounting Standard Boards, siguiendo el modelo del IFRS - Internacional Financial Reporting Standards). De entre las principales alteraciones se destaca:

- alteraciones en la estructura del Balance de Situación, con la creación de nuevos grupos de cuentas;

TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS A TRAVÉS DE INTERNET

- sustitución del Informe DOAR (Demostración de Origen y Aplicación de recursos) por el Flujo de Caja;
- inclusión de Informe Valor Agregado (EVA) en el conjunto de estados financieros que son elaborados y divulgados por las entidades;
- creación de una nueva posibilidad para separar la escrituración mercantil de la tributaria y otros.

Este proceso de armonización de las normas contables, que esta pasando Brasil actualmente, ocurrió en las sociedades europeas entre los años 2000 y 2005. Estos cambios son considerados por los especialistas como beneficiosos, pues transformará el mercado brasileño más atractivo, con mayor transparencia contable y por consecuencia aumentara la seguridad de los inversores y analistas a la vez de evaluar las compañías.

Aunque su antigua denominación se refiere a las sociedades anónimas, o sea, aquellas que cotizan en bolsa, también es aplicada a las otras sociedades comerciales e incluso al tercer sector. Su aplicación para las ONL está en el capítulo que trata de establecer la duración del ejercicio social, de la obligatoriedad de elaborar los estados financieros basado en los registros de la entidad y que los mismos exhiban con claridad la situación del patrimonio y las cambios ocurridos durante el ejercicio.

1.8.2 Normas Brasileñas de Contabilidad Técnica (NBCT-10.19) - emitidas a través Resolución nº 877/00 de 18/04/2000 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC)

Esta norma establece criterios y procedimientos específicos de evaluación, de registros de los componentes y variaciones patrimoniales, de estructuración de los estados financieros y las informaciones mínimas divulgadas en la memoria de las entidades sin ánimo de lucro.

Las principales características en cuanto a registro y rendición de cuentas son las siguientes:

- se aplican a las ONL los Principios Fundamentales de Contabilidad y las demás Normas Brasileñas de Contabilidad y sus Interpretaciones Técnicas y Comunicados Técnicos, editados por el Consejo Federal de Contabilidad;
- deben elaborar los siguientes Estados Financieros:
 - Balance de Situación
 - Cuentas de Superávit o Déficit del Ejercicio
 - Cambios del Patrimonio Social
 - Origen y Aplicación de los Recursos
- para complementar los Estados Financieros, hay que elaborar también las Memorias, que tienen que contener como mínimo:
 - resumen de las practicas de contabilidad;

TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS A TRAVÉS DE INTERNET

- los criterios de evaluación de ingresos y gastos, especialmente con donaciones, subvenciones y contribuciones;
 - las contribuciones a la seguridad social relacionadas con la actividad asistencial deben ser presentadas como si la entidad no tuviese exención, conforme establece el Instituto Nacional de Seguro Social (INSS);
 - las subvenciones recibidas por la entidad, la aplicación de recursos y las responsabilidades recurrentes;
 - señalar los recursos sujetos a restricciones o vinculaciones por parte del donante;
 - hacer referencia a los eventos siguientes a fecha del término del ejercicio que tengan o puedan alterar la situación financiera y los resultados futuros de la ONL;
 - los interés, las fechas de vencimiento y las garantías de las deudas de largo plazo;
 - Informaciones sobre los tipos de seguros contratados;
 - las ONL con exención de tributos y contribuciones deben señalar los ingresos de manera separada, informando los valores tanto brutos como netos.
- divulgación a través de la prensa, oficial o privada, en cualquier de sus modalidades y colocadas a disposición de los diversos usuarios;

- las cuentas de ingresos y gastos deberán ir por separado, cuando sea posible, por actividades, tales como: educación, salud, asistencia social y otras.

1.8.3 Ley 10.406 de 10/01/2002- Código Civil Brasileño

Con él se aprueba los procedimientos de rendición de cuentas y atribución de responsabilidad de contables, personas que componen los órganos de gobierno y representantes de las organizaciones.

En su aplicación para las ONL, se destaca:

- es responsabilidad de los Ministerios Públicos (MP) de cada Estado fiscalizar las fundaciones (art. 26);
- en el caso de detectar alguna irregularidad, estos tienen poderes de abrir una investigación, si necesario, así como defender el patrimonio, si estuviera en peligro de liquidación;
- el mismo dispositivo también se aplica a las asociaciones y las demás entidades de sin ánimo de lucro.

Cuanto al procedimientos de rendición de cuentas, cada MP estatal establece sus normas. En Sao Paulo, donde están ubicadas las ONL brasileñas que fueron seleccionadas para este estudio, las exigencias para el ejercicio social 2007, son las siguientes, de acuerdo con la Resolución nº 004, de 07 de febrero de 2008 del MP/SP:

TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS A TRAVÉS DE INTERNET

- los informes deben de ser entregados a la Fiscalía de Justicia por las Fundación hasta el ultimo día del mes de junio de 2008 (art. 2);
- esta Fiscalía podrá solicitar informaciones complementarias sobre la ONL o responsables por su administración, relacionadas a actos o periodos específicos, siempre que lo crea necesario, sea por vía judicial o extra-judicial (art. 3);
- las ONL deberán, obligatoriamente, rellenar todas las informaciones presentadas en el SICAP (art. 4). El SICAP es sistema informático de catastro y rendición de cuentas utilizado por diversos MP brasileños para fiscalizar las entidades sin animo de lucro;
- se debe acompañar al requerimiento de análisis de rendición de cuentas los siguientes documentos (art. 6):
 - copia del informe del consejo fiscal, en el caso de que exista este órgano en la estructura de la ONL;
 - copia de la acta de la asamblea general en que se aprobó o se denegó las cuentas del ejercicio;
 - copia del informe de auditoria, en tal caso;
- la Fiscalía deliberará en el plazo de 60 (sesenta) días sobre las cuentas, tanto sean aprobadas, denegadas o solicitando correcciones o información complementaria (art.8);

- pasado el periodo de análisis y aprobación de las cuentas, la Fiscalía de Justicia expedirá un escrito de aprobación de cuentas por medio del correo electrónico.

1.9 Internet. herramienta para reforzar las políticas de transparencia

Es conocido que Internet es un “espacio” de comunicación con profunda penetración en las sociedades. Vale resaltar que, en datos publicados desde Miniwatts Marketing Group a través de www.internetworldstats.com, el crecimiento (2000-2006) del número de usuarios fue del 198,1%. En los últimos años el crecimiento más sustancial se centra en países del continente africano, América Latina y Caribe y Medio Oriente. La penetración de esta herramienta en las regiones ricas se origina en la década de los 90.

Desde esta perspectiva, disponer de una página web con información completa y actualizada puede convertirse en un importante mecanismo para incrementar la transparencia de una ONL. En ese sentido, la gestión de este medio de comunicación puede mejorar la imagen y la notoriedad pública a corto plazo; reforzar la confianza y la credibilidad a medio plazo; y a largo plazo, consolidar la reputación de la ONL como reconocimiento de todos los ciudadanos.

Existen numerosos estudios sobre el uso de la red Internet como una herramienta de comunicación y transparencia. Sus autores, como Andrés y Gandía (2000), Gandía (2001) y Larran y López (2004),

entre otros, ponen de manifiesto las ventajas del uso de Internet para la divulgación de información tanto financiera como no financiera, que concretan en:

- gran capacidad de almacenamiento de información sin incurrir en costes excesivos;
- mayor flexibilidad en contenidos por parte de los usuarios que pueden acceder únicamente a aquellos apartados que les interesan;
- mayor posibilidad de acceso, al ser una red abierta que permite que cualquier usuario, en cualquier parte del mundo y en el momento que necesite de la información, pueda acceder a la misma de manera inmediata;
- relación rápida y directa donde los usuarios no necesitan estar identificados previamente.

A pesar de las ventajas presentadas por el uso de este medio de comunicación, estos mismos autores también se han preocupado de investigar el tema desde el punto de vista de sus limitaciones. De hecho, Larrán y López (2004) indican los siguientes puntos:

- falta de garantías sobre la fiabilidad de la información;
- lagunas jurídicas para atribuir responsabilidad civiles o penales sobre la información difundida en la red;



TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS A TRAVÉS DE INTERNET

- sobrecarga de información, difuminando datos que realmente sean relevantes y reduciendo los incentivos de los usuarios por este canal;
- limitación de acceso a la red por todos los ciudadanos, en función del desarrollo económico del país;
- dificultad para los usuarios no experimentados a la hora de acceder accesos a paginas webs con un diseño inadecuado.

Independientemente de las ventajas y limitaciones mencionadas, el gran potencial de difusión de información en Internet ha sido constatado en numerosos trabajos y a cada día crece el número de entidades en todo el mundo que utilizan este medio de comunicación para divulgar información sobre sus actividades.

El impacto que ha generado en el usuario es el motivo por el cual le hemos elegido como canal de transmisión de información en nuestro estudio.



CAPÍTULO 2

METODOLOGIA

2.1 Tipo de Estudio

Según Hernández (1999), resulta difícil tratar de establecer una tipología o clasificación de las diferentes modalidades de investigación social existente, dada la pluralidad de los métodos, diseños, estrategias y técnicas que podemos utilizar en el proceso general de investigación que condicionan la definición que de ésta podemos establecer.

A partir de los objetivos y técnicas utilizados en este trabajo, se entiende que este estudio se clasifica como una investigación descriptiva realizada a través del método cuantitativo, porque se vale del levantamiento de cantidades de informaciones verificadas que fueran cuantificadas tanto en la búsqueda de datos cuanto en el tratamiento de los resultados (RICHARDSON, 1999).

Por otro lado, Gil (2002) expone que la investigación descriptiva tiene como objetivo fundamental la descripción de las



características de determinada población o fenómeno, además, el establecimiento de relaciones entre las variables. Por se tratar de un método cuantitativo, según Oliveira (1997), esta técnica es la mas utilizado en investigaciones descriptivas, cuyo objetivo es encontrar y clasificar relaciones entre variables. De acuerdo con Mattar (1999), la investigación descriptiva se caracteriza por la existencia de objetivos bien definidos, estructurados y posee procedimiento formal. Cuando desarrollada por medio de un método cuantitativo, el análisis de datos es realizado a partir de la cuantificación, se utilizando estadística.

Sirvan también para enmarcar esta investigación, las aportaciones de Pirchegger y Wagenhofer (1999), que mencionan tres tipos de investigación sobre la difusión de la información en Internet:

- primero, consiste en describir las prácticas de difusión de las empresas;
- segundo, estudia las prácticas de empresas de distintos países considerando sus diferencias culturales:
- tercero, estudia los factores organizacionales que determinan la difusión de información.

Este estudio se encaja en las dos primeras tipologías, considerando que tiene doble objetivo. Por un lado, describir y analizar la información que publican las fundaciones medioambientales españolas y brasileñas en sus páginas webs, como contribución a su transparencia, a fin de corroborar si estas entidades comprenden y

atienden las demandas de información de sus stakeholders. Por otro lado, identificar empíricamente la existencia de relaciones entre las características de estas fundaciones y el nivel de contenidos publicados.

2.2 Material de Estudio

Para componer la muestra de este estudio, se tuvo en cuenta el campo de actividad y la personalidad jurídica de las entidades, donde se han seleccionado inicialmente 126 organizaciones sin fines de lucro, siendo 65 de origen español y 61 de origen brasileño, que desarrollaron acciones relacionadas con la defensa de la naturaleza y preservación del medio ambiente y que tenían la personalidad jurídica de “Fundación” de naturaleza Privada.

A continuación se procedió la consulta de las paginas webs de las dichas fundaciones. En aquellos casos en que los registros no informaban sobre la página web, fue necesario recurrir al buscador “Google” (www.google.es/www.google.com.br) y una vez concluida esa verificación, la muestra fue reducida en el 37,3% (47 de 126), trabajando finalmente con 79 fundaciones medio ambientales, siendo 40 de origen español⁶ y 39 de origen brasileño⁷.

⁶ Anexo A

⁷ Anexo B

2.3 Fuente

Para componer la muestra de fundaciones medio ambientales española fue utilizado el Catastro de Fundaciones del Ministerio de Medio Ambiente, Rural y Marino del Gobierno de España, que se presenta disponible al público en la página web: http://www.mma.es/portal/secciones/entidades_ambientales/fundaciones/

Para la muestra brasileña, se utilizó inicialmente el Catastro Nacional de Entidades Ambientales (CNEA) del Consejo Nacional del Medio Ambiente (CONAMA) del Ministerio del Medio Ambiente Brasileño disponible en <http://www.mma.gov.br/port/conama/estr.cfm>. En función de se constatar un número reducido de fundaciones y en varios casos, ausencia de una página web, se ha optado también por recoger a otros cuatro catastros, abajo indicados, para se conseguir un número de entidades ambientales con páginas webs proporcionalmente equivalente al español. Son ellos:

1. Gobierno del Estado de Sao Paulo: Programa Estadual de Apoyo a las ONG'S (PROAONG) de la Secretaria de Estado del Medio Ambiente del Gobierno de Sao Paulo disponible en la Página Web: <http://homologa.ambiente.sp.gov.br/proaong/default.asp>

2. Gobierno del Estado de Minas Gerais: Catastro Estadual de Entidades Ambientistas (CEEA) de la Secretaria de Estado del Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible de Minas Gerais disponible en la Página Web:
<http://www.semad.mg.gov.br/>
3. Ministerio de la Justicia Brasileña: Catastro Nacional de Entidades de Utilidad Publica (CNEs) del Ministerio de Justicia disponible en la Pagina Web:
<http://www.mj.gov.br/>
4. Ministerio Público del Estado del Rio de Janeiro: Apartado de Fundaciones de la Capital e Interior disponible en la Página web: <http://www.mp.rj.gov.br/>

2.4 Métodos de recogida de información

El cuestionario es un procedimiento considerado clásico en las ciencias sociales para la obtención y registro de datos. Su versatilidad permite utilizarlo como instrumento de investigación y como instrumento de evaluación de personas, procesos y programas de formación. Es una técnica de evaluación que puede abarcar aspectos cuantitativos y cualitativos.



