

TESIS DE LA UNIVERSIDAD  
DE ZARAGOZA

2023

225

Rodrigo Vaz Gomes Bastos

Transparencia y rendición de  
cuentas en el tercer sector: un  
análisis comparado de Brasil y  
España

Director/es

Brusca Alijarde, María Isabel

<http://zaguan.unizar.es/collection/Tesis>

ISSN 2254-7606



Prensas de la Universidad  
Universidad Zaragoza

© Universidad de Zaragoza  
Servicio de Publicaciones

ISSN 2254-7606

Tesis Doctoral

TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS EN  
EL TERCER SECTOR: UN ANÁLISIS COMPARADO  
DE BRASIL Y ESPAÑA

Autor

Rodrigo Vaz Gomes Bastos

Director/es

Brusca Aljarde, María Isabel

**UNIVERSIDAD DE ZARAGOZA**  
**Escuela de Doctorado**

Programa de Doctorado en Contabilidad y Finanzas

2023





**Universidad**  
Zaragoza

# **Tesis Doctoral**

**Transparencia y Rendición de Cuentas en el  
tercer sector: un análisis comparado de Brasil y  
España.**

**Autor**

**Rodrigo Vaz Gomes Bastos**

**Directora**

**Isabel Brusca Alijarde**

**Facultad de Economía y Empresa**

**2023**





**Facultad de Economía y Empresa  
Departamento de Contabilidad y Finanzas**

**Rodrigo Vaz Gomes Bastos**

**Transparencia y Rendición de Cuentas en el tercer sector: un análisis  
comparado de Brasil y España.**

Tesis Doctoral presentada al Departamento de Contabilidad y Finanzas de la Universidad de Zaragoza como requisito parcial para la obtención del Título de Doctor en Contabilidad y Finanzas, bajo la dirección de la Profa. Dra. Isabel Brusca Alijarde

ZARAGOZA  
2023





**Rodrigo Vaz Gomes Bastos**

**Transparencia y Rendición de Cuentas en el tercer sector: un análisis  
comparado de Brasil y España.**

Bastos, Rodrigo Vaz Gomes

Transparencia y Rendición de Cuentas en el tercer sector: un análisis comparado de Brasil y España / Rodrigo Vaz Gomes Bastos, - Zaragoza, 2023

364 p.

Tesis Doctoral – Universidad de Zaragoza, 2023

Directora: Isabel Brusca Alijarde

1. Tercer Sector 2. Transparencia 3. Rendición de Cuentas 4. Bibliometría.

## **AGRADECIMIENTOS**

Este trabajo representa la culminación de un proyecto iniciado hace años. En su desarrollo he contado con el soporte y complicidad de muchas personas que inmensamente me han ayudado a alcanzar el objetivo propuesto. Por esta razón, deseo, en este momento, dejar constancia de mi más sincero reconocimiento al apoyo recibido de estas personas.

Entre ellas se encuentra la Profesora Isabel Brusca, que primero como profesora en el Máster y luego como directora, tanto del Trabajo de Fin de Máster como de la presente Tesis Doctoral, por su atención, apoyo y comprensión. Muchísimas gracias por todo.

Asimismo, mi reconocimiento a los profesores del programa de Doctorado en Contabilidad y Finanzas de la Facultad de Economía y Empresa de la UNIZAR.

Muchas gracias, además, al Departamento de Contabilidad y Finanzas de la Universidad de Zaragoza.

También estoy agradecido con la CAPES por financiar este estudio.

Muchas gracias a mis compañeros de curso y en especial a los amigos Miguel Lopes, Beatriz, Ana y Mohammad Talawe.

A mis compañeros y amigos de la Universidad Federal de Pernambuco: Alessandra Prazeres, André Marques, Álvaro Pereira, Fernando Paiva Jr., José Maria, Maria Clara, Miguel y Nelson Tenório.

A José Lázaro, por los incentivos, revisiones, observaciones y siempre oportunas sugerencias. Muchísimas gracias.

A mis hermanos, Breno, Rodolfo, Ricardo y Juliana.

A mi madre, Iracilda, muchísimas gracias por todo, siempre.

A Doña Silvia, por toda su ayuda en esta fase final.

A Helga Costa Carvalho, por el soporte y por cuidar tan bien de nuestro pequeño y amado Theo.



## CONTENIDO

LISTA DE FIGURAS.....	13
LISTA DE TABLAS .....	15
LISTA DE ABREVIATURAS Y SIGNOS .....	20
INTRODUCCIÓN .....	24
PARTE I. MARCO TEÓRICO Y REVISIÓN DE LA LITERATURA .....	30
CAPÍTULO 1. TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS EN EL TERCER SECTOR .	31
1.1. El Tercer Sector y su Relevancia .....	31
1.1.1. <i>Antecedentes y concepto</i> .....	31
1.1.2. <i>El Papel del Tercer Sector en la Economía</i> .....	39
1.1.3. <i>Tipologías de entidades y ámbito de actuación</i> .....	56
1.2. Importancia de la Transparencia y la Rendición de Cuentas en el Tercer Sector .....	60
1.2.1. <i>Conceptos Básicos</i> .....	60
1.2.2. <i>La transparencia en una ESFL</i> .....	66
1.2.3. <i>Teorías sobre la transparencia aplicadas al tercer sector</i> .....	71
1.2.4. <i>Internet como Medio de Divulgación de Información Financiera</i> .....	80
1.2.4.1. <i>Ley de transparencia</i> .....	82
1.2.4.2. <i>Código de buena conducta</i> .....	86
1.3. Marco Normativo de las Entidades Sin Fines Lucrativos.....	90
1.3.1. <i>El Marco Normativo de España</i> .....	90
1.3.2. <i>El Marco Normativo de Brasil</i> .....	96
1.3.3. <i>Análisis comparativo del marco normativo</i> .....	102
1.3.3.1. <i>Obligatoriedad de elaboración de la información contable</i> .....	102
1.3.3.2. <i>Obligatoriedad del depósito de la información contable</i> .....	103
1.3.3.3. <i>Obligatoriedad de la publicación de la información contable</i> .....	105
CAPÍTULO 2. ANÁLISIS ESTRUCTURADO DE LA LITERATURA SOBRE TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS EN ENTIDADES NO LUCRATIVAS EN ESPAÑA.....	108
2.1. Introducción .....	108
2.2. Objetivos.....	110
2.3. Metodología.....	111
2.4. Resultados.....	119

2.4.1. <i>Revistas</i> .....	121
2.4.2. <i>Distribución de las publicaciones por año</i> .....	121
2.4.3. <i>Número de autores por publicaciones</i> .....	122
2.4.4. <i>Autores más prolíferos</i> .....	123
2.4.5. <i>Autores más influyentes</i> .....	124
2.4.6. <i>Análisis de las publicaciones sobre la transparencia en el tercer sector</i> .....	125
2.5. Conclusiones del capítulo .....	135
<b>CAPÍTULO 3. ANÁLISIS ESTRUCTURADO DE LA LITERATURA SOBRE TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS EN ENTIDADES NO LUCRATIVAS EN BRASIL</b> .....	<b>138</b>
3.1. Introducción .....	139
3.2. Estudios bibliométricos sobre contabilidad y rendición de cuentas en Brasil .....	141
3.3. Objetivos.....	146
3.4. Metodología.....	147
3.5. Resultados.....	150
3.5.1. <i>Publicaciones relacionadas con el Tercer Sector</i> .....	151
3.5.2. <i>Porcentaje de publicaciones por revistas y por QUALIS</i> .....	155
3.5.3. <i>Publicaciones sobre la Contabilidad Aplicada al Tercer Sector por año</i> .....	158
3.5.4. <i>Número de autores por artículo</i> .....	159
3.5.5. <i>Autores más prolíferos</i> .....	160
3.5.6. <i>Identificación de las principales líneas de investigación</i> .....	164
3.5.7. <i>Análisis de las publicaciones sobre la transparencia en el tercer sector</i> .....	165
3.6. Análisis mediante una revisión sistemática de la literatura.....	172
3.7. Conclusiones de capítulo.....	180
<b>PARTE II. ESTUDIOS EMPÍRICOS</b> .....	<b>182</b>
<b>CAPÍTULO 4. ANÁLISIS DE LA TRANSPARENCIA DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS. ASPECTOS METODOLÓGICOS</b> .....	<b>183</b>
4.1. Introducción .....	183
4.2. Objetivos e Hipótesis.....	187
4.3. Metodología para la elaboración del Índice de Transparencia .....	198
4.3.1. <i>Variables consideradas en el Índice de Transparencia</i> .....	199
4.3.2. <i>Construcción del Índice de Transparencia y Dimensiones analizadas</i> .....	204
4.4. Análisis Estadístico .....	206

<b>CAPÍTULO 5. TRANSPARENCIA DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS EN ESPAÑA.....</b>	<b>210</b>
5.1. Muestra y Datos .....	210
5.2. Análisis descriptivo da la muestra.....	211
5.3. Resultados.....	213
5.3.1. <i>Análisis del Nivel de Transparencia General.....</i>	<i>213</i>
5.3.2. <i>Análisis del Nivel de Transparencia Financiera .....</i>	<i>213</i>
5.3.3. <i>Análisis del Nivel de Transparencia de Gestión y Gobierno.....</i>	<i>215</i>
5.3.4. <i>Análisis del Nivel de Transparencia de Responsabilidad Social .....</i>	<i>216</i>
5.3.5. <i>Análisis del Nivel de Transparencia de Capital Intelectual .....</i>	<i>217</i>
5.3.6. <i>Análisis del Nivel de Transparencia de Navegabilidad de la página web .....</i>	<i>218</i>
5.3.7. <i>Factores Explicativos del Nivel de Transparencia .....</i>	<i>219</i>
5.3.8. <i>Modelo Multivariable para el análisis de la Transparencia de ESFL en España..</i> .....	<i>224</i>
5.4. Discusión de los resultados .....	229
5.5. Conclusiones del capítulo .....	233
<b>CAPÍTULO 6. TRANSPARENCIA DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS EN BRASIL .....</b>	<b>235</b>
6.1. Muestra y Datos .....	235
6.2. Análisis descriptivo de la muestra.....	236
6.3. Resultados.....	238
6.3.1. <i>Análisis del Nivel de Transparencia General.....</i>	<i>238</i>
6.3.2. <i>Análisis del Nivel de Transparencia Financiera .....</i>	<i>239</i>
6.3.3. <i>Análisis del Nivel de Transparencia de Gestión y Gobierno.....</i>	<i>241</i>
6.3.4. <i>Análisis del Nivel de Transparencia de Responsabilidad Social .....</i>	<i>243</i>
6.3.5. <i>Análisis del Nivel de Transparencia de Capital Intelectual .....</i>	<i>244</i>
6.3.6. <i>Análisis del Nivel de Transparencia de Navegabilidad de la Página Web.....</i>	<i>245</i>
6.3.7. <i>Factores Explicativos del Nivel de Transparencia .....</i>	<i>246</i>
6.3.8. <i>Modelo Multivariable para Evaluar la Transparencia de las ESFL en Brasil...252</i>	<i>252</i>
6.4. Discusión de los resultados .....	260
6.5. Conclusiones del capítulo .....	264
<b>CAPÍTULO 7. ANÁLISIS COMPARADO DE LA TRANSPARENCIA DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS DE ESPAÑA Y BRASIL .....</b>	<b>267</b>
7.1. Distribución de las ESFL de España y Brasil.....	267

<b>7.2. Resultados</b> .....	<b>269</b>
<b>7.2.1. Factores Explicativos del Nivel de Transparencia</b> .....	<b>269</b>
<b>7.2.2. Información Financiera</b> .....	<b>277</b>
<b>7.2.3. Información Relacionada con la Gestión y Gobierno</b> .....	<b>279</b>
<b>7.2.4. Información Relacionada con la Responsabilidad Social</b> .....	<b>282</b>
<b>7.2.5. Información Relacionada con el Capital Intelectual</b> .....	<b>284</b>
<b>7.2.6. Información Relacionada con la Página Web</b> .....	<b>285</b>
<b>7.2.7. Análisis del Nivel de Transparencia General</b> .....	<b>287</b>
<b>7.3. Conclusiones del capítulo</b> .....	<b>288</b>
<b>CONCLUSIONES</b> .....	<b>291</b>
<b>REFERENCIAS</b> .....	<b>302</b>
<b>APÉNDICE A. INVESTIGACIÓN CONTABLE SOBRE EL TERCER SECTOR, POR AÑO</b> ...	<b>338</b>
<b>APÉNDICE B. LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN POR AÑO</b> .....	<b>349</b>
<b>APÉNDICE C. LISTA DE ESFL DE ESPAÑA</b> .....	<b>351</b>
<b>APÉNDICE D. LISTA DE ESFL DE BRASIL</b> .....	<b>358</b>



## LISTA DE FIGURAS

Figura 1.1 - Diversidad terminológica del Tercer Sector No Lucrativo	34
Figura 1.2 - Empleo en el Tercer Sector frente a las principales industrias de los Estados Unidos, 2015	39
Figura 1.3 - La fuerza laboral del Tercer Sector, remunerada y voluntaria, en comparación con otras industrias, promedios de 13 países.	40
Figura 1.4 - La fuerza laboral del Tercer Sector, remunerada y voluntaria, como porcentaje de la fuerza laboral total, por país.	41
Figura 1.5 - Contribución del Tercer Sector al PIB, incluyendo voluntarios, por país.	43
Figura 1.6 - Evolución de la financiación del Tercer Sector Social de España entre los años 2013-2017 (M€).	45
Figura 1.7 - Total de ESFL, Brasil, 2010-2018.	49
Figura 1.8 - Hacia la cultura de la transparencia	63
Figura 1.9 - Herramientas de rendición de cuentas	65
Figura 1.10 - Ventajas y desventajas de estrategias de revelación	78
Figura 1.11 - Contenidos mínimos del código de buenas conductas	87
Figura 2.1 - Etapas proceso de búsqueda avanzada.	112
Figura 2.2 - Expresiones palabras clave para búsqueda avanzada.	113
Figura 2.3 - Etapas de la revisión sistemática de la literatura, 1ª acción de búsqueda	115
Figura 2.4 - Etapas de la revisión sistemática de la literatura, 2ª acción de búsqueda	117
Figura 2.5 - Etapas de la revisión sistemática de la literatura, 3ª acción de búsqueda	118
Figura 2.6 - Número de publicaciones por año	122
Figura 2.7 - Número de publicaciones por tipo de análisis	125
Figura 3.1 - Distribución temporal de los artículos	158

Figura 3.2 - Etapas proceso de búsqueda avanzada	173
Figura 3.3 - Expresiones palabras clave para búsqueda avanzada.	173
Figura 3.4 - Etapas de la revisión sistemática de la literatura, 1ª acción de búsqueda	175
Figura 5.1 - Gráficos de histograma, con curva de normalidad y p-valor de la prueba de Shapiro-Wilk	225
Figura 6.1 - Gráficos de histograma, con curva de normalidad y p-valor de la prueba de Shapiro-Wilk	254
Figura 6.2 - Curva ROC ajuste modelo de Poisson (Área = 0,871; IC95% =[0,794 a 0,947]; p-valor =0,039)	258
Figura 7.1 - Distribución de las ESFL evaluadas según el año de constitución y el país de origen	269

## LISTA DE TABLAS

Tabla 1.1 - Empleo remunerado en cooperativas, mutualidades, asociaciones, fundaciones y entidades similares. Unión Europea (2014-2015)	46
Tabla 1.2 - Empleo remunerado en la economía social en comparación con el total de empleo remunerado. Unión Europea (2014-2015)	47
Tabla 1.3 - Distribución de ESFL por área de actuación, Brasil, 2019	50
Tabla 1.4 - Número de ESFL, por Regiones de Brasil, por naturaleza jurídica (2018)	52
Tabla 1.5 - Número de habitantes, por ESFL, por Región	54
Tabla 1.6 - Evolución de recursos públicos federales transferidos para las ESFL, Brasil, 2010-2018	55
Tabla 1.7 - Número de vínculos formales de trabajo en las ESFL, según regiones de Brasil, 2018	56
Tabla 1.8 - Clasificación Internacional de las ESFL	58
Tabla 1.9 - Requisitos para aplicación del PCPMESFL	92
Tabla 1.10 - Obligatoriedad de elaboración de información contable	93
Tabla 1.11 - Instrumento legal, plazo y local de depósito de las Cuentas Anuales, por países	104
Tabla 1.12 - Instrumento legal, entidad y lugar de publicación, por países	106
Tabla 2.1 - Muestra del estudio	119
Tabla 2.2 - Número de autores por artículo	122
Tabla 2.3 - Número de publicaciones por autores	123
Tabla 2.4 - Autores más influyentes	124
Tabla 2.5 Análisis conjunto de los estudios	135
Tabla 3.1 - Estudios bibliométricos previos sobre contabilidad del tercer sector	142

Tabla 3.2 - Metodología de búsqueda de la muestra	143
Tabla 3.3 - Revistas del Área de Contabilidad Analizados	148
Tabla 3.4 - Distribución de revistas por QUALIS	150
Tabla 3.5 - Distribución de artículos por año	151
Tabla 3.6 - Publicaciones sobre el Tercer Sector	153
Tabla 3.7 - Porcentaje de las publicaciones por revista y por QUALIS	156
Tabla 3.8 - Número de autores por artículo	159
Tabla 3.9 - Número de autores por artículo, por año	160
Tabla 3.10 - Autores más prolíferos	161
Tabla 3.11 - Ranking de los autores más prolíferos	162
Tabla 3.12 - Productividad del autor	163
Tabla 3.13 - Principales líneas de investigación	164
Tabla 3.14 - Estudios sobre transparencia y rendición de cuentas	166
Tabla 3.15 - Resumen acciones de búsqueda	176
Tabla 3.16 - Muestra del estudio	177
Tabla 4.1 - Resumen de las hipótesis, variables utilizadas y fuentes de información utilizada	197
Tabla 4.2 - Cuestionario	200
Tabla 4.3 - División por regiones	202
Tabla 4.4 - Cuadro de Equivalencias	205
Tabla 5.1 - Estadística descriptiva de la muestra de estudio (n=215)	212
Tabla 5.2 - Distribución de la clasificación del NTG	213
Tabla 5.3 - Prevalencia de las acciones acerca de la información de naturaleza financiera	214

Tabla 5.4 - Prevalencia de las acciones acerca de la información relacionada con la gestión y gobierno	215
Tabla 5.5 - Prevalencia de las acciones de la información relacionada con la responsabilidad social	217
Tabla 5.6 - Prevalencia de las acciones sobre la información relacionada con el capital intelectual	218
Tabla 5.7 - Prevalencia de las acciones sobre la información relacionada con la navegabilidad	219
Tabla 5.8 - Análisis de correlación de los <i>scoring</i> de transparencia con variables analizadas	221
Tabla 5.9 - Mediana y amplitud intercuartil del <i>scoring</i> , según la Región.	222
Tabla 5.10 - Mediana y amplitud intercuartil del <i>scoring</i> por tipo de entidad	223
Tabla 5.11 - Ajuste del modelo multivariable de Poisson, según el momento de iteración	227
Tabla 5.12 - Ajuste del modelo lineal múltiple, según el momento de iteración	229
Tabla 6.1 - Estadística descriptiva de la muestra de estudio (n=185)	237
Tabla 6.2 - Distribución de la clasificación NTG de las ESFL	238
Tabla 6.3 - Prevalencia de las acciones acerca de la información de naturaleza financiera – Bloque 1	240
Tabla 6.4 - Prevalencia acciones sobre información relacionada con la gestión y gobierno – Bloque 2	242
Tabla 6.5 - Prevalencia acciones sobre información relacionada con la responsabilidad social – Bloque 3	243
Tabla 6.6 - Prevalencia acciones sobre información relacionada con el capital intelectual – Bloque 4	244

Tabla 6.7 - Prevalencia de las acciones sobre la información relacionada con la página web – Bloque 5	246
Tabla 6.8 - Análisis de correlación de los <i>scoring</i> de transparencia con variables analizadas.	248
Tabla 6.9 - Mediana y amplitud intercuartil del <i>scoring</i> , según la Región	249
Tabla 6.10 - Mediana y amplitud intercuartil del <i>scoring</i> , por tipo de entidad	250
Tabla 6.11 - Mediana y amplitud intercuartil del <i>scoring</i> según de auditoría	251
Tabla 6.12 - Mediana y amplitud intercuartil del <i>scoring</i> , según títulos	252
Tabla 6.13 - Ajuste modelo multivariable de Poisson, según el momento de iteración	256
Tabla 6.14 - Ajuste modelo de Poisson para clasificación media de transparencia	257
Tabla 6.15 - Ajuste modelo lineal múltiple, según el momento de iteración.	259
Tabla 6.16 - Ajuste modelo lineal múltiple para estimación del <i>scoring</i> de transparencia	260
Tabla 7.1 -Distribución entidades, por año de constitución y país	268
Tabla 7.2 - Distribución, según el año de su constitución	270
Tabla 7.3 - Mediana y amplitud intercuartil del <i>scoring</i> de transparencia según el dominio y país evaluado	271
Tabla 7.4 - Análisis del efecto del tamaño en el nivel de transparencia – H1	272
Tabla 7.5 - Análisis de efecto de la antigüedad en el nivel de transparencia – H2	273
Tabla 7.6 - Análisis del efecto de la ubicación geográfica – H3	273
Tabla 7.7 - Análisis del efecto de la forma legal en el nivel de transparencia – H4	274
Tabla 7.8 - Análisis del efecto del tamaño del órgano de gobierno – H5	275
Tabla 7.9 - Análisis del efecto de la captación de recursos – H6	275
Tabla 7.10 - Prevalencia acciones de información de naturaleza financiera – Bloque 1, por país evaluado	278

Tabla 7.11 - Prevalencia información relacionada con la gestión y gobierno – Bloque 2, por país evaluado	281
Tabla 7.12 - Prevalencia información relacionada con responsabilidad social – Bloque 3, por país evaluado	283
Tabla 7.13 - Prevalencia información relacionada con capital intelectual – Bloque 4, por país evaluado	285
Tabla 7.14 - Prevalencia acciones relacionadas con acceso a la información – Bloque 5, por país evaluado	286
Tabla 7.15 - Distribución clasificación transparencia general, por país evaluado	287

## LISTA DE ABREVIATURAS Y SIGNOS

ABC	<i>Associação Brasileira de Custos</i>
Abracicon/DF	<i>Academia Brasileira de Ciências Contábeis / Distrito Federal</i>
AECA	<i>Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas</i>
ANPCONT	<i>Associação de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis.</i>
AOS	<i>Accounting, Organizations and Society</i>
BOE	<i>Boletín Oficial del Estado</i>
CAR	<i>Contemporary Accounting Research</i>
CB	<i>Criterio de Búsqueda</i>
CEBAS	<i>Certificación de Entidad Benefactoras de Asistencia Social</i>
CESEC-UJH	<i>Centro para Estudios de la Sociedad Civil de la Universidad Johns Hopkins</i>
CF	<i>Constitución Federal – Constitución de la República Federativa de Brasil de 1988</i>
CFC	<i>Colegio Federal de Contabilidad</i>
CNIS	<i>Catastro Nacional de Informaciones Sociales</i>
COPNI	<i>Classification of the Purposes of Non-Profit Institutions Serving Households</i>
CRC/MG	<i>Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais</i>
CRC/RJ	<i>Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro</i>
CRC/SC	<i>Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina</i>
DOU	<i>Diario Oficial de la Unión</i>
ESAL	<i>Entidades Sin Ánimo de Lucro</i>
ESFL	<i>Entidades Sin Fines Lucrativos</i>
FAT	<i>Faculdade Anísio Teixeira</i>
FBC	<i>Fundación Brasileña de Contabilidad</i>
FEA/USP	<i>Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo</i>
FEA-RP/USP	<i>Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo</i>
FECAP/SP	<i>Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado / São Paulo</i>
FUCAPE/ES	<i>Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças / Espírito Santo</i>



FUNDACE	<i>Fundação para Pesquisa e Desenvolvimento da Administração, Contabilidade e Economia</i>
FURB/SC	<i>Fundação Universidade Regional de Blumenau / Santa Catarina</i>
FURG/RS	<i>Universidade Federal do Rio Grande / Rio Grande do Sul</i>
GIFE	<i>Grupo de Instituições, Fundações e Empresas</i>
IBASE	<i>Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas</i>
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia y Estadística
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
ICNPO	<i>International Classification of Nonprofit Organizations</i>
IJDAR	<i>The International Journal of Digital Accounting Research</i>
INE	Instituto Nacional de Estadística
INSS	Instituto Nacional de Seguridad Social
IPEA	Instituto de Análisis Económica Aplicada
ITG	Interpretación Técnica General
JAE	<i>Journal of Accounting and Economics</i>
JAR	<i>Journal of Accounting Research</i>
LAI	Ley de Acceso a la Información - Ley nº 12.527, de 18 de noviembre de 2011
LRF	Ley de Responsabilidad Fiscal – Ley Complementaria nº 101, de 4 de mayo de 2000
LT	Ley de Transparencia – Ley Complementaria nº 131, de 27 de mayo de 2009
Mackenzie	<i>Universidade Presbiteriana Mackenzie</i>
MP	Ministerio Público
MROSC	Marco Regulatorio para las Organizaciones de la Sociedad Civil
NBC	Norma Brasileña de Contabilidad
NBC T	Norma Brasileña de Contabilidad - Técnica
NTCI	Nivel de Transparencia de Capital Intelectual
NTF	Nivel de Transparencia Financiero
NTG	Nivel de Transparencia General
NTGG	Nivel de Transparencia de Gestión y Gobierno
NTN	Nivel de Transparencia de Navegabilidad
NTRS	Nivel de Transparencia de Responsabilidad Social
ONG	Organización No Gubernamental

ONGD	Organizaciones no Gubernamentales de Desarrollo
ONL	Organizaciones No Lucrativas
ONU	Organización de Naciones Unidas
OS	Organizaciones Sociales
OSC	Organizaciones de la Sociedad Civil
OSCIP	Organizaciones de la Sociedad Civil de Interés Público
PCESFL	Plan de Contabilidad de las ESFL
PCPMESFL	Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas ESFL
PME	Pequeñas y Medianas Empresas
PPGCC/UFRJ	<i>Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro</i>
PROFIS	Asociación Nacional de Procuradores y Promotores de Justicia de Fundaciones y Entidades de Interés Social
RC-SAR	Revista de Contabilidad – <i>Spanish Accounting Review</i>
REFC-SJFA	Revista Española de Financiación y Contabilidad - <i>Spanish Journal of Finance and Accounting</i>
RICG	Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión
SIAFI	Sistema Integrado de Administración Financiera
SRFB	<i>Secretaria da Receita Federal do Brasil</i>
TAR	<i>The Accounting Review</i>
UEM/PR	<i>Universidade Estadual de Maringá / Paraná</i>
UERJ/RJ	<i>Universidade Estadual do Rio de Janeiro</i>
UFAL	<i>Universidade Federal de Alagoas</i>
UFBA	<i>Universidade Federal da Bahia</i>
UFCG – CCJS	<i>Universidade Federal de Campina Grande – Centro de Ciências Jurídicas e Sociais</i>
UFMG/MG	<i>Universidade Federal de Minas Gerais / Minas Gerais</i>
UFPB	<i>Universidade Federal da Paraíba</i>
UFPE	<i>Universidade Federal de Pernambuco</i>
UFPI	<i>Universidade Federal do Piauí</i>
UFPR/PR	<i>Universidade Federal do Paraná</i>
UFRGS	<i>Universidade Federal do Rio Grande do Sul</i>
UFRN	<i>Universidade Federal do Rio Grande do Norte</i>
UFRPE	<i>Universidade Federal Rural de Pernambuco</i>

UFSC/SC	<i>Universidade Federal de Santa Catarina</i>
UnB	<i>Universidade de Brasília</i>
UNEB	<i>Universidade do Estado da Bahia</i>
UNISINOS/RS	<i>Universidade do Vale do Rio dos Sinos / Rio Grande do Sul</i>
UNOESC/SC	<i>Universidade do Oeste de Santa Catarina</i>
UPE	Utilidad Pública Estatal
UPM	Utilidad Pública Municipal
UTFPR	<i>Universidade Tecnológica Federal do Paraná</i>
WOS	<i>Web of Science</i>

## INTRODUCCIÓN

---

La transparencia es, cada vez más, una condición *sine qua non* para la sostenibilidad de las Entidades Sin Fines de Lucro. La motivación para ello encuentra explicación en diferentes causas. En este sentido, se puede mencionar el propio aumento de la importancia del tercer sector en los últimos años y que conlleva la necesidad de las entidades a evidenciar más y mejores informaciones sobre lo que hacen, cómo lo hacen y cuáles son los resultados benéficos y transformadores de sus acciones (de Andrés-Alonso et al., 2010; Pejcal, 2020; Villarroya Lequericaonandia & Ramos Sánchez, 2018).

Otra causa sería la competencia en el sector. Como es sabido, los recursos – sean estos financieros, materiales o humanos –, son limitados; sobre todo en los momentos como el que estamos pasando, de crisis sanitaria y económica provocada por la pandemia de COVID-19, que agranda aún más la disputa por los recursos disponibles. En un escenario como este es cuando la demanda por los servicios ofertados por las ESFL se incrementa, a la vez que una gran parte de esas organizaciones se ve afectada por los efectos de la disminución de los recursos disponibles y las dificultades en captarlos. La competencia entre las ESFL también se ve ampliada por el aumento paulatino del número de ESFL a lo largo del tiempo. En este panorama, la notoriedad y buena reputación, resultantes de la transparencia, juegan un importante papel en el sentido de generar credibilidad, legitimidad y mayor confianza social. La

idea, por tanto, es que las entidades más transparentes tienen una ventaja competitiva frente a las que no lo son (Pereira et al., 2019; Sanzo-Pérez et al., 2017).

Además, el aumento de la exigencia de transparencia a las ESFL también se explica por los casos de fraudes, prácticas de mala gestión y corrupción ocurridos, a nivel mundial, en los últimos años. No hay que olvidar que estas entidades se mantienen por las donaciones voluntarias de particulares o de empresas, pero también de subvenciones públicas, que al fin y al cabo se trata de dinero público (Benito-Esteban et al., 2019; Dang & Owens, 2019; Mahadi et al., 2021).

En este contexto, la contabilidad ejerce un importante papel, capaz, incluso, de contribuir para la continuidad y crecimiento de las ESFL. Es, también, a través de los informes contables que los distintos grupos de interés, y la sociedad en general, se informan de las actividades desarrolladas y el desempeño económico de una determinada entidad. La contabilidad del tercer sector no puede, en ninguna circunstancia, ser vista o entendida solo como un instrumento para cumplir con los requisitos legales. La contabilidad de las ESFL tiene el potencial de estimular la revelación de información útil para la toma de mejores decisiones por parte del usuario externo, sobre todo para el actual, o potencial, financiador de sus actividades. La presente investigación, por tanto, se encuadra en el área de la contabilidad aplicada al tercer sector. El desarrollo de este estudio, a su vez, es relevante en la medida en que aporta nuevos conocimientos respecto a la investigación científica en esta temática, así como de la actuación de estas entidades en materia de transparencia. Todo ello contribuye para el progreso y fortalecimiento de esta área del conocimiento y, consecuentemente, del propio sector.

Sin embargo, tras revisar la literatura previa se han identificado algunas limitaciones en los estudios bibliométricos publicados en Brasil, además de indicios de que ciertas cuestiones precisan de más investigaciones. Con relación a España, son escasos los estudios bibliométricos en esta temática, lo que evidencia la necesidad de hacerlo. En lo concerniente al objetivo principal de la presente investigación – que es la cuestión de la transparencia de las ESFL de España y

Brasil, es decir, cuál es el nivel de transparencia de las entidades de ambos países; además de si este es influenciado por variables organizativas y si existe relación entre el nivel de transparencia y la captación de recursos – se ha observado que todavía estos puntos no están bien esclarecidos y se necesita profundizar en ambos países.

Dado lo anterior, esta tesis tiene como propósito investigar, inicialmente, la producción científica sobre la transparencia y rendición de cuentas en el tercer sector y, luego, el nivel de transparencia de las ESFL de ambos países. En primer lugar, por tanto, se hacen estudios bibliométricos sobre la investigación relacionada con el tercer sector, en el período de doce años. A continuación, se realizan los estudios empíricos para determinar el Nivel de Transparencia de las ESFL seleccionadas en la muestra, utilizando para ello la información divulgada en sus páginas web. Para tal efecto se analiza la información desde cinco perspectivas: la financiera, la de gestión y gobierno, la de responsabilidad social, la de capital intelectual y la de la navegabilidad de la página web.

Entendemos que Internet se configura como el medio más idóneo para la divulgación de información a los distintos grupos de interés (Benito-Esteban et al., 2019; Martín-Pérez & Martín-Cruz, 2017; Sanzo-Pérez et al., 2017). Cabe resaltar que las ESFL tienen en sus páginas web una excelente herramienta donde pueden exponer toda la información que juzguen necesaria – una vez que transparencia tampoco significa revelar todo – para informar cómo y dónde desarrollan sus actividades y, principalmente, cuáles fueron los resultados que han alcanzado; y si estos de hecho están transformando la realidad de los beneficiarios de sus acciones.

Las páginas web, incluso, pueden ser pensadas como un mecanismo estratégico en el sentido de direccionar la información que las ESFL pretenden divulgar, permitiendo a los interesados un acceso rápido, barato y sin restricciones horarias (Martín-Pérez & Martín-Cruz, 2017; Sanzo-Pérez et al., 2017). Utilizar la Internet de forma estratégica para aumentar la transparencia informativa, favorece la captación de donaciones futuras, además de contribuir

para el mantenimiento de la demanda de bienes y servicios de las ESFL (Gálvez Rodríguez et al., 2012b; Gandía, 2011).

Para alcanzar los objetivos propuestos, se ha estructurado la tesis en dos partes y siete capítulos. Sucintamente, en el primer capítulo se refleja la fundamentación teórica que da soporte a la presente investigación. En el segundo se verifica cuál es el actual estado del arte en la temática del tercer sector en España. En el tercer capítulo se examina cuál es el actual estado del arte en Brasil. En el cuarto capítulo se presentan los objetivos, hipótesis, relevancia, metodología y el modelo propuesto, que se aplica en los dos estudios empíricos. En el quinto capítulo, por tanto, se hace el estudio empírico de España y en el sexto el de Brasil. En el séptimo capítulo se procede a hacer un análisis comparado de los dos países objeto de estudio. Por último, se presentan las conclusiones, donde se expone cómo los resultados alcanzados pueden contribuir para el avance de la correspondiente área del conocimiento.

De forma más detallada, en el Capítulo 1 se analiza, primeramente, qué viene a ser el tercer sector y, por ende, cuál es su relevancia para una determinada nación. Partiendo, por tanto, de la conceptualización del término, se pasa a exponer la importancia de este sector en la economía, además de las tipologías y ámbitos de actuación de las entidades que lo componen. A continuación, se discute la importancia de la Transparencia y la Rendición de Cuentas, para seguidamente hacer una descripción de las teorías explicativas de la divulgación de información financiera desde la perspectiva de la Contabilidad. Por último, se trata de analizar y comparar el marco normativo a que están subordinadas las Entidades Sin Fines Lucrativos (ESFL) en ambos países.

En el Capítulo 2, se hace la revisión de la literatura a través de un estudio bibliométrico de las publicaciones sobre transparencia en el tercer sector de España. Para ello, se analiza un período de 12 años, de 2010 a 2021, siendo este el último año cerrado en el momento de la investigación. Para la realización del trabajo se utiliza dos bases de datos, *Web of Science* y Scopus, y el método de Revisión Sistemática de Literatura.

En el Capítulo 3, a su vez, se hace la revisión de la literatura de Brasil, también mediante un estudio bibliométrico. Para ello, se obedece, por un lado, a los mismos criterios establecidos en el capítulo anterior y, por otro, un estudio cerrado de las 36 revistas científicas certificadas con Qualis – Capes. En el caso de Brasil, lo que se hace es un estudio más amplio, con el propósito de examinar qué es lo que se ha investigado sobre el tercer sector en el país, para seguidamente centrarse en los estudios que versan sobre la transparencia de las ESFL, en busca de identificar las principales lagunas y contribuciones de esos trabajos. El presente estudio tiene como objetivo, por tanto, echar luz sobre el estado actual de esta área en Brasil.

En el Capítulo 4 se presenta la base para la realización de los dos estudios empíricos con el propósito de determinar el nivel de transparencia de las ESFL de España y de Brasil. Se exponen, por lo tanto, los objetivos, hipótesis de investigación, relevancia, metodología y el modelo propuesto, que se aplica en los dos estudios empíricos. Cabe mencionar que en este capítulo se presenta una propuesta de modelo para medición y análisis del nivel de transparencia de las ESFL. En el mencionado modelo es posible analizar el Nivel de Transparencia General, así como las siguientes dimensiones: Nivel de Transparencia Financiera, Nivel de Transparencia de Gestión y Gobierno, Nivel de Transparencia de Responsabilidad Social, Nivel de Transparencia del Capital Intelectual y Nivel de Transparencia de Navegabilidad.

En el Capítulo 5, se presenta el estudio empírico para determinar el nivel de transparencia de las ESFL de España, así como los posibles factores determinantes del nivel de transparencia. Se estudia, por lo tanto, la relación entre el nivel de transparencia y las siguientes variables independientes: tamaño de la entidad, antigüedad, ubicación geográfica, forma legal y tamaño del órgano de gobierno. En este capítulo se exponen, la muestra seleccionada, el análisis descriptivo de los datos obtenidos, los resultados alcanzados y las conclusiones.

En el Capítulo 6, de la misma forma que en el capítulo anterior, se hace un estudio empírico para determinar el nivel de transparencia y los posibles factores determinantes del



mismo. En el estudio de Brasil, además de las variables independientes utilizadas en el capítulo anterior, se ha incluido dos más para Brasil, la divulgación de auditoría y la posesión de título(s).

En el Capítulo 7, finalmente, se realiza un análisis comparado entre los dos estudios empíricos España y Brasil. Inicialmente se compara las muestras de los dos países - la distribución -, para en seguida hacerse la discusión de los resultados y finalmente presentar las conclusiones.

La tesis finaliza con las principales conclusiones obtenidas a lo largo del trabajo de investigación, así como las limitaciones e implicaciones de los resultados.

## **PARTE I. MARCO TEÓRICO Y REVISIÓN DE LA LITERATURA**

---

## Capítulo 1. TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS EN EL TERCER SECTOR

---

En este capítulo se analiza, inicialmente, qué es el Tercer Sector y por ende cuál es su relevancia para un determinado país. Se parte, por tanto, de la conceptualización del término, seguido de la importancia de este sector en la economía, además de las tipologías y ámbitos de actuación de las entidades que lo componen. A continuación, se conceptualiza la importancia de la Transparencia y la Rendición de Cuentas, y se hace una descripción de las teorías explicativas de la divulgación de información financiera desde la perspectiva de la Contabilidad. Por último, se trata de poner de manifiesto el marco normativo a que están subordinadas las Entidades Sin Fines Lucrativos (ESFL) en los dos países analizados, España y Brasil.

### 1.1. El Tercer Sector y su Relevancia

#### 1.1.1. Antecedentes y concepto

Hasta aproximadamente la década de 1960, el consenso entre los científicos sociales era de que la sociedad tenía dos sectores: el sector gubernamental y el sector empresarial. Uno, sostenido mayoritariamente por impuestos, corresponde al Primer Sector, que busca, fundamentalmente, bienes públicos y colectivos; mientras que el otro, el Segundo Sector (también llamado de sector empresarial), busca, principalmente, bienes particulares e individuales con base en intercambios económicos, es decir, ventas (Smith, 1991).

No obstante, en el año de 1965, Richard C. Cornuelle publicó el libro intitulado *Reclaiming the American Dream*, donde definió, aunque de forma simplificada, lo que entendía ser el Tercer

Sector. Probablemente haya sido el primer autor por conceptualizar el término, según hemos podido investigar. A continuación, se exhibe el fragmento donde lo hace:

Abrumados por los problemas de la depresión, de repente dirigimos la mayor parte de nuestra atención a Washington. Al hacerlo, inconscientemente dimos la espalda a la tradición de acción no gubernamental que había mantenido unido nuestro sueño durante 150 años. De repente olvidamos esta tradición, la descartamos de nuestra conversación, casi como si nunca hubiera existido.

Rápidamente se puso de moda hablar de la vida estadounidense en términos de solo dos "sectores": el sector público, que es un eufemismo perjudicial para el gobierno, y el sector privado, que es el comercio con fines de lucro. Dejamos de lado el tercer sector en nuestra vida nacional, el que no es ni gubernamental ni comercial. Ignoramos las instituciones que alguna vez jugaron un papel tan decisivo en el vibrante crecimiento de la sociedad. Al asumir un papel importante en la satisfacción de las necesidades del público, dejando de este modo menos al gobierno, este tercer sector una vez nos permitió construir juntos una sociedad humana y una sociedad libre (Cornuelle, 2017, p. 26).

Sólo a partir de la década de 1970 el término Tercer Sector comenzó a aparecer de forma más frecuente en la literatura de origen norteamericana, con el propósito de identificar un sector de la sociedad donde actúan organizaciones sin fines lucrativos dedicadas a la producción o la distribución de bienes y servicios públicos (Smith, 1991; Coelho, 2000; Alves, 2002).

En este sentido, se puede mencionar el artículo intitulado *The Untapped Potential of the Third Sector*, publicado en 1972 por Amitai Etzioni, o el libro de Theodore Levitt, de 1973, denominado *The Third Sector: new tactics for a responsive society* como siendo los primeros. Otras obras que también dieron énfasis al término fueron: *Giving in America: toward a stronger voluntary sector*, de la *Commission on Private Philanthropy and Public Needs* [1975]; *The Endangered Sector* [1979] y *The Third Sector: keystone of a caring society* [1980], ambos últimos de autoría de Waldemar Nielsen (Alves, 2002).

Coelho (2000), a su vez, asevera que el término Tercer Sector fue utilizado por primera vez por investigadores en los Estados Unidos de América en la década de 1970 y complementa su afirmación diciendo que los investigadores europeos pasaron a utilizar la expresión en la década de 1980. La autora indica que “según Seibel y Anheier, los norteamericanos serían Etzioni [1973], Levitt [1973], Nielson [1975] y Filer Commission [1975]; los europeos serían Douglas [1983], Reese [1987], Reichard [1988] y Ronge [1988]” (Coelho, 2000, p. 58).

Desde entonces, han ido surgiendo otros términos para tratar de una misma realidad, un sector que lo que busca es proporcionar a los colectivos más necesitados lo que el Estado no provee – o lo hace de forma insatisfactoria – y el mercado no tiene interés en proporcionar.

En el sentido apuntado, Sajardo y Chaves (2006, p. 91) afirman que “un primer aspecto que ha llamado tradicionalmente la atención de los investigadores ‘noveles’ en el campo del Tercer Sector No Lucrativo es la gran cantidad de terminologías existentes (y de nueva aparición) para referirse a este sector social”.

Para tener una idea de la diversidad de términos que se puede encontrar en la literatura, se presentan, a continuación, en la Figura 1.1, los recogidos por Sajardo (1996).

**Figura 1.1***Diversidad terminológica del Tercer Sector No Lucrativo*

<b>Término</b>	<b>Contenido</b>
Tercer Sector (Third sector)	Término comparativo que sitúa al Tercer Sector con relación a los otros dos sectores institucionales de la economía, Sector Público y Sector Privado Capitalista. Su elección es discutible pues, junto a los sectores institucionales mencionados, existen las economías domésticas, por lo que el Tercer Sector debería denominarse Cuarto Sector.
Sector Voluntario (Voluntary sector)	Término que toma como características básicas el carácter voluntario de una parte muy relevante del grupo humano que conforma, trabaja y dirige sus actividades. Término criticable en tanto utilizan crecientemente a trabajadores asalariados en las funciones de dirección y gestión.  Brenton (1985), Kramer (1981); NCVO (1993), Rodríguez y Montserrat (1996), Rodríguez (2003), Casado et al (1989, 1991), Benito (1991).
Sector No Lucrativo (Nonprofit sector)	Término empleado por el Sistema Nacional de Cuentas Integradas de Naciones Unidas, que enfatiza el carácter no lucrativo de las organizaciones que conforman el Tercer Sector, entendido como el hecho de que sus acciones no tienen el objeto de obtener beneficios para distribuirlos entre los individuos que las controlan. No obstante, muchas entidades del Tercer Sector sí obtienen beneficios, no son su razón de ser o funcionamiento.  Anheier y Seibel (1990); Salamon (2002); Anheier y Ben-Ner (2003); Young (1983); Rose-Ackerman (1986) y Gui (1991).
Sector filantrópico (Philanthropic Sector)	Se refiere a aquellas organizaciones que canalizan recursos personales y materiales en pro de causas públicas o sociales, siendo muy empleado en el contexto de las fundaciones.  Anheier y Toepler(1999); Anheier y List (2000); Anheier (2002); Anheier y Wilder (2004).

Sector Caritativo (Charitable Sector)	Término que enfatiza el apoyo que el Tercer Sector recibe de la sociedad en general, en forma de donaciones privadas, bajo el sustrato de motivaciones altruistas-caritativo o utilidad social que los donantes depositan en el propio sector. Knapp y Kendall (1992), N.C.V.O (1983) y CAF (1993).
Sector de Organizaciones No Gubernamentales – ONG (Non-governmental Organizations – NGO).	Término que se refiere a aquellas entidades que se encargan de la promoción socioeconómica de los países subdesarrollados o en vías de desarrollo. También suele emplearse la abreviatura de ONG-D para referirse al conjunto de organizaciones que trabajan en la cooperación al desarrollo.
Sector independiente (Independent Sector) / Sector intermedio (Intermediary sector)	Término que pone de relieve el importante papel que el Tercer Sector juega como fuerza independiente tanto frente a la actividad del Sector Público (poder político), como respecto al espíritu lucrativo o maximizador del beneficio que gobierna las acciones del Sector Capitalista. El término Sector intermedio, análogo al anterior, enfatiza el papel del Tercer Sector No Lucrativo como tercera fuerza social. En este sentido el Tercer Sector es identificado como un sector mediador entre los intereses del mercado, por un lado, y de las políticas de las agencias públicas por otro, aunque manteniendo relaciones con ambos agentes. O'Neill (1989, 2002).
Sector Exento de Impuestos (Tax-exempt sector)	Locución que considera el hecho de que en la mayoría de los países el Tercer Sector disfruta de una fiscalidad favorable, consistente en beneficios y exenciones tributarias.
Economía Social (Economie Sociale) -parte de Productores de No Mercado, incluyendo Sector Asociativo-	Denominación que abarca tanto a entidades genuinas del Tercer Sector, que integran el denominado subsector de entidades sin ánimo de lucro, jurídicamente conformadas por asociaciones y fundaciones, como a ciertas entidades de tipo comercial, más orientadas al mercado, tales como las cooperativas, mutuas, mutualidades de previsión social y determinadas entidades financieras, llamado subsector empresarial. Vienney (1994); Desroche (1983); Barea & Monzón (1992)

Fuente: Sajardo y Chavez (2006, p. 92), Sajardo (1996)

Independientemente del término que se haya utilizado, es posible percibir que cada uno de ellos lo que hace es tratar de enfatizar – desde diferentes enfoques – alguna(s) característica(s) de unas entidades que no pertenecen ni al Estado ni al Mercado, es decir, características comunes a las entidades que componen un tercer sector autónomo.

Ante lo expuesto, parece ser que la mejor forma de conceptualizar lo que vendría a ser el Tercer Sector, fue a partir de algunas características comunes de unas entidades ajenas tanto al Estado como al Mercado. Características estas, es decir, rasgos básicos considerados como criterios claves que una determinada entidad debería poseer para que pudiera ser entendida como perteneciente al Tercer Sector.

En este sentido, Salamon y Anheier (1997) han tratado de formular una definición que más tarde quedó conocida como “Definición estructural operativa de la Universidad Johns Hopkins” para el Tercer Sector, que apunta que las organizaciones sin fines de lucro comparten las cinco características siguientes:

- Organizaciones;
- Privadas;
- Sin fines de lucro (no distribuyen beneficios entre los miembros);
- Poseen autonomía; y
- Son voluntarias.

Con el fin de dirimir eventuales dudas, se pasa a pormenorizar cada una de esas características. Para que una determinada entidad sea considerada una ‘Organización’ debe, obligatoriamente, poseer una estructura interna, objetivos bien definidos, límites organizativos y un documento de constitución que puede ser formal o no. Según aclaran los autores, la formalidad – entendida como tener un estatus legal de la agrupación – no es una exigencia imprescindible para que sea considerada una organización.



Con relación a la segunda, son 'Privadas' las entidades que no tienen vinculación con los poderes públicos, es decir, están separadas estructuralmente de los organismos públicos y no ejercen ninguna potestad pública. Además, no pueden realizar actividades que se financien de forma integrada con las finanzas gubernamentales y tampoco pueden ser una unidad instrumental del gobierno. No obstante, no hay restricciones con respecto a recibir ingresos o aportes públicos, así como tener entre sus directivos funcionarios públicos.

Respecto a la cuestión de 'No distribuir beneficios entre los miembros' – tal vez la característica más notoria de las ESFL – significa que los beneficios generados deben ser reinvertidos en la misión para la cual la entidad fue constituida y nunca distribuidos entre sus titulares o administradores.

La penúltima característica se refiere a que deben ser 'Autónomas', es decir, que deben controlar sus propias actividades, además de poseer procedimientos propios de gobierno interno y de gozar de un significativo grado de autonomía.

Finalmente, la quinta característica se refiere a que esas entidades deben de ser 'Voluntarias', lo que significa que la participación, membresía y contribución de tiempo o dinero a este tipo de entidad no debe ser una condición obligatoria o estipulada por ley.

En España, Ruiz Olabuénaga (2001), ciertamente basándose en la mencionada definición estructural operativa, también define el Tercer Sector como aquél que establece cinco criterios clave que determinan los rasgos básicos que debe poseer una institución cualquiera para poder ser entendida como parte constituyente del Tercer Sector. En sus palabras “un conjunto que abarca a todas aquellas instituciones o entidades que posean los cinco rasgos siguientes: Estar organizada, ser privada, no repartir beneficios entre los propietarios o administradores, gozar de autonomía y tener un marcado grado de participación voluntaria” (p. 56).

Ya en Brasil, Paes (2018, p. 76) define el Tercer Sector como “el conjunto de organismos, organizaciones o instituciones sin fines lucrativos dotados de autonomía y administración propia que presentan como función y objetivo principal actuar voluntariamente en la sociedad civil

mirando a su perfeccionamiento”. Como se puede constatar, el concepto de Tercer Sector de Paes (2018) está en consonancia con los anteriores y abarca las cinco características fundamentales.

En síntesis, en la literatura se encuentra un sinfín de definiciones del Tercer Sector, así como una gran cantidad de terminologías para referirse al sector social, es decir, el sector de las entidades privadas con fines públicos. No obstante, a pesar de la variedad terminológica señalada, parece ser que la preferencia en utilizarse, en mayor medida, la expresión Tercer Sector, a nivel mundial, se dio en virtud del proyecto desarrollado y conducido por el Centro para Estudios de la Sociedad Civil de la Universidad Johns Hopkins (CESC-UJH) intitulado *The Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project (CNP)*. Este proyecto, de acuerdo con el propio *Center for Civil Society Studies* (s.f.), se trata del:

mayor esfuerzo sistemático jamás realizado para analizar el alcance, la estructura, el financiamiento y el papel del sector privado sin fines de lucro en países de todo el mundo para enriquecer nuestra comprensión de este sector y para proporcionar una base más sólida para la acción pública y privada hacia ella (para. 1).

Las definiciones anteriores, por lo tanto, hacen referencia a un tercer sector para designar unas entidades sin fines lucrativos, de iniciativa privada y que desarrollan actividades con finalidad de ámbito público o colectivo. En este sentido, las ESFL se diferencian de las instituciones que pertenecen al Estado, o Primer Sector, por el hecho de que su existencia no está encajada en la jerarquía del mismo. Se diferencian también de las empresas del Mercado, o Segundo Sector, por el hecho de que no admiten la distribución del resultado operacional/financiero a los fundadores, asociados o administradores.

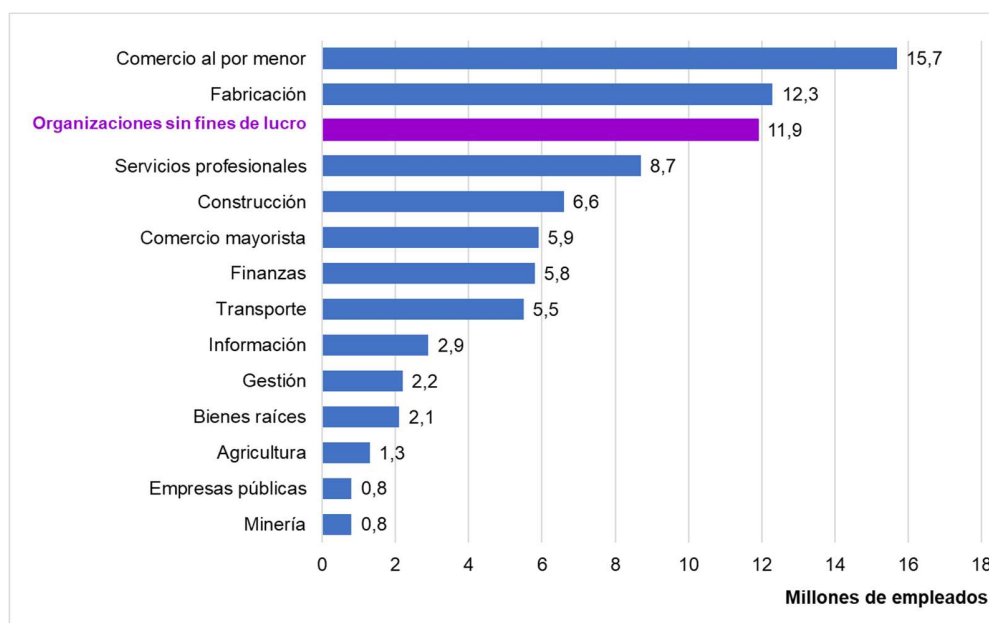
Ante lo expuesto, se trata de un sector distinto, complejo y – sobre todo – necesario. En pocas palabras, se puede decir que el Tercer Sector, o más específicamente, las ESFL que lo compone, tienen como propósito llegar donde el estado no llega y donde el mercado no se interesa en llegar.

### 1.1.2. El Papel del Tercer Sector en la Economía

La importancia del Tercer Sector ha quedado reflejada en numerosos estudios en los últimos años. A nivel global el propio CESC-UJH viene publicando continuamente una serie de informes<sup>1</sup>. En los Estados Unidos, por ejemplo, este sector consiste en la tercera fuerza laboral más grande del país, según Salamon (2018). Como se puede ver en la Figura 1.2, solamente otras dos industrias en los Estados Unidos, el comercio minorista y la manufactura, cuentan con una fuerza laboral mayor que las organizaciones sin fines de lucro y los datos muestran que las entidades sin fines lucrativos emplean a muchos más trabajadores que el comercio mayorista, finanzas y seguros, construcción, transporte y todas las demás industrias estadounidenses.

**Figura 1.2**

*Empleo en el Tercer Sector frente a las principales industrias de los Estados Unidos, 2015*



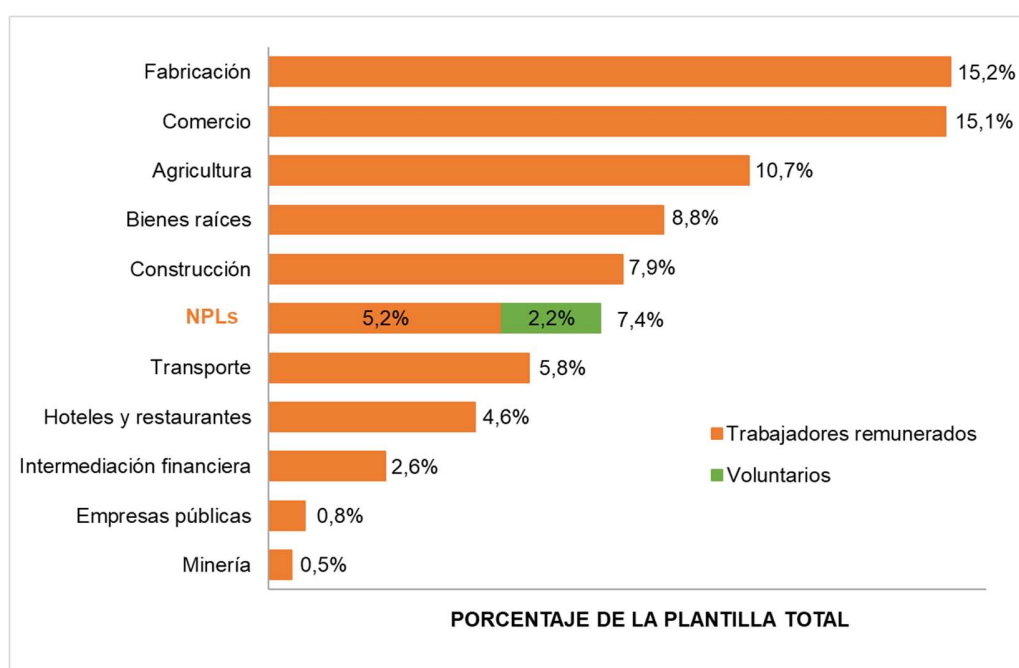
Fuente: Salamon (2018, p. 1)

<sup>1</sup> Para una información más detallada consultar la página: <http://ccss.jhu.edu/publications-findings/>.