En esta investigación se redactó un cuestionario⁸ con 32 preguntas con la finalidad de obtener, de manera sistemática y ordenada, información acerca de los aspectos a analizar en las páginas webs de las fundaciones ambientales. Estos aspectos fueron agrupados en cuatro ramas de información (Económico-Financiera, Institucional, Operacional y Estratégica).

Preliminarmente fue aplicado un “cuestionario piloto” a un pequeño grupo de fundaciones con la finalidad de comprobar sus resultados respecto a la adecuación de las preguntas, el orden y la conveniencia de suprimir o añadir algunas. Siendo así, antes de la aplicación final, fue posible hacer las alteraciones que tornaran el procedimiento más claro y objetivo.

Pasada la etapa del “cuestionario piloto” y de los ajustes finales, a continuación se procedió a consultar las páginas webs de las fundaciones, respondiendo a las 32 preguntas objeto de estudio. Cada una de estas preguntas toma el valor de [0] cuando no presenta la información, [1] si presenta la información, [2] cuando la página web se encuentra sin servicio o en mantenimiento;

Las preguntas del cuestionario están relacionadas con el objetivo general y específico propuesto en este estudio de acuerdo con el cuadro 1.

⁸ Apéndice A

TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS A TRAVÉS DE INTERNET

Cuadro 1 – Relación entre los objetivos y preguntas del cuestionario

OBJETIVOS	PREGUNTA DEL CUESTIONARIO
<p>Describir que informaciones de carácter económico-financiero son consideradas importantes, por parte de las fundaciones medioambientales, a la hora de llevar a cabo una política de transparencia y rendición de cuentas en Internet y evaluar la facilidad aportada al usuario al acceder a ellas con comodidad desde la página web.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. ¿Publica Balance de Situación? 2. ¿Publica Cuentas de Resultado? 3. ¿Publica Flujo de Tesorería? 4. ¿Publica Cambios Patrimonio Neto? 5. ¿Publica las Memorias Económicas? 6. ¿Publica Informe de Auditoría? 7. ¿Publica Inventario de los Elementos Patrimoniales? 8. ¿Mantiene las Cuentas Anuales de años anteriores? 9. ¿Hay un apartado de acceso directo a las Cuentas? 10. ¿Hay la posibilidad de descargarte online de los Estados Financieros desglosados y separados de la Memoria de Actividades u otros informes?
<p>Describir y evaluar que informaciones de carácter institucional son consideradas importantes, por parte de las fundaciones medioambientales, a la hora de llevar a cabo una política de transparencia y rendición de cuentas en Internet.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 11. ¿Son publicados los nombres y apellidos de los miembros del Órgano de Gobierno? 12. ¿Publica un breve curriculum de los miembros del Órgano de Gobierno? 13. ¿Publica Estatuto? 14. ¿Publica las Actas de las Asambleas que se hacen constar deliberaciones importantes? 15. ¿Publica de forma independiente la Misión? 16. ¿Publica de forma independiente sus Valores? 17. ¿Publica de forma independiente los Fines u Objetivos que se pretende cumplir? 18. ¿Publica de forma independiente su Ámbito de Actuación o Público al que se dirige?
<p>Describir y evaluar que informaciones de carácter operacional son consideradas importantes, por parte de las fundaciones medioambientales, a la hora de llevar a cabo una política de transparencia y rendición de cuentas en Internet.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 19. ¿Publica un listado con las actividades o proyectos desarrollados en el Pasado? 20. ¿Publica un listado con las actividades o proyectos que está desarrollando en el Presente? 21. ¿Publica un listado con las actividades o proyectos que tiene previsto?
<p>Describir y evaluar que informaciones de carácter estratégico son consideradas importantes, por parte de las fundaciones medioambientales, a la hora de llevar a cabo una política de transparencia y rendición de cuentas en Internet.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 22. ¿Tiene su pagina web traducida en otros idiomas? 23. ¿Presenta un Foro de Debate o espacio de discusión? 24. ¿Informa que está asociada a Confederaciones o Centros de Fundaciones? 25. ¿Publica un Boletín Informativo Electrónico? 26. ¿Presenta un listado de Entidades Colaboradoras que apoyan sus actividades? 27. ¿Presenta un apartado con Premios y Títulos al reconocimiento de su trayectoria? 28. ¿Presenta un apartado con opiniones de personajes famosos que apoyan sus actividades? 29. ¿Presenta un apartado con Noticias publicadas en Prensa sobre su trayectoria? 30. ¿Dispone de un apartado informando como hacerse voluntario? 31. ¿Ofrece la posibilidad de hacer donaciones online o hacerse socio(a)? 32. ¿Utiliza la pagina web para venta de productos solidarios?

2.5 Procesamiento de las informaciones

El último paso ha sido el procesamiento de los datos con el programa *Statistical Package for the Social Sciences* - SPSS 15.0 para Windows, utilizándose de forma complementaria como herramienta de interpretación para analizar la información ofrecida por las distintas fundaciones ambientales y valorar los contenidos considerados más importantes a la hora de llevar a cabo sus políticas de transparencia y rendición de cuentas en Internet.



CAPÍTULO 3

ESTUDIO EMPÍRICO

En este capítulo se busca efectuar un análisis descriptivo y comparativo de las informaciones de Naturaleza Económico-financiera, Institucional, Operacional y Estratégica, que las fundaciones ambientales de origen español y brasileño publican voluntariamente en sus páginas webs para evidenciar la transparencia de sus actividades.

Para tanto, en la primera etapa se procede la caracterización de las 79 fundaciones investigadas describiendo un breve perfil de las organizaciones teniendo en cuenta el área de actividad, el público que se dirigen y el tiempo que desarrollan sus actividades.

En seguida, con base en las informaciones recogidas a través del cuestionario⁹ aplicado en las páginas webs de las distintas fundaciones ambientales, son presentados gráficamente y analizados los resultados.

⁹ Apéndice A



3.1 Composición de la muestra

Para componer la muestra de este estudio, se tuvo en cuenta el campo de actividad y la personalidad jurídica de las entidades, donde se han seleccionado organizaciones que desarrollaron acciones relacionadas con la defensa de la naturaleza y preservación del medio ambiente y que tenían la personalidad jurídica de “Fundación” de naturaleza Privada.

Inicialmente la muestra fue compuesta por 126 Fundaciones Ambientales, siendo 65 de origen español¹⁰ y 61 de origen brasileño¹¹, que se encontraban inscritas en enero de 2009 en los siguientes catastros públicos:

- Registro de Fundaciones del Ministerio de Medio Ambiente, Rural y Marino Español;
- Catastro Nacional de Entidades Ambientales (CNEA) del Consejo Nacional del Medio Ambiente (CONAMA) del Ministerio del Medio Ambiente Brasileño;
- Programa Estadual de Apoio a las ONG'S (PROAONG) de la Secretaria de Estado del Medio Ambiente del Gobierno de Sao Paulo;

¹⁰ Anexo A

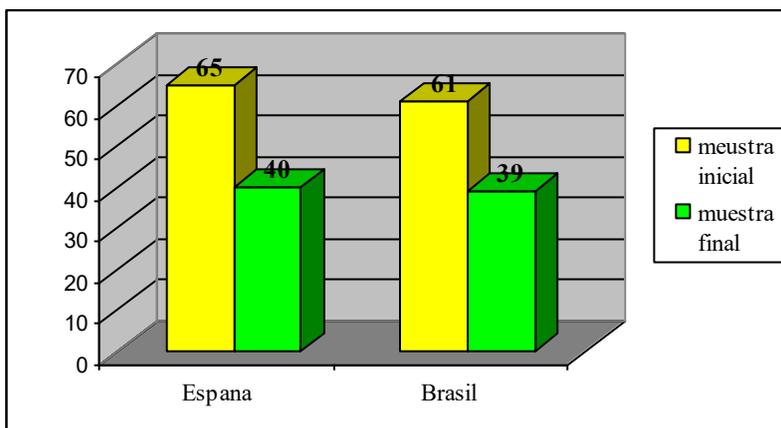
¹¹ Anexo B

TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS A TRAVÉS DE INTERNET

- Catastro Estadual de Entidades Ambientistas (CEEA) de la Secretaria de Estado del Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible de Minas Gerais;
- Catastro Nacional de Entidades de Utilidad Publica (CNEs) del Ministerio de Justicia y
- Apartado de Fundaciones de la Capital e Interior del Ministerio Publico del Estado del Rio de Janeiro.

En aquellos casos que los catastros no informaban la pagina web de la Fundación, fue necesario recurrir al buscador “Google” (www.google.es / www.google.com.br). Una vez concluida esa verificación, la muestra fue reducida en el 37,3% (47 de 126), totalizando 79 entidades, siendo 40 de origen español y 39 de origen brasileño (ver grafico 1).

Grafico 1- Composición de la muestra de Fundaciones Ambientales



TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS A TRAVÉS DE INTERNET

Las fundaciones ambientales seleccionadas desarrollan sus acciones en cuatro grandes áreas de actividad (ver Cuadro 2), clasificadas de acuerdo con sus fines, objetivos, misión, etc... Prácticamente la mitad de las fundaciones de la muestra se centran en la educación e investigación, aunque este porcentaje es más elevado en el caso brasileño. En segundo lugar, están las fundaciones dedicadas a la conservación de la naturaleza, pero en este caso el peso de las mismas en España duplica al que tienen en Brasil.

Cuadro 2 – Fundaciones según el área de actividad

<i>Area de Actividad</i>	<i>Entidad pertenece a</i>					
	<i>España</i>		<i>Brasil</i>		<i>Total</i>	
	<i>Nº</i>	<i>%</i>	<i>Nº</i>	<i>%</i>	<i>Nº</i>	<i>%</i>
<i>Educación y Investigación</i>	17	42,5	21	53,8	38	48,1
<i>Conservación Naturaleza</i>	17	42,5	8	20,5	25	31,6
<i>Protección Animales</i>	2	5,0	2	5,1	4	5,1
<i>Inversor Ambiental</i>	1	2,5	0	0,0	1	1,3
<i>Sin Servicio/Mantenimiento</i>	3	7,5	8	20,5	11	13,9
<i>Total</i>	40	100,0	39	100,0	79	100,0

Según el principal objeto de trabajo a la que dedican mayor atención, las fundaciones ambientales fueron clasificadas en nueve sectores (ver Cuadro 3). Se observa que el 62% de las organizaciones desarrollan sus líneas de trabajo enfocadas al desarrollo sostenible, la biodiversidad y los animales, siendo estas tres áreas las de mayor peso en ambos países. Sin embargo, cabe destacar que en España han

aparecido 6 fundaciones que se centran en la gestión de residuos, y representan un 15% de la muestra, mientras que en la muestra de Brasil no existen fundaciones de esta tipología.

Cuadro 3 – Fundaciones según el principal objeto de trabajo

<i>Atención especial a</i>	<i>Entidad pertenece a</i>					
	<i>España</i>		<i>Brasil</i>		<i>Total</i>	
	<i>Nº</i>	<i>%</i>	<i>Nº</i>	<i>%</i>	<i>Nº</i>	<i>%</i>
<i>Desarrollo sostenible</i>	9	22,5	14	35,9	23	29,1
<i>Biodiversidad</i>	6	15,0	9	23,1	15	19,0
<i>Animales</i>	7	17,5	4	10,3	11	13,9
<i>Gestión Residuos</i>	6	15,0	0	0,0	6	7,6
<i>Ríos y oceanos</i>	4	10,0	2	5,1	6	7,6
<i>Arboles</i>	2	5,0	1	2,6	3	3,8
<i>Cambio Climático</i>	1	2,5	0	0,0	1	1,3
<i>Ecoturismo</i>	1	2,5	1	2,6	2	2,5
<i>Organizar Congreso</i>	1	2,5	0	0,0	1	1,3
<i>Sin Servicio/Mantenimiento</i>	3	7,5	8	20,5	11	13,9
Total	40	100,0	39	100,0	79	100,0

Con el fin de conocer desde cuando desarrollan sus actividades estas fundaciones, se ha recogido en los catastros en que se encontraban inscritas o en sus páginas webs, la fecha en que fueron creadas y se ha observado que 62% de las organizaciones tienen menos de 11 años de antigüedad (Cuadro 4). Este porcentaje es mucho mayor en el caso español que en el brasileño, ya que en aquel, el 92,5% de las fundaciones son de reciente creación. Esto nos podría inducir a pensar que el movimiento fundacional se inició antes en

Brasil, pero que su expansión en España está siendo más importante en los últimos años. Sin embargo, la causa de la “juventud” de la muestra española tiene su explicación en que el Ministerio de Medio Ambiente, Rural y Marino Español, fue creado en el 13 de noviembre de 1998. Siendo así, se debe de tenerse en cuenta que existen fundaciones con fines medioambientales de competencia estatal que, al haberse constituido antes del 13 de noviembre de 1998, están bajo el Protectorado de otros Ministerios (Educación y Ciencia, Trabajo y Asuntos Sociales, Turismo y Comercio, entre otros) y no quedan recogidas en nuestra base de datos.