En una perspectiva comparada, considerando dieciséis países<sup>2</sup>, Salamon et al. (2013) aportan significativos datos respecto a la fuerza de trabajo y a la presencia económica del Tercer Sector. Con relación a la fuerza laboral, incluyendo tanto los trabajadores remunerados como los voluntarios, representa un 7,4% de la fuerza laboral total<sup>3</sup>. En la Figura 1.3 se puede ver que este porcentaje lo coloca por delante de una serie de industrias importantes, como el transporte y las finanzas.

### Figura 1.3

*La fuerza laboral del Tercer Sector, remunerada y voluntaria, en comparación con otras industrias, promedios de 13 países.*



Fuente: Salamon et al. (2013, p. 2)

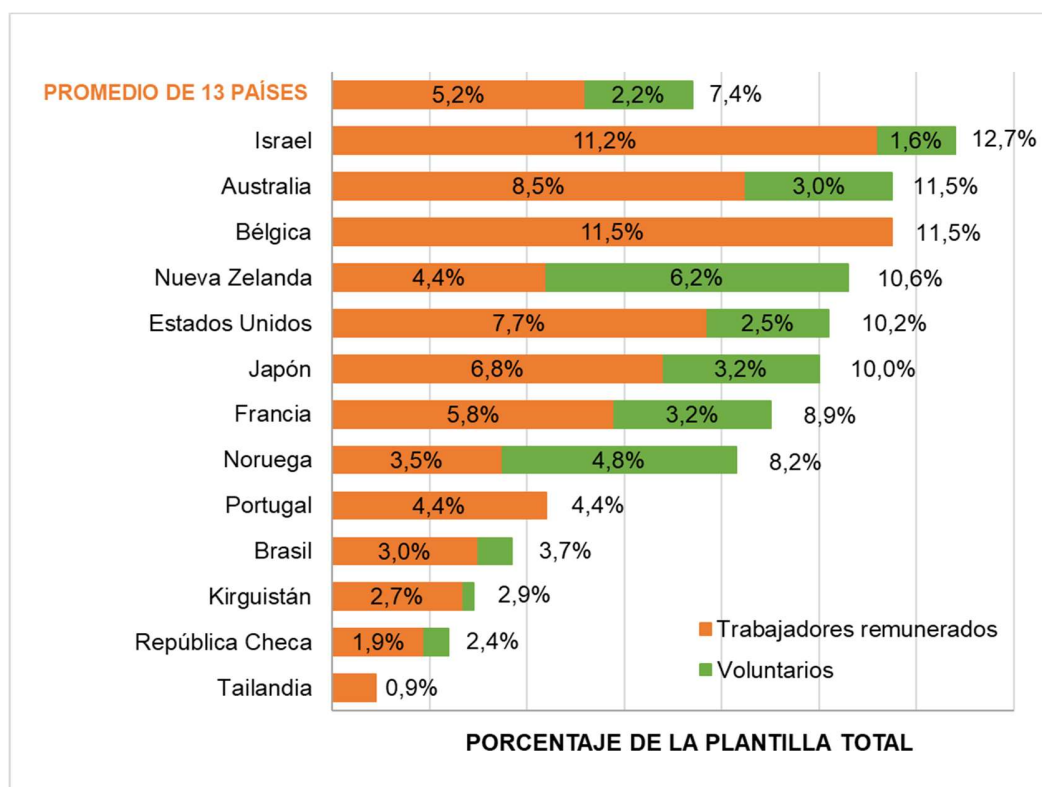
<sup>2</sup> Los países incluidos en este informe fueron: Australia, Bélgica, Brasil, Canadá, República Checa, Francia, Israel, Japón, Kirguistán, México, Nueva Zelanda, Noruega, Portugal, Tailandia y los Estados Unidos

<sup>3</sup> Promedio en los trece países en los que se dispone de datos completos, quedando de fuera Canadá, México y Mozambique.

Por si fuera poco, al analizar la variación por país se constata que este promedio oculta una variación considerable en el tamaño relativo de la fuerza laboral del Tercer Sector entre los países. Eso se puede ver en la Figura 1.4, donde se verifica que, en seis de los trece países, las ESFL representan el 10 por ciento o más de la fuerza laboral; seguidos por Francia y Noruega con un porcentaje de 8,9% y 8,2%, respectivamente, e igualmente por encima de la media de los países analizados. Por consiguiente, es posible afirmar que el Tercer Sector es uno de los empleadores más grandes en muchos países, sobre todo en los más desarrollados.

**Figura 1.4**

*La fuerza laboral del Tercer Sector, remunerada y voluntaria, como porcentaje de la fuerza laboral total, por país*



Fuente: Salamon et al. (2013, p. 2)

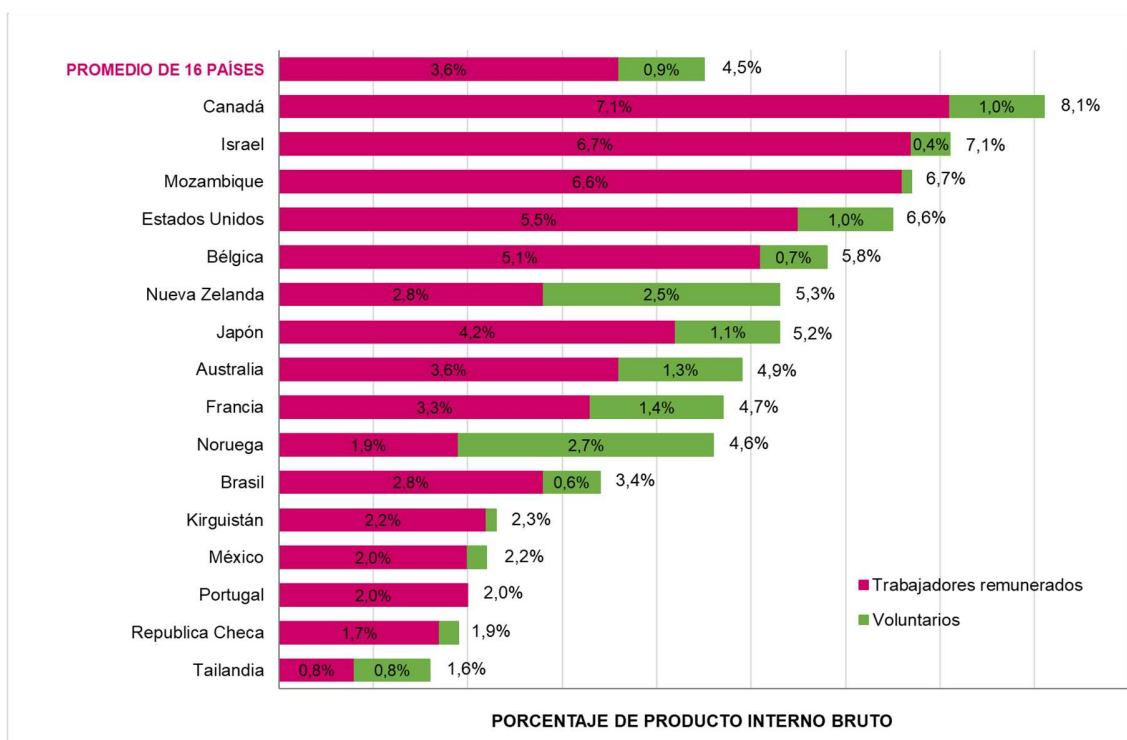
La fuerza laboral es, indudablemente, uno de los principales indicadores de la importancia de este sector, así como del papel que las entidades que lo compone tienen en la economía. Sin embargo, hay otros parámetros también significativos como pueden ser el número de ESFL existente en un determinado país, los proyectos que desarrollan, el montante de beneficiarios y el volumen de recursos que operan.

Con respecto a la presencia económica, el porcentaje del producto interno bruto (PIB) es, probablemente, el indicador más apropiado. En este sentido, considerando el valor del trabajo voluntario, conforme Salamon et al. (2013), las ESFL representaban en su momento un significativo promedio del 4,5 por ciento del PIB en los 15 países para los cuales había datos disponibles.

Las industrias que aparecen por encima del Tercer Sector, en orden decreciente, son las siguientes: Transporte (7,8%), Agricultura (6,4%), Utilidades y Minas (6,0%) y Construcción (5,5%). Si se analiza la variación por países, la contribución del PIB de las ESFL también varía ampliamente entre ellos, como se puede ver en la Figura 1., representando más del 5 por ciento del PIB en siete de los dieciséis países sobre los cuales se disponía de datos (Canadá, Israel, Mozambique, EE. UU., Bélgica, Nueva Zelanda y Japón). Esto comprueba que el sector Tercer Sector es, verdaderamente, una parte importante de la economía en estos países.

**Figura 1.5**

*Contribución del Tercer Sector al PIB, incluyendo voluntarios, por país.*



Fuente: Salamon et al. (2013, p. 3)

En Europa, datos recientes sobre la economía social expresan cuán importante es el sector, no solamente en términos económicos, pero también humanos. Algunas de las cifras, facilitadas por Monzón y Chávez (2018), son el número de empleos remunerados y los voluntarios, con más de 13,6 millones y más de 82,8 millones, respectivamente. El número de entidades y empresas sociales supera la cantidad de 2,8 millones.

Las evidencias anteriores comprueban el importante papel del Tercer Sector en la economía, tanto desde una perspectiva global como particular de los países analizados. En el caso específico de España, tomándose como base el último informe de la Fundación PwC (2018)

sobre el Tercer Sector Social<sup>4</sup>, hay aproximadamente 30.000 entidades activas, desarrollando sus proyectos en diferentes áreas, donde trabajan más de 2 millones de personas, entre voluntarios y empleados, con un montante que supera los 7 millones de personas atendidas anualmente.

Con respecto al volumen de recursos financieros que gestionan las ESFL que componen el Tercer Sector Social en España, como se puede ver en la Figura 1.6, obtienen alrededor de los 10.500 millones de euros. De acuerdo con el citado informe, la financiación del sector sufrió una fuerte caída en el período de la crisis de 2008 y que comenzó, a partir de 2013, una fase de crecimiento impulsado por la financiación estatal en materia de políticas activas de empleabilidad y por el incremento de la financiación privada.

Del análisis de la Figura 1.6, por tanto, puede deducirse que en los últimos años la financiación pública ha sido ligeramente superior a 60% del total y la privada próxima a 40%. El período de progresión que se ve desde el año 2013 hasta el 2016 sufrió una interrupción en 2017, que según el estudio se debe a un estancamiento en la financiación.

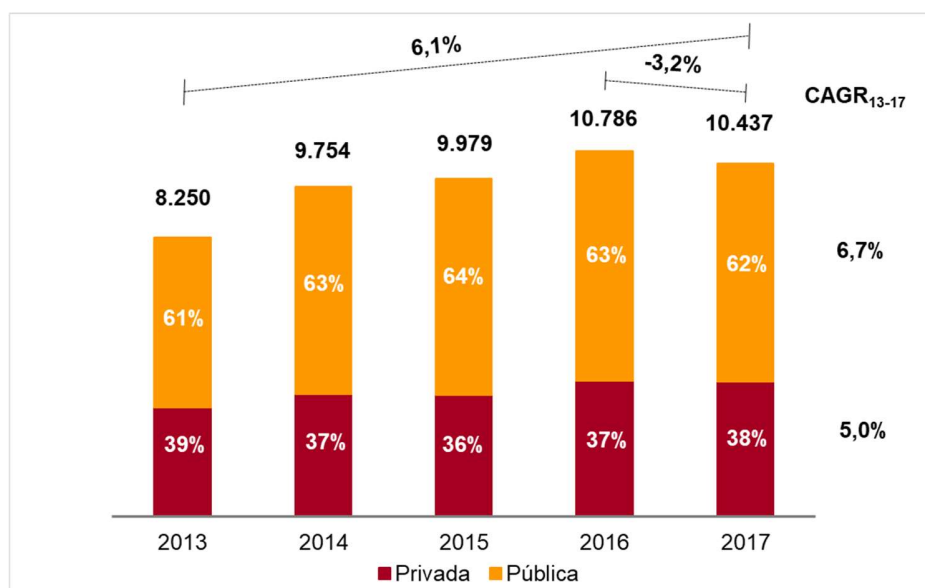
---

<sup>4</sup> Se entiende por Tercer Sector Social las siguientes entidades: Cooperativas sociales, Entidades singulares (Cáritas, Cruz Roja y Fundación ONCE), Residencias para colectivos en riesgo de exclusión, Fundaciones, ONGD, Centros especiales de empleo e inversión, Asociaciones de utilidad pública, Acción social, Medio ambiente y Cooperación internacional (se incluye desarrollo, emergencias, derechos humanos y paz)



**Figura 1.6**

*Evolución de la financiación del Tercer Sector Social de España entre los años 2013-2017 (M€).*



Fuente: Fundación PwC (2018, p. 48)

En un estudio más reciente, Monzón y Chávez (2018) facilitan informaciones más actualizadas del tercer sector español, ratificando su importancia para el país. En ese sentido, una de las maneras de mensurar tal relevancia es en términos del empleo remunerado. Desde la perspectiva de la Unión Europea de los 28 estados miembros, España aparece en quinto lugar con el expresivo número de 1.358.401 puestos. Dentro de este universo, las asociaciones y fundaciones, como se puede ver en la Tabla 1.1, comprenden alrededor del 60% del empleo del sector social en España.

No obstante, al analizarse exclusivamente la cuestión del empleo remunerado en las asociaciones y fundaciones, España en un estudio de veintiocho países se ubica el cuarto de

veintiocho, con 828.041 puestos de trabajo; por detrás solamente de Francia, Alemania y Reino Unido, con 1.927.557, 1.673.861 y 1.406.000 respectivamente.

**Tabla 1.1**

*Empleo remunerado en cooperativas, mutualidades, asociaciones, fundaciones y entidades similares. Unión Europea (2014-2015)*

<b>País</b>	<b>Cooperativas y entidades similares</b>	<b>Mutualidades</b>	<b>Asociaciones y Fundaciones</b>	<b>Total</b>
Alemania	860.000	102.119	1.673.861	2.635.980
Francia	308.532	136.723	1.927.557	2.372.812
Italia	1.267.603	20.531	635.611	1.923.745
Reino Unido	222.785	65.925	1.406.000	1.694.710
España	528.000	2.360	828.041	1.358.401
Países Bajos	126.797	2.860	669.121	798.778

Fuente: adaptado de Monzón y Chávez (2018)

Si se analiza el empleo remunerado en la economía social en comparación con el total de empleo remunerado, por país, España se sitúa en sexto empatado con Finlandia, con un porcentaje del 7,7%. En cinco países, conforme se evidencia en la Tabla 1.2 el empleo en la economía social supone entre un 9% y un 10% de la población activa. Empero, en diez de los veintiocho estados presentan un porcentaje alrededor de un 2%. Lituania, Croacia y Eslovenia son los que emplean menos personas, con 0,6 %, 1,0 % y 1,2% respectivamente.

**Tabla 1.2**

*Empleo remunerado en la economía social en comparación con el total de empleo remunerado. Unión Europea (2014-2015)*

<b>País</b>	<b>Empleo en la Economía Social (A)</b>	<b>Empleo total *(B)</b>	<b>% A/B</b>
Luxemburgo	25.345	255.000	9,9%
Países Bajos	798.778	8.115.000	9,8%
Francia	2.372.812	26.118.000	9,1%
Bélgica	403.921	4.499.000	9,0%
Italia	1.923.745	21.973.000	8,8%
España	1.358.401	17.717.000	7,7%
Finlandia	182.105	2.368.000	7,7%
Austria	308.050	4.068.000	7,6%

Fuente: adaptado de Monzón y Chávez (2018)

En Brasil, los datos más actualizados son los proporcionados por el Instituto de Análisis Económica Aplicada [IPEA] (2020), a través de la Plataforma Mapa de las Organizaciones de la Sociedad Civil [MOSC] (2020) [*en portugués: Mapa das Organizações da Sociedade Civil*], que a partir de la integración de informaciones de las base datos de la Agencia Tributaria Brasileña [*Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRFB*] y del Instituto Nacional de Seguridad Social (INSS) nos suministra la mejor y más detallada información sobre el sector. Además, el Mapa de las OSCs utiliza otras bases de datos auxiliares para complementar informaciones como el número y características de los vínculos de trabajo formales, las certificaciones<sup>5</sup> recibidas, los proyectos ejecutados y los recursos transferidos. Como ejemplo se puede citar el Catastro Nacional de Informaciones Sociales (CNIS), Certificado de Entidad Beneficente de Asistencia

<sup>5</sup> El tema de las Certificaciones será detallado en el epígrafe 3.2 de este capítulo.

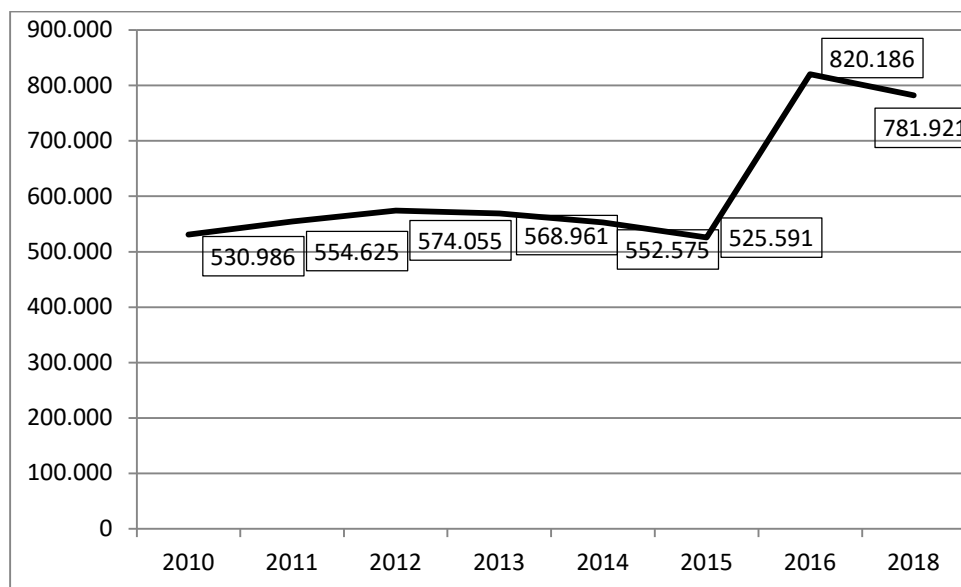
Social (CEBAS), Sistema Integrado de Administración Financiera (SIAFI) del gobierno federal. Por último, también fundamenta los criterios utilizados en investigaciones nacionales e internacionales con el objetivo de permitir comparabilidad internacional en la identificación de las entidades. Para ello, se utiliza, en ámbito nacional, de los estudios del Instituto Brasileño de Geografía y Estadística [IBGE] (2020), órgano equivalente al Instituto Nacional de Estadística (INE) de España; y en ámbito internacional de la Clasificación de Objetivos de las Instituciones sin Fines Lucrativos a Servicio de las Familias [*Classification of the Purposes of Non-Profit Institutions Serving Households – COPNI*] de la Organización de Naciones Unidas (ONU).

El último dato disponible sobre la cantidad de ESFL en Brasil es del año 2018 y hace referencia a 781.921 entidades activas en el país. Este número fue calculado a partir de la base de datos del CNPJ<sup>6</sup>, configurándose de esta manera en la representación más fiable, una vez que cualquier entidad que esté operando en el sector tiene que estar inscrita en este registro. En la Figura 1.7 se puede ver el total de entidades desde el año de 2010 y que a partir del 2016 pasó a ser contabilizado a cada dos años, por ello no consta el año de 2017. Asimismo, el acentuado incremento de 2015 a 2016, de acuerdo con aclaración del propio *Mapa das Organizações da Sociedade Civil* [MOSC] (2020), se dio por cambio metodológico, una vez que antes se utilizaba como base la Lista Anual de Informaciones Sociales [*Relação Anual de Informações Sociais – RAIS*]<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> CNPJ significa Catastro Nacional de Persona Jurídica que es un número único que identifica una persona jurídica ante la SRFB, órgano del Ministerio de Hacienda.

<sup>7</sup> El RAIS es un informe que las empresas y las ESFL están obligadas a presentar al INSS cada año, con informaciones sobre los empleados.

**Figura 1.7***Total de ESFL, Brasil, 2010-2018.*

Fuente: MOSC (2020) a partir de la RAIS, CNPJ/SRFB/MF

Si se observa la distribución de ESFL por área de actuación, Tabla 1.3, se puede constatar que el número total de entidades es superior a la cantidad que aparece en el gráfico anterior. Eso se da porque hay organizaciones que desarrollan más de una actividad económica. La lectura que se hace de la tabla, por tanto, es que del total de entidades activas en Brasil, por ejemplo, solamente tres se dedican a la Vivienda y 10.907 son del área de la Salud. Lo que se pretende, pues, es evidenciar el número de entidades que desempeñan cada tipo de actividad. Estas cifras las obtuvieron el IPEA a partir de una serie de bases de datos<sup>8</sup> existentes en el país, pero aun así aparecen 18.860 que no han facilitado la información respecto a su actividad económica. Se puede extraer del análisis de la tabla que las actividades más desdobladas por

<sup>8</sup> LIE/MESP 2017, RAIS, CNEAS/MDS, CNPJ/SRF/MF 2018, CEBAS/MS 09/2019, CEBAS/MDS 2017, CNES/MS 2017, CADSOL/MTE 2017, CEBAS/MEC 10/2017, CNEA/MMA 08/2019, OSCIP/MJ, Censo SUAS 08/2019.

las ESFL brasileñas son Desarrollo y defensa de derechos, en primer lugar, seguida de actividades religiosas y Cultura y ocio. La actividad menos desarrollada, con un número inexpresivo de tres entidades, la cuestión de la vivienda. Llama mucho la atención este dato una vez que Brasil tiene un grave problema de la vivienda, reflejado principalmente por la gran cantidad de barrios marginales existentes, como las favelas (chabolas) o los palafitos<sup>9</sup>, localidades estas prácticamente sin las mínimas condiciones de vivir, muchas veces sin electricidad, poca seguridad e incluso sin saneamiento, es decir, ausencia total del Estado. La segunda actividad menos desarrollada es la de salud, por 10.907 entidades; no obstante, hay que recordar que suelen ser entidades de porte medio a grande, como los hospitales filantrópicos.

**Tabla 1.3**

*Distribución de ESFL por área de actuación, Brasil, 2019*

<b>Actividad Económica</b>	<b>Número de ESFL</b>
Asistencia social	50.831
Asociaciones patronales, profesionales y de productores rurales	36.148
Cultura y ocio	139.679
Desarrollo y defensa de derechos	556.228
Educación e investigación	33.052
Vivienda	3
Medio ambiente y protección animal	678
Otras actividades asociativas	74.834
Otros	22.094
Religión	230.074
Salud	10.907
Sin información	18.860

Fuente: MOSC (2020)

<sup>9</sup> Viviendas construidas sobre estacas en el agua que puede ser en el margen de los ríos, lagos, lagunas, caños o, incluso, el mar.

Una vez contemplado el número de ESFL activas en Brasil, así como la distribución por área de actuación, otro importante dato es el que corresponde al número de entidades por Regiones<sup>10</sup>, segregados por tipo de entidad (asociaciones o fundaciones privadas). Esta información es importante, sobre todo si llevamos en consideración las significantes desigualdades regionales lo que, a fin de cuentas, es lo que determina las demandas por los servicios ofertados por las ESFL. Como se puede ver en la Tabla 1.4, la Región Sureste, compuesta por cuatro estados (São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais y Espírito Santo) detiene el mayor número de entidades del país, lo correspondiente a un 39%. Vale mencionar que esta región, a pesar de ser la segunda menor en extensión territorial, es la más poblada, con 87 millones de habitantes. Eso resulta en una densidad demográfica alta, de 95,5 hab./km<sup>2</sup>, la mayor de Brasil. El Sureste, por último, es la región más desarrollada del país (con destaque del sector industrial, financiero y comercial) y que más contribuye con el PIB nacional, un 53%.

---

<sup>10</sup> Brasil, compuesto por 26 estados y el Distrito Federal, se divide en cinco regiones según características específicas que pueden ser sociales (nº de habitantes, índice de desarrollo humano, densidad demográfica), económicas (PIB y nivel de industrialización) o físicas (clima, vegetación y relevo). Las regiones son las siguientes: Norte, Noreste, Centro-Oeste, Sur y Sureste

**Tabla 1.4***Número de ESFL, por Regiones de Brasil, por naturaleza jurídica (2018)*

<b>Región</b>	<b>Tipo</b>	<b>Nº de entidades</b>	<b>% / Reg.</b>
Norte	Asociaciones	46.695	
	Fundaciones	791	
	Suma	47.486	7,2
Noreste	Asociaciones	169.044	
	Fundaciones	3.209	
	Suma	172.253	26,1
Centro-Oeste	Asociaciones	50.361	
	Fundaciones	1.172	
	Suma	51.533	7,8
Sur	Asociaciones	126.809	
	Fundaciones	1.855	
	Suma	128.664	19,5
Sureste	Asociaciones	254.085	
	Fundaciones	5.313	
	Suma	259.398	39,4
Todas	Asociaciones	646.994	
	Fundaciones	12.340	
	Suma	659.334	100,0

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de MOSC (2020)

En segundo lugar, aparece la Región Noreste, con un porcentaje de 26% de las ESFL del país. Esta región, compuesta por nueve estados (Alagoas, Bahia, Ceará, Maranhão, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte y Sergipe), es la segunda más grande en términos de



población, con 56 millones de habitantes, de acuerdo con el IBGE (2020), pero la que presenta más problemas sociales, sobre todo por el bajo desarrollo, además de sus propias características geográficas. Hay muchas personas en esta región que viven en una situación de pobreza extrema. El Noreste contribuye con un 14,5% al PIB del país y tiene una densidad demográfica de 36,7 hab./km<sup>2</sup>.

La Región Sur, en tercer lugar, detiene el 19,5% de las ESFL. A pesar de ser la más pequeña en extensión territorial, no es la que posee el menor número de entidades. El Sur de Brasil se compone de tres estados (Paraná, Rio Grande do Sul y Santa Catarina), con una población de 29 millones de personas y una densidad demográfica de 52 hab./km<sup>2</sup>. Esta región es la que presenta los mejores indicadores sociales en Brasil, debido fundamentalmente a sus buenas políticas públicas tanto para la educación como para la salud. Contribuye con un 17% del PIB y es una de las regiones de mayor industrialización de Brasil, pero merece destaque también la agropecuaria y la producción de uvas y vino. La Región Sur, al fin, es la que posee características más distintas de todas las demás regiones del país, explicado básicamente por el contexto histórico, es decir, por su colonización esencialmente alemana e italiana.

En cuarto lugar, con un 7,8% de las ESFL, aparece la Región Centro-Oeste. Esta región es la segunda mayor en extensión territorial, pero con el menor número de habitantes, un poco más de 16 millones. El Centro-Oeste, compuesto por tres estados (Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Goiás) y el Distrito Federal, tiene una densidad demográfica de 10 hab/km<sup>2</sup> y su participación en el PIB es de un 10%, lo que equivale a R\$ 659.759.000,00.

Finalmente, en quinto lugar, en número de ESFL, está la Región Norte con un 7.2%. Esta es la región más grande de Brasil en extensión territorial, acerca de 45% del territorio nacional y se está compuesta por siete estados (Acre, Amapá, Amazonas, Pará, Rondônia, Roraima y Tocantins). Con una población de más de 18 millones de habitantes, presenta la menor densidad demográfica brasileña, de 4,7 hab./km<sup>2</sup>. Es en la región norte donde se encuentra la selva amazónica, mayor foresta tropical del mundo. Participa con 5,6% del PIB de Brasil.

Al detallar la información por regiones nos da una mejor visión de la realidad del tercer sector brasileño. Esta división también será necesaria para el desarrollo de la parte empírica de esta investigación, donde se analizará si la ubicación geográfica de la entidad influye en su nivel de transparencia. En la Tabla 1.5 se agrupan los datos correspondientes al número de ESFL, por regiones; así como el número de habitantes, la densidad demográfica y la relación entre habitantes y ESFL. La condensación de esos datos se hace para verificar si hay discrepancias significativas con relación al número de ESFL por Región de Brasil. Del análisis de los números presentados, se puede ver que la distribución en las regiones Sureste, Noreste y Centro-Oeste es muy similar, con una media de 320 personas por entidad. La gran excepción es la Región Sur, con alrededor de 225 personas por ESFL. Una posible explicación para ello sería por el hecho de tratarse de una de las regiones más desarrolladas del país, tanto en términos económicos como sociales. Ya, en sentido contrario, queda la Región Norte que aparece con 379 habitantes por ESFL. Por tratarse de una de las regiones más pobres del país y con una densidad demográfica de 4,7 hab./km<sup>2</sup> que significa que hay varias pequeñas localidades muy alejadas entre ellas. Por estas razones, posiblemente hay una laguna mayor que demanda una cantidad más grande de entidades para cubrirlas.

**Tabla 1.5**

*Número de habitantes, por ESFL, por Región*

<b>Región</b>	<b>Nº ESFL</b>	<b>Habitantes (en millones de hab.)</b>	<b>Densidad demográfica (Hab./km<sup>2</sup>)</b>	<b>Hab. / ESFL</b>
Sureste	259.398	87	95,5	335
Noreste	172.253	56	36,7	325
Sur	128.664	29	51,9	225
Centro-Oeste	51.533	16	10,1	310
Norte	47.486	18	4,7	379

Fuente: Elaboración propia a partir de datos del IBGE (2020)

La importancia del tercer sector brasileño también queda reflejada en el total de recursos públicos federales que fueron transferidos para las ESFL durante los últimos años. Como se puede ver en la Tabla 1.6, las transferencias, con un promedio de 13 mil millones de reales (moneda brasileña), prácticamente se mantuvieron estables, con un ligero incremento en el año de 2017.

**Tabla 1.6**

*Evolución de recursos públicos federales transferidos para las ESFL, Brasil, 2010-2018*

<b>Año</b>	<b>Valor Total en R\$</b>
2010	14.297.274.425,89
2011	11.846.499.162,67
2012	13.532.183.818,12
2013	13.163.926.975,81
2014	13.740.610.989,22
2015	11.449.692.318,91
2016	12.099.265.493,98
2017	15.663.320.533,20
2018	12.922.698.045,25

Fuente: MOSC (2020)

Por último, pero no menos importante, se expone la cuestión del empleo remunerado que asciende a 2.283.922. Puede parecer un número considerable, incluso al compararlo con países europeos expuestos anteriormente en la Tabla 1.1, pero en realidad no lo es, si llevamos en consideración que Brasil es un país con dimensiones continentales, 8.510.295,914 km<sup>2</sup>, y con una población de aproximadamente 210 millones de habitantes. Examinando la cantidad de empleados por regiones, Tabla 1.7, y comparándoles con el número de entidades de su

respectiva región, se encuentran las siguientes ratios: 5,1 trabajadores en media para cada ESFL de la Región Sureste; 3,2 tanto en la Región Sur como en el Centro-Oeste; 1,8 en el Noreste y 1,4 en la Región Norte.

**Tabla 1.7**

*Número de vínculos formales de trabajo en las ESFL, según regiones de Brasil, 2018*

<b>Región</b>	<b>Cantidad de empleos</b>
Sureste	1.333.367
Noreste	314.595
Sur	406.135
Centro-Oeste	162.627
Norte	67.198

Fuente: MOSCP a partir de OSCIP/MJ, RAIS, CNPJ/SRF/MF 2018

Ante los datos presentados, se constata que el tercer sector, en ambos países, es muy significativo, tanto en términos del: número de entidades existentes y operativas; montante de recursos que mueven para llevar a cabo sus proyectos; y personas vinculadas tanto profesionalmente como vía voluntariado. Ello reafirma la importancia del papel desarrollado por ese sector en la economía, lo que consiguientemente justifica la presente investigación.

### **1.1.3. Tipologías de entidades y ámbito de actuación**

En la revisión de la literatura se ha comprobado el uso de una terminología muy diversa para referirse a las ESFL. Como ejemplo se puede citar las siguientes: Organizaciones No Gubernamentales (ONG), Organizaciones No Lucrativas (ONL), Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL), Entidades Sin Fines Lucrativos (ESFL), entre otras. El documento nº 23 de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), refiriéndose al Tercer Sector, declara que:

Dentro de este sector incluye un elevado número de organizaciones, las cuales, bajo las denominaciones genéricas de “Entidades sin fines lucrativos”, “Entidades sin ánimo de lucro”, “Organizaciones no gubernamentales (ONGs)” atienden diversas actividades: benéfico-asistenciales, sociales, políticas, sindicales, religiosas, culturales, corporativas, deportivas, etc., que prestan en exclusiva o colaborando con el sector público (AECA, 2003, p. 15).

En Brasil, de la misma forma, las ESFL suelen ser identificadas como Instituto, Clubes, Organización No Gubernamental (ONG), Organizaciones de la Sociedad Civil (OSC), entre otras denominaciones. No obstante, independientemente de cómo son llamadas, de acuerdo con la Ley 10.406, de 10 de enero de 2002 – que es el Código Civil de Brasil (Lei 10.406/2002) – disciplina que esas entidades son constituidas bajo la forma jurídica de asociación o fundación privada. En España, acorde con lo señalado por AECA (2003, 16), “las ESFL pueden adoptar diversas formas jurídicas, como, por ejemplo, entidades mercantiles, fundaciones, asociaciones, corporaciones de derechos público, federaciones deportivas etc”.

Salamon y Anheier (1997), al formular la “Definición estructural operativa de la Universidad Johns Hopkins” para el Tercer Sector, detallada anteriormente, además de puntar las cinco características fundamentales que las determinan (Organizaciones, Privadas, Sin fines de lucro, Autónomas y Voluntarias), afirmaron que bajo estas cinco condiciones se albergan numerosas instituciones de orígenes y propósitos heterogéneos. Ante lo expuesto, han tratado de complementar la definición con un sistema de clasificación, especialmente diseñado para las ESFL. Se trata, por lo tanto, de la *International Classification of Nonprofit Organizations* (ICNPO), que consiste en doce categorías de organizaciones relacionadas a la actividad que realizan, conforme se expone en la Tabla 1.8.

Las ESFL, pues, desempeñan sus actividades en diferentes áreas, incluso hay algunas que las desenvuelven en más de una. Estos distintos campos en los que desarrollan sus actividades constituyen acciones de indudable importancia para la sociedad.

**Tabla 1.8**

*Clasificación Internacional de las ESFL*

1	Cultura y recreación
2	Educación
3	Salud
4	Servicios sociales
5	Medio ambiente
6	Desarrollo comunitario
7	Defensa de derechos y política
8	Fundaciones financieras
9	Organizaciones internacionales
10	Religión
11	Asociaciones Empresariales y Profesionales, y sindicatos
12	Otros

Fuente: Salamon y Anheier (1997)

Conforme a lo ya mencionado, en Brasil, de acuerdo con la Ley 10.406, de 10 de enero de 2002 (Código Civil de Brasil), las ESFL son constituidas bajo la forma jurídica de asociación o fundación privada. El Art. 44 de la referida ley señala que las personas jurídicas de derecho privado son las i) Asociaciones, ii) Sociedades, iii) Fundaciones, iv) organizaciones religiosas, v) partidos políticos, y vi) las empresas individuales de responsabilidad limitada.

La Ley 10.406/2002, por tanto, en el “Título II – DE LAS PERSONAS JURÍDICAS”, dedica el Capítulo I a las Normas Generales, del Art. 44 al 52; el Capítulo II a las Asociaciones, del Art. 53 al 61; y el Capítulo III a las Fundaciones, del Art. 62 al 69. A diferencia de las fundaciones, el

Código Civil no especifica los fines para los cuales una determinada asociación se constituye. Se limita a definirla como “la unión de personas que se organizan para fines no económicos”. En cambio, al tratar de las fundaciones, el párrafo único del Art. 62 dice que “las fundaciones solamente podrán constituirse para fines de:

- Asistencia Social;
- Cultura, defensa y conservación del patrimonio histórico y artístico;
- Educación;
- Salud;
- Seguridad alimentaria y nutricional;
- Defensa, preservación y conservación del medio ambiente y promoción del desarrollo sostenible;
- Investigación científica, desarrollo de tecnologías alternativas, modernización de los sistemas de gestión, producción y difusión de información y conocimientos técnicos y científicos;
- Promoción de la ética, la ciudadanía, la democracia y los derechos humanos;
- Actividades religiosas.

Es posible, por lo tanto, definir la fundación privada como una persona jurídica de derecho privado, sin fines lucrativos, creada a partir de un patrimonio concedido por su instituidor, a través de testamento o escritura pública, con el fin de atender un objetivo específico y que este sea de interés público.

Conviene destacar que las fundaciones, en Brasil, pueden ser públicas o privadas. Las primeras son aquellas creadas por ley, por alguna institución pública, y que, consecuentemente, van a seguir las Normas de Contabilidad Aplicadas al Sector Público. Las privadas, a su vez, pueden ser creadas por personas físicas, familias o incluso empresas y una vez instituidas

pierden en vínculo con el instituidor. Estas pertenecen al Tercer Sector y siguen las Normas de Contabilidad Aplicadas al Tercer Sector.

Además, las ESFL que operan en Brasil pueden obtener titulaciones, certificaciones y cualificaciones. Con relación a las titulaciones, actualmente pueden ser de ámbito estatal o municipal, Utilidad Pública Estatal (UPE) y Utilidad Pública Municipal (UPM), respectivamente. El título de utilidad pública federal fue abolido en el año de 2015, por ocasión del Marco Regulatorio de las Organizaciones de la Sociedad Civil (MROSC), instituido por la Ley nº 13.019 (2014) y que será mejor detallado en el apartado 3.2 de este capítulo. Acerca de las certificaciones, se puede citar como la principal el Certificado de Entidad Benefactora de Asistencia Social (CEBAS), que proporcionar la exención de la contribución de la seguridad social por parte del empleador. Por último, con respecto a las cualificaciones, se tiene las Organizaciones Sociales (OS), creadas por la Medida Provisoria 1.591/97, reeditada varias veces y se convirtió en la Ley nº 9.637 (1998) y las Organizaciones de la Sociedad Civil de Interés Público (OSCIP) creadas por la Ley nº 9.790 (1999).

Por último, en lo relativo al campo de actuación de las ESFL, se puede decir que, en ambos los países, puede ser local, regional, nacional o internacional. Cabría mencionar que, en Brasil, el control de las fundaciones privadas, así como de las asociaciones de interés social es realizado por el Ministerio Público de cada estado de la federación. Por tanto, si una determinada entidad desempeña sus actividades en más de un estado, deberá rendir cuentas a los órganos de control de cada uno de los estados en que actúa.

## **1.2. Importancia de la Transparencia y la Rendición de Cuentas en el Tercer Sector**

### **1.2.1. Conceptos Básicos**

La hipótesis de partida de esta tesis es que la Transparencia es condición *sine qua non* para la supervivencia de las ESFL. No obstante, antes que nada, es necesario comprender su real significado, así como el concepto de Rendición de Cuentas. En esta perspectiva, Vidal y Grabulosa (2007) afirman que estos conceptos están todavía un poco mezclados y confundidos.



Para estos autores, el de Rendición de Cuentas está próximo al concepto anglosajón de *Accountability*. En sus propias palabras:

La rendición de cuentas se refiere a la explicación de aspectos organizativos tales como la razón de ser y los valores de la entidad, las actividades y su impacto, la financiación, el equipo y las políticas de gestión y desarrollo de personas, la visión que tiene de la sociedad, las políticas de comunicación, etc. Así, este concepto ofrece una visión global sobre la organización que va más allá de los aspectos económicos (Vidal & Grabulosa, 2007, p. 6).

El Tribunal de Cuentas de la Unión [TCU] (2020) de Brasil también entiende la Rendición de Cuentas como *Accountability*. Al definir este concepto expresa que: “Al Presidente cabe rendir cuentas consolidadas de todo el gobierno. A los demás administradores, cabe rendir cuentas de los resultados alcanzados en la gestión de los recursos administrados en función de los objetivos de interés colectivo establecidos por el poder público (*accountability*)”.

Ya con relación a la Transparencia, Vidal y Grabulosa (2007) entienden que esta perspectiva es muy estricta de las ESFL, una vez que se relaciona con los propios valores organizativos y sectoriales, que según ellos se trata de algo más exigente que los mínimos legales requeridos. Afirman que se trata de un concepto complejo que requiere esfuerzo y que tiene que ser gestionado de manera consciente por las organizaciones de la sociedad civil. Para esos autores, el sentido del término Transparencia está próximo al concepto anglosajón de *Disclosure*. Veamos, *ipsis verbis*, lo que apuntan:

La transparencia es el grado de información y la actitud con la que se afronta el proceso de rendición de cuentas. Este grado está influenciado por variables como los valores organizativos, la actividad realizada, los destinatarios de las actuaciones, la cultura participativa de la organización o el entorno social, entre otras. Por todo esto, es necesario analizar el grado de transparencia en coherencia con las características de cada entidad. (Vidal & Grabulosa, 2007, p. 6)

Para Montserrat (2009), la Rendición de Cuentas tiene que ver con la medición, a través de indicadores, del impacto que tiene la actividad realizada por la entidad. Ya el concepto de Transparencia tiene que ver con la correcta gestión de la información con el fin de presentarla de forma clara a las distintas partes involucradas, pero que eso no significa evidenciar toda la información de la ESFL.

Según Fuentes (2007), la rendición de cuentas es una parte ineludible de la propia naturaleza de las ESFL en lo que se refiere a los servicios que esas entidades prestan a la sociedad. Eso, según el autor, puede ser denominado como el “contrato social” entre ESFL y la sociedad en general. En ese sentido, afirma que la rendición de cuentas no se trata solamente de una cuestión económica, sino de legitimidad e identidad del Tercer Sector. Remata aseverando que la existencia de las organizaciones del sector no lucrativo se debe a la confianza que ellas infunden a la sociedad y que para mantenerse es esencial una gestión económica transparente.

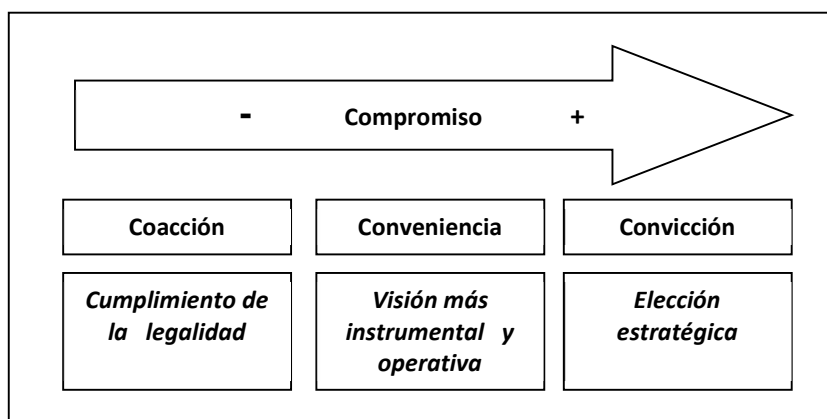
Al analizar lo que preconiza ese último autor, se puede percibir que él hace una diferenciación entre rendición de cuentas y transparencia y entendemos que esta diferencia está en la misma línea de los autores anteriormente mencionados. En resumidas palabras, sugiere que la rendición de cuentas es algo inherente a las ESFL, algo obligatorio, mientras que la transparencia configura un paso a más, voluntario, capaz de conservar la confianza que la sociedad deposita en la entidad.

Marcuello et al. (2007), también entienden la rendición de cuentas como algo no solamente relacionado con la adecuación y justificación de los gastos en tiempo y forma. Afirman que hay que llevar en consideración el comportamiento global de cada ESFL, sus actividades, actuaciones y resultados. Que eso se denomina en la literatura internacional como *accountability* y en España va en la línea de *rankings* de calidad, como por ejemplo el de la Fundación Lealtad.

De acuerdo con Vidal y Valls (2006), hay distintas maneras de afrontar la rendición de cuentas y la transparencia desde las organizaciones no lucrativas. Para ellos, conforme se representa en la Figura 1.8, un enfoque básico de la rendición de cuentas es el estricto cumplimiento de la legalidad. Un paso más allá es llegar a identificar una cierta conveniencia operativa, llevando a cabo acciones de rendición de cuentas porque implican ventajas para la organización. Por último, se encontraría la visión que supone incorporar una cultura de transparencia de la entidad; se trata de hacerlo por una elección estratégica y actuar de manera transparente, haciendo una rendición de cuentas amplia y continuada. Esta opción ayudaría al compromiso y a la sostenibilidad de la organización.

**Figura 1.8**

*Hacia la cultura de la transparencia*



Fuente: Vidal y Valls (2006)

La transparencia, de acuerdo con Campos et al (2011), ha pasado de ser una cuestión operativa para convertirse en una cuestión estratégica. Según ellos, se relaciona con la legitimidad de la organización, la verificación de las mejores prácticas por parte de sus miembros directivos, así como los mecanismos de control que evitan la mala gestión.

En líneas generales, lo que se puede extraer de todo ello es que la Rendición de Cuentas sería algo obligatorio dirigido normalmente a quién financia las actividades de la ESFL, mientras que la Transparencia sería voluntaria, es decir, una rendición de cuentas sin mirar a quien; para todos y de forma amplia. El TCU (2020), en ese sentido, define la Rendición de Cuentas como la “Obligación social y pública de dar informaciones sobre algo por lo cual se es responsable” y afirma que el procedimiento es la base de la transparencia y de Control Social.

Entendemos, por lo tanto, la Rendición de Cuentas como obligatoria, no únicamente de los aspectos económicos, y que tiene un destinatario predeterminado. En cuanto a la forma de rendir cuentas, nos parece relevante algunas herramientas clasificadas por categorías propuestas por Vidal y Grabulosa (2007), conforme a lo expuesto en la Figura 1.9. Además, estos autores afirman que la Rendición de Cuentas se trata de una herramienta importante en la medida que facilita la colaboración entre entidades, a la vez que visibilizan los valores compartidos como organizaciones del tercer sector.

**Figura 1.9***Herramientas de rendición de cuentas*

- Herramientas que responden a exigencias legales, como pueden ser la memoria de actividades anual o las cuentas económicas, liquidaciones periódicas, inscripción a registros u otras que pueden exigir los poderes públicos (ya sean de tipo local, autonómico o estatal).
- Herramientas de tipo individual y voluntario, como pueden ser las webs organizativas, intranets para los voluntarios, publicaciones propias, etc.
- Certificaciones voluntarias, como, por ejemplo, algunos sistemas de calidad, los principios de la Fundación Lealtad u otros como el *ONG Benchmarking* de SGS.
- Mecanismos de autorregulación sectorial, generalmente impulsados por las estructuras de segundo y tercer nivel, como por ejemplo los códigos éticos o de conducta, junto con los propios indicadores de cumplimiento, etc

Fuente: Vidal y Grabulosa (2007, p. 6)

Desde el ámbito profesional en Brasil, el Colegio Federal de Contabilidad (CFC), junto con la Fundación Brasileña de Contabilidad (FBC) y la Asociación Nacional de Procuradores y Promotores de Justicia de Fundaciones y Entidades de Interés Social (PROFIS), a través de França et al. (2015) definen la Rendición de Cuentas como:

El conjunto de documentos e informaciones proporcionados por los dirigentes de las entidades a los organismos interesados y autoridades, de forma a posibilitar la apreciación, conocimiento y juicio de las cuentas y de la gestión de los administradores de las entidades, según las competencias de cada organismo y autoridad, en la periodicidad establecida en el estatuto social o en la ley. (p. 81)

En definitiva, se pueden encontrar en la literatura muchas y distintas definiciones de Rendición de Cuentas y de Transparencia, pero de forma concisa, y a efectos de esta investigación, entendemos que la Rendición de Cuentas camina lado a lado con la Transparencia y estas, a su vez, como la accesibilidad, por parte de los *stakeholders*, a las informaciones institucionales referentes a asuntos de sus intereses.

### **1.2.2. La transparencia en una ESFL**

La Transparencia, indudablemente, es la principal clave para la construcción de la legitimidad de las ESFL y la forma más eficaz de incrementar la confianza social. Todo ello tiene como consecuencia una mayor obtención de recursos necesarios al funcionamiento de esas entidades. Recursos estos, no solamente financieros, pero también material y humano, como es el voluntariado.

En consonancia con lo anterior, Yasmin y Ghafran (2021), en reciente estudio, afirman que “los temas de *accountability*, legitimidad y confianza han permanecido al frente del debate en torno a las organizaciones sin fines de lucro y sus actividades” (p.399).

Las últimas publicaciones sobre el Tercer Sector, asimismo, destacan sobre manera la importancia que tiene la transparencia para las ESFL (Benito-Esteban et al., 2019; Carvalho et al., 2020; Dang & Owens, 2019; Dethier et al., 2021; Harris & Neely, 2021; Pejcal, 2020; Pereira et al., 2019; Sanzo-Pérez et al., 2017; Villarroya Lequericaonandia & Ramos Sánchez, 2018). Dicha importancia reside fundamentalmente en el hecho de que sin una verdadera transparencia la sostenibilidad de la organización queda comprometida. Hoy en día para mantenerse operativa en el sector, la ESFL debe evidenciar de dónde vienen sus recursos, dónde están siendo aplicados y, sobre todo, cuáles son los beneficios de la aplicación de estos recursos.

Cabe resaltar que, en el caso concreto de las ESFL, esta exigencia se incrementa por el hecho de que la credibilidad de ellas depende, fundamentalmente, de la confianza social que son capaces de generar. No hay que olvidar que en un contexto de crisis – como en el actual de pandemia – esta necesidad crece, ya que, inexorablemente, hay una considerable reducción de

los recursos disponibles a la vez que se aumenta la demanda por los servicios ofertados por esas entidades.

En el sentido apuntado, merece destaque las palabras de Salamon y Turrillas (2020):

En un momento de crisis resultante de una pandemia global como la que está ocurriendo al momento de la publicación de este informe, la captura de dichos recursos en donaciones caritativas es más urgente que nunca para abordar los muchos desafíos y desigualdades evidentes que esta pandemia ha expuesto (p. iv).

En un mundo de crecientes demandas sociales, el papel de las ESFL es crucial; incluso reconocido tanto por las autoridades públicas como la sociedad en general (Moreno-Albarracín et al., 2021). En el sentido apuntado, un ejemplo sería las organizaciones benéficas que de acuerdo con Marshall et al. (2018), poseen características únicas como organizaciones y son cada vez más importantes para la vida del ciudadano.

Tampoco se puede ignorar los lamentables casos de corrupción y fraudes ocurridos en los últimos años, lo que sin lugar a duda afecta fuertemente a la imagen global de esas entidades y, consecuentemente, a la imprescindible captación de recursos. Los casos de corrupción, por tanto, han provocado un aumento de la demanda de informaciones más detalladas, tanto con relación a los recursos financieros, como de las actividades y/o proyectos que las ESFL desarrollan. Respecto a los proyectos, inclusive, Cabedo et al. (2018), señalan que transmitir información completa sobre ellos a la sociedad es un elemento clave de transparencia, una vez que las entidades del tercer sector operan en un ambiente de confianza pública.

Silva (2020), quien desarrolló un estudio con el fin de verificar los efectos de la transparencia de las organizaciones benéficas en Brasil, utilizando como muestra las 100 entidades benéficas que ganaron los primeros premios “100 Mejores ONG” promovidos por el Institute Doar en 2017; obtuvo como uno de los resultados que la mayoría de los participantes, más de un 94%, cree que los escándalos financieros, que involucran corrupción o fraude en un

pequeño grupo de ESFL, pueden afectar negativamente a todo el tercer sector tan pronto como la noticia gana publicidad.

Ante a lo expuesto, respecto a los casos de mal uso de los recursos, el donante en particular y la sociedad en general, cada vez más, exigen una mayor transparencia de las instituciones del sector no lucrativo (Benito-Esteban et al., 2019; Dang & Owens, 2020; Lacruz, Nossa, Guedes, et al., 2021; Lee & Choi, 2019; Mahadi et al., 2021; Pérez & Cruz, 2020). Las ESFL, a su vez, deben tener como algunas de sus metas, según Ortega-Rodríguez et al. (2020), la reducción de la corrupción y la promoción de la transparencia, con el fin de alcanzar la sostenibilidad social. Ahmed (2021, p. 18) remata diciendo que “la divulgación de la rendición de cuentas y la transparencia es fundamental para las organizaciones benéficas, para mantener la confianza y la entrada de recursos”.

En este sentido, Campuzano (2007, p. 13) advierte que “sin una verdadera transparencia, rendición de cuentas e independencia de los gobiernos, tenemos una sociedad civil débil, dependiente, sin capacidad de crítica y debilitando las causas justas que pretende abanderar”.

Vidal y Grabulosa (2007, 14) en la misma línea de pensamiento, destacan que:

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

Hyndman y McConville (2018), que investigaron la confianza y la rendición de cuentas en las organizaciones benéficas del Reino Unido, trataron de explorar la interconexión de los



mecanismos públicos y privados de rendición de cuentas de esas entidades con el fin de cumplir con la *accountability* y generar confianza con las principales partes interesadas. La idea es que, cuando las organizaciones individuales y el sector en conjunto son capaces de satisfacer de forma más efectiva las expectativas de las partes interesadas, existe el potencial para generar o restaurar la confianza. Ese estudio, por tanto, entiende la rendición de cuentas como un importante medio para desarrollar, mantener y restaurar la confianza en las organizaciones.

Todavía sobre la rendición de cuentas, cabe resaltar que esta se refiere a todo tipo de información. Incluso existe en las ESFL, según Brusca et al. (2022), un consenso sobre la importancia de completar la información financiera con otra información no financiera, con el fin de cumplir con el objetivo de rendición de cuentas.

La confianza pública en las organizaciones sin fines de lucro también fue objeto de estudio en Canadá, donde Farwell et al. (2019) buscaron explicarla a través de la influencia de las percepciones públicas de rendición de cuentas, transparencia, familiaridad y confianza institucional. El estudio trató de analizar datos transversales recopilados de una muestra aleatoria de 3.853 canadienses para este fin. Los resultados evidenciaron que cada factor – con excepción de la confianza en las instituciones gubernamentales – tiene un efecto significativo en el nivel de confianza que tenían los encuestados en las organizaciones benéficas sin fines de lucro. Concluyeron, por lo tanto, que la confianza pública en las ESFL puede aumentar los beneficios sociales del sector sin fines de lucro al mejorar la participación de la población en general en el sector.

La manera de afrontar a la desconfianza, de acuerdo con Arpa (2007), es ser transparente en su línea de pensamiento, en sus actuaciones, en su gestión y en sus equipos. Para ese autor, la transparencia es el antídoto contra la desconfianza y remata afirmando que hay que mostrar su honestidad a los socios y colaboradores, pero también a la sociedad en general, que sus cuentas están claras, que la cooperación está realmente dirigida a las personas que más lo

necesitan, que su profesionalidad es lo que les hacen eficaces y que los recursos no se malgastan.

Para Marcuello et al. (2007), no es posible precisar cuáles son las causas últimas de las demandas crecientes de transparencia en la gestión de las organizaciones. Sin embargo, lista como posibles razones: i) la ocupación de una posición cada vez más destacada en los procesos sociales, políticos y económicos de la sociedad; ii) el aumento de las actividades de las ESFL; y iii) los casos de escándalos que han activado las dudas y suspicacias en el sector.

De acuerdo con Montserrat (2009), las principales razones que confirman la importancia de la transparencia en el tercer sector residen en los tres factores destacados a continuación: la pérdida de credibilidad en las organizaciones no lucrativas; el crecimiento de la influencia política y económica de las ESFL; y las características específicas del tercer sector de acción social.

Ya Murtaza (2011), señala que existen varias razones que justifican la necesidad de transparencia de las ESFL, mencionando las siguientes: su representatividad y contribución a la sociedad, la dudosa calidad de los proyectos de las entidades y los casos de abuso de poder en los últimos años.

Carvalho et al. (2017), destacan que la necesidad de mejorar la transparencia de la ESFL es fundamental para salvaguardar su reputación y legitimidad, lo que ha convertido la rendición de cuentas en una de las principales preocupaciones de esas organizaciones. Sin embargo, Nginingini y Saadeh (2018), quienes investigaron la importancia de la transparencia en la construcción de la confianza de los donantes en el contexto de Nueva Zelanda, van más adelante y nos advierte que la transparencia no es tan solo como hacer que la información de la organización esté disponible, una vez que los donantes también evalúan la confiabilidad de las prácticas de caridad. Este estudio descubrió que la transparencia es una herramienta de construcción de confianza basada en relaciones de honestidad. De acuerdo con esos autores, aunque el nivel de influencia de la transparencia es alto, la naturaleza del servicio proporcionado

por la organización es igualmente un factor clave para finalizar las decisiones de donación de los donantes.

En definitiva, entendemos que la transparencia para las entidades que componen el tercer sector consiste en una de las formas más importantes que disponen para evidenciar su forma de actuar, su capacidad de gestión y el impacto positivo que provocan en los lugares donde desarrollan sus actividades y eso, consecuentemente, puede inspirar una mayor confianza a sus donantes reales y potenciales.

Ante todo lo expuesto, no cabe dudas en cuanto a la necesidad que las ESFL tienen de implantar una verdadera cultura de transparencia. No obstante, merece destacar que la transparencia no significa solamente proporcionar información, pero garantizar que esta pueda ser accedida, comprendida y utilizada con facilidad por los interesados. Asimismo, transparencia no significa evidenciar todo. Es utópico pensar que la transparencia tiene que ser irrestricta e ilimitada. Información estratégica relacionada con la captación de recursos, por ejemplo, no se debe divulgar; una vez que al hacerlo la entidad corre el riesgo de ver los recursos mermaren.