Cuadro 4 – Fundaciones según la antigüedad

<i>Antigüedad</i>	<i>Entidad pertenece</i>				<i>Total</i>	
	<i>España</i>		<i>Brasil</i>			
	<i>Nº</i>	<i>%</i>	<i>Nº</i>	<i>%</i>	<i>Nº</i>	<i>%</i>
<i>0-5 años</i>	19	47,5	1	2,6	20	25,3
<i>6 -10 años</i>	18	45,0	11	28,2	29	36,7
<i>11 -15 años</i>	1	2,5	5	12,8	6	7,6
<i>16 -20 años</i>	1	2,5	12	30,8	13	16,5
<i>Más de 20 años</i>	1	2,5	10	25,6	11	13,9
<i>Total</i>	40	100,0	39	100,0	79	100,0

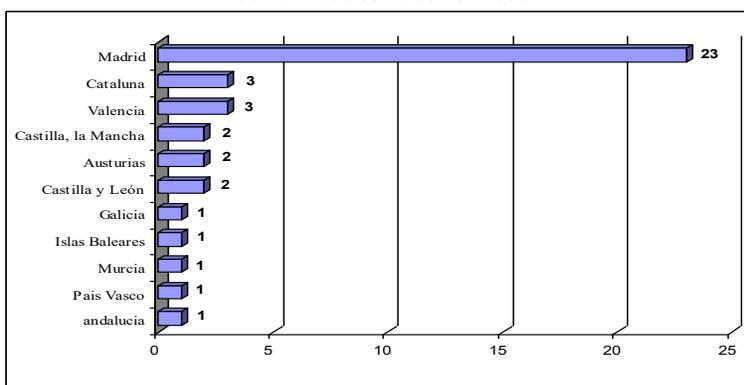
Considerando individualmente el año en que se creó cada fundación, se constató que la media de antigüedad corresponde a $11,53 \pm 8,6$ años. Diferenciando las entidades según su país de

procedencia, se observa las entidades españolas tienen de media $6,47 \pm 4,3$ años de antigüedad, mientras que las brasileñas alcanzan $16,72 \pm 8,8$ años.

3.1.1 Característica de la muestra española

Todas las Fundaciones seleccionadas están inscritas en el Registro de Fundaciones del Ministerio del Medio Ambiente y bajo el Protectorado de este Ministerio, cuyo ámbito de actuación se extiende a todo el Estado Español o al territorio de más de una Comunidad Autónoma (ver gráfico 2), donde se fue constatado una concentración de 57% (23 de 40) en la Comunidad Autónoma de Madrid.

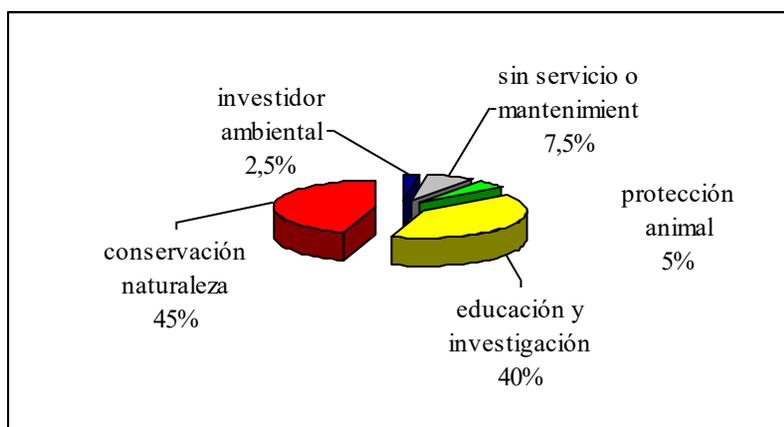
Gráfico 2 - Número de Fundaciones Ambientales Españolas distribuidas por Comunidades Autónomas



TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS A TRAVÉS DE INTERNET

Diferenciando las entidades españolas según el área de actividad, se percibe una concentración de 85% (34 de 40) en las áreas de Conservación de la Naturaleza y Educación e Investigación Ambiental (ver gráfico 3).

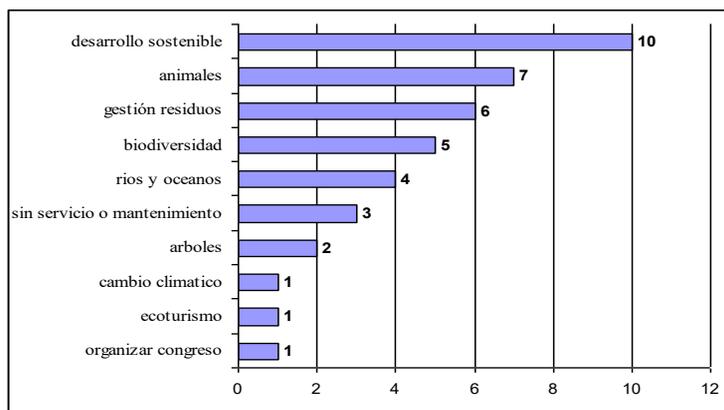
Gráfico 3- Fundaciones Ambientales Españolas distribuidas por área de actividad



Cada organización se ha fundado para cumplir inicialmente un objetivo concreto, que suponga un beneficio social. Para eso, es importante establecer un foco de actuación con la finalidad de maximizar los esfuerzos y recursos a favor de una causa y desarrollar un *know how* (saber-cómo) que contribuya para alcanzar mejores resultados. El gráfico 4 enseña los sectores en que esta distribuida la muestra de entidades españolas.

TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS A TRAVÉS DE INTERNET

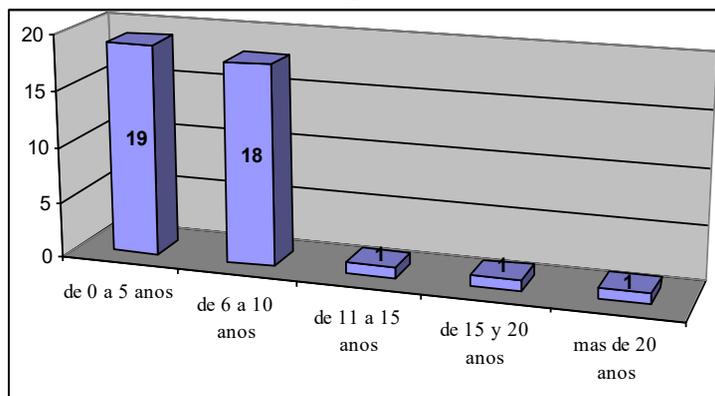
Gráfico 4 - Numero de Fundaciones Ambientales Españolas según público al que se dirigen o fines



Para conocer el tiempo que la muestra de entidades españolas desarrollan sus actividades, se ha recogido en sus paginas webs la fecha en que fueron creadas y se ha observado que apenas 7,5% (3 de 40) de las organizaciones tienen mas de 10 años (ver gráfico 5).

TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS A TRAVÉS DE INTERNET

Grafico 5- Numero de Fundaciones Ambientales Españolas considerando la antigüedad

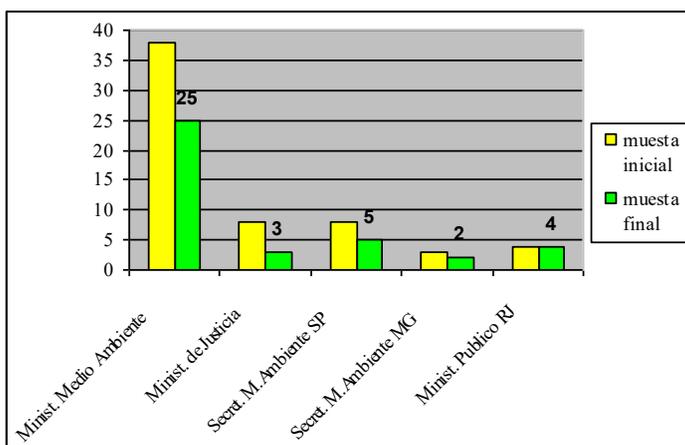


3.1.2 Característica de la muestra brasileña

En cuanto al catastro en que están inscritas, la muestra de fundaciones brasileñas presenta más heterogeneidad que la española. En concreto, se ha recogido datos en cinco catastros distintos de instituciones públicas para conseguir un número de entidades ambientales con páginas webs proporcionalmente equivalente al español. En el gráfico 6 se observa la procedencia de las entidades, donde 64% (25 de 39) de la muestra estaba inscrita en el Ministerio del Medio Ambiente Brasileño, mientras que el restante, 36% (14 de 39), pertenece a otros catastros de fundaciones.

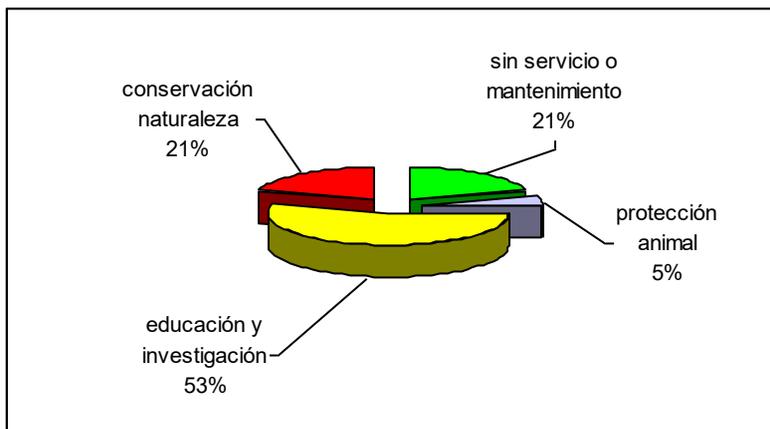
TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS A TRAVÉS DE INTERNET

Gráfico 6- Composición de la muestra de Fundaciones Ambientales Brasileñas



El gráfico 7 muestra las características reveladas por las entidades brasileñas según el área de actividad, con lo cual se percibe una concentración de 74% (29 de 39) en las áreas de Educación e Investigación Ambiental y Conservación de la Naturaleza semejante al ocurrido con la muestra de las entidades españolas.

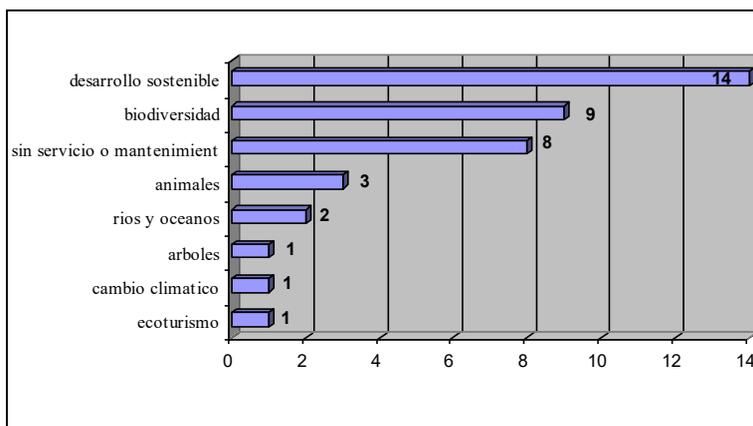
Gráfico 7 - Fundaciones Ambientales Brasileñas distribuidas por área de actividad



Con respecto al establecimiento de un foco de actuación con fines de atender a una causa o demanda específica, la muestra de entidades brasileña está concentrada en dos sectores (desarrollo sostenible y biodiversidad), que representan 57% (23 de 39), como señala en el gráfico 8, a diferencia de la muestra española que está segmentada en tres sectores (desarrollo sostenible, animales y gestión de residuos), conforme gráfico 4.

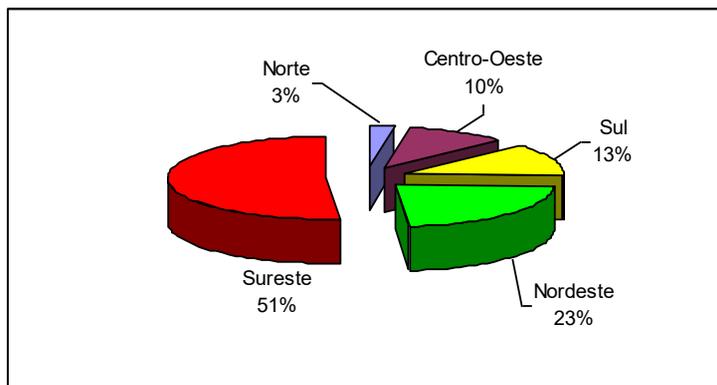
TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS A TRAVÉS DE INTERNET

Grafico 8 - Numero de Fundaciones Ambientales Brasileñas según publico al que se dirigen o fines



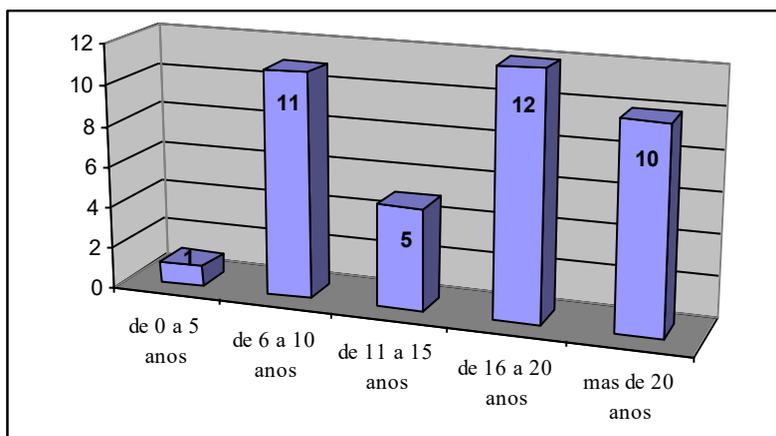
Según la localización geográfica, la región sureste, que esta formada por cuatro estados (Minas Gerais, Rio de Janeiro, Espirito Santo y Sao Paulo), concentra 51% (20 de 39) de las entidades de la muestra, mientras que las otras restantes se encuentran ubicadas en las demás regiones (grafico 9).

Gráfico 9 - Fundaciones Ambientales Brasileñas distribuidas por Regiones



Finalizando y tomando como base el año en que fueron creadas, en el gráfico 10 se muestran los aspectos relacionados con la antigüedad de muestra y se ha observado que la mayoría, 69% (27 de 39) de las entidades brasileñas tienen más de 10 años, al contrario de las españolas, de lo cual, apenas 12% (5 de 41) sobrepasan esta edad.

Gráfico 10 - Numero de Fundaciones Brasileñas considerando la antigüedad



3.2 Analisis de los resultados

A continuación, para el análisis de los contenidos de las páginas webs nos ceñimos a un cuestionario de 32 preguntas dirigidas a evaluar el nivel de información económico-financiera, de carácter institucional, operacional y estratégica.

3.2.1 En relación a la información economico-financiera

Las Fundaciones Ambientales, tanto de origen español como brasileño, tienen que cumplir su legislación específica de rendición anual de cuentas y llevar una contabilidad ordenada que permita un seguimiento cronológico de las operaciones realizadas con el fin de obtener la imagen fiel del patrimonio, del resultado y de la situación

financiera de la entidad. Además, la rendición de cuentas es necesaria para poder disfrutar del régimen fiscal previsto para las entidades sin fines lucrativos.

Teniendo en cuenta la legislación contable de cada país, la literatura internacional sobre *accountability* y los códigos de buena conducta para fomentar la transparencia de las ONL'S, a continuación son presentadas las contestaciones de las 10 preguntas elaboradas con la finalidad de verificar el grado de relevancia o presencia de estos informes en las páginas webs consultadas.

1 ¿Publica Balance de Situación?

Apenas 1 (1,3% de 79) entidad de origen español incluyo este informe en su rendición de cuentas a través de la página web. Tras analizar los contenidos de esto informe, hemos constatado que:

- La Fundación ECOTIC, constituida el 7 de marzo de 2005, publicó el Balance de Situación del ejercicio de 2007 comparado con ejercicio 2006 dentro de la Memoria de Actividades-2007. Entretanto hemos analizado la Memoria del 2006 y no hemos encontrado contenidos de naturaleza económico-financiera. Para el año de 2005 no hubo la publicación de la Memoria de Actividades.

2 ¿Publica las Cuentas de Resultado?

Hemos constatado que el 6,3% (5 de 79) de las entidades, siendo 4 españolas y 1 brasileña, publicaran o hicieran referencia a este informe. Tras analizar sus respectivos contenidos, hemos observado que:

- la española, Fundación Global Nature, creada en el 1998, publicó apenas un gráfico tipo circular (pizza) en la Memoria de Actividades-2003 con los porcentajes de origen y aplicación de los recursos sin comparación con el año anterior. Entretanto, hemos analizado la Memoria de Actividades-2002 y no hemos encontrado contenidos de naturaleza económico-financiera. Para los demás años, no fueron encontradas las Memorias de Actividades;
- la española, Fundación Urdaibai, creada en el 2002, publicó en la Memoria de Actividades-2007 un gráfico tipo circular (pizza) con los porcentajes de los ingresos y gastos. Además, hay una tabla con los valores anuales en euros del 2007 sin comparación con el año anterior. Para los demás años, no fueron encontradas las Memorias.

3 ¿Publica Flujo de Tesorería?

Sirve para informar los cobros y pagos, clasificando los movimientos por actividades e indicando la variación neta de dicha magnitud. Ninguna de las Fundaciones analizadas en este estudio presento este informe en su página web.

4 ¿Publica Cambios Patrimonio Neto?

Sirve para informar todos los cambios habidos en el patrimonio neto durante el ejercicio social. En España existe un modelo normal y otro abreviado. Ninguna de las entidades analizadas en este estudio presento este informe en su página web.

5 ¿Publica las Memorias de los Aspectos Económicos?

Sirve para informar, completar, ampliar y comentar la información contenida en el Balance y en la Cuenta de Resultados. Incluirá las actividades fundacionales, los cambios en los órganos de gobierno, dirección y representación, así como el grado de cumplimiento del plan de actuación, indicando los recursos empleados, su procedencia y el número de beneficiarios en cada una de las actuaciones realizadas, los convenios que, en su caso, se hayan llevado a cabo con otras entidades para estos fines, y el grado de cumplimiento del porcentaje de destino de rentas e ingresos al cumplimiento de los fines fundacionales.

Ninguna de las entidades analizadas en este estudio presento este informe en su página web

6 ¿En cuando necesario, Publica Informe de Auditoria?

Representa un Mecanismo para garantizar la información contable publicada por la entidad, pero la ley española sólo obliga a pasar por una auditoría externa de cuentas a las entidades con más de 50 trabajadores y cuyo activo total o su importe neto del volumen anual de ingresos sea superior a 2,4 millones de euros. Sin embargo en Brasil, están obligadas por el poder público las que poseen el certificado de OSCIP (Organización de la Sociedad Civil de Interés Público).

Apenas 1 (1,3% de 79) entidad de origen español, la Fundación Vida Sostenible, creada en el 2003, que mismo no estando obligada por la legislación, fue auditada en 2007 y ha publicado el parecer de auditoria.

7 ¿Publica Inventario de los Elementos Patrimoniales?

Sirve para relacionar y describir los bienes muebles, registrables o no, semovientes, inmuebles y otros elementos de uso de la Fundación. En España este informe debe ser incorporado a la Memoria de los Aspectos Económicos. Ninguna de las entidades analizadas en este estudio presento este informe en su página web.

8 ¿Mantiene las Cuentas Anuales de años anteriores?

Permite evaluar la evolución económico-financiera que la fundación ha tenido en los últimos años donde se puede realizar un seguimiento más exhaustivo de las cuentas. Considerando que apenas 6 entidades, siendo 5 de origen español y 1 brasileño, publicaran voluntariamente o hicieran referencia a algún contenido de naturaleza económico-financiera en sus paginas webs, hemos observado que el 5,1% (4 de 79) de las organizaciones mantienen las cuentas anuales, como mínimo también, la del año anterior. (Cuadro 5)

Cuadro 5 - Fundaciones que mantienen las cuentas anuales de años anteriores

	Información del año	N de años anteriores
1. Apadrina un Árbol	2007/2006	1
2. ECOTIC	2007/2006	1
3. Global Nature	2003	0
4. Urdaibai	2007	0
5. Vida Sostenible	2007/2006	1
6. SOS Mata Atlántica	2007/2003	4

9 ¿Hay un apartado de acceso directo a las Cuentas?

Como ejemplo: “información financiera para ciudadanos” “el rincón del inversor social”

En este estudio fue observado si había en las paginas webs de las Fundaciones analizadas, un apartado específico, de acceso directo, que agrupase toda la información económico-financiera objetivando

facilitar la búsqueda del inversor social y otros grupos interesados. Fue constatado que ninguna entidad presentaba este facilitador.

10 ¿Hay la posibilidad de descargarte online de los Estados Financieros desglosados y separados de la Memoria de Actividades u otros informes?

Sirve para aquellos/as que deseen descargar los informes en archivos formato PDF o Excel en separado y realizar un seguimiento mas exhaustivo de las Cuentas Anuales. Considerando que apenas 6 entidades, siendo 5 de origen español y 1 brasileño, publicaran voluntariamente o hicieran referencia a algun contenido de naturaleza económico-financiera en sus paginas webs, hemos constatado que ninguna entidad presento este facilitador.

Resumen de los resultados de la información economico-financiera

En este apartado se pretende verificar qué información económico-financiera ofrecen las fundaciones en sus páginas webs. Para ello, se ha constatado si existe acceso directo y posibilidad de descarga online por parte de los usuarios de las cuentas anuales y el informe de auditoría. En el Cuadro 6 se pone de manifiesto que el grado de relevancia o presencia de estos informes en las páginas webs consultadas es muy bajo, tanto en España como en Brasil. De hecho,

TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS A TRAVÉS DE INTERNET

en este país, tan sólo una fundación da acceso a su cuenta de resultados y a las cuentas anuales de años anteriores.

En España, aunque los datos son algo más esperanzadores a primera vista, debe tenerse en cuenta que algunas entidades ofrecen cierta información referente a la cuenta de resultados (gráficos), pero no la cuenta en sí misma.

Cuadro 6- Información Económico-Financiera

Información Económico-Financiera	Entidad pertence							
	España (n=37)				Brasil (n=31)			
	No		Si		No		Si	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
<i>Balance de situación</i>	36	97,3	1	2,7	31	100,0	0	0,0
<i>Cuentas de resultado</i>	33	89,2	4	10,8	30	96,8	1	3,2
<i>Informe de Auditoria</i>	36	97,3	1	2,7	31	100,0	0	0,0
<i>Cuentas anuales años anteriores</i>	34	91,9	3	8,1	30	96,8	1	3,2

Se han eliminado de esta tabla otras seis variables debido a que ninguna fundación presentaba información referente a las mismas. Se trata del estado de flujos de tesorería, el de cambios en el patrimonio neto, la memoria económica, el inventario de elementos patrimoniales y la posibilidad de acceso directo a las cuentas y descarga online de las mismas.

3.2.2 En relación a la información institucional

En este apartado son presentadas las contestaciones de las ocho preguntas elaboradas con la finalidad de verificar el grado de relevancia o presencia de informaciones sobre órgano de gobierno, estatuto, misión, fines u objetivo y descripción de beneficiarios en las páginas webs consultadas.

11 ¿Son publicados los nombres y apellidos de los miembros del Órgano de Gobierno?

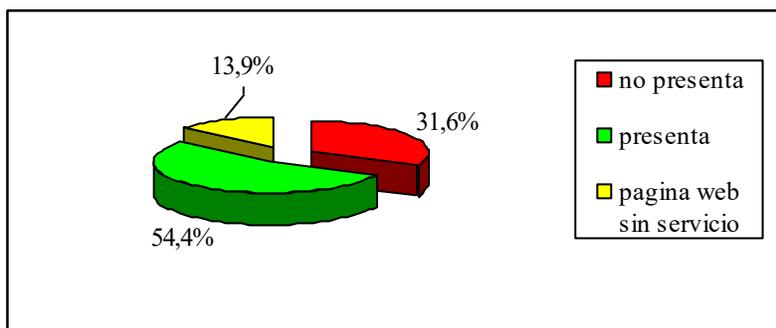
En toda fundación deberá existir, con la denominación de Patronato, un órgano de gobierno y representación de la misma, al que corresponde cumplir los fines fundacionales y administrar con diligencia los bienes y derechos que integran el patrimonio de la organización manteniendo el rendimiento y utilidad de los mismos.

La identificación de los responsables a través de la página web genera más confianza y facilita el contacto de aquellos que se interesan en contactar con la organización. Se ha comprobado en este estudio que la mayoría de las entidades observadas, 54,4% (43 de 79) presentan en sus páginas webs el nombre de su presidente y vicepresidente, tesorero y secretario, entre otros, frente al 31,6% (25 entidades) que no presentan esta información, mientras que el 13,9%

TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS A TRAVÉS DE INTERNET

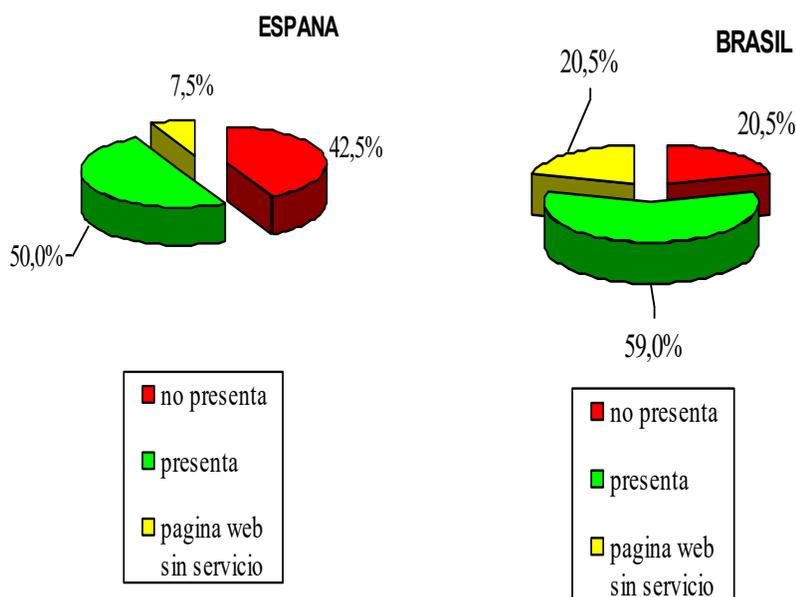
(11 entidades) tenían la página web fuera de servicio o en mantenimiento. (Véase gráfico 11)

Gráfico 11 – Órgano de gobierno



Atendiendo al país de origen de las entidades, en el gráfico 12 se observa que el 59% (23 de 39) de las fundaciones brasileñas presentaban esta información. Porcentaje poco superior al caso español, ya que el 50% (20 de 40) cumplen este requerimiento.

Grafico 12 – Órgano de gobierno según los países de origen



12 ¿Publica un breve curriculum de los miembros del Órgano de Gobierno?