### **1.2.3. Teorías sobre la transparencia aplicadas al tercer sector**

Una vez comprobada la importancia de la transparencia para las entidades del tercer sector, se pasa a analizar las teorías que tradicionalmente han permitido explicar las razones por las cuales las organizaciones, con o sin fines lucrativos, son fomentadas a divulgar información de forma voluntaria, tanto financiera como no financiera, y a partir de ahí identificar la teoría que más se ajusta a la realidad de las ESFL y que dará soporte a esta investigación.

Antes que nada, es importante destacar que existen en la literatura varias teorías que se proponen a explicar la política de revelación de información. Sin embargo, conforme afirma Verrecchia (2001), no hay una teoría integradora de la divulgación de información, sino varias y que cada una de ellas tiene el propósito de explicar un aspecto específico.

En el ámbito de las entidades con fines lucrativos, es decir, las empresas, los estudios sugieren que una mayor cantidad de información creíble puede disminuir el coste de capital. Son

numerosos los estudios y algunos de los más tradicionales, según Rueda (2007), fueron los de Choi (1974), Verrechia (1983), Fishman y Hagery (1989) y Healy y Palepu (1993). Al trasladar esa lógica para el tercer sector, consideramos que una mayor divulgación de información de calidad por parte de las ESFL – lo que es lo mismo que una mayor transparencia – puede contribuir tanto para la disminución de los costes en la captación de recursos como para el efectivo aumento de estos.

El entendimiento, efectivamente, es que una mayor divulgación de información de calidad, por parte de las ESFL, es capaz de mejorar la imagen de la entidad, además de evidenciar la capacidad que tiene ella de llevar a cabo sus actividades y, consecuentemente, de provocar, por un lado, una mayor captación de recursos y, por otro, de reducir los costes en la captación de estos. Entonces, los esfuerzos realizados en este sentido, conseguidamente, provocarían un impacto positivo en el sector.

Como resultado del análisis preliminar sobre las teorías relacionadas con la divulgación de información se puede indicar que el principal cuerpo teórico que justifica las políticas de divulgación de información, de acuerdo con los estudios de Rueda (2007) y Vazzano (2018), es el siguiente: i) la teoría de la agencia, ii) la teoría de la señal; iii) la teoría del proceso político; iv) la teoría de la legitimidad; v) la teoría de los *Stakeholders* y, por último, vi) la teoría de los costes propietarios.

Se hace, pues, una breve explicación de cada una de las teorías citadas, exponiendo tanto los principales argumentos que fundamentan cada teoría, como sus autores. Se podrá comprobar que la asimetría informativa y en el conflicto de intereses existente entre los partícipes de la entidad son las principales causas que explican la decisión tomada por las organizaciones con relación a la información financiera que deben publicar.

*La Teoría de la Agencia* pretende explicar los conflictos de interés que pueden surgir de la relación contractual entre el principal y el agente. En esta teoría, la sociedad es concebida por un nexo de contratos, explícitos e implícitos, los cuales establecen las funciones y definen los

derechos y deberes de los *stakeholders* o partícipes. Justo de esta relación, surgen las figuras del principal y del agente, donde el primero se sitúa en el centro de las relaciones de todos los interesados. El segundo es un agente contratado, pudiendo ser acreedores, directivos, empleados, clientes, proveedores o el Estado. De esa relación, entre principal y agente, ocurre una asimetría de informaciones, ya que el agente tiene acceso a datos que el principal no tiene y viceversa. La hipótesis fundamental de esa teoría, por tanto, es que las personas tienen intereses diferentes y cada uno busca optimizar sus propios objetivos. Como el interés de cada uno de ellos no siempre coincide pueden surgir conflictos. En palabras de sus autores, Jensen y Meckling (1976, p. 308), “si ambas partes de la relación intentan maximizar sus intereses, (...) el agente no siempre actuará buscando los mejores intereses del principal”. De ahí, el argumento fundamental, de que tales problemas producen costes de agencia que provocan la reducción de eficiencia en el proceso de asignación de recursos.

La divulgación de información, incluso la proporcionada por la contabilidad, sirve de instrumento para arbitrar los conflictos de intereses entre los distintos grupos económicos. Es en este sentido, de reducir las asimetrías, que las organizaciones son animadas a divulgar información. Lev (2003), a ese respecto, alerta que las asimetrías significativas provocan graves perjuicios privados y sociales.

Healy y Palepu (2001), con la intención de reducir los efectos negativos producidos por las diferencias de información, los conflictos de interés entre empresarios y ahorradores y la delegación en la relación de agencia, proponen los siguientes incentivos a la publicación de información privada:

- Regulación que requiera a los gerentes publicar información privada;
- Acuerdos de compensación para acercar objetivos;
- La revelación de información a terceros intermediarios; y

- El control que puede llevar a cabo el Consejo de Administración o el control que ejerce el mercado.

*La Teoría de la Señal*, introducida por Ross (1979), también es consecuencia de la asimetría informativa. Esta teoría considera como principal sujeto a los inversores. Su argumento es que la confianza del inversor en la buena marcha de la empresa es el resultado de determinados comportamientos pasados de la organización con respecto al mercado. El entendimiento, a fin de cuentas, es que la divulgación de información financiera aportando nuevos datos sobre la empresa puede ser interpretada por el mercado como señales que ella está enviando con el objetivo de reducir la incertidumbre y las consecuencias que esto conlleva. El mercado, según Giner (1995), interpretará mejor o peor tal información en función de los siguientes aspectos: credibilidad, relevancia, disponibilidad y previsibilidad de la información. En ese sentido, la hipótesis es que la organización decide qué información privada conviene revelar llevando en consideración el efecto que, previsiblemente, vaya a provocar en el mercado. En ese proceso, la empresa tiene en cuenta que la relevancia de la información y la rentabilidad impactan positivamente.

*La Teoría del Proceso Político*, también conocida como *Teoría de los Costes Políticos*, de forma sucinta, se centra en la cuestión de la transferencia de recursos de las empresas a los políticos. Conforme exponen Watts y Zimmerman (1986), el pensamiento central es que el político lo que quiere es garantizar su reelección y para ello buscará incrementar su capacidad de influenciar personas. Una manera de hacerlo sería llevar a cabo el mayor número posible de programas, que para eso necesitaría captar la mayor cantidad de recursos que pueda. Las empresas, a su vez, intentan influir en los políticos, a través de la información divulgada – sobre todo la de carácter contable que es en la que el estado se basa para determinar la política fiscal, el otorgamiento de subvenciones etc. – con el fin de reducir tanto esas transferencias de riqueza, como los costes políticos. De acuerdo con Giner (1995), las empresas emprenderán esfuerzos

en el sentido de influir en los políticos para disminuir las transferencias de recursos lo que supondrá, entre otros costes, los de coalición y de influencia.

*La Teoría de la Legitimidad* admite que una determinada organización, sea ella del primer, segundo o tercer sector, es parte de un sistema social más amplio; sistema este en el que la organización impacta y es impactada por la sociedad en la que opera (Deegan, 2006). Aflora de ahí, por tanto, el concepto de un 'contrato social' entre la organización y la sociedad, que presiona a la organización para actuar en consonancia con los valores sociales establecidos de forma implícita. En este sentido, Maldonado et al. (2012) ratifican que un contrato social implícito entre la organización y la sociedad obliga a aquella comportarse de acuerdo con los valores que la sociedad, tácitamente, establecen.

De acuerdo con Deegan (2006), la teoría de la legitimidad es muy utilizada por los investigadores contables, sobre todo los que trabajan en el área de la contabilidad social y ambiental. Este autor explora, por tanto, la noción de 'legitimidad organizacional' y llama la atención para el hecho de que muchas organizaciones dependen de ese recurso para su supervivencia. Específicamente, la idea es que una organización se ve amenazada si la sociedad percibe que ella ha violado su contrato social. Eso, por ejemplo, queda patente cuando, en el caso de las entidades del tercer sector, los beneficiarios reducen o eliminan la demanda por los servicios y/o productos ofrecidos por las organizaciones, cuando los donantes reducen las donaciones o simplemente dejan de donar, cuando las empresas rompen alianzas con las entidades o cuando actúan en el sentido de desvincular su imagen a la de la ESFL, los gobiernos incrementan sus acciones en el sentido de fiscalizar y cohibir prácticas que no están de acuerdo con lo que la sociedad espera.

La proposición fundamental de esa teoría es que la implementación de la transparencia puede contribuir a las organizaciones a obtener legitimidad. Por tanto, evidenciar las razones

detrás de las políticas de revelación de información incrementaría la legitimación y la confianza en las ESFL.

Además, la divulgación de información de forma voluntaria por parte de las ESFL, potencia la transparencia de la gestión llevada a cabo por esas entidades y, de acuerdo con la teoría de la legitimidad, ello puede ayudar a la creación de una buena relación con los diferentes grupos de interesados. Esto, seguramente, facilitaría el apoyo y aprobación de sus *stakeholders*, favoreciendo así la aceptación social que se espera.

*La Teoría de los Stakeholders*, también conocida como *Teoría de los Interesados*, inicialmente presentada por Freeman (1984), sigue siendo utilizada de forma intensa en una variedad de áreas de estudio, incluso en el campo del tercer sector. Esa teoría preconiza que la organización debe conocer todos los agentes que, directa o indirectamente, tienen relación con la entidad, además de monitorearlos. Como grupo de personas interesadas e involucradas con la organización se considera, por ejemplo, los accionistas (en el caso de las empresas), los dirigentes de las ESFL, empleados, voluntarios, proveedores, clientes, donantes, la comunidad local, la sociedad en general, entre otros. La Teoría de los Stakeholders consiste, por tanto, en ampliar la responsabilidad de la organización a una amplia gama de agentes con los cuales se relaciona. Suministrar información, especialmente de carácter voluntario, a los diferentes partícipes consiste en su objetivo primordial.

*La Teoría de los Costes Propietarios*, al contrario que las demás, entiende que la divulgación de información puede ocasionar desventajas competitivas para la organización al facilitar información relevante a la competencia (Verrecchia, 1983; Wagenhofer, 1990). Por otro lado, hay autores, como por ejemplo Low y Kalafut (2002), que asevera que cada vez es más evidente que los beneficios de la divulgación de información, deducidos los costes de comunicación, superan los beneficios del secretismo. No obstante, para el FASB (2001), en esta materia no hay evidencia empírica significativa de que realmente la divulgación de información adicional cause perjuicios. Pensamos que lo más prudente sería lo preconizado por Cooke



(1992), que si los costes de elaboración de información, derivados de la obtención, de su supervisión y publicación, son demasiados elevados, es recomendable que la entidad no revele más información que la obligatoria.

Conforme expusimos en el apartado anterior, la revelación total de información puede que no sea lo ideal, además de muy improbable en la práctica. Lo que hay que tener en cuenta es que existen ventajas y desventajas en la divulgación de información. La organización, por tanto, es la que debe decidir estratégicamente qué divulgar. En ese sentido, Trombetta (2002) propone tres estrategias de comunicación de información relevante, conforme se detalla en la Figura 1.10, que son: la revelación total, la revelación parcial y la ausencia de revelación.

**Figura 1.10***Ventajas y desventajas de estrategias de revelación*

<b><i>Estrategias de revelación</i></b>	<b><i>Ventajas</i></b>	<b><i>Desventajas</i></b>
<p><b><u>Revelación Total</u></b></p> <p>La empresa revela toda la información que puede ser de interés para los destinatarios</p>	<p>Máxima transparencia</p> <p>Buenas relaciones con los inversores</p> <p>Bajo coste de capital</p>	<p>Sobrecarga de información</p> <p>Pérdida de ventaja competitiva</p>
<p><b><u>Revelación Parcial</u></b></p> <p>La empresa revela solamente parte de la información que posee y oculta el resto</p>	<p>Selectividad</p> <p>Difícil de distinguir desde la revelación total</p> <p>Se evitan costes de revelación</p>	<p>Posible alto coste del capital</p> <p>Posible pérdida de ventaja competitiva</p>
<p><b><u>Ausencia de revelación</u></b></p> <p>La empresa no revela nada más que la información que la ley le obliga a revelar</p>	<p>Protección de la ventaja competitiva</p> <p>Ocultar las malas noticias</p>	<p>Alto coste del capital</p> <p>Mala reputación en los mercados</p> <p>Posible reacción de los reguladores</p>

Fuente: Trombetta (2002, p. 7)

En síntesis, aunque no haya integración con relación a las teorías analizadas, así como la forma de presentación de la información de carácter voluntario, ratificamos nuestra hipótesis de que el suministro de una mayor cantidad de información creíble, fiable y de calidad es algo ventajoso para las entidades del tercer sector ya que de esa manera probablemente se reduciría, por un lado, la asimetría de información y aumentaría, por otro, la credibilidad y la confianza social.

Con todo, y en consonancia con lo que indican Larrán y García-Meca (2004), se puede concluir que – a pesar de los beneficios que suponen la revelación de información por encima de la legalmente exigida – la decisión de divulgar información no obedece a criterios preestablecidos, sino que es de libre elección y dependerá, exclusivamente, de las percepciones que los directivos tengan sobre los costes y beneficios derivados de las políticas de revelación voluntaria, las cuales – muy probablemente – estén influenciadas por un complejo conjunto de fuerzas de oferta y demanda informativa.

Del examen de la literatura, por lo tanto, es posible inferir que las principales razones que impulsan a los gestores a revelar voluntariamente información sobre sus entidades son:

- Reducir los costes en la captación de recursos;
- Aumentar los recursos captados (financieros, materiales y humanos);
- Mejorar la imagen de la entidad;
- Generar confianza social;
- Evidenciar la capacidad de llevar a cabo sus actividades;
- Construir una buena reputación;
- Mostrar a la sociedad los aspectos favorables de la entidad, como pueden ser los proyectos desarrollados, la cantidad de beneficiarios, los resultados de sus acciones etc.

En consecuencia de lo expuesto, todo lleva a creer que acciones individuales de las ESFL en la búsqueda por la continua divulgación de información, es decir, hacia una verdadera cultura de transparencia, tiene el potencial de impactar el sector como un todo, fortaleciéndole cada vez más y volviéndole sostenible.

Una vez revisadas las teorías explicativas de la divulgación de información, tanto su idealización inicial en el ámbito privado como su aplicabilidad a las entidades del tercer sector, con el fin de alcanzar el objetivo de esta Tesis Doctoral, se pasa a analizar la importancia de la Internet en ese proceso.

#### **1.2.4. Internet como Medio de Divulgación de Información Financiera**

Actualmente, Internet significa un poderoso medio de divulgación de información para las entidades del tercer sector, con capacidad de ampliar el conjunto de potenciales usuarios externos. No cabe dudas de que las tecnologías de la información y de la comunicación (TIC) han proporcionado un importante cambio en la forma por la cual las organizaciones divulgan información, voluntaria o no, sobre todo por el impacto en la relación coste-beneficio de la información suministrada. De acuerdo con Gálvez-Rodríguez et al. (2016b), internet consiste en un elemento esencial en la difusión de información a los diferentes *stakeholders*.

Como es sabido, el uso de las TIC ha posibilitado ofrecer una mayor cantidad de información, de mejor calidad y a un coste muy inferior al que soportaban las organizaciones cuando utilizaban los medios tradicionales. No obstante, aunque haya reducido sensiblemente esos costes, no hay que olvidar que las entidades siguen incurriendo en gastos de elaboración, sobre todo la información de carácter voluntario, que todavía son significativos, principalmente para aquellas ESFL de micro o pequeño porte. Gastos estos que podrían ser convertidos para el desarrollo de sus actividades y proyectos. Entonces, ¿por qué las entidades aplican tiempo, capital, labor y conocimiento en la preparación de dicha información? ¿Por qué no simplemente renunciar a divulgar información en Internet? Los investigadores, de forma general, entienden que la divulgación de información está directamente relacionada con la expectativa de obtenerse un mayor retorno sobre la inversión realizada. Este argumento se aplica a cualquiera de las esferas de actuación de la organización, es decir, primer, segundo o tercer sector.

Larrán y García-Meca (2004), que analizaron los costes y beneficios asociados a las políticas de divulgación de información financiera, así como los factores asociados a la extensión de dicha información, explican que los costes son aquellos gastos relativos a la confección, publicación y auditoría, además de otros indirectos – que son más difíciles de medir –, tales como los legales, políticos y los asociados a la pérdida de ventaja competitiva. Con relación a los beneficios, esos autores afirman que una mayor cantidad de información está relacionada a una

disminución de las percepciones de incertidumbre futura y, consecuentemente, pueden contribuir para la reducción del coste de capital (o de la captación de recursos), mejora de la liquidez y de la credibilidad de la organización y el incremento de la capacidad de captación de fondos externos.

En el sentido apuntado, Oehler (2000) además de considerar Internet como una fuente de información, la ve como un mecanismo para mejorar la recaudación de fondos, la contratación de personal y marketing de las ESFL. Greenlee et al. (2007), del mismo modo, consideran Internet como una herramienta viable para obtención de ventajas competitivas. Para Bonsón y Escobar (2004), lo más importante, quizás, tiene que ver con el propósito y la motivación que las organizaciones tienen para publicar información. Según esos autores, la difusión de información se da siempre en los momentos que más conviene a la entidad, buscando casi siempre mejorar sus resultados. Santos et al. (2017) – que más recientemente investigaron la divulgación de información vía página web de ESFL de Rio de Janeiro, Brasil, han comprobado, mediante técnicas estadísticas de regresión, una asociación positiva entre los ingresos de donaciones y el nivel de *disclosure* –, afirman que la divulgación de información es una de las principales formas de comunicación entre la entidad y los diversos usuarios interesados en evaluar su desempeño y que en este contexto Internet merece destaque como medio de comunicación con el potencial de proporcionar informaciones de forma tempestiva y transparente.

En la literatura contable se puede encontrar, además de los beneficios mencionados anteriormente, varios otros resultantes del uso de Internet como medio de divulgación de información. Desde ventajas relacionadas con la disponibilidad, accesibilidad y reducción de costes (Bonsón-Ponte et al., 2006), pasando por la obtención de informaciones tanto sobre las actividades realizadas por la entidad, como las personas que las realizan (Raupp & Godoy, 2013), hasta el estrechamiento de la relación entre organización y su *stakeholders* (Waters, 2007) son algunos ejemplos.

No obstante, existe en la literatura estudios que señalan el escaso uso de internet, por parte de las ESFL, como elemento de comunicación con el usuario externo y entidades pares, aunque su utilización como herramienta de comunicación interna se considere adecuado (Hackler & Saxton, 2007; Ingenhoff & Koelling, 2009). Constan, también, estudios que afirman que su uso como canal de comunicación de información relevante no es suficientemente aprovechado (Cramer, 2009) y que se debería utilizar de forma proactiva para la divulgación de información, incluso como estrategia para fomentar la legitimidad (Gálvez-Rodríguez et al., 2014a). Por último, y en el sentido contrario de lo que preconiza la mayoría de los investigadores, hay autores, como por ejemplo Denison (2009), que alegan que el coste en divulgar información en Internet es mayor que su utilidad y por lo tanto no se la incluye en la estrategia de la entidad. Asimismo, añaden otros dos motivos que serían la falta de recursos y de personal con conocimientos tecnológicos dentro de las ESFL.

No hay que olvidar que, además del uso de los sitios web como medio de divulgación de información; las ESFL pueden explorar el potencial que tienen las redes sociales, tales como por ejemplo Facebook, Twitter, Instagram, TikTok, Snapchat etc. En este sentido, encontramos en la literatura trabajos que trataron de averiguar el uso de Facebook (Gálvez-Rodríguez et al., 2014b) y de Twitter (Gálvez-Rodríguez et al., 2016a) como herramienta de comunicación estratégica para entidades sin fines de lucro.

La cuestión del uso de Internet por las ESFL de España y Brasil como medio de divulgación de información, y por tanto de transparencia, será averiguada en los Capítulos 5 y 6 de esta Tesis Doctoral, a través de estudios empíricos. A posteriori de revisar el porqué de divulgar información por Internet, sus beneficios y desventajas, se pasa a analizar la regulación obligatoria respecto a la publicación y la influencia de los códigos de conducta.

#### **1.2.4.1. Ley de transparencia**

La transparencia es uno de los principales factores que proporcionan una mayor confianza tanto a los mercados, en el caso de las empresas que componen el segundo sector,

como a la sociedad en general, desde el ámbito del primer y del tercer sector. En el primer sector, la sociedad quiere saber dónde y cómo se invierte el dinero público. Un avance que merece destaque en este sector, indudablemente, ha sido la implementación de los portales de transparencia. Ya en el caso del tercer sector, los donantes individuales, además de dónde y cómo fueron aplicados los recursos, demandan informaciones sobre los beneficios producidos por la aplicación de esos recursos financieros, materiales y humanos, es decir, si realmente han provocado una transformación.

Por consiguiente, la transparencia ha recibido una notable atención de los organismos reguladores, especialmente en la década de 2000. Buscando aumentar el nivel de transparencia de las organizaciones, las leyes de transparencia dieron soporte normativo, con rango legal, a los aspectos de transparencia, deberes de información, definición y régimen de los deberes de los administradores, entre otros.

La Ley de Transparencia española es del año 2013 – Ley 19, de 9 de diciembre – y es muy amplia en relación con a quién se aplica. En su Capítulo I se detallan todos los entes que están sujetos a ella. Concretamente con relación a las entidades del tercer sector, establece en su Artículo 3 que las entidades privadas que perciban una cierta cantidad de ayudas o subvenciones públicas, así como los adjudicatarios de contratos del sector público, también son sujetos obligados a cumplirla. La letra b) del Artículo 3, por tanto, apunta que:

Las entidades privadas que perciban durante el período de un año ayudas o subvenciones públicas en una cuantía superior a 100.000 euros o cuando al menos el 40 % del total de sus ingresos anuales tengan carácter de ayuda o subvención pública, siempre que alcancen como mínimo la cantidad de 5.000 euros.

En resumen, son esos dos criterios de sujeción a la Ley de Transparencia de España, primero la cuantía de ayuda recibida superior a 100.000 € y segundo el porcentaje de ingresos públicos recibidos por la ESFL, hasta el 40%, siempre que sean superiores a 5.000 €.

En el caso de Brasil, hay una cierta confusión respecto a la Ley de Transparencia. Hay dos leyes que quedaron conocidas como tal. La primera, la Ley complementaria nº 131, de 27 de mayo de 2009 y la segunda, la Ley nº 12.527, de 18 de noviembre de 2011.

Para evitar posibles equívocos, se precisa antes que nada apuntar que las leyes en Brasil pueden ser Complementarias u Ordinarias. La diferencia entre ellas tiene que ver con el asunto tratado, es decir, la materia, y con el quorum de aprobación.

Entonces, la ley complementaria se ocupa de materias específicas de la Constitución de la República Federativa de Brasil, de 1988 – o simplemente: Constitución Federal (CF) –, así como materias de especial importancia o materias polémicas. Al contrario de lo que pueda parecer, la ley complementaria no únicamente tiene como principal propósito complementar y explicar algo de la CF, conforme expuesto. La ley ordinaria, a su vez, existe, de modo residual, en los casos en que no hay clara exigencia de ley complementaria.

Es por esta razón que la ley complementaria, además de complementar el texto constitucional, también se destina a materias polémicas y las de gran importancia para el país, pues necesita de un mayor consenso entre los parlamentares.

Una vez aclarada la diferencia entre los tipos de leyes existentes en Brasil, retornamos a la Ley de Transparencia (LT), que según los especialistas del área del Derecho, corresponde a la primera citada, es decir, la Ley Complementaria nº 131, de 27 de mayo de 2009. Esta ley trató de incorporar disposiciones a la Ley Complementaria nº 101, de 4 de mayo de 2000, que es la Ley de Responsabilidad Fiscal (LRF), promulgada en el año de 2000 y que establece reglas de finanzas públicas dirigidas a la responsabilidad en la gestión fiscal. La LRF representa un marco para las finanzas públicas en Brasil, pero no hace ninguna referencia a las entidades del Tercer Sector. La LT, a su vez, además de establecer normas de finanzas públicas orientadas a la responsabilidad en la gestión fiscal, instituye otras medidas para determinar la disponibilidad, en tiempo real, de informaciones detalladas sobre la ejecución presupuestaria y financiera de la Nación, de los Estados miembros, del Distrito Federal y de los Municipios. Sin embargo, tal como



la LRF, la LT no hace referencia a las ESFL. Menciona la Nación, los Estados, el Distrito Federal, los Municipios, además de los entes controlados e incluso las empresas públicas o de control misto, que tengan alguna asociación con el sector público.

Ambas leyes, a pesar de no abarcar el tercer sector, han significado un gran avance en materia de transparencia para el país, sobre todo, por el hecho de promover una forma eficaz y democrática de acceso a la información mediante el uso de tecnologías y de Internet. Eso, indudablemente, ha contribuido para una mayor y mejor disponibilidad de información a la vez que ha garantizado el mantenimiento de dicha información.

Dos años y medio después de publicada la Ley de Transparencia (2009), fue promulgada la Ley de Acceso a la Información (LAI) o, lo que es lo mismo, la Ley n° 12.527, de 18 de noviembre de 2011. Esta sí que hace referencia, en su artículo 2º, a las entidades que componen el tercer sector, conforme transcrito:

Art. 2 Las disposiciones de esta Ley se aplican, en su caso, a las entidades privadas sin ánimo de lucro que reciban, para la realización de acciones de interés público, recursos públicos directamente del presupuesto o mediante ayudas sociales (subvenciones), contrato de gestión, convenio de colaboración, pactos, acuerdos, ajustes u otros instrumentos similares.

La LAI fue reglamentada por el Decreto n° 7.724, de 16 de mayo de 2012, el cual dedica el Capítulo VIII a las entidades privadas sin finalidad de lucro, artículos 63, 64, 64-A, 64-B y 64-C. Con todo, el marco legal exige solamente a las ESFL que hayan recibido recursos públicos para la realización de acciones de interés público a dar publicidad de la siguiente información.

i) Copia del estatuto social actualizado de la entidad, ii) relación nominal actualizada de los dirigentes de la entidad, y iii) copia integral de los convenios, contratos, termos de alianzas, acuerdos, ajustes o instrumentos congéneres realizados con el Poder Ejecutivo Federal, los respectivos aditivos, e informes finales de rendición de cuentas, en la forma de la legislación aplicable.

Además, el párrafo 1º del art. 63 señala que las informaciones listadas anteriormente serán divulgadas en la página web de la entidad privada y en tablón de anuncios de amplio acceso público en su sede.

#### **1.2.4.2. Código de buena conducta**

El Código de Buena Conducta o Código de Conducta y Buenas Prácticas como también es llamado, se trata de un documento elaborado por la entidad, en carácter voluntario, donde se establecen los valores por los cuales se guían, es decir, una serie de principios que la entidad se compromete a seguir de forma unilateral. Por tratarse de un instrumento facultativo, no existe un estándar, sino que cada organización, de la manera que más le convenga, lo elabora.

De acuerdo con Gálvez Rodríguez et al. (2012a), lo que ha impulsado al propio sector a elaborar mecanismos de autorregulación de rendición de cuentas ha sido la necesidad de mayor transparencia en las ESFL. Estos autores, además, añaden que esa información debe estar al alcance público y que Internet es uno de los medios de comunicación más relevantes.

Por otro lado, es posible encontrar en la literatura contable algunas propuestas de códigos de conducta, así como de contenidos mínimos que deben tener. AECA, por ejemplo, con el fin de compatibilizar el modelo tradicional de divulgación de información financiera, publicó en el año de 2002 el Documento nº 1 de la serie Nuevas Tecnologías y Contabilidad, intitulado “Código de Buenas Prácticas para la Divulgación de Información Financiera en Internet” (CBP).

Aunque el CBP de AECA (2002) esté dirigido a las empresas con fines lucrativos, tanto las cotizadas como las no cotizadas, los contenidos mínimos que establece, con pocas excepciones, se ajustan perfectamente a la necesidad y realidad de las ESFL. En la Figura 1.11 se enseña, de los contenidos mínimos recomendados en el documento, aquellos que más convienen a las ESFL.

**Figura 1.11***Contenidos mínimos del código de buenas conductas*

- Advertir a los usuarios sobre las medidas de seguridad adoptadas y las limitaciones de las mismas;
- Disponer de un apartado específico dentro de sus páginas web que agrupe toda la información financiera ofrecida (debería ser accesible directamente desde la página principal);
- Toda la información suplementaria emitida debería publicarse en la web para conocimiento y beneficio de los usuarios;
- Los estados financieros auditados deberían estar claramente separados de cualquier otra información financiera no auditada;
- Utilización de distintos idiomas. La difusión en otros idiomas, principalmente en inglés, puede ampliar la capacidad de captar recursos;
- La información financiera no debería ser eliminada del sitio web hasta que no transcurriera un período de cinco años contados a partir de la fecha de publicación;
- Todas y cada una de las páginas web de información financiera deberían contener la fecha en que fueron publicadas y en su caso la de la última actualización en ellas realizadas;
- Se debería indicar claramente el período de tiempo durante el cual estará almacenada la información (El período de tiempo podría ser diferente para cada tipo de información);
- La integridad de los enlaces externos debería estar garantizada por la organización;
- El sitio web debería indicar claramente cómo contactar con las personas o departamentos de las que los usuarios pudieran obtener información adicional tanto en formato digital como impreso.