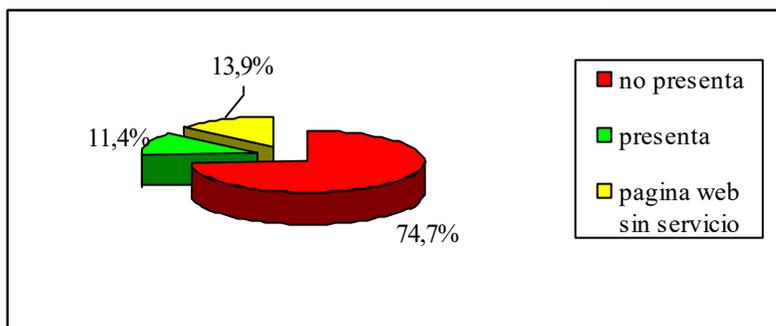
A lo largo de las dos últimas décadas, la gran mayoría de las organizaciones tuvieron que pasar por un proceso de profesionalización deseando alcanzar elevados niveles de eficiencia y de eficacia. En otras palabras, las entidades no lucrativas necesitaran incorporar una moderna tecnología administrativa y poseer una estructura profesional, con colaboradores capacitados, para conseguir mantenerse y lograr los fines de interés social.

TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS A TRAVÉS DE INTERNET

El gráfico 13 expone que apenas 11,4% (9 de 79) entidades presentaban alguna información sobre la formación de las personas encargadas de velar por el cumplimiento de los fines de la organización y por la gestión de los recursos.

Diferenciando las entidades según su país de procedencia, de las 39 fundaciones brasileñas, el 10,3% incluían estos datos y de entre las 40 españolas, el 12,5% entidades presentaban esta información. Siendo así, se percibió un grado de relevancia semejante entre las fundaciones de los dos países.

Gráfico 13 – Breve curriculum del Órgano de gobierno



13 ¿Publica el Estatuto?

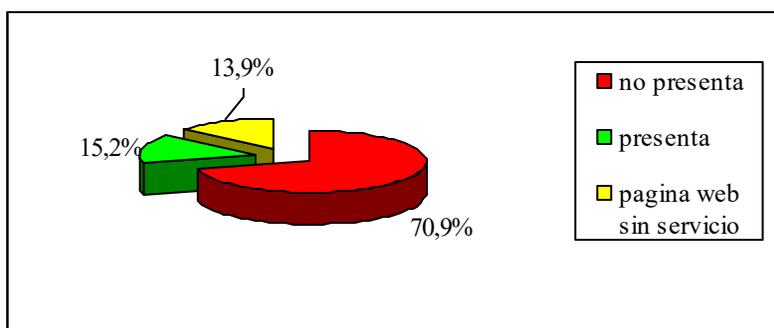
La esencia de las ONL'S se plasma en sus estatutos. Allí aparecen los siguientes puntos: lo que es, para qué se funda, quién puede participar, de dónde viene los recursos y, lo más importante, quienes serán los beneficiarios de sus acciones y de su trabajo.

TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS A TRAVÉS DE INTERNET

Los estatutos poseen contenidos mínimos y obligatorios para su elaboración, de acuerdo con la legislación, pero no hay un patrón único. Siendo así, cada entidad tiene autonomía y libertad de establecer algunos contenidos que representan su filosofía, sus creencias y su ideología.

El grafico 14 muestra que de las 79 entidades analizadas, la mayoría, 70,9% no presentaban información sobre sus estatutos en sus páginas webs, 13,9% estaban con la página web fuera de servicio o en mantenimiento y solo 15,2% los publicaban. Se observa también que esta información suele presentarse dentro de un apartado específico titulado de muy diversas formas, como por ejemplo: “quienes somos”, “información institucional”, “organización de la entidad” entre otros.

Grafico 14 – Estatuto



Teniendo en cuenta el origen de las entidades, de las 39 fundaciones brasileñas, el 15,4% presentaban esta información y de entre las 40 españolas, el 15% la presentaban, indicando así, un grado de importancia semejante en pu.

14 ¿Publica las Actas de las Asambleas que se hacen constar deliberaciones y resoluciones importantes sobre sus actividades?

Las actas son documentos en los cuales se hacen constar las deliberaciones y resoluciones de la asamblea general ordinaria. Deberán contener informaciones relativas a las actividades de la Asamblea General, como por ejemplo: las deliberaciones sobre informes económicos y financieros, la elección de nuevos miembros para administrar la entidad, la determinación de las líneas de acción de la entidad, etc. Apenas 1 (1,3% de 79) entidad de origen brasileña, la Fundación FEAMA, ha publicado esta información.

15 ¿Publica de forma independiente la Misión?

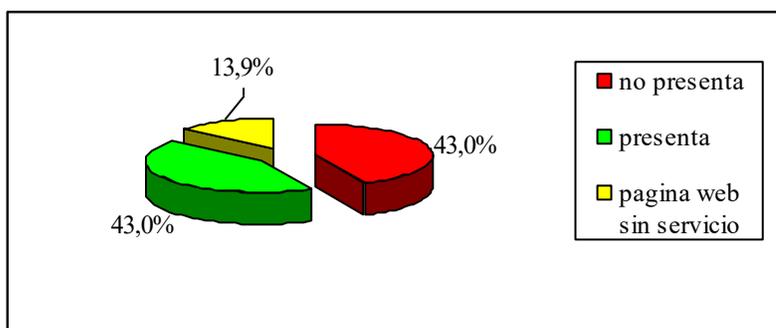
La Misión de una Entidad es el concepto que define su razón de ser, la finalidad y el propósito fundamental a alcanzar ante los diferentes grupos de interés.

Establecer la misión no es una tarea fácil, pero el esfuerzo para formularla en términos claros, concisos y representando la actuación de la entidad es recompensado, pues si la misión está bien establecida

ayuda los ejecutivos a no perder el foco de actuación elegido por la entidad.

El gráfico 15 muestra que casi la mitad de las entidades analizadas, el 43% presentaban esta información en sus páginas webs. Por países, de las 39 fundaciones brasileñas, el 43,6% presentaban esta información y de entre las 40 españolas, el 42,5% la presentaban. Se percibe un grado de importancia semejante entre las fundaciones de los dos países.

Gráfico 15 – Misión



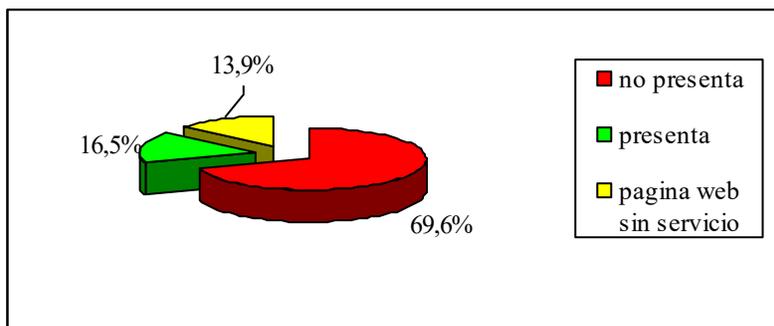
16 ¿Publica de forma independiente sus Valores?

Los valores son elementos propios de la cultura organizacional, dadas sus características competitivas, las condiciones de su entorno, su competencia y la expectativa de sus usuarios y gobernantes. En concreto representan los conceptos, costumbres, actuaciones, actitudes, comportamiento o pensamientos que la organización asume como normas o principios de conducta o que se propone tener o lograr como una característica distintiva de su posicionamiento.

Se ha comprobado en este estudio que el 16,5% (13 de 79) de las fundaciones analizadas presentaban esta información en sus páginas webs, frente al 69,6% que no presentaban, mientras que el 13,9% tenían la página web fuera de servicio o en mantenimiento. (Gráfico 16). Considerando la procedencia de estas 13 entidades, 8 (20%) eran españolas, de entre las 40 seleccionadas en la muestra y 5 (12,8%) eran brasileñas, de entre las 39 pertenecientes a Brasil.



Gráfico 16 – Valores



17 ¿Publica de forma independiente los Fines u Objetivos que se pretende cumplir?

Las ONL'S surgen con la finalidad de prestar servicios públicos a sociedad frente a las necesidades no atendidas por el gobierno. Estas organizaciones, en especial las medioambientales, surgieron de la iniciativa de personas preocupadas por el deterioro ambiental y con la conservación de la naturaleza.

Todas las entidades, o sea, el 86,1% de las fundaciones con paginas webs activas analizadas en este estudio presentaban información sobre los fines u objetivos, frente al 7,5% que tenían la página web fuera de servicio o en mantenimiento.

18 ¿Publica de forma independiente su Ámbito de Actuación o Público al que se dirige?

Todas las entidades analizadas en este estudio con pagina webs activas presentaban información sobre las áreas que trabajan y público al que se dirigen, sin embargo algunas de estas no están muy especializadas, pues se definen por un desarrollo mas específico a determinado público y acaban por agregar otros grupos, con diferentes necesidades.

Resumen de los resultados de la información institucional

Como información institucional se entiende la composición del patronato, acceso al curriculum de sus miembros, estatutos, actas de asambleas y referencias a la misión, valores, fines u objetivos y beneficiarios de la fundación. En el Cuadro 7 se observa que todas las fundaciones objeto de estudio presentan en sus páginas webs información acerca de sus fines u objetivos y la descripción de los beneficiarios de su actividad. También aparece de forma mayoritaria información sobre la misión de la fundación, en aproximadamente la mitad de las fundaciones de cada país, y los nombres y apellidos de los patronos. Con menor incidencia las fundaciones informan de sus valores, dan acceso a sus estatutos y presentan el curriculum de los miembros del Patronato.

TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS A TRAVÉS DE INTERNET

Cuadro 7 - Información Institucional

Información Institucional	Entidad pertenece							
	España (n=37)				Brasil (n=31)			
	No		Si		No		Si	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
<i>Nombres y Apellidos del Patronato</i>	17	45,9	20	54,1	8	25,8	23	74,2
<i>Breve Curriculum del Patronato</i>	32	86,5	5	13,5	27	87,1	4	12,9
<i>Estatuto</i>	31	83,8	6	16,2	25	80,6	6	19,4
<i>Actas de las Asambleas</i>	37	100,0	0	0,0	30	96,8	1	3,2
<i>Misión</i>	20	54,1	17	45,9	14	45,2	17	54,8
<i>Valores</i>	29	78,4	8	21,6	26	83,9	5	16,1
<i>Fines u Objetivos</i>	0	0,0	37	100,0	0	0,0	31	100,0
<i>Publico al que se dirige</i>	0	0,0	37	100,0	0	0,0	31	100,0

Retomando nuestra hipótesis de trabajo de partida, nos planteamos ahora si el nivel de información institucional presentado por las fundaciones españolas de nuestra muestra es significativamente diferente del que presentan las fundaciones brasileñas (Cuadro 8). Para ello, planteamos un contraste de hipótesis con los siguientes resultados:

TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS A TRAVÉS DE INTERNET

Cuadro 8 – Prueba Chi-cuadrado para Información Institucional

Información Institucional	χ^2	p
<i>Nombres y Apellidos del Patronato</i>	2,9428	0,0863
<i>Breve Curriculum del Patronato</i>	0,0055	0,9410
<i>Estatuto</i>	0,1143	0,7353
<i>Actas de las Asambleas</i>	---	---
<i>Misión</i>	0,5336	0,4651
<i>Valores</i>	0,3291	0,5662
<i>Fines u Objetivos</i>	---	---
<i>Publico al que se dirige</i>	---	---

En ningún caso los resultados de la prueba estadística son significativos, es decir, los datos no nos permiten afirmar que existan diferencias en el nivel de información institucional presentado por las fundaciones de cada país.

3.2.3 En relación a la información de actividades

En este apartado son presentadas las contestaciones de las tres preguntas elaboradas con la finalidad de verificar la divulgación voluntaria de Información correspondiente a las actividades y proyectos desarrollados o que tiene previsto.

19 ¿Publica un listado con las actividades o proyectos desarrollados en el Pasado?

En el mundo de los negocios, las empresas que no divulgan su marca y sus productos tienden a desaparecer. Si el objetivo de toda empresa es vender sus productos o servicios, entonces cuanto más conocida sea, mejor. Difícilmente ese objetivo será alcanzado sin haber una buena divulgación.

Lo mismo ocurre con las entidades sin ánimo de lucro. Divulgar sus actividades es importante para su supervivencia, ya que dichas entidades dependen de la colaboración de los voluntarios, del apoyo de las empresas, las donaciones de particulares y subvenciones del gobierno. Para que el público pueda seguir colaborando, es necesario que la entidad divulgue los servicios sociales que realiza.

En este estudio se ha verificado que la mayoría de las entidades, 84,8% (67 de 79) presentaban en sus paginas webs un listado con las actividades o proyectos que fueran realizadas en el pasado, frente al 1,3% que no presentaban, mientras que el 13,9% que tenían la página web fuera de servicio o en mantenimiento

20 ¿Publica un listado con las actividades o proyectos que está desarrollando en el Presente?

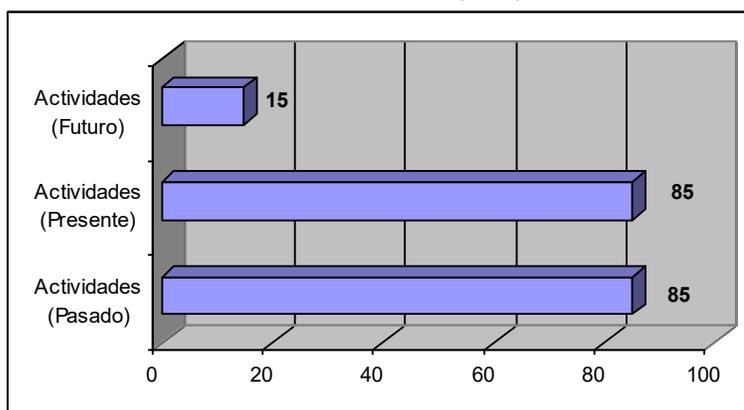
Se ha encontrado los mismos porcentajes de la pregunta anterior, donde 84,8% presentaban en sus paginas webs un listado

con las actividades o proyectos que realizan o están desarrollando, frente al 1,3% que no presentaban, mientras que el 13,9% tenían la página web fuera de servicio o en mantenimiento

21 ¿Publica un listado con las actividades o proyectos que tiene previsto?

Se ha observado que esta información suele presentarse dentro de un apartado específico titulado de muy diversas formas, como por ejemplo: “Agenda”, “Próximas Actividades”, “Calendario de Actos”, “Plan Estratégico”. Sin embargo, apenas 15,2% (12 de 79), como muestra el grafico 17, presentaban en sus paginas webs un listado con las actividades o proyectos que tiene previsto.

Grafico 17- Listado de Actividades y Proyectos



Resumen de los resultados de la información de actividades

Como información de actividades en este estudio se refiere a la presentación y descripción, de las actividades y programas realizadas en el pasado, las que están en proceso de ejecución y aquellas que están previstas para el futuro. Como se observa en el Cuadro 9, prácticamente todas las fundaciones de ambos países informan sobre las actuaciones realizadas en ejercicios pasados y en proceso de ejecución actual. Sin embargo, en lo referente a las actividades planeadas para el futuro, presentan información un 24,3% de las fundaciones españolas incluidas en el estudio, pero tan sólo el 9,7% de las brasileñas.

Cuadro 9 - Información de Actividades y Programas (Operacional)

INFORMACIÓN DE ACTIVIDADES	Entidad pertenece							
	Española (n=37)				Brasileña (n=31)			
	No		Si		No		Si	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
<i>Listado Actividades (Pasado)</i>	1	2,7	36	97,3	0	0,0	31	100,0
<i>Listado Actividades (Presente)</i>	1	2,7	36	97,3	0	0,0	31	100,0
<i>Listado Actividades (Futuro)</i>	28	75,7	9	24,3	28	90,3	3	9,7

3.2.4 En relación a la información estratégica

A los efectos de esta investigación, fue considerada como información estratégica, la utilización o existencia de once prácticas como la difusión de la página web en otros idiomas, la publicación de Boletín electrónico, la existencia de Foro de debate, la posibilidad de hacerse donación online, la venta de productos solidarios, entre otros.

22 ¿Tiene su página web traducida en otros idiomas?

El proceso de globalización trajo consigo la integración y el acercamiento de las personas y de los países. Siendo así, los problemas ambientales también pasaron a tener mayor relevancia y se crearon muchas entidades y otras expandieron o tuvieron su ámbito de actuación más allá de sus fronteras.

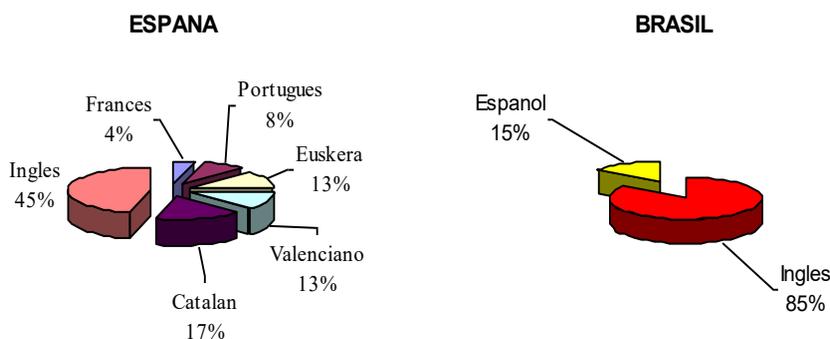
Una de las características de la financiación de una ONL es que sus recursos pueden proceder de su propio patrimonio o de personas físicas o jurídicas (establecidas dentro o fuera del país). Así, es importante que las entidades que reciben inversiones externas o desarrollan actividades de ámbito internacional presenten sus páginas web en otros idiomas.

Se ha comprobado en este estudio que el 32,9% de las fundaciones analizadas presentaban los contenidos de sus páginas webs difundidos en otros idiomas, frente al 53,2% que no

TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS A TRAVÉS DE INTERNET

presentaban, mientras que el 13,9% que tenían la página web fuera de servicio o en mantenimiento. Atendiendo a la ubicación de las entidades, nos encontramos con que de las 39 fundaciones brasileñas seleccionadas, 11 (28,2%) presentaban las opciones de otras lenguas y de entre las 40 españolas, 15 (37,5%) ofrecían esta posibilidad. El gráfico 18 muestra que en España el idioma Inglés es utilizado por 45% de las fundaciones españolas, seguido del Catalán, Valenciano y Euskera. Ya en Brasil, el idioma inglés es utilizado por el 85% de las fundaciones, seguido el español con el 15%.

Gráfico 18- Difusión en otros idiomas



23 ¿Presenta un Foro de Debate o espacio de discusión?

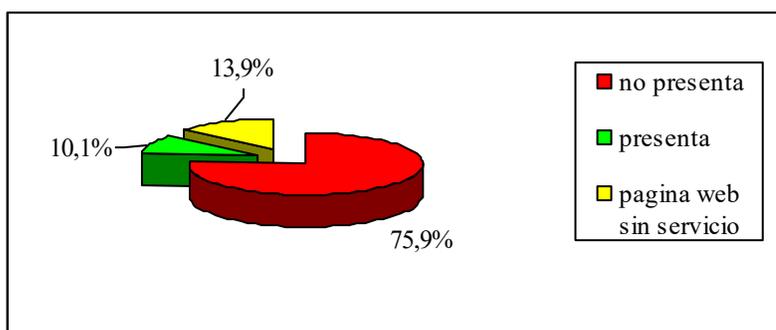
El "Foro Debate" es un espacio abierto de discusión, comentarios, consultas, preguntas, opiniones, etc, de libre acceso a

TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS A TRAVÉS DE INTERNET

todas las personas que quieran compartir sus conocimientos o exponer sus dudas o preguntas sobre la entidad y sus actividades.

El gráfico 19 muestra que apenas 10,1% (8 de 79) de las entidades analizadas utilizan este recurso en sus páginas webs para comunicarse con su público, frente al 75,9% que no utilizan y el 13,9% que tenían sus páginas webs sin servicio o en mantenimiento. Considerando la procedencia de estas 8 entidades, 4 (10,3%) eran brasileñas, de entre las 39 seleccionadas en la muestra y 4 (10%) eran españolas, de entre las 40 pertenecientes a España.

Gráfico 19- Foro de Debate



24 ¿Informa que está asociada a Confederaciones o Centros de Fundaciones?

Según la Fundación Lealtad, estar agrupada con otras organizaciones (por ejemplo, en la Confederación de Fundaciones o Asociaciones, en el Centro de Fundaciones, o en la Asociación Nacional

de Entidades no Lucrativas entre otras) es considerada una buena práctica y un indicador de transparencia. Además, en general, estas organizaciones tienen como objetivos esenciales:

- articular y fortalecer el sector promoviendo el conocimiento, la colaboración, las sinergias y el trabajo en red;
- representar y defender los intereses del sector ante las administraciones públicas y el conjunto de la sociedad;
- prestar servicios a las entidades asociadas facilitando su gestión y el cumplimiento de sus fines.

De toda la muestra, se ha comprobado que el 17,7% (14 de 79) de las entidades presentaban en sus páginas webs alguna nota o referencia mencionando que estaban agrupadas con otras organizaciones, frente al 68,4% que no mencionaban y el 13,9% que tenían sus páginas webs sin servicio o en mantenimiento. En función de la procedencia de las entidades, constatamos que de las 39 brasileñas, 6 (15,4%) mencionaban esta información y de entre las 40 españolas, 8 (20%) lo hacían.

25 ¿Publica un Boletín Informativo Electrónico?

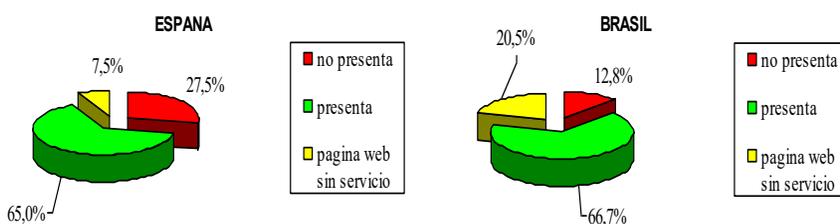
Según Fontanella (2001), las organizaciones del tercer sector se mantienen porque la sociedad lo desea. Si la organización es importante para la sociedad, esta se esforzará para ayudarla y mantenerla.

TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS A TRAVÉS DE INTERNET

Un importante medio de comunicación para mantener informados a empleados, familiares, voluntarios y personas de interés de la comunidad es el “boletín informativo” o “boletín de noticias”. En este son publicadas noticias internas, de interés institucional, sobre lo que realmente está pasando en la organización. Se ha comprobado en este estudio que el 65,8% (52 de 79) de las entidades publican en sus páginas webs un boletín con noticias sobre la organización con distintas periodicidad (mensual, anual, semanal, etc...) frente el 20,3% que no publican y el 13,9% que tenían sus paginas webs sin servicio o en mantenimiento.

Por países, el grafico 20 muestra que de las 39 fundaciones brasileñas seleccionadas, 26 (66,7%) utilizaban este medio y de entre las 40 españolas, 26 (65%) incluyan este practica en sus paginas webs.

Grafico 20- Boletín Informativo Electrónico



26 ¿Presenta un listado de Entidades Colaboradoras que apoyan sus actividades?

La relación entre la sociedad, empresas y las ONL'S crece año tras año. Cada vez es más común la realización de nuevas colaboraciones, lo cual permite que éstas dispongan de más recursos económicos, contribuciones en especie y servicios especializados para llevar a cabo su misión de interés social. Por su parte, las empresas ven reforzado el contenido y la visibilidad de su responsabilidad social con los efectos positivos que esto tiene ante sus clientes, trabajadores y accionistas.

La mayoría de las entidades analizadas en este estudio, 67,1% (53 de 79) presentan en sus paginas web un apartado específico con el nombre de sus colaboradores, titulado de diversas maneras, como por ejemplo: "Nuestros Colaboradores" "Amigos de la Entidad", "Patrocinadores", "Socios y Colaboradores", etc..., frente el 19% que no presentan y el 13,9% que tenían sus paginas webs sin servicio o en mantenimiento. Se ha constatado también que algunas entidades presentan dicho listado segregando sus colaboradores en dos categorías: Colaboradores Permanentes y Colaboradores Eventuales.

Considerando la procedencia de las entidades, observamos que de las 39 fundaciones brasileñas, 24 (61,5%) publicaban en sus páginas webs los nombres de los colaboradores y de entre las 40 españolas, 29 (72,5%).

27 ¿Presenta un apartado con Premios y Títulos al reconocimiento de su trayectoria?

Un premio puede ser concedido a través de un trofeo, un título, un certificado, una placa conmemorativa, una medalla, un distintivo y su importancia depende del prestigio de quien lo concede. Tiene la finalidad de reconocer la excelencia de una persona u organización en determinado campo de actuación o por un servicio de especial relevancia. En el caso de las ONL'S puede ser utilizado como un indicador de transparencia y buenas prácticas y servir como un instrumento de marketing para fomentar la confianza de la sociedad.

En este estudio se ha verificado que tan sólo 13,9% (11 de 79) de las entidades de entre las analizadas presentaban en sus páginas webs un apartado específico de acceso a los premios y títulos recibidos en su trayectoria, el 72,2% no presentaban y el 13,9% tenían sus páginas webs sin servicio o en mantenimiento. De las 11 entidades que presentan esta información, 5 son brasileñas (12,8% de las 39 seleccionadas) y 6 son españolas (15%) de las 40 que componen la muestra.

28 ¿Presenta un apartado con opiniones de personajes famosos que apoyan sus actividades?

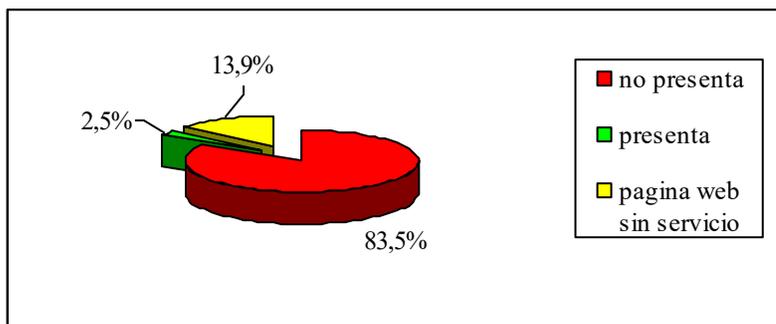
La publicidad y la propaganda son herramientas que las organizaciones utilizan para comunicarse con las personas con las que tienen relación o con las que desean tener. Sin embargo, existe una diferencia entre ellas, pues cuando una organización busca vender sus productos solidarios/servicios, la herramienta más indicada es la publicidad y cuando pretende informar sobre algo, la más utilizada es la propaganda.

En el caso de las fundaciones, estas herramientas suelen ser utilizadas para captación de recursos y concienciación de la sociedad sobre la importancia de la labor que están realizando.

Una de las estrategias para convencer a las personas es emplear personajes públicos y famosos, como intelectuales, músicos, actores, presentadores de televisión, deportistas, políticos y otros, pues las celebridades generan más impacto que una persona anónima y ejercen una gran influencia a la hora de convencer al receptor.