Fuente: Elaboración propia a partir del Código de Buenas Prácticas de AECA (2002)

Vale resaltar que cuando surgieron los primeros códigos de buenas conductas, según Alemán (2007), su finalidad inicial era mejorar la imagen de la empresa o del profesional, perjudicada por prácticas poco éticas. En la misma línea, Massaguer (2006) afirma que los códigos de conducta y buenas prácticas surgieron como iniciativa para la mejora de la imagen de la organización y, consecuentemente, obtención de éxito en sus actividades.

Saddy (2017), más recientemente, afirma que los motivos originarios para la creación de esos códigos eran los más diversos. Desde instrumentos de propaganda utilizados para proyectar en el exterior de la entidad una imagen confiable – pero sin efectos concretos – hasta para incrementar la legitimidad del sujeto que los producía. Además, había también algunos elaborados para dar vida a una reglamentación más eficaz.

Aunque en un principio el propósito era divulgar una imagen positiva de la organización con el fin de generar una mayor confianza al consumidor o usuario – como una forma más de publicidad –, con el paso del tiempo el código de buena conducta se fue consolidando y convirtiéndose en un verdadero instrumento de autorregulación tanto para las empresas, como para las ESFL.

Baylos (2005), en este sentido, explica que esos códigos de hecho fueron configurados inicialmente con aquel propósito, pero que paulatinamente fueron evolucionando hasta convertirse en auténticas regulaciones de conductas de empresas o profesionales, así como empleados o trabajadores.

En la opinión de Alemán (2007), las finalidades actuales de los códigos de conducta son normalmente mayores que la de antes, sea por presión de los sindicatos, organizaciones no gubernamentales, medios de comunicación o, incluso, de organizaciones de consumidores o usuarios. Creemos, igualmente, que el propósito del código de buena conducta en la actualidad es mucho más grande y completo que cuando fueron creados. Entendemos, asimismo, que cuando una organización aprueba un código de buena conducta y se compromete a respetarlo, inexorablemente estará dando señales a la sociedad de que es seria y que busca desempeñar correctamente sus actividades.

En ese sentido, Simonetti (2009) afirma que el cumplimiento por parte de la entidad de su código de buena conducta, objetiva salvaguardar su reputación, su buen nombre; fenómenos estos que poco tiene que ver con el derecho y mucho con la ética. Esta afirmación, aunque traduzca el carácter eminentemente voluntario de cumplimiento del código, no se puede

descartar la posibilidad de que el mismo sea objeto de comprobación por parte de organismos de control independiente, que a pesar de no poseer capacidad sancionadora, de alguna manera impulsa a la entidad a cumplirlo.

Ante lo expuesto, se puede entrever que el código de buena conducta, cuando es adoptado por las ESFL, tiene capacidad de mejorar su imagen, amparar su reputación y contribuir para su legitimidad. Soto y Cárdenas (2007), a este respecto, afirman que los códigos tienen como objetivo alcanzar mayor legitimidad social y una cultura corporativa coherente.

Por último, se considera importante mencionar que durante la revisión de la literatura se ha podido constatar que hay quienes establecen una diferenciación entre el código de conducta y el de buenas prácticas, pero en consonancia con López (2000), asumimos que no hay diferenciación entre estos términos. En la práctica lo que de hecho se observa es una pequeña confusión terminológica, aunque ya se puede percibir una tendencia al uso de la expresión: código de conducta. Se encuentra, incluso, la definición de código de conducta en legislaciones como la Directiva 2005/29/CE, de 11 de mayo, relativa a las prácticas comerciales desleales de las empresas en sus relaciones con los consumidores en el mercado interior, que en su Art. 2º, letra f), define de la siguiente manera:

«código de conducta»: acuerdo o conjunto de normas no impuestas por disposiciones legales, reglamentarias o administrativas de un Estado miembro, en el que se define el comportamiento de aquellos comerciantes que se comprometen a cumplir el código en relación con una o más prácticas comerciales o sectores económicos concretos. (Unión Europea, 2005)

De las evidencias anteriores, entendemos el código de buena conducta como uno de los importantes instrumentos de transparencia, sobre todo para las entidades del tercer sector. Hay, incluso, estudios que han tratado de relacionar la influencia de los códigos en la mejora de las relaciones con los *stakeholders* (Lozano, 2013; Donker et al., 2008).

Finalmente, estamos convencidos de que la utilización de un código de buena conducta por parte de las entidades del tercer sector, indudablemente, debería ser una práctica masivamente adoptada por ellas, una vez que ello puede contribuir positivamente para la implantación de una verdadera cultura de transparencia.

### **1.3. Marco Normativo de las Entidades Sin Fines Lucrativos**

#### **1.3.1. El Marco Normativo de España**

La norma contable que se aplica a las ESFL en España fue sancionada por el Real Decreto 1491/2011 que se publicó en el Boletín Oficial del Estado (BOE) del 24 de noviembre. El Real Decreto 1491/2011, por tanto, aprobó las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, así como el modelo de plan de actuación de las ESFL. En 2013, el mencionado Real Decreto ha derivado en la publicación de los dos siguientes documentos: el Plan de Contabilidad de las ESFL (PCESFL) y el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas ESFL (PCPMESFL). Se trata, específicamente, de la Resolución de 26 de marzo, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), donde en el BOE número 85, de 9 de abril de 2013, se publicó el PCPMESFL y en el BOE número 86, de 10 de abril de 2013, el PCESFL.

Con relación a su aplicación, el Real Decreto 1491/2011 establece, en su artículo 3, la obligatoriedad para todas las fundaciones de competencia estatal<sup>11</sup> y asociaciones declaradas de utilidad pública, aunque se puede aplicar, con carácter general, a las demás ESFL. Conforme mencionado en el propio Real Decreto, dicha obligatoriedad ya venía en el artículo 25 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, Ley de Fundaciones, para ese tipo de entidad, así como en el

---

<sup>11</sup> Fundaciones de ámbito estatal y fundaciones de ámbito autonómico que no cuenten con normativa propia en materia de fundaciones, precisamente: Aragón, Asturias, Baleares, Cantabria, Castilla-La Mancha, Extremadura y Murcia. Las fundaciones de ámbito autonómico que cuentan con normativa propia en la materia son aquellas de las siguientes Comunidades Autónomas: Andalucía, Canarias, Cataluña, Castilla y León, Galicia, La Rioja, Madrid, Navarra, País Vasco y Comunidad Valenciana; que, por lo tanto, se registrarán por lo dispuesto en sus normativas específicas.

artículo 5 del Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, que versa sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública. El PCESFL, igualmente, en el apartado 1 de la norma segunda, señala el carácter obligatorio para todas las fundaciones de competencia estatal y asociaciones declaradas de utilidad pública. Además, es obligatorio también para las fundaciones de ámbito autonómico cuya ley que se subordina remita para la elaboración de las cuentas anuales a los modelos, normas y criterios establecidos en la adaptación sectorial del Plan General Contable para las entidades sin fines lucrativos o a la legislación sectorial aplicable. En ese sentido, el Real Decreto 1491/2011 se aplica a prácticamente todas las fundaciones de ámbito autonómico, excepto, por ejemplo, aquellas de ámbito catalán, ya que estas cuentan con su propio plan de contabilidad de las fundaciones privadas.

Es importante mencionar, conforme se señala en el apartado 1 de la norma segunda del PCPMESFL, que podrán aplicar esta norma todas las entidades sin fines lucrativos, cualquiera que sea su forma jurídica, que reúnan, al menos dos de las circunstancias que aparecen en la Tabla 1.9, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos. La norma tercera, a su vez, establece los criterios específicos aplicables por microentidades sin fines lucrativos; que para ser encuadradas como tal deben cumplir con los mismos requisitos de tiempo y acumulabilidad, pero con las circunstancias que figuran en la Tabla 1.9. Con relación al importe neto del volumen anual de ingresos se entiende, conforme esclarece la norma, como siendo la suma de las partidas de "Ingresos de la entidad por la actividad propia y, en su caso, del importe neto de la cifra anual de negocios de la actividad mercantil".

**Tabla 1.9***Requisitos para aplicación del PCPMESFL*

Variables	ESFL	
	PMESFL	Microentidades
Activo Total	≤4.000.000 €	≤150.000 €
Volumen anual de ingresos	≤8.000.000 €	≤150.000 €
Nº medio de empleados durante el ejercicio	≤ 50	≤ 5

Fuente: Elaboración propia a partir del PCPMESFL (2013)

Además, el PCPMESFL en su apartado 2 de la norma segunda, hace referencia a las entidades que no podrán, en ningún caso, aplicarla. Son aquellas que se encuentran en algunas de las dos siguientes circunstancias: las que formen parte de un grupo de entidades, y por ello formule o debiera haber formulado cuentas anuales consolidadas, y las que su moneda funcional sea otra que no el euro.

El estudio del marco normativo es de gran importancia, sobre todo en una investigación como esta que tiene como objetivo identificar el nivel de transparencia de las entidades del Tercer Sector. En este sentido, es primordial entender las cuestiones respecto a la obligatoriedad de elaboración de información contable por parte de esas organizaciones, la obligatoriedad de depositar los estados financieros y la obligatoriedad de publicar dicha información.

Con relación a la obligatoriedad de elaboración de información contable, no sólo las ESFL que pueden aplicar el PCESFL o el PCPMESFL, sino que todas ellas, por fuerza de ley, están obligadas a llevar la contabilidad, conforme se detalla en la Tabla 1.10. El imperativo legal puede ser de ámbito autonómico o estatal como, por ejemplo, la Ley de Fundaciones (Ley 50/2002) o la Ley de Asociaciones (Ley 1/2002). Además, se puede citar la Ley de Impuesto de Sociedades



que en el caso de las ESFL es la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

**Tabla 1.10**

*Obligatoriedad de elaboración de información contable*

<b>Ley</b>	<b>Artículo</b>	<b>Contenido</b>
Ley 50/2002	Artículo 25. Contabilidad, auditoría y plan de actuación	Las fundaciones deberán llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad, que permita un seguimiento cronológico de las operaciones realizadas
Ley 1/2002	Artículo 14. Obligaciones documentales y contables	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.
Ley 49/2002	Artículo 11. Obligaciones contables	Las entidades sin fines lucrativos que obtengan rentas de explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades tendrán las obligaciones contables previstas en las normas reguladoras de dicho impuesto. La contabilidad de estas entidades se llevará de tal forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las explotaciones económicas no exentas.

Con respecto a las Cuentas Anuales, de acuerdo con lo expreso en el apartado 2 del Artículo 25 de la Ley 50/2002, así como en el Marco conceptual de la contabilidad, primera parte del Real Decreto 1491/2011 y, por ende, en el Art. 1º de la primera parte tanto del PCESFL como del PCPMESFL, comprenden el balance, la cuenta de resultados y la memoria, que forman una unidad y deben ser redactadas con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación

financiera y de los resultados de la fundación. La Ley 1/2002, de Asociaciones, a su vez, no menciona cuáles son los estados financieros, restringiéndose en el Art. 34, a decir que:

Las asociaciones de utilidad pública deberán rendir las cuentas anuales del ejercicio anterior en el plazo de los seis meses siguientes a su finalización, y presentar una memoria descriptiva de las actividades realizadas durante el mismo ante el organismo encargado de verificar su constitución y de efectuar su inscripción en el Registro correspondiente, en el que quedarán depositadas. Dichas cuentas anuales deben expresar la imagen fiel del patrimonio, de los resultados y de la situación financiera, así como el origen, cuantía, destino y aplicación de los ingresos públicos percibidos.

Una vez revisado la obligatoriedad con relación a la elaboración de la información contable, se pasa a la cuestión del depósito de las Cuentas Anuales. A ese respecto, se aborda inicialmente las fundaciones, que están obligadas a presentar las cuentas anuales y libros oficiales al Protectorado, en el plazo de hasta 6 meses después del cierre del ejercicio. La verdad es que, primeramente, las aprueban ante el Patronato – que es una facultad indelegable, conforme establecido en la ley – para posteriormente presentarlas al Protectorado. Este, a su vez, tras comprobar su adecuación formal a la normativa, las deposita en el Registro de Fundaciones.

Las asociaciones, por otro lado, no están obligadas a presentar los libros contables y cuentas anuales, salvo aquellas que son de Utilidad Pública, recogidas en la Ley 49/2002, o las que en sus propios estatutos lo definan. Caso sea así, la asociación debe presentar sus cuentas – también en el plazo de 6 meses, contado desde el cierre del último ejercicio económico – en el Registro Nacional de Asociaciones, si es una entidad de ámbito nacional, o en el Registro de Asociaciones, si es una asociación de ámbito autonómico o inferior o si está regulada por leyes especiales.

Por último, se verifica el punto relativo a la obligatoriedad de publicar información, tanto la financiera, como la referente a las actividades desarrolladas por la ESFL. En este particular,

cabe resaltar la importancia de las leyes de transparencia aprobadas en los últimos años, que indudablemente ha impulsado la divulgación de información a través de Internet, convirtiéndola en el principal canal de comunicación con la sociedad.

En España, conforme expuesto anteriormente, la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, establece en su Artículo 3 cuáles son las condiciones que obligan a las entidades privadas<sup>12</sup> a divulgar información. En este sentido, las entidades que se encuadren en esos criterios están obligadas a cumplir las disposiciones del capítulo II de la referida ley que versa sobre la publicidad activa. En su Artículo 5 (Principios generales), cabe destacar lo que consta en los apartados 1, 4 y 5, por el hecho de que juzgamos esencial en términos de transparencia. El primer apartado mencionado hace referencia a la periodicidad de publicación de la información y que esta debe ser actualizada. El cuarto, a su vez, dice que la información sujeta a las obligaciones de transparencia debe ser “publicada en las correspondientes sedes electrónicas o páginas web y de una manera clara, estructurada y entendible para los interesados y, preferiblemente, en formatos reutilizables”. En el quinto apartado, exige lo que de hecho consiste en un requisito imprescindible en materia de transparencia, entendiéndose que esta no es simplemente facilitar información sin que sea realmente accesible, veamos:

Toda la información será comprensible, de acceso fácil y gratuito y estará a disposición de las personas con discapacidad en una modalidad suministrada por medios o en formatos adecuados de manera que resulten accesibles y comprensibles, conforme al principio de accesibilidad universal y diseño para todos (Ley 19, 2013, Art. 5).

Por último, sobre la información que debe ser publicada, el Artículo 8 (Información económica, presupuestaria y estadística), apartado 1, dice que, como mínimo, aquella relativa a los actos de gestión administrativa con repercusión económica o presupuestaria, y la detalla de

---

<sup>12</sup> De acuerdo con el Artículo 3, letra b, solo las entidades privadas “que perciban durante el período de un año ayudas o subvenciones públicas en una cuantía superior a 100.000 euros o cuando al menos el 40 % del total de sus ingresos anuales tengan carácter de ayuda o subvención pública, siempre que alcancen como mínimo la cantidad de 5.000 euros”.

la letra a) a i). Hace referencia, por lo tanto, a los contratos, convenios, subvenciones, las cuentas anuales y los informes de auditoría, retribuciones percibidas por los altos cargos y máximo responsables de las entidades, entre otras.

### **1.3.2. El Marco Normativo de Brasil**

La norma contable aplicada a las ESFL en Brasil, en la actualidad, es la “ITG 2002 – ENTIDADE SEM FINALIDADE DE LUCROS”. ITG significa Interpretación Técnica General y dentro de la Estructura de las Normas Brasileñas de Contabilidad – Resolución CFC N° 1.328/11 – esta se utiliza para las normas emitidas por el Colegio Federal de Contabilidad (CFC) sobre entidades, actividades y asuntos específicos, así como la que se destina a las Pequeñas y Medianas Empresas (PME). Por lo tanto, la ITG se trata de normas simplificadas para PME o normas específicas que hacen parte del conjunto de las Normas Brasileñas de Contabilidad (NBC).

La ITG 2002 fue publicada en septiembre de 2012 y derogó todas las normas vigentes en aquél entonces y que tenían que ver con las entidades del tercer sector; son ellas: la NBC T 10.14 [*Norma Brasileña de Contabilidad Técnica 10.14*] - Aspectos Contables entidades diversas Fundaciones, publicada en el Boletín Oficial del Estado [en Portugués: Diario Oficial de la Unión (DOU)], de 02/03/1999; la NBC T 10.18 – Aspectos Contables Entidades Sindicales – BOE de 02/03/1999; la NBC T 10.18 – Entidades Sindicales y Asociaciones de Clase – BOE de 25/08/1999; la NBC T 10.19 – Aspectos Contables Entidades sin fin de lucro – BOE de 20/04/2000; la NBC T 10.19 – Entidades sin finalidad de lucros – BOE de 03/01/2002; y la NBC T 10.19 – Entidades sin finalidad de lucro – BOE de 04/06/2003, que alteró la anterior.

La actual norma, la ITG 2002, también sufrió una alteración en el año de 2015, su primera revisión, y pasó a ser identificada como “ITG 2002 (R1)”. Esta norma, en su ítem 4, establece que a las ESFL se aplican los Principios de Contabilidad y esta Interpretación Técnica General. Además, en aquellos aspectos no contemplados por esa ITG, se aplica la NBC TG 1000 – Contabilidad para Pequeñas y Medianas Empresas o las normas completas (IFRS completas).

Importante mencionar que, asimismo, el marco normativo contable en Brasil, además de las NBC, se compone de la Ley 6.404, de 15 de diciembre de 1976 (Ley de las Sociedades Anónimas), la Ley 10.406, de 10 de enero de 2002 (Código Civil Brasileño) y las dos siguientes que alteraron la Ley de Sociedades Anónimas para el proceso de convergencia a las normas internacionales: Ley 11.638, de 28 de diciembre de 2007 y Ley 11.941, de 27 de mayo de 2009.

Tal como se ha realizado en el apartado anterior, se busca comprender las exigencias relacionadas con la obligatoriedad de elaboración, depósito y publicación de la información contable de las ESFL en Brasil. Referente a la obligatoriedad de elaboración de información contable, la ITG 2002 (R1) establece, en su ítem 22, que las ESFL deben confeccionar los siguientes estados financieros: Balance, Cuenta de Resultados, Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, Estado de Flujos de Efectivos y Memoria; así como lo previsto tanto en la NBC TG 26, que es la norma que trata de la presentación de los estados financieros, como en la Sección 3 de la NBC TG 1000, cuando esta sea aplicable.

Con respecto a la obligatoriedad del depósito de los estados financieros, así como de la publicación de estos, la ITG 2002 (R1) no hace cualquier referencia. Estos aspectos vienen disciplinados en otras normas y leyes y que serán mejor detalladas a lo largo de este epígrafe. Ya en lo que concierne a la divulgación de cierta información en la Memoria, la ITG 2002 (R1), en el ítem 27, establece un cierto contenido mínimo, entre los cuales subrayamos los criterios de reconocimiento de ingresos y gastos con gratuidad, donación, subvenciones, contribución e inversión de recursos; hacer constar una lista de los impuestos objeto de exención fiscal; informar las subvenciones recibidas por la entidad, su aplicación y las responsabilidades derivadas de ellas; y registrar, de forma segregada, todas las gratuidades practicadas, destacándose aquellas que serán utilizadas en la rendición de cuentas a los organismos gubernamentales, presentando - conforme la letra "m" del mencionado ítem 27 de la norma -, los datos cuantitativos, valores de los beneficios, número de atendidos, número de atendimientos, número de becarios con valores y porcentajes representativos.

No obstante, aunque la norma contable no haya establecido cuáles son las ESFL que están obligadas a depositar sus estados financieros y dónde lo deben depositar, hay otros instrumentos legales que lo determinan. En primer lugar, citamos la Constitución Federal (1988), en su Art. 70 que dice que: “rendirá cuentas toda persona física o jurídica, pública o privada, que utilice, recaude, almacene, gestione o administre dineros, bienes y valores públicos o por los cuales el Estado Federal responda, o que, en su nombre, asuma obligaciones de carácter pecuniario”.

Además, la obligatoriedad de depósito de los estados financieros viene disciplinada en el Art. 66 del Código Civil de Brasil, Ley nº 10.406 (2002), que atribuye a los Ministerios Públicos (MP)<sup>13</sup> de cada Estado miembro el encargo de velar por esas organizaciones.

El Código Civil de Brasil establece, asimismo, el procedimiento de rendición de cuentas, aparte de determinar las responsabilidades civiles de los encargados de la contabilidad, personas que componen los órganos de gobierno y los representantes legales de las organizaciones. En lo que se relaciona concretamente con las ESFL están:

- La responsabilidad de los Ministerios Públicos de cada Estado<sup>14</sup> en fiscalizar las ESFL (Art. 26);
- La concesión de poderes a los MP, en el sentido de instaurar una investigación en el caso de que se detecte irregularidades;
- La concesión de poderes a los MP, con el fin de proteger el patrimonio de las ESFL en caso de riesgo de liquidación;

---

<sup>13</sup> El Ministerio Público en Brasil, aglutina funciones que en España son de atribución de los Protectorados y del Registro de Fundaciones, como por ejemplo velar por las Fundaciones y depósito de las Cuentas Anuales.

<sup>14</sup> Brasil está constituido por cinco regiones (Norte, Noreste, Centro-este, Sureste y Sur) y veintiséis estados y el Distrito Federal, capital del país que se llama Brasilia). Cada Estado posee su Ministerio Público y la capital, el Ministerio Público del Distrito Federal y Territorios (MPDFT).

En relación al procedimiento de rendición de cuentas, cada Ministerio Público Estatal establece sus propias normas a través de Resoluciones, pero en términos generales suelen establecer la fecha límite que tienen las ESFL para que depositen sus informes y presenten los siguientes documentos: a) Copia del informe del Consejo Fiscal, en el caso de que exista este órgano en la estructura de la ESFL; b) copia del acta de la asamblea general en la que se aprobó o se denegó las cuentas anuales; y c) copia del informe de auditoría, si procede. Actualmente, también exigen que las ESFL se den de alta en el SICAP (Sistema Unificado de Registro de Entidades del Gobierno Federal).

Tras analizar las cuentas presentadas, el MP deliberará en el plazo no superior a 60 días sobre la aprobación total, parcial (en caso de que sea parcial solicitará las debidas correcciones o información complementaria) o denegación de las mismas. Cabe resaltar que el MP puede, a cualquier momento, solicitar informaciones complementarias sobre las ESFL o sobre los órganos de gobiernos, siempre que lo juzgue necesario, sea por vía judicial o extrajudicial. Una vez cumplido el plazo, y en caso de aprobación de las cuentas, el MP emitirá un parecer de que las cuentas han sido aprobadas.

La obligatoriedad de publicación de los estados financieros, conforme a lo ya señalado en el apartado 1.2.4.1 Ley de Transparencia de esta Tesis Doctoral, es una exigencia prevista en el artículo 2º de la Ley 12.527/2011 (Ley de Acceso a la Información). No obstante, tal exigencia alcanza solo las entidades que hayan recibido recursos públicos para la ejecución de acciones de interés público, sea directamente del presupuesto o mediante subvenciones, contratos de gestión, convenio de colaboración, alianzas, ajustes u otros instrumentos similares. El Decreto nº 7.724/2012, que reglamenta la LAI, en el Art. 63, además de otras informaciones,

hace referencia a los informes finales de rendición de cuentas<sup>15</sup>, que incluye los estados financieros.

Sobre la forma por la cual la ESFL debe de dar publicidad, el propio Art. 63, en el párrafo 1º, dice que las informaciones listadas anteriormente serán divulgadas en la página web de la entidad privada y en tablón de anuncios de amplio acceso público en su sede.

El tema de la publicación de información también está respaldado por los siguientes instrumentos legales: la Ley nº 13.019, de 31 de julio de 2014; la Ley 13.204, de 14 de diciembre de 2015 y el Decreto nº 8.726, de 14 de abril de 2016. La Ley nº 13.019/2014 trata del establecimiento del régimen jurídico de las alianzas entre la administración pública y las ESFL. Esta ley, conocida como el Marco Regulatorio para las Organizaciones de la Sociedad Civil (MROSC), tuvo su vigencia iniciada en el mes de enero de 2016, por intermedio de la Ley 13.204/2015, que alteró la anterior, además de otras leyes e instituyó el término de colaboración y el término de fomento. Ambas leyes citadas han sido reglamentadas por el Decreto nº 8.726, de 14 de abril de 2016.

Cabe resaltar que el MROSC instituye normas generales de cumplimiento solamente por aquellas ESFL que firman una alianza con la administración pública en régimen de mutua colaboración, para la consecución de finalidades de interés público y recíproco. En este sentido, determina en el Art. 10, que la administración pública mantenga, en su página web, la relación de las alianzas (acuerdos) celebradas, así como los respectivos planes de trabajo, hasta ciento ochenta días después del cierre. Además, establece en el Art. 11 que las ESFL deben divulgar en internet y en locales que se pueda ver, tanto en sus sedes sociales como en los establecimientos que desarrollan sus acciones, todos los acuerdos firmados con la

---

<sup>15</sup> El proceso de rendición de cuentas en Brasil, independientemente del organismo al que está destinado, suele incluir el Informe de Actividad, los Estados Financieros, Informaciones bancarias, inventarios de bienes, Informe anual de información social, Parecer del Consejo Fiscal, Parecer e Informe de Auditoría, Copia de Convenio, contrato y término de alianzas.



administración pública. Con respecto a las informaciones que deben divulgar, esta ley exige lo siguiente:

- Fecha de firma e identificación del instrumento de alianza y del órgano de la administración pública;
- Nombre de la organización de la sociedad civil y su número de inscripción en el Catastro Nacional de Persona Jurídica (CNPJ) de la secretaría de la Agencia Tributaria de Brasil (*Receita Federal do Brasil – RFB*);
- Descripción del objeto de la alianza;
- Valor total de la alianza y valores liberados, cuando corresponda;
- Situación de la rendición de cuentas de la alianza, que debe informar la fecha prevista para su presentación, la fecha en la que fue presentada, el plazo para su análisis y el resultado conclusivo.
- El valor total de la remuneración del equipo de trabajo, las funciones que sus integrantes desempeñan y la remuneración prevista para el respectivo año, cuando vinculados a la ejecución del objeto y pagados con recursos de la alianza.

El MROSC, además, determina que la administración pública divulgue en internet la manera por la cual se puede denunciar sobre la aplicación irregular de los recursos provenientes de la alianza.

Finalmente, se considera importante mencionar que las ESFL en Brasil, conforme a lo expuesto anteriormente, pueden obtener Títulos, Certificaciones y Cualificaciones. Cada una de ellas conlleva exigencias de obligado cumplimiento relacionadas con la publicación de cierta información. Con relación a los Títulos hay los de utilidad pública estatal y municipal. Las ESFL

también pueden Cualificarse como Organización Social (OS)<sup>16</sup>, Ley nº 9.637, de 15 de mayo de 1998, o como Organizaciones de la Sociedad Civil de Interés Público (OSCIP), Ley nº 9.790 de 23 de marzo de 1999, que se obtiene en el Ministerio de Justicia. Por último, respecto a la Certificación de Entidad Benefactora de Asistencia Social (CEBAS), Ley Complementar nº 187 de 16 de diciembre de 2021, esa se obtiene, dependiendo de la actividad desarrollada por la entidad, que puede ser en Educación, Salud o Asistencia Social, en el Ministerio de Educación, Ministerio de Salud y Ministerio de Ciudadanía, respectivamente.

### **1.3.3. Análisis comparativo del marco normativo**

#### **1.3.3.1. Obligatoriedad de elaboración de la información contable**

En ambos países analizados las entidades que componen el tercer sector tienen la obligación de llevar la contabilidad. En España, conforme a lo expuesto en el apartado 1.3.1, dicha exigencia aparece en diferentes leyes y normas, que, a su vez, pueden ser de ámbito autonómico o estatal. Prácticamente todas, con excepción de la Ley de Asociaciones, detallan que las Cuentas Anuales comprenden el Balance, la Cuenta de Resultados y la Memoria. Documentos estos que forman una unidad.

En Brasil, como se ha explicado en el apartado anterior, la obligatoriedad de llevar la contabilidad y consecuentemente elaborar información financiera, igualmente, consta en leyes y normas. No obstante, estas son de ámbito federal y para todo el país, es decir, los estados no emiten leyes y normas a este respecto.

La obligatoriedad, por tanto, de elaborar información financiera, así como cuáles son los estados financieros que componen las Cuentas Anuales, tanto en España como en Brasil, están

---

<sup>16</sup> Esta cualificación la obtiene la ESFL al firmar un contrato de gestión, elaborado de común acuerdo entre el órgano de la administración pública y la entidad. El mencionado contrato de gestión debe ser presentado al Ministro de Estado o autoridad supervisora del área correspondiente a la actividad fomentada.

recogido en más de una norma en cada uno de los países, aunque las principales son el RD1491/2011 y la ITG 2002/2012, de España y Brasil respectivamente.