En gráfico 21 muestra que tan sólo 2 (2,5% de 79) entidades de origen español presentaban un apartado específico, con comentarios, fotos y opiniones de personajes famosos sobre la organización y las actividades que desarrollaban. El 83,5% no presentaban y el 13,9% tenían sus páginas webs sin servicio o en mantenimiento.

Grafico 21- Publica foto o opinión de personajes famosos



29 ¿Presenta un apartado con Noticias publicadas en Prensa sobre su trayectoria?

La prensa tiene un papel importante para el desarrollo de la sociedad y la democracia. No consiste tan solo el informar, enseñar la realidad, sino que además puede, dentro de la ética, abrir los ojos de la población acerca de diversos acontecimientos que a lo mejor no se están comprendiendo adecuadamente.

Es importante destacar la importancia de la prensa cuanto al trabajo de divulgación de las actividades del tercer sector, facilitando el acercamiento de las entidades con la población de las regiones donde están ubicadas.

En este estudio se ha constatado que entre las entidades analizadas el 16,5% (13 de 79) pública en su página web notas de periodistas presentadas en telediarios, periódicos y toda clase de prensa, ordenadas por fecha, sobre sus diferentes eventos y

actividades. Este apartado es titula de diversas maneras, como por ejemplo: “Presencia en los medios”, “Sala de prensa”, “Notas de prensa”, “Comunicados de prensa”, “Na midia” “Clipping”, entre otros.

Considerando la procedencia de estas 13 entidades, 8 (20%) eran españolas, de entre las 40 seleccionadas en la muestra y 5 (11,8%) eran brasileñas, de entre las 39 pertenecientes a Brasil.

30 - ¿Dispone de un apartado informando como hacerse voluntario?

Voluntario/a es la persona que se compromete de forma desinteresada a ayudar a otro y lo hace, generalmente, con capacidad de obrar, de forma organizada y en el seno de una institución o proyecto.

En el caso de las Fundaciones Ambientales se puede trabajar como voluntario en viveros, en programas de repoblación, recuperación de bosques y zonas desertizadas, recuperación de animales o realizando actividades de sensibilización en temas como el cambio climático, la destrucción de selvas y bosques, la protección de los océanos y de especies animales en peligro de extinción.

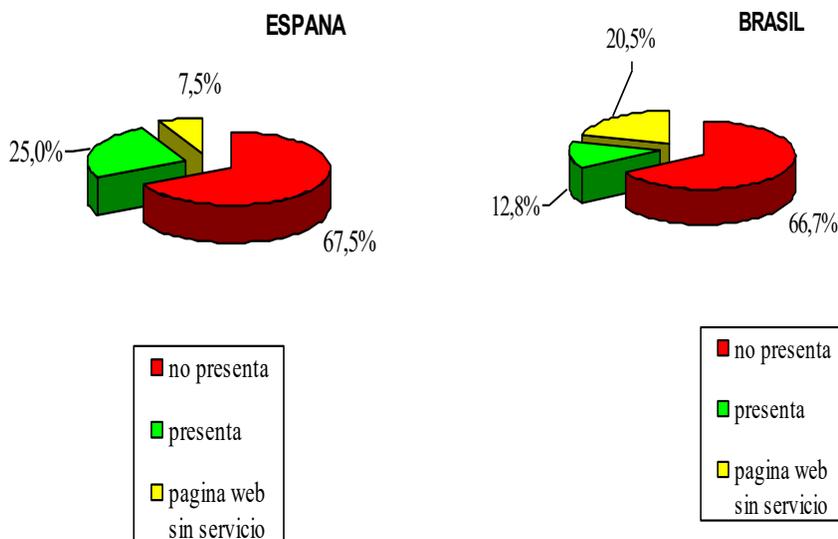
Siendo así, la organización debe facilitar en su página web las diferentes formas de colaboración que la entidad ofrece. En la nuestra, 19% (15 de 79) de las entidades incluyan en sus páginas webs información de cómo colaborar con la organización. En el 67,1% no

TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS A TRAVÉS DE INTERNET

aparecían esta información y en el 13,9% tenían sus paginas webs sin servicio o en mantenimiento.

Por países, el grafico 22 muestra que de las 40 fundaciones españolas seleccionadas, 10 (25%) facilitaban esta información y de entre las 39 brasileñas, tan solo 5 (12,8%) incluyen esta información en sus paginas webs.

Grafico 22- hacerse voluntario

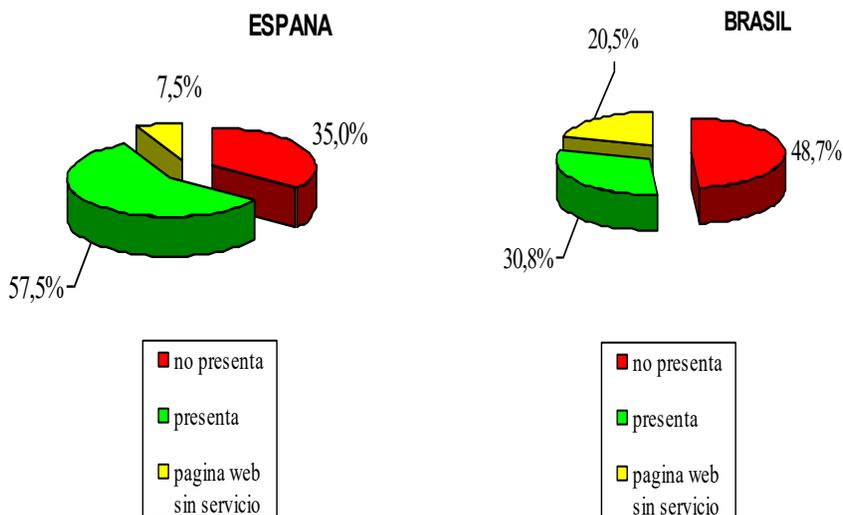


31 ¿Ofrece la posibilidad de hacer donaciones online o hacerse socio(a)?

Las donaciones suponen el motor que permite funcionar a la organización. Es por ellas que se ha de facilitar el proceso a los donantes, aprovechando las paciones que las nuevas tecnologías, como Internet, nos permiten. En este estudio se ha constatado que entre las entidades analizadas, el 44,3% (35 de 79) publican un numero de cuenta bancaria o ofrecen la posibilidad de hacerse socio/a online. En el 41,8% no ofrecía la posibilidad y en el 13,9% tenían sus paginas webs sin servicio o en mantenimiento. Por países, el grafico 23 muestra que de las 40 fundaciones españolas seleccionadas, 23 (57,5%) ofrecían estas posibilidad en su página web y de entre las 39 brasileñas, tan solo 12 (30,8%).

TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS A TRAVÉS DE INTERNET

Gráfico 23- Donaciones o socio online



32 ¿Utiliza la página web para venta de productos solidarios?

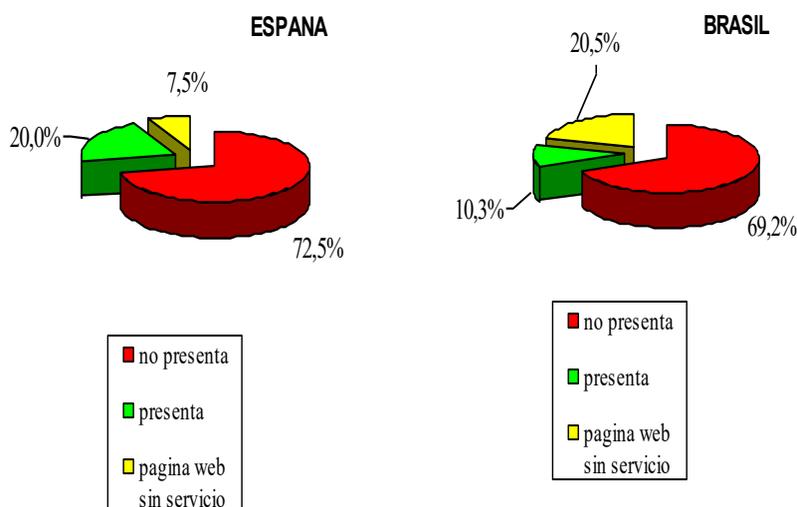
Para poder subsistir y desarrollar sus proyectos, las organizaciones necesitan de recursos económicos. Una de las formas de captar dinero es la venta de productos solidarios a través de Internet, donde las entidades crean en sus páginas webs una tienda virtual.

Se ha comprobado en este estudio que el 15,2% (12 de 79) de las organizaciones utilizan sus páginas webs para la venta de productos solidarios frente al 70,9% que no utiliza y en el 13,9% que tenían sus páginas webs sin servicio o en mantenimiento. Teniendo en cuenta el

TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS A TRAVÉS DE INTERNET

origen de las entidades, el grafico 24 muestra que de las 40 fundaciones españolas, 8 (20%) presentaban tienda virtual, mientras que de las 39 brasileñas, solo 4 (10,3%) explotaban esta posibilidad.

Grafico 24- Tienda Virtual



Resumen de los resultados de la información estratégica

El último bloque a considerar es la información estratégica, que se mide a través de los siguientes parámetros: difusión de la página web en varios idiomas, existencia de foros de debate, información sobre su implicación en plataformas y/o federaciones y la posibilidad de venta de productos solidarios, entre otros.

TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS A TRAVÉS DE INTERNET

A la vista del contenido del Cuadro 10, los indicadores mas potenciados como información estratégica son la presentación de las entidades colaboradoras, la existencia de boletines electrónicos, la posibilidad de hacer donaciones online y la difusión de la página en otros idiomas. En todos estos apartados, exceptuando la presentación de boletín electrónico, el porcentaje de fundaciones que suministran esta información es mayor en el caso español que en el brasileño. En un nivel medio (con un grado de presencia entre el 33% al 15%) se encuentra la información para acceder a la condición de voluntario, la implicación en plataformas y/o confederaciones, el acceso a noticias publicadas en prensa y la posibilidad de venta de productos solidarios. Los porcentajes siguen siendo mejores en las fundaciones españolas. Los aspectos menos considerados (entre un 15% y 2% de impacto) son la existencia de foros de debate, premios alcanzados por la institución y opiniones de personajes famosos.



TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS A TRAVÉS DE INTERNET

Cuadro 11 – Prueba Chi-cuadrado para Información Estratégica

InformaciónEstrategica	χ^2	p
<i>Difusión en otros idiomas</i>	0,1826	0,6691
<i>Foro de Debate</i>	---	---
<i>Asociada a Confederaciones</i>	0,0530	0,8179
<i>Boletín Electrónico</i>	1,7341	0,1879
<i>Entidades Colaboradoras</i>	0,009	0,9243
<i>Premios y Títulos</i>	0,0001	0,9922
<i>Opiniones de Personajes Famosos</i>	---	---
<i>Noticias publicadas en Prensa</i>	0,0237	0,8777
<i>Informa como hacerse voluntario</i>	1,1652	0,2804
<i>Posibilidad hacer donaciones online</i>	3,7142	0,0540
<i>Venta de productos solidarios</i>	0,8822	0,3476

Por ultimo, como resultado global de este estudio, en el cuadro 12 se presenta un resumen de la presencia de los distintos tipos de información analizada en las paginas webs de las fundaciones ambientales españolas y brasileñas.

El análisis de este cuadro muestra que las fundaciones analizadas, en un esfuerzo de ser “transparentes” desde sus páginas webs, dan acceso especialmente a información sobre sus actividades, en especial las ya ejecutadas y aquellas en proceso de realización, así como a información institucional, sobretodo en relación a fines u objetivos y sus beneficiarios.

Cuadro 12 – Resumen de la presencia de distintos tipos de información en las paginas webs de las fundaciones ambientales españolas y brasileñas.

GRADO DE RELEVANCIA DE LA INFORMACIÓN EN PÁGINA WEB	MUY BAJO (0% a 19%)	BAJO (20% a 39%)	MEDIANO (40% a 59%)	ALTO (60% a 79%)	MUY ALTO (80% a 100%)
INFORMACIÓN ECONÓMICO FINANCIERA	<ul style="list-style-type: none"> - Balance Situación - Cuenta Resultado - Flujo Tesorería - Cambio Patrimonio Neto - Memorias Económicas - Informe Auditoria - Inventario Elem. Patrimoniales. - Cuentas anos anteriores - Acceso directo a las cuentas - Opción de descargarte online 				
INFORMACIÓN INSTITUCIONAL	<ul style="list-style-type: none"> - Curriculum - Estatuto - Actas de las Asambleas - Valores 		<ul style="list-style-type: none"> - Misión - Nombre Patronato (E) 	<ul style="list-style-type: none"> - Nombre Patronato (B) 	<ul style="list-style-type: none"> - Fines o Objetivos - Publico al que se dirige
INFORMACIÓN DE ACTIVIDADE	<ul style="list-style-type: none"> - Listado actividades que tiene previsto (B) 	<ul style="list-style-type: none"> - Listado actividades que tiene previsto (E) 	<ul style="list-style-type: none"> - Listado actividades desarrolladas en el pasado - Listado actividades desarrolladas en el presente 		
INFORMACIÓN ESTRATEGICA	<ul style="list-style-type: none"> - Foro de Debate - Premios y Títulos - Opinión Famosos - Noticias en Prensa (B) - Tienda Virtual (B) - Asociada confederación (B) - Voluntario (B) 	<ul style="list-style-type: none"> - Difusión en otros idiomas - Asociada confederación (E) - Voluntario (E) - Noticias en Prensa (E) - Donación online (E) - Tienda Virtual (E) 	<ul style="list-style-type: none"> - Donación online 	<ul style="list-style-type: none"> - Boletín Electrónico - Listado Entidades Colaboradoras (B) - Donación online (E) 	<ul style="list-style-type: none"> - Listado Entidades Colaboradoras (E)

Leyenda: (E) = España (B) = Brasil

CONCLUSIONES

Internet se configura como un canal de comunicación, con gran potencial para difusión de informaciones a los diferentes tipos de usuarios de una organización. En el ámbito del tercer sector, esta herramienta puede ser utilizada por cualquier ONL, sea fundación o asociación, independiente de tamaño, país o ámbito de actuación.

La repercusión de este nuevo medio de comunicación, que hasta hace poco tiempo ni se podía imaginar, sobre los mecanismos de transparencia, nos ha motivado a considerar la necesidad de este estudio.

Concretamente, se trató de efectuar un análisis descriptivo y comparativo de la información financiera, institucional, operacional y estratégica que publican las fundaciones medioambientales españolas y brasileñas en sus páginas webs, como contribución a su transparencia, a fin de corroborar si estas entidades comprenden y atienden las demandas de información de sus stakeholders, considerando que Internet representa un medio de comunicación



rápido, ágil, dinámico y cada vez más accesible a un gran sector de la sociedad.

Teniendo en cuenta las demandas de los stakeholders mostradas en Moneva y Bellostas (2008), se entiende que este “nicho” del tercer sector “conoce” las necesidades de información y manifiesta voluntad en atenderlas, eligiendo para ello Internet como medio de distribución.

Los resultados globales del análisis muestran que las fundaciones medioambientales españolas y brasileñas, en un esfuerzo por ser “transparentes” desde sus páginas webs, dan acceso especialmente a información sobre sus actividades, en especial a las ya ejecutadas y aquellas en proceso de realización, así como a información institucional, sobretodo en relación a fines u objetivos y a sus beneficiarios.

Sin embargo, ninguno de los test estadísticos planteados verifica nuestra hipótesis de partida. Es decir, en ningún caso los datos de la muestra indican que existan diferencias significativas entre la información que suministran en sus páginas webs las fundaciones medioambientales españolas y las brasileñas. Por tanto, no podemos afirmar que el hecho diferencial que representa en España estas entidades reciban financiación a través de las cuotas de los afiliados y en Brasil no la reciban, venga motivado por el hecho de que las fundaciones sean más o menos transparentes en Internet.

Además, como conclusiones generales, podemos destacar que:

- la práctica de la transparencia y rendición de cuentas no es una cuestión de moda ni un concepto pasajero, se trata de un elemento generador de confianza y respecto a la sociedad;
- en vista que las medidas de orden reguladora aun son debatidas, es necesario que cada entidad dedique esfuerzos para que la transparencia sea una actuación habitual, porque las posibles malas prácticas de unas pocas pueden dañar la confianza en el sector en su conjunto;
- no hay una forma única de accountability y cada entidad necesita tener sensibilidad para desarrollar su propio modelo; un modelo que sea capaz de atender a los diferentes públicos, utilizando para eso los códigos de conducta y recomendaciones existentes;
- hay que destacar los esfuerzos y avances que se han producido en los últimos años en el ámbito de la transparencia y rendición de cuentas de las ONL, pero todavía queda mucho por recorrer. De forma más detallada, podemos señalar que:
- a pesar de todas las ventajas proporcionadas por Internet, esta herramienta de comunicación aún no es utilizada de manera masiva por las Fundaciones medioambientales españolas y brasileñas, considerando que el 37,3% (47 de 126) de las

entidades seleccionadas para este estudio no dispone de página web;

- aunque las fundaciones españolas y brasileñas están obligadas llevar una contabilidad, elaborar anualmente los Estados Financieros y dar informaciones suficientes a cualquier ciudadano interesado, apenas 6 (7,6% del total) entidades, siendo 5 de origen español y 1 brasileño, publicaron voluntariamente o hicieron referencia a algún contenido de naturaleza económico-financiera en sus páginas;
- de entre el 7,6% de las fundaciones que presentaron voluntariamente o hicieron referencia a alguno de los estados financieros en la página web, se ha verificado la falta de seguimiento y de actualización de la información. Esta circunstancia no ha permitido realizar un análisis mas exhaustivo;

Por último, este trabajo nos ha permitido abrir nuevas líneas de estudio, como son: contrastar la utilidad de Internet como herramienta de rendición de cuentas, de acuerdo con las capacidades y necesidades de los usuarios de las ONL, o la posibilidad de diseñar un modelo estándar en contenidos y formatos tomando como base no sólo los requerimientos de los usuarios externos sino, además, las necesidades de gestión, y a partir de ahí poder crear un sistema de benchmarking entre las fundaciones.

REFERENCIAS

ALMEIDA, Maria Lúcia Pacheco de.(1996): Como elaborar monografia. 4. ed. rev. e atual. Belém. Cejup.

ALVES, Mario Aquino.(2002): Terceiro Setor: as origens do conceito. In: Econtro da Associação Nacional de Programas de Pós-graduação em Administração (ENANPAD), 26., Salvador Anais.Salvador: CDROM.

ANDRÉS, T. Y GANDÍA, J.L. (2000): Aportaciones de las nuevas tecnologías de la información a la mejora del modelo de comunicación empresarial. X Encuentro ASEPUC.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN (2002): Documento nº 1 de la Comisión de Nuevas Tecnologías y Contabilidad: Código de buenas prácticas para la divulgación de información financiera en Internet.

ASSIS, MARCIO SANCHES DE; MELLO, GILMAR RIBEIRO DE & SLOMSKI, VALMOR.(2006): Transparencia nas Entidades do Terceiro Setor: a Demonstração do Resultado Econômico como instrumento de mensuração de desempenho. In: 6º Congresso USP Controladoria e Contabilidade, São Paulo-SP.

BELLOSTAS, A. y Moneva, J.M. (pendiente de publicación, 2008 en Ciriec), “Rendición de cuentas e información social en el tercer sector”.

Brasil. Ley 10.406/2002 de 10 de enero, Código Civil Brasileño.

_____ Conselho Federal de Contabilidade. Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.18 e NBC T 10.19. Disponível em www.cfc.org.br/legislacao - Acceso en 25/08/2008

_____ Lei n 10.404, de 10 de janeiro de 2002. Intitui o Código Civil. Disponível em www.presidencia.gov.br/ccivil. Acceso en 25/08/2008

CARDOSO, R. C. L. (1997): Fortalecimento da sociedade civil. São Paulo: Gife/Paz e Terra.

Carta Global de Responsabilidad y Transparencia para el sector no lucrativo.

COELHO, Simone de Castro Tavares.(2002): Terceiro Setor – um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos. 2. ed. São Paulo: Editora SENAC.

Coordinadora de ONG para el Desarrollo – España (2007) La transparencia y rendición de cuentas en las ONGD: situación actual y retos. CONGDE. Madrid.

CORRALES, Francisco López, HERMIDA, M. Carmen Besada.(2003): La nueva Ley de Fundaciones: cambios en la información económico-financiera a presentar por estas entidades. XII Congreso AECA. Cadiz. Septiembre de 2003.

DINIZ, Gustavo Saad.(2003): Direito das fundações privadas: teoria geral e exercicio de atividades economicas. 2. ed. Porto Alegre, Síntese.

EBRAHIM, A. (2003), "Accountability in Practice: Mechanisms for NGOs", *World Development*, Vol. 31, n. 5, pp. 813-829.

EDWARDS, M & Hulme, D. (1995), "NGO performance and accountability: an introduction and overview". In Edwards, M & Hulme, D. (Eds.), *Non-governmental Organisation Performance and Accountability – Beyond the Magic Bullet*, Earthscan, London.

España. Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

FALCONER, Andrés Pablo.(1999): A proposta do Terceiro Setor: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e de seu campo de gestão. Centro de estudos em administração do Terceiro Setor (CEATS). 1999. Disponível em www.ceats.org.br. Acesso em 15 agosto 2008

FERNÁNDEZ DAZA E. (1995): Estudio y análisis de los aspectos económicos financieros y de control en las fundaciones. Escuela libre editorial. Colección Tesis y Praxis. Madrid.

FERREIRA, Sergio G. e ARAUJO, Érika A.(2000): Modernização da gestão. e-Governo: o que ensina a experiência internacional. Boletim INFORME-SE, BNDES, nº 17, agosto de 2000, Rio de Janeiro.

FISCHER, Rosa Maria.(2002): O desafio da colaboração; práticas de responsabilidade social entre empresas e terceiro setor / Rosa Maria Fischer. - São Paulo: Editora Gente, p. 45/46. ISBN 85-7312-373-7

FREEMAN, R. Edward.(1984): *Strategic Management: A Stakeholder Approach* (em inglês).

Fundación Lealtad (2008). Transparencia y Buenas Prácticas de las ONG: Claves para lograr la confianza de la sociedad. V Curso de

Periodismo Solidario. “Transparencia, ética y compromiso social de las ONG. El papel de los medios de comunicación”. Madrid.

GANDÍA, J.L. (2001): La divulgación de información financiera en la era digital. AECA. Madrid.

GIL, Antônio Carlos.(2002): Como elaborar projetos de pesquisa. Atlas, São Paulo.

GOLDSCHMIDT, Andrea.(2004): Stakeholders – Como interagir com tantos públicos diferente. EASP/FGV e FEA/USP. Integração. Revista Eletrônica do Terceiro Setor. Disponível em: www.integração.fgvsp.br. Acesso en: 03 set. 2008.

HERNANDEZ, Ma Alexia Sanz Hernandez. (1999): Técnicas de Investigación Social en el marco de las relaciones laborales. INO Reproducciones, S.A Zaragoza.

HUDSON, Mike.(2002): Administrando organizações do terceiro setor: o desafio de administrar sem receita. São Paulo: Pearson Education.

KILBY, P. (2006): “Accountability for Empowerment, “Dilemas Facing Non-Governmental Organizations”, *World Development*, Vol, 34, nº 6, pp. 951-963,

LARRÁN, M. Y LÓPEZ, R. (2004): Internet y la revelación de información a los accionistas. Harvard Deusto Finanzas y Contabilidad, n 57, pp. 42-46.

MARCUELLO, C.; Bellostas, A.; Camón, J.; Moneva, J. M.; Laliena, A. C.; Ortas, E. (2007). Universidad de Zaragoza Transparencia y sostenibilidad en las empresas de inserción aragonesas. Fundación Economía Aragonesa FUNDEAR 2007. Documento de Trabajo nº42/07.

MATHEWS, M.R. (1993), *Socially Responsible Accounting*, UK, Chapman & Hall.

MATTAR, Fauze Najib.(1999): Pesquisa de marketing. São Paulo: Atlas.

MONEVA, J. M., Marcuello, C., Marcuello Ch., Bellostas, A. (2002), “La auditoria social en las organizaciones”, *Annales*, Vol XV, pp. 175-191.

MONEVA, J. M., Marcuello, C., Marcuello Ch., Bellostas, A. (2004), “Accountability of Non-Profit Organizations: market competition, self regulation and social audit”, *The Interdisciplinary CSR Research Conference*, University of Nottingham, 22-23 October.

MONTANO, Carlos. (2002): Terceiro setor e questão social: crítica ao padrão emergente de intervenção social. São Paulo: Cortez.

NAKAGAWA, Masayuki: Accountability (2007): a razão de ser da contabilidade. Revista Contabilidade & Finanças. Volume: 18. Número: 44 – Maio a Agosto. São Paulo-SP

OLAK, Paulo Arnaldo.(2002): Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais.(Dissertação de Mestrado: Mestrado em Controladoria e Contabilidade), Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (Departamento de Contabilidade e Atuária).

OLIVEIRA, Sílvio Luis de.(1997): Tratado de metodologia científica: Projetos de pesquisa, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses. São Paulo: Pioneira.

ONE WORLD TRUST: www.oneworldtrust.org

PIRCHEGGER, Barbara e WAGENHOFER, Alfred (1999): Financial Information on the Internet: a survey of homepages of Austrian companies'; The European Accounting Review; Vol. 8; 2; 383-395.

PRADA GONZALEZ J.M (1995): "Constitución, modificación y extinción de fundaciones en la nueva ley". Ponencia presentada a las Jornadas sobre la nueva Ley de fundaciones y de incentivos fiscales. Fundación Futuro. Enero. Madrid.

RAFAEL, Edson José.(1997): Fundações e Direito: 3 Setor. São Paulo: Melhoramentos.

RICHARDSON, Roberto Jarry.(1999): Pesquisa Social: métodos e técnicas. Colaboradores José Augusto de Souza Peres...(et.al) Sao Paulo: Atlas, 3 ed. Rev. E Amp.

SALAMON, LESTER M.; ANHEIER, HELMUT K.; LIST, REGINA Y OTROS (2001): La sociedad civil global. Las dimensiones del sector no lucrativo. Fundación BBVA. Madrid.

SALAMON, Lester M.; ANHEIER, Helmut K. (1997): Defining the Nonprofit Sector: A Cross National Analysis. Manchester University Press.

SÁNCHEZ ARROYO G. (1990): La contabilidad de las entidades sin finalidad lucrativa. Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.

SANSING, R., & YETMAN, R. (2006). Governing private foundations using the tax law. Journal of Accounting and Economics, 41(3), 363-385.

SANTOS, Ariovaldo dos.(2003): Demonstração do Valor Adicionado: como elaborar e analisar a DVA. Atlas. São Paulo.

SLOMSKI, Valmor. (2005): Controladoria e governanca na gestao publica. atlas. Sao Paulo.

TENÓRIO, F.G. Gestão social.(1998): uma perspectiva conceitual. Revista da Administração Pública, Rio de Janeiro:v.32,n.5,p.7-23,set./out. 1998.

Transparency <http://www.transparency.org/>