Concluyentemente, en relación con la obligatoriedad de elaborar información financiera, ha sido posible comprobar que en ambos los países es una obligación para todas las ESFL. Además, la información que las ESFL están obligadas a confeccionar es muy similar.

### **1.3.3.2. *Obligatoriedad del depósito de la información contable***

Las Fundaciones españolas, de acuerdo con la Ley 50/2002, presentan las cuentas anuales y demás documentos que componen el expediente de rendición de cuentas y las presentan al Patronato, que en un plazo de diez días se pronuncian. Una vez aprobadas, son encaminadas al Protectorado en un plazo de seis meses, contado desde el cierre del último ejercicio. El Protectorado, averigua la adecuación formal del expediente a la normativa y, en seguida, lo encamina para depósito en el Registro de Fundaciones. Las Fundaciones brasileñas, a su vez, presentan sus cuentas anuales al Ministerio Público, de acuerdo con la Ley 10.406/2002, que es el Código Civil de Brasil, en un plazo de 8 meses, hasta el 31 de agosto del año subsecuente al cierre del ejercicio económico. En Brasil el Ministerio Público aglutina las funciones que en España son de atribución de los Protectorados y del Registro de Fundaciones.

Las Asociaciones españolas, solamente las de Utilidad Pública y aquellas que en sus propios estatutos lo definan, presentan los libros contables y cuentas anuales para depósito. El plazo es el mismo de las fundaciones, es decir, 6 meses contados desde el cierre del último ejercicio económico y lo hace ante el Registro Nacional de Asociaciones, si la entidad es de ámbito nacional, o en el Registro de Asociaciones, si la asociación es de ámbito autonómico o inferior o si está regulada por leyes especiales. Ya en Brasil, las únicas entidades que están obligadas a depositar las cuentas anuales, también en el Ministerio Público del Estado y en el plazo de 8 meses, son las de interés social. Para que sean reconocidas como de interés social, es necesario que conste esa descripción en su estatuto. Sería lo mismo que “de utilidad pública” en España, pero no se dice así una vez que en Brasil existe las certificaciones de utilidad pública,

estatal y municipal, que una entidad puede obtener tras dos años de funcionamiento y cumplir una serie de requisitos. En la Tabla 1.11 se puede ver, de forma comparativa, por tipo de ESFL, el plazo de depósito, local y el respectivo instrumento legal.

**Tabla 1.11**

*Instrumento legal, plazo y local de depósito de las Cuentas Anuales, por países*

	<b>España</b>	<b>Brasil</b>
ESFL	Fundaciones - Todas	(1) Cualquier entidad que utilice, recaude, almacene, gestione o administre dineros, bienes y valores públicos o por los cuales el Estado Federal responda, o que, en su nombre, asuma obligaciones de carácter pecuniario. (2) Fundaciones
Instrumento Legal	Ley 50/2002 (Ley de Fundaciones)	(1) CF (1988) – Art. 70 (2) Ley 10.406/2002 (Código Civil de Brasil)
Plazo	hasta 6 meses después del cierre del ejercicio	hasta 31 de agosto
Lugar	Protectorado / Registro de Fundaciones	Ministerio Público de cada Estado
ESFL	Asociación - Las de Utilidad Pública (Ley 49/2002) o las que en sus propios estatutos lo definan	Asociaciones de Interés Social

Instrumento Legal	Ley 49/2002	Ley 10.406/2002 (Código Civil de Brasil)
Plazo	6 meses, contado desde el cierre del último ejercicio económico	hasta 31 de agosto
Local	Registro Nacional de Asociaciones, si es una entidad de ámbito nacional, o en el Registro de Asociaciones, si es una asociación de ámbito autonómico o inferior o si está regulada por leyes especiales	Ministerio Público de cada Estado

Con respecto a la obligatoriedad de depositar información financiera, tampoco hemos identificado grandes diferencias entre ambos países analizados. Una vez observado, de forma comparativa, la cuestión de la obligatoriedad relativa al depósito de la información contable se pasa a examinar el tema de la publicidad de dicha información.

### **1.3.3.3. *Obligatoriedad de la publicación de la información contable***

La obligatoriedad de publicar información contable, en ambos países, es aún muy restricta. Solamente algunas entidades, como se puede constatar en la Tabla 1.12, están obligadas por ley a hacerlo. En resumidas cuentas, solamente entidades que hayan recibido cierta cantidad de subvenciones públicas o que hayan firmado acuerdos de colaboración con entidades de la administración pública.

**Tabla 1.12***Instrumento legal, entidad y lugar de publicación, por países*

	<b>España</b>	<b>Brasil</b>
Instrumento Legal	Ley 19/2013 (Ley de Transparencia) - Artículo 3	Ley 12.527/2011 (Ley de Acceso a la Información) - Artículo 2º; Decreto nº 7.724/2012 - Artículo 63
ESFL	Las entidades privadas que perciban durante el período de un año ayudas o subvenciones públicas en una cuantía superior a 100.000 euros o cuando al menos el 40 % del total de sus ingresos anuales tengan carácter de ayuda o subvención pública, siempre que alcancen como mínimo la cantidad de 5.000 euros	Las entidades que hayan recibido recursos públicos para la ejecución de acciones de interés público, sea directamente del presupuesto o mediante subvenciones, contratos de gestión, convenio de colaboración, alianzas, ajustes u otros instrumentos similares.
Lugar	Internet	Internet
Instrumento	-	Ley 13.019/2014 – Artículos 10 y 11;
Lugar	-	Ley 13.204/2015; y Decreto 8.726/2016.
ESFL	-	Las entidades que hayan firmado una alianza con la administración pública en régimen de mutua colaboración, para la consecución de finalidades de interés público y recíproco.
Lugar	-	Internet y en locales que se pueda ver

Por último, es conveniente destacar que además de las obligaciones legales, existen, tanto en España como en Brasil, distintos estándares de transparencia, que mucho contribuyen en ese proceso de informar a la sociedad sobre lo que hacen, cómo lo hacen y cuáles son los reales beneficios resultantes de lo que hacen. No hay que olvidar que la cuestión de la confianza

pública en las ESFL es de importancia creciente y, pensamos, que la mejor forma de incrementarla sería mediante la implementación de una verdadera cultura de transparencia. Eso se consigue no solo por las imposiciones legales, pero también por adhesión a los mencionados estándares o por iniciativa particular de cada ESFL, que deben desarrollar nuevas estrategias para hacer frente a los retos que se plantean.

## **Capítulo 2. ANÁLISIS ESTRUCTURADO DE LA LITERATURA SOBRE TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS EN ENTIDADES NO LUCRATIVAS EN ESPAÑA**

---

En este capítulo se hace la revisión de la literatura sobre la transparencia en el tercer sector de España. Se realiza, por tanto, un estudio con el fin de identificar el estado actual de la investigación en España, es decir, qué es lo que se ha investigado en los últimos años respecto a esta temática, además de identificar las principales lagunas y contribuciones de esos trabajos. En este sentido, inicialmente se trató de localizar todo lo que se ha publicado sobre esa temática de la transparencia de las ESFL de España, en el período de doce años, para posteriormente hacer un análisis pormenorizado de cada uno de ellos.

### **2.1. Introducción**

Entre los países desarrollados, España es conocida por tener un tercer sector dinámico y evolucionado, el cual emplea una significativa fracción de su población económicamente activa. De acuerdo con Monzón & Cháves, (2018), el empleo remunerado en la economía social corresponde a un 7,7% del total del empleo remunerado en el país, es decir, el expresivo número de 1.358.401 puestos. Eso sitúa España en el sexto lugar en la Unión Europea de los 28 países, por detrás solamente de Luxemburgo, Países Bajos, Francia, Bélgica e Italia, en este orden.

No obstante, en un contexto como el actual, de crisis sanitaria, es sabido que, si por un lado hay un aumento de la demanda por los servicios y/o bienes ofertados por las ESFL, por otro



lado, la captación de recursos se ve comprometida y, consecuentemente, se acentúa la competencia en el sector. Esta mayor competitividad entre las ESFL, en la búsqueda por los recursos disponibles, deja claro la importancia que tiene la transparencia para las organizaciones que componen el tercer sector.

Ante a lo expuesto, se puede asegurar que en circunstancias así, como mínimo, surgen dos necesidades imprescindibles; primero la de administrar los recursos existentes de la manera más eficiente posible y, segundo, lo que sería quizás la principal estrategia de las ESF, la implementación de una verdadera cultura de transparencia. Consideramos esta como una consistente estrategia para que las entidades sin fines lucrativos superaren los retos a los que se enfrentan. Por estas razones, consideramos importante conocer ¿cómo se valora en las ESFL de España la importancia de la transparencia? y ¿cuál es el estado actual de la investigación contable sobre la transparencia en el tercer sector?

Para ello, se hace, seguidamente, la contextualización del problema y en el siguiente apartado, la presentación de los objetivos: general y específicos, así como la justificación para la realización del presente estudio, evidenciando la relevancia de la investigación. Posteriormente, se revela la metodología utilizada para la obtención de la muestra, además de cómo se ha quedado esta finalmente. Por último, se hace la discusión de los resultados encontrados y, por ende, las conclusiones.

El Tercer Sector viene siendo estudiado cada vez más, desde diferentes áreas y ámbitos. Una posible explicación para ello sería el propio crecimiento del sector y de su importancia, conforme evidenciado en el capítulo anterior.

En ese contexto, se busca entender los pormenores del sector, la diversidad de las entidades que lo componen, la manera por la cual se financian, la estructura de ingresos que poseen, el fenómeno del voluntariado, la competencia enfrentada dentro del sector, la capacidad que tienen las ESFL de llevar a cabo las actividades a que se proponen, la fuerza política, social

y económica que poseen, los sistemas de control a que están sometidas, la forma por la cual las entidades rinden cuentas a su *Stakeholders* y la importancia de la transparencia.

Todo lo anteriormente mencionado también ha sido objeto de estudio de la contabilidad. A nivel mundial se destaca el renombrado Centro para Estudios de la Sociedad Civil de la Universidad Johns Hopkins (CESC-UJH), con sus relevantes trabajos publicados, productos del proyecto que desarrollan intitulado *Comparative Nonprofit Sector Project*. En España, no hay que olvidar de la existencia de varias plataformas y observatorios del tercer sector y del substancial papel que ellos ejercen en el sector, que indudablemente ha contribuido mucho para su progreso. Como ejemplo se puede citar la Plataforma Tercer Sector, la Plataforma de ONG de Acción Social, Asociación de Fundaciones de España, L'Observatori Tercer Sector, entre otros.

No obstante, ¿cuál ha sido el papel de la academia en el sentido de contribuir para el desarrollo de la transparencia en ese sector en España? ¿El mundo académico científico español ha, de hecho, contribuido en ese proceso? Estas indagaciones consisten en la motivación para el desarrollo de la presente investigación. Por lo tanto, el presente estudio busca entender esas cuestiones en España, en el período de doce años, y en el tema de la transparencia y rendición de cuentas en el tercer sector.

## **2.2. Objetivos**

El principal objetivo de este estudio consiste en analizar la producción científica sobre la Transparencia y Rendición de Cuentas en el Tercer Sector, en el período de doce años, en las principales bases de datos. El período, por tanto, es de 2010 a 2021, siendo este el último cerrado en el momento de la investigación.

Ante lo expuesto, ratificamos que el presente estudio tiene como objetivo general realizar un análisis bibliométrico de la literatura sobre la transparencia en el tercer sector de España, en el período de doce años, con el fin de determinar dónde se encuentra la actual frontera del conocimiento en esta área y tema.

Para alcanzar el objetivo general, tratamos de dividirlo en los siguientes objetivos específicos:

- Identificar las investigaciones relacionadas con el tema estudiado;
- Verificar la cantidad de publicaciones, segregadas por año, en el período analizado;
- Identificar si existe una tendencia creciente o decreciente del número de investigaciones;
- Conocer las revistas dónde se han publicado los artículos, así como el número de trabajos;
- Averiguar el número de autores por publicación;
- Identificar los autores más prolíferos y los más influyentes;
- Analizar los estudios encontrados.

La relevancia de un trabajo como este reside en el hecho de que tiene el potencial de emerger informaciones importantes sobre el nivel de desarrollo de un determinado campo o asunto específico, así como sus limitaciones. Además, tiene capacidad de revelar tanto las tendencias actuales en esta temática como las perspectivas de futuras investigaciones.

### **2.3. Metodología**

En este apartado se describe el proceso que se utilizó para la revisión bibliométrica de la transparencia en el tercer sector. Esta revisión tuvo como objetivo identificar y analizar de forma sistemática y metodológica todos aquellos estudios que versan sobre el tema en cuestión en España. Versa, por tanto, de una investigación exploratoria y descriptiva, en un primer momento, y de análisis de contenido, posteriormente. Tratándose, de esta manera, de un estudio cuantitativo y cualitativo.

Para ello, se empleó el método de Revisión Sistemática de la Literatura; en inglés: *Systematic Literature Review* (SLR). Este método es descrito, y también utilizado - por Ortega-Rodríguez et al. (2020) -, en el que, incluso, nos basamos para el desarrollo de nuestro trabajo. Desde nuestro punto de vista, el concepto de SLR se ajusta perfectamente al tipo de investigación desarrollado.

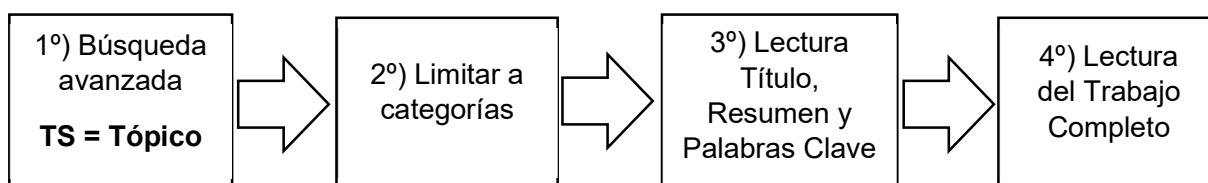
La información necesaria para la realización del estudio se ha recopilado en dos bases de datos, primero en *Web of Science* (WOS) y después en *Scopus*. La primera, según Merigó y Yang (2017), es la base de datos más influyente en la investigación académica, una vez que incluye solamente aquellas revistas reconocidas por tener los más altos estándares. Ortega-Rodríguez et al. (2020), en la misma línea, afirman que:

(...) esta base de datos es la que incluye las publicaciones más significativas sobre el tema de investigación en nuestro estudio. Las revistas incluidas en la *Web of Science* siguen estándares de alto impacto y calidad. De hecho, otros estudios en la literatura previa que realizaron específicamente una revisión de la literatura también han utilizado esta base de datos (p. 6).

Para obtención de los artículos, por tanto, fueron definidos Criterios de Búsqueda (CB), utilizando términos en inglés y español, además de combinarlos con los términos *Transparency* y *Accountability*, así como el nombre de los países, en los dos idiomas mencionados. Posteriormente a la búsqueda, con los criterios preestablecidos, se hizo una serie de refinamientos, aplicando los filtros que se expone a continuación, para así seleccionar la muestra final del estudio. El ritual, por tanto, consistió en hacer la búsqueda avanzada, en ambas bases de datos, siguiendo las cuatro etapas que se detalla en la Figura 2.1.

**Figura 2.1**

*Etapas proceso de búsqueda avanzada.*



Las palabras claves utilizadas en las acciones de búsqueda fueron las mismas para las dos bases de datos, es decir, en la primera y segunda acción de búsqueda. Concretamente utilizamos la Expresión 1 de la Figura 2.2. No obstante, en un segundo momento, se vio la necesidad de ampliar la búsqueda, una vez que se percibió, después de la primera revisión de los artículos seleccionados, la falta de algunos estudios utilizados en el capítulo anterior y obtenidos mediante otras formas de búsqueda. Ante lo expuesto, hicimos una tercera acción de búsqueda, utilizando la Expresión 2 de la Figura 2.2, que es la misma utilizada por Ortega-Rodríguez et al. (2020).

## Figura 2.2

*Expresiones palabras clave para búsqueda avanzada.*

### Expresión 1:

((("Non-profit" OR "Non profit" OR "Nonprofit" OR "NPO" OR "Third-Sector" OR "Third Sector" OR "ThirdSector" OR "Sector 3" OR "3 Sector" OR "Voluntary sector" OR "Non-governmental organizations" OR "Non-governmental-organizations" OR "Non governmental organizations" OR "NGO") AND ("Transparency" OR "Accountability") AND ("Spain" OR "Spanish" OR "España" OR "Español" OR "Española"))

### Expresión 2:

((("NONPROFIT" OR "NON PROFIT" OR "NON-PROFIT" OR "NPO\*" OR "THIRD SECTOR" OR "THIRD-SECTOR" OR "NGO" OR "NON-GOVERNMENTAL ORGANIZATION" OR "NON GOVERNMENTAL ORGANIZATION" OR "TSO" OR "NONGOVERNMENTAL ORGANIZATION") AND "TRANSPARENCY")

De esa manera, fue posible identificar la razón por la cual los mencionados artículos escaparon en el proceso de búsqueda avanzada. Lo que ocurrió fue debido al el hecho de que no constaba el nombre del país en el título, ni en el resumen y tampoco en las palabras clave.

Ante lo expuesto, vimos la necesidad de cambiar el criterio y emprender más una acción de búsqueda, sin constar el nombre del país y gentilicios. Eso provocó un aumento considerablemente en el resultado, una vez que se amplió la búsqueda a todo el mundo. La solución para ello fue introducir una limitación más en el proceso de refino, conforme se va a explicar más adelante.

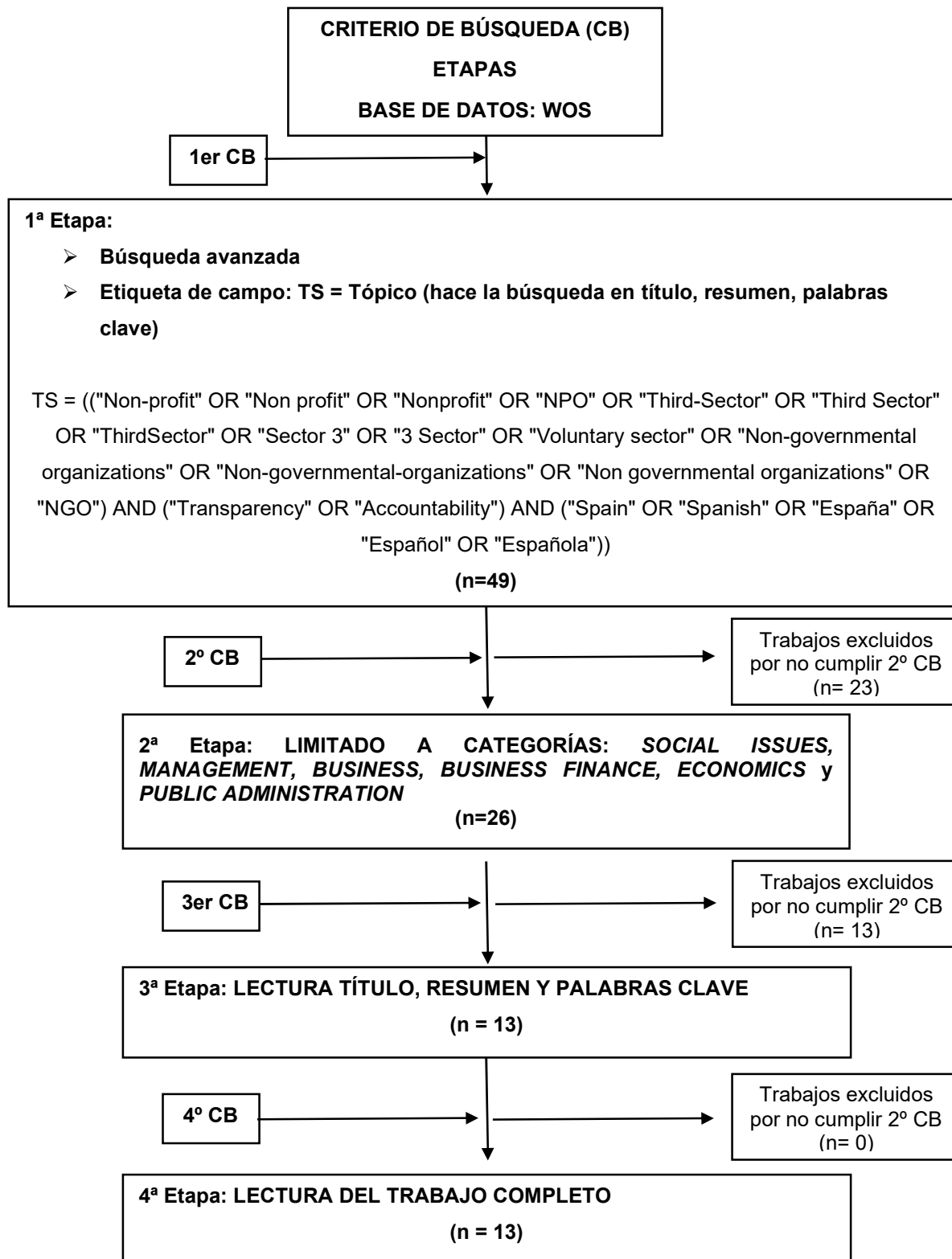
Una vez expuesta la metodología utilizada, se pasa a presentar los datos y muestra. Para la selección de esta, por tanto, lo que se hizo fue utilizar los distintos CB en la secuencia evidenciada en la Figura 2.1. El 1er CB fue, en la función de búsqueda avanzada, introducir la Expresión 1 de la Figura 2.2. A continuación, el 2º CB consistió en limitar según la categoría. En la WOS usamos las siguientes: *Social Issues, Management, Business, Business Finance, Economics* y *Public Administration*. Para la base de datos Scopus, utilizamos: i) *Business, Management and Accounting*; ii) *Economics, Econometrics and Finance*; y iii) *Social Sciences*. El 3er CB fue la lectura de título, resumen y palabras clave. Por último, en el 4º CB hicimos la lectura completa de los trabajos remanecientes.

Ante lo expuesto, presentamos en la Figura 2.3 el diagrama de flujo, donde se detalla cada una de las etapas de la primera acción de búsqueda. En total, realizamos tres acciones de búsqueda; la primera en la WOS, la segunda en Scopus y la tercera, una vez más en la WOS, pero con la aplicación de la expresión 2, más un filtro para limitar al país.

La muestra final de la primera acción de búsqueda resultó en 13 artículos que tras la lectura completa ninguno fue excluido. De la aplicación del 3er CB, que era la lectura del título, resumen y palabras clave, fueron eliminados 13 de los 26 artículos encontrados, es decir, el 50%; porque realmente no guardaban relación con el tema investigado.

Figura 2.3

*Etapas de la revisión sistemática de la literatura, 1ª acción de búsqueda*



La segunda acción de búsqueda, en la base de datos Scopus, resultó en 6 artículos. La eliminación de los artículos repetidos se hizo al aplicar el 3er CB, juntamente con la lectura de título, resumen y palabras clave. El flujo que seguimos se puede ver en la Figura 2.4.

Por último, la tercera acción de búsqueda resultó en 3 artículos, después de la aplicación de los filtros. Inicialmente, en el 1er CB, encontramos 520 trabajos, de todo el mundo y sin la aplicación de ningún filtro de búsqueda, es decir, ningún refino. Al limitar la categoría a aquellas que tienen que ver con el área de estudio (2º CB), el número se redujo a 226 estudios (294 eliminaciones) y vimos la necesidad de limitar entonces al país, lo que acarretó en la reducción de 196 artículos, quedando en 30. En el 3er CB hicimos la eliminación de los artículos repetidos, juntamente con la lectura de título, resumen y palabras clave. El resultado de la aplicación del 4º CB no resultó en la eliminación de ningún otro y el proceso desarrollado se puede ver en la Figura 2.5.



Figura 2.4

*Etapas de la revisión sistemática de la literatura, 2ª acción de búsqueda*

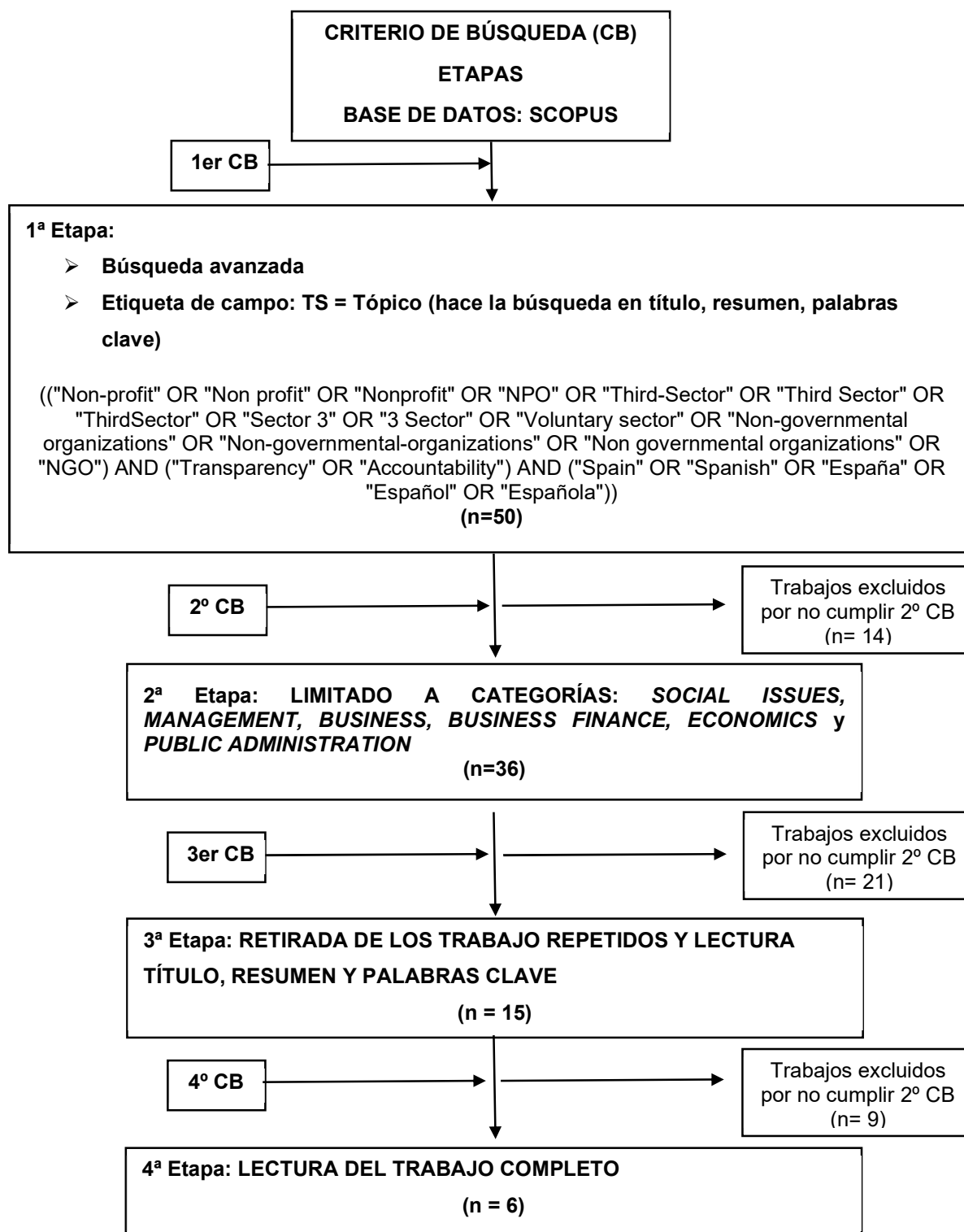
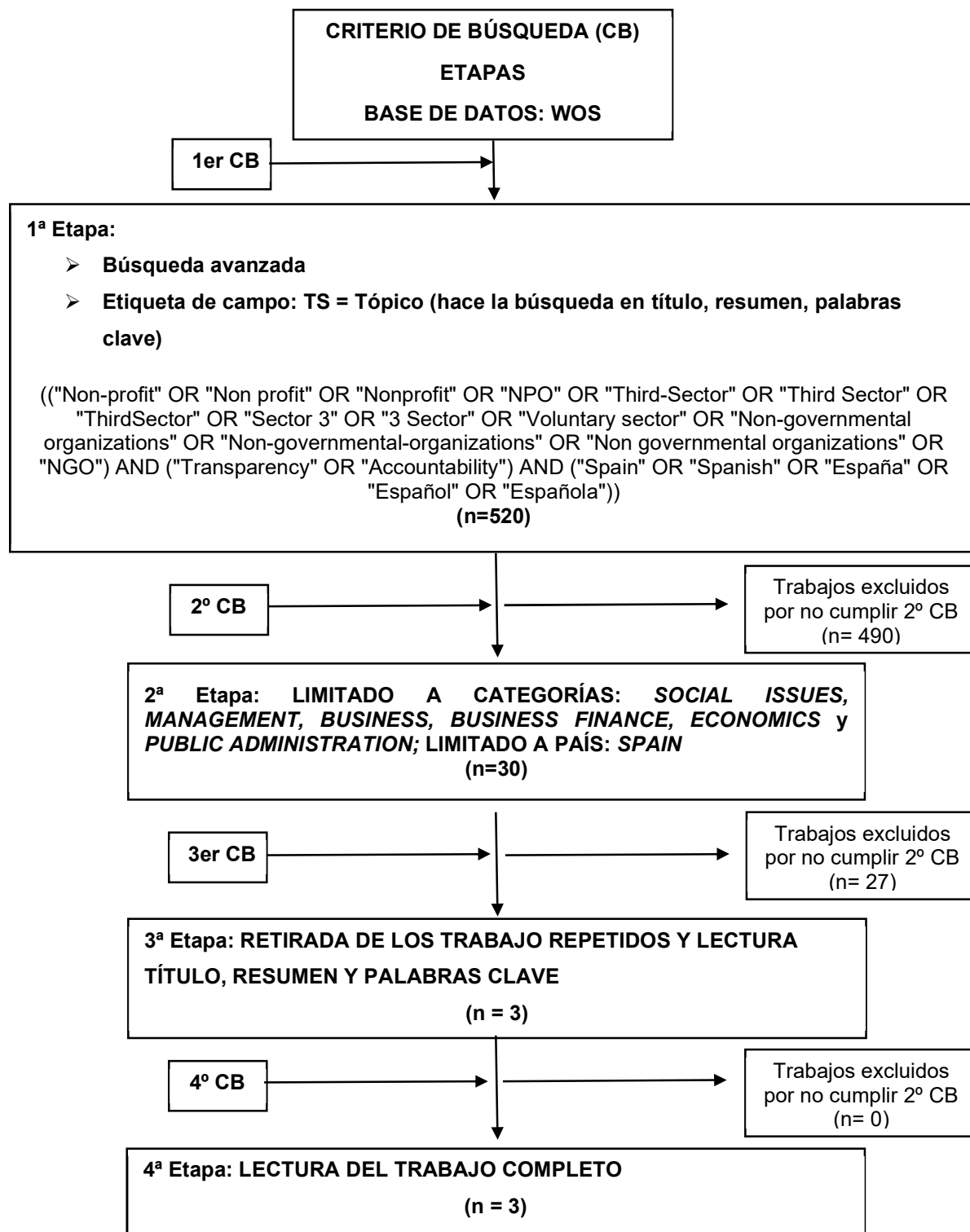


Figura 2.5

*Etapas de la revisión sistemática de la literatura, 3ª acción de búsqueda*



## 2.4. Resultados

En este apartado se presentan los resultados obtenidos tras las tres acciones de búsqueda que resultaron en 22 artículos que versaban sobre el tema investigado. Cabe destacar que para la selección de la muestra se definió que el estudio se tratase de la transparencia y/o rendición de cuentas en España, independientemente de donde se haya publicado. La muestra del presente análisis bibliométrico, por tanto, se puede ver en la Tabla 2.1.

**Tabla 2.1**

*Muestra del estudio*

Nº	Artículo	Autor(es)
1	Transparency indicators to improve accountability for non-profit organizations: a Spanish case study	(Moreno-Albarracín et al., 2021)
2	Accounting Transparency of Non-Governmental Organizations: A Case Study of the Red Cross in China and Spain	(Zhang et al., 2020)
3	Influence of online transparency on efficiency. Analysis of Spanish NGDOs	(Pérez & Cruz, 2020)
4	Relevance of indicators linked to communication and accountability in not-for-profit organizations	(Corral-Lage et al., 2020)
5	The view from the front line: shifting beneficiary accountability and interrelatedness in the time of a global pandemic	(Yates & Difrancesco, 2022)
6	University foundations: an examination of the extent of their mandatory disclosures on their webpages	(Conesa et al., 2020)
7	Donor reaction to non-financial information covering social projects in nonprofits: A Spanish case	(Tirado-Beltrán et al., 2020)
8	Measuring what is not seen - transparency and good governance nonprofit indicators to overcome the limitations of accounting models	(Moreno-Albarracín et al., 2020)
9	Digitalization, monitoring and evaluation of the social economy impact. Analysis of spanish third sector of social action. "Juntos por el empleo" case study	(Valcárcel-Dueñas & Solórzano-García, 2019)

Nº	Artículo	Autor(es)
10	Identifying stakeholders of non-profit organizations in the issuance of transparent information	(Maguregui Urionabarrenechea et al., 2019)
11	Towards a higher transparency. The use of websites by NGDOs	(Benito-Esteban et al., 2019)
12	Is online disclosure the key to corporate governance?	(López-Arceiz et al., 2019)
13	Do Spanish accounting standards for NGOs provide an ideal framework for the presentation of transparent financial report? Similarities and differences with international standars applied by the 20 most important NGOs in the world	(Villarroya Lequericaonandia & Ramos Sánchez, 2018)
14	Improving and measuring transparency in NGOs: A disclosure index for activities and projects	(Cabedo et al., 2018)
15	The Drivers of Voluntary Transparency in Nonprofits: Professionalization and Partnerships with Firms as Determinants	(Sanzo-Pérez et al., 2017)
16	Solidarity and digital transparency. Websites and social networks of the Spanish social action NGOs	(Baamonde-Silva et al., 2017)
17	Organizational and financial transparency in the website of the foundations: an empirical study for Spain	(Del Campo Moreno et al., 2016)
18	Relationship Between Transparency and Efficiency in the Allocation of Funds in Nongovernmental Development Organizations	(Rocha Valencia et al., 2015)
19	Do Spanish NGOs accountability's mechanisms voluntarily? Analysis of a group of Spanish NGOs of the rules proposed by the fundacion lealtad	(Villarroya Lequericaonandia & Inglada Galiana, 2014)
20	Determining Factors in Online Transparency of NGOs: A Spanish Case Study	(Gálvez Rodríguez et al., 2012b)
21	Assessing and advancing foundation transparency: Corporate foundations as a case study	(Rey-Garcia et al., 2012)
22	Internet Disclosure by Nonprofit Organizations: Empirical Evidence of Nongovernmental Organizations for Development in Spain	(Gandía, 2011)

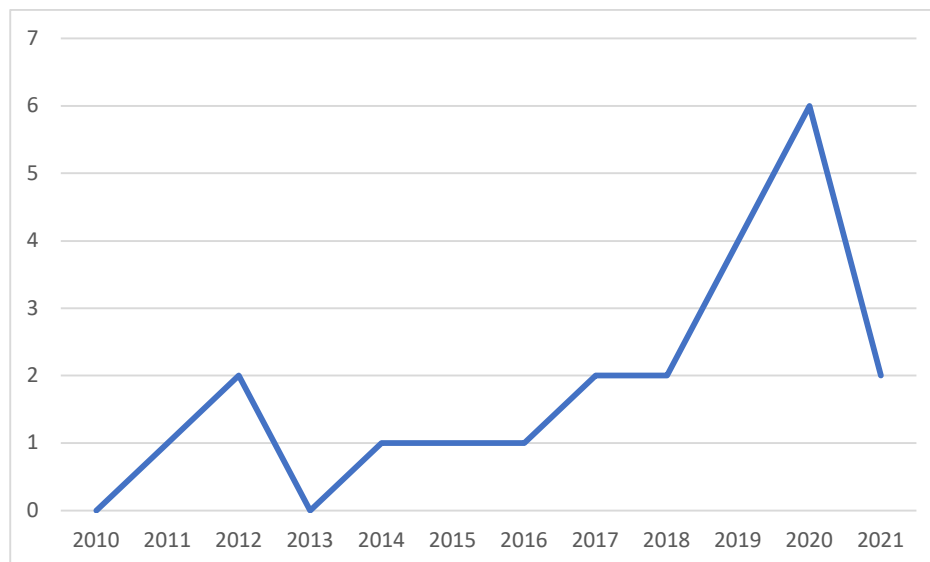
Una vez definida la muestra, lo que se hace es, en primer lugar, describirla desde aspectos como: dónde fueron publicados los trabajos, el número de publicaciones por año, el número de autores por artículo, la identificación de los autores más prolíferos, así como los más influyentes. En segundo lugar, nos centramos propiamente en el análisis de las publicaciones.

#### **2.4.1. Revistas**

Del análisis de los artículos se ha identificado que estos han sido publicados en 14 revistas. En su mayoría, concretamente 9 de ellas, publicaron solamente un único trabajo en el período analizado y 5 revistas publicaron más de un artículo, en orden decreciente: REVESCO-Revista de Estudios Cooperativos (4), VOLUNTAS (3), CIRIEC-ESPAÑA Revista de Economía Pública Social y Cooperativa (2), Sustainability (Switzerland) (2) y UCJC Business And Society Review (2). Prácticamente todas las revistas donde se publicaron los artículos son especializadas en el área.

#### **2.4.2. Distribución de las publicaciones por año**

Del análisis del número de publicaciones por año se ha podido constatar que la media ha sido de 1,8 artículos por año. Sin embargo, el último sexenio ha experimentado un acentuado incremento, con 17 trabajos frente a 5 del sexenio anterior. Eso hace con que la media de los últimos seis años sea de más de tres veces mayor que la del anterior, es decir, de 2,8 artículos/año frente a 0,8. Los años de 2019 y 2020 fueron los años con mayor número de publicaciones, 4 y 6 respectivamente. En la Figura 2.6 se puede ver la evolución del número de publicaciones en los últimos años, aunque en el último haya sufrido un descenso.

**Figura 2.6***Número de publicaciones por año***2.4.3. Número de autores por publicaciones**

Con relación al número de autores por artículo, Tabla 2.2, se ha constatado que el máximo ha sido de 5, aunque menos frecuente, tan solo 2 de los 22 analizados, lo que corresponde a un 9%. El mayor porcentaje ha sido de artículos con 3 autores, sumando 11 trabajos, es decir, el 50% de la muestra. En segundo lugar, aparecen los artículos con 2 autores, que suman cinco estudios.

**Tabla 2.2***Número de autores por artículo*

	Autor(es)					Total
	1	2	3	4	5	
Nº artículos	1	5	11	3	2	22
Porcentaje	4,55%	22,73%	50,00%	13,64%	9,09%	100%

#### 2.4.4. Autores más prolíferos

Uno de los objetivos de este estudio era identificar los autores más prolíferos en función del número de estudios publicados por cada autor, pero como la muestra resultó relativamente pequeña, no fue posible. Pasamos, entonces, a verificar la existencia de *one-timers* (que son aquellos que hayan publicado solamente una vez en el período) y *continuants* (autores que dan el norte de la investigación en el tema). Por el motivo expuesto anteriormente, tampoco encontramos mucho sentido en hacer tal segregación. Lo que se hizo, entonces, fue listar todos los autores de los 22 artículos encontrados y examinar uno a uno. El resultado de este análisis se puede ver en la Tabla 2.3, donde es posible constatar que la gran mayoría publicó tan solo una vez sobre el tema estudiado en el período analizado.

**Tabla 2.3**

*Número de publicaciones por autores*

<b>Autor(es)</b>	<b>Total de autores</b>	<b>Número de publicaciones</b>	<b>%</b>
Álvarez-González, L.I.; Arrizabalaga, CE; Cabedo, J.D. Fuertes-Fuertes, I.; Labella, A.; Licerán-Gutierrez, A.; Maguregui Urionabarrenechea, M.L.; Moreno- Albarracín, A.L.; Rey-Garcia, M.; Tirado- Beltrán, J.M.;	10	2	18%
Resto de autores	46	1	82%
Total	56	-	100%

### 2.4.5. Autores más influyentes

Con relación a los artículos más citados y, consecuentemente, los autores más influyentes en el tema, identificamos que 2 se destacan frente a los demás. En primer lugar, el de Gandía (2011), seguido de Gálvez Rodríguez et al. (2012b). En la Tabla 2.4 se presentan, en orden decreciente, los 5 estudios más citados.

La cantidad de veces que el artículo fue citado se ha obtenido directamente de la base de datos consultada y cuando el artículo aparecía en las dos bases de datos consultadas, se utilizó la que presentaba el mayor número de citaciones.

**Tabla 2.4**

*Autores más influyentes*

<b>Lugar</b>	<b>Autores más influyentes</b>	<b>Nº de citaciones</b>
1º	Gandía, J.L.	79
2º	Gálvez Rodríguez, M. M. Caba Pérez, M. C. Godoy, M. L.	60
3º	Rocha Valencia, L. A. Queiruga, D. González-Benito, J.	25
4º	Sanzo-Pérez, M. J. Rey-García, M. Álvarez-González, L. I.	24
5º	Cabedo, J. D. Fuertes-Fuertes, I. Maset-LLaudes, A. Tirado-Beltrán, J. M.	19

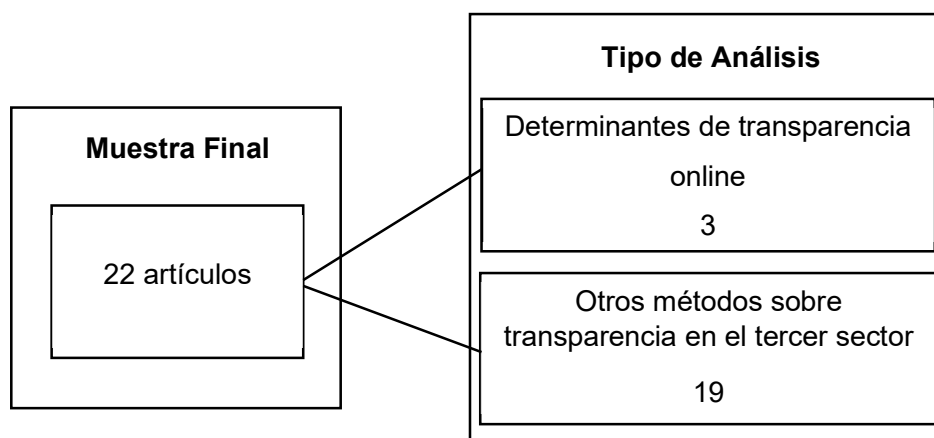


#### 2.4.6. Análisis de las publicaciones sobre la transparencia en el tercer sector

Para examinar las investigaciones, primero tratamos de segregar la muestra en dos grupos; por un lado, aquellos artículos que tenían como objetivo identificar los factores determinantes de transparencia online, y por otro, los demás estudios sobre transparencia en el tercer sector. Esto se puede ver en la Figura 2.7, donde es posible percibir que hay, en el campo de la transparencia en el tercer sector español, una cantidad moderada de estudios. Con respecto a aquellos que concretamente trataron de verificar cuáles los factores determinantes de transparencia online, como se hace en la presente tesis doctoral, la cantidad es reducida, correspondiendo al 13,6% de la muestra final.

**Figura 2.7**

*Número de publicaciones por tipo de análisis*



Siguiendo el orden cronológico, pasamos a analizar, con más detalle, cada uno de los tres artículos que guardan relación con nuestro estudio y, a continuación, otros seis que de alguna manera tiene que ver con lo que se hace en este trabajo, aunque en menor medida. Por último, hacemos un análisis conjunto de los veintidós artículos, donde disertamos sobre el marco teórico, método de investigación y tipo de análisis realizado.

Ante lo expuesto, en primer lugar, nos vamos a referir al trabajo de Gandía (2011), el más citado de todos y referente para muchos estudios posteriores, tanto a nivel nacional como internacional. Este artículo trató de analizar la relevancia de la tecnología, y especialmente de Internet, para mejorar la rendición de cuentas y la transparencia en las ESFL. Este autor propuso un modelo de divulgación de información para las páginas web de las entidades españolas denominadas organizaciones no gubernamentales para el desarrollo (ONGD). El propósito, conforme dicho, era promover una mejora de la transparencia informativa y la rendición de cuentas de estas entidades. Para ello, basándose en estudios anteriores, indicó que la decisión de una ESFL en la elaboración de su página web debería seguir alguna de las tres estrategias siguientes: i) la presencia ornamental en la web; ii) la presencia informativa en la web; y iii) la presencia relacional en la web. A posteriori de explicar cada una de las estrategias, buscó ofrecer un enfoque integrador, en función de las estrategias informativas que cada ESFL aplica, qué información y utilidades debería tener en su sitio web. Ante lo expuesto, propone un modelo de divulgación con el fin de mejorar la transparencia de la entidad y fomentar la confianza de los grupos de interés en las actividades que desarrolla la organización.

Basándose en otros estudios y concretamente en el Modelo de Calidad Web (WQM), que utiliza diferentes métricas web para evaluar la calidad de los sitios web, se interesó por la dimensión que incluye tres aspectos clásicos de la web: contenido, presentación y navegación. A partir de ahí, presente su propuesta de Índice de Divulgación (DI). La estructura del modelo es la siguientes: 1. Información General (DIGI), con 19 ítems (24% del DI), relacionada con la con la presencia ornamental en la web; 2. Gobierno e Información Financiera (DIGFI), con 25 ítems (33% del DI), relacionada con la presencia informativa en la web; 3. Navegación y Presentación (DINP), con 23 ítems (29% del DI), también dentro de la presencia informativa en la web; y 4. Web Relacional (DIRW), con 11 ítems (14% del DI).

Tras definir el modelo de divulgación de información en Internet por parte de las ESFL, el autor pasó a investigar empíricamente el papel que juegan las divulgaciones en Internet sobre el

nivel de recursos recibidos y si, por tanto, contribuyen al crecimiento de la organización. La hipótesis que comprobar era si la cantidad de información disponible sobre una organización en su sitio Web se asociaba positivamente con el nivel de aportes recibidos en el período posterior.

Con una muestra de 80 ONGD, realizó, por tanto, el estudio. Los resultados revelaron que las páginas web de las ONGD españolas eran esencialmente ornamentales y que era necesario evolucionar hacia un entorno más informativo y relacional que, por ende, permitiera a los interesados acceder a información relevante que fuera, por ejemplo, desde el trabajo que se está realizando y el uso de los fondos dispersos hasta la forma en que se administra la entidad. Por último, han podido confirmar que los niveles de divulgación estaban relacionados con la cantidad de donaciones futuras recibidas por la organización.

Gálvez Rodríguez et al. (2012b), segundo artículo más citado, han tratado de identificar si los factores: tamaño de la organización, antigüedad de la organización, financiación pública, forma legal, internacionalización, tamaño del consejo y actividad del consejo influyen en la difusión de información en la página web. Para ello, en línea con estudios anteriores, han propuesto el uso de un Índice de divulgación (IDI) para realizar el análisis de la información constante en las páginas web de las ESFL. Ese índice se compone de elementos provenientes de la literatura revisada por los autores, así como la información requerida en los nueve principios del Código de la Fundación Lealtad. El IDI, por tanto, se compone de 29 ítems, dividido en tres apartados: aspectos organizacionales (IDIo), actividades de las ESFL (IDLa) y aspectos económicos (IDLe), con cuatro, ocho y diecisiete ítems, respectivamente. Cada uno de los apartados, contiene una serie de elementos que se asignó 1 si el mismo aparecía en la página web y 0 si el elemento no aparecía. La evaluación de cada sección, por lo tanto, se hizo dividiendo la suma del número total de elementos de la sección por el número total de elementos que se debería divulgar.

Los autores decidieron no ponderar la información, una vez que ellos consideran la ponderación como algo subjetivo y basándose en investigaciones que evidencian que los

resultados son independientes de la ponderación, determinaron que todos los factores se valorarían con idéntica ponderación.

Esos autores han revisado, efectivamente, las páginas web de 123 ESFL, todas ellas inscritas en la Fundación Lealtad y cumplidoras de su código de conducta y transparencia. El estudio fue publicado más de tres años después, en 2012, y tuvo como principales resultados que solamente las variables tamaño de la organización, financiación pública y antigüedad de la organización son estadísticamente significativas.

En el tercer estudio, Benito-Esteban et al. (2019) han analizado, en el año de 2016, la transparencia web de 76 organizaciones no Gubernamentales para el Desarrollo (ONGD) españolas. Para la realización de la investigación, los autores han construido un índice de transparencia compuesto por 119 ítems basándose en los estudios de Gandía (2011) y de Gálvez Rodríguez et al. (2012b), así como en las medidas empleadas por la Coordinadora de ONGD-España. Una vez calculado el nivel de transparencia web de las ONGD, lo que hicieron fue verificar si este es influenciado por algunas características organizativas.

Concretamente, hicieron un análisis inferencial utilizando la metodología de mínimos cuadrados ordinarios, utilizando las siguientes variables tradicionalmente analizadas: tamaño, edad, forma legal, fondos públicos, carácter internacional y tamaño del consejo; trataron de incluir una variable más, la religiosidad, que de acuerdo con Marcuello y Salas (2001), conforme expresan, también se ha identificado como un elemento influyente sobre cuestiones como el volumen de donaciones de tiempo o dinero percibidas. Los resultados resaltan el efecto positivo del tamaño de la ONGD y de su consejo, la forma legal de asociación, las vinculaciones religiosas y su presencia internacional.

Una vez revisados los tres estudios que tienen mayor relación con lo que investigamos, pasamos a explicar otros seis que, a pesar de no estar tan directamente relacionados con lo que desarrollamos en este trabajo, pueden resultar de interés, es decir, guardan alguna relación, pero en menor medida.

En este sentido, el estudio de Pérez y Cruz (2020) trató de hacer un análisis de contenido de las páginas web de 114 ONGD que contaban con el sello de transparencia concedido bien por la Coordinadora de ONG de desarrollo, bien por Fundación Lealtad. El método utilizado consiste en valorar la presencia o ausencia de la información de los ítems de un cuestionario, tipo *check list*, asignando el valor 1 o 0, cuando la información es divulgada o no, respectivamente. De este modo se obtiene un indicador numérico de la información divulgada, conocido como índice de transparencia. Los autores, tras la realización del análisis de contenido, calcularon la eficiencia aplicando el Análisis Envolvente de Datos, o DEA en su sigla en inglés. La información la obtuvieron de las memorias anuales de cada una de las organizaciones que componen la muestra.

Por último, hicieron un análisis de regresión por mínimos cuadrados ordinarios para valorar la influencia de la transparencia online sobre la eficiencia, considerando el efecto de varios factores organizativos. Esta información, relacionada con los factores organizativos, obtuvieron de las páginas web y de las memorias anuales de cada una de las entidades.

Como consecuencia, el análisis de regresión mostró que la transparencia online influye positiva y significativamente sobre el nivel de eficiencia. En definitiva, pudieron demostrar empíricamente la relación entre transparencia online y eficiencia en el contexto de las organizaciones no lucrativas que operan en el sector de la cooperación al desarrollo. Los resultados, por tanto, indicaron que una mayor transparencia online influye de forma significativa sobre la eficiencia, los niveles de divulgación de información de las ONGD a través de sus páginas web son visiblemente mejorables.

El estudio realizado por Rocha Valencia et al. (2015) ha tratado de verificar la relación existente entre la transparencia organizativa y la eficiencia económica en la asignación de fondos. Para ello, los autores han distinguido nueve variables para medir la transparencia, lo que definieron como una vista multidimensional de transparencia, y ejecutaron un análisis empírico de 62 ESFL, Organizaciones no Gubernamentales de Desarrollo (ONGD) todas miembros de la

Coordinadora de ING de Desarrollo de España, la ONGD más importante del país. Recopilaron los datos en el mes de marzo de 2012, pero informaciones de 2010, es decir, las memorias e informes que habían sido publicados hasta aquél entonces. Los resultados de esa investigación revelan que las variables más asociadas al uso de fondos presentaron una relación positiva con la eficiencia, aunque no en el mismo grado. En definitiva, los resultados apuntalan la importancia de la transparencia para explicar la eficiencia de las ONGD.

Del Campo Moreno et al. (2016), a su vez, han analizado la relación existente entre la transparencia organizativa y la transparencia económica. Concretamente, han tratado de medir la transparencia informativa que fundaciones ofrecen en sus páginas web de forma voluntaria, tanto la de naturaleza económica (Transparencia económica en la Web), como la de naturaleza organizativa y de administración (Transparencia organizativa en la Web). Para ello, los autores han tomado como referencia el informe elaborado por la Fundación Compromiso y Transparencia intitulado "Construir confianza 2012: Impulsando la transparencia Web de las fundaciones". Además, han elaborado un índice ad hoc y lo ha aplicado a 50 fundaciones empresariales, donde el 70% de esta muestra era dependiente de empresas que cotizan en bolsa. Obtuvieron, por tanto, datos de carácter descriptivo e inferencial, con el fin de determinar se hay correlación estadística entre la transparencia económica y la organizativa obtenida a través de la información publicada on line, mediante un análisis de regresión lineal múltiple. En definitiva, buscaron entender hasta qué punto la información divulgada en internet respecto a la organización en las fundaciones influye en la información de naturaleza económica igualmente suministrada en sus páginas web.

Los resultados, según los autores, permiten resaltar que las fundaciones analizadas en el estudio ofrecen una información que, generalmente, dista de alcanzar un nivel satisfactorio medio en términos de transparencia, tanto la relativa a la organización de la fundación como la relativa a su gestión económica. No obstante, han podido confirmar que las fundaciones clasificadas como transparentes aportan valores medios muy superiores a las demás y que la transparencia

económica es siempre menor que la organizativa, incluso en aquellas mejores posicionadas en el índice de transparencia. Concluyen, pues, que a pesar del avance experimentado por las fundaciones en materia de transparencia informativa por internet, todavía no se utiliza esta herramienta como medio habitual para divulgar información organizativa y económica.

Sanzo-Pérez et al. (2017), a su vez, realizaron un estudio empírico con una muestra representativa de 325 ESFL, con el fin de investigar los impulsores de la transparencia voluntaria. Concretamente, han tratado de evaluar la influencia de los proveedores de recursos externos e internos clave sobre la medida en que las ESFL hacen accesible información relevante sobre sí mismas, de manera voluntaria. Ellos esclarecen que los proveedores de recursos claves son: el personal pagado y los colaboradores empresariales. A partir de ahí, elaboraron las dos siguientes hipótesis: H1 - La proporción de profesionales remunerados respecto a voluntarios de la ESFL mejora la transparencia de la ESFL; y H2 - La participación de la ESFL en un partenariado<sup>17</sup> mejora la transparencia de la ESFL.

Para testar las hipótesis, los autores utilizaron modelos probit y análisis de regresión. Los resultados alcanzados confirmaron los efectos positivos tanto de la profesionalización como de los partenariados con empresas, pero que cada estrategia influye en diferentes dimensiones de la transparencia.

Avanzando en el análisis de los estudios sobre el tema de la transparencia en el tercer sector, se pasa a examinar la investigación desarrollada por Villarroya Lequericaonandia & Ramos Sánchez (2018), que interesados en conocer la “calidad” de la información económico-financiera revelada por las ESFL, tanto a nivel nacional como internacional, trataron de verificar si la normativa contable española proporciona el marco conceptual idóneo para la presentación

---

<sup>17</sup> Partenariados significa las asociaciones entre empresas y organizaciones sin fines de lucro, del inglés *business–nonprofit partnerships (BNPP)*. Específicamente, conforme expuesto por los autores, asociaciones estas como estrategias orientadas a la empresa conectadas directamente a los desafíos principales (y controvertidos) a los que se enfrentan las ESFL

de información económico-financiera transparente. Para ello, trataron de identificar similitudes y diferencias con la normativa internacional aplicada por las 20 ESFL más importantes del mundo, de acuerdo con el *NGO Advisor* del año de 2016. El *NGO Advisor*, es una organización de los medios de comunicación independiente, con sede en Ginebra, Suiza, que elabora anualmente el más respetado *ranking* mundial que evalúa los impactos locales e internacionales de las ESFL. Vale resaltar que ellos basan su evaluación en tres pilares: el impacto, la innovación y el gobierno.

Sucintamente, los autores buscando entender el potencial grado de transparencia de la normativa española, han examinado el Plan Contable de Entidades sin Ánimo de Lucro de 2011 (PGCESFL/2011); desde su marco conceptual hasta el reconocimiento y valoración de los elementos de las cuentas anuales de las ESFL en España. Ya con relación a la normativa internacional, han realizado el análisis desde una perspectiva práctica, es decir, observando empíricamente los distintos criterios y normas aplicados en las valoraciones por parte de las ESFL más importantes. Han buscado, específicamente, la información financiera, en sus cuentas anuales, publicada en su página web, para verificar el mayor o menor grado de transparencia de estas cuentas, averiguando, sobre todo, si recogen alguna información específica de la ESFL, sobre sus proyectos, su grado de cumplimiento, etc.

En definitiva, el estudio, tenía el propósito de comprobar si en la información exigida en España se observa alguna carencia respecto de la presentada por las 20 ESFL analizadas. Como resultado, los autores afirman que de las ESFL examinadas, cuya rendición de cuentas parece apropiada y con relación al contenido de la memoria española, se observó que algunos aspectos podrían haber sido tenidos en cuenta por los legisladores, como por ejemplo un estado independiente de gastos funcionales o el establecimiento de unos índices de seguimiento de los proyectos. Además, aseveran que el mayor problema que han observado tiene que ver con la incorporación de la información específica a la memoria. Consideran ello una solución inapropiada y argumentan que a pesar de que la información de cierta forma exista, al ser incluida



en la memoria, hace que la misma pierda transcendencia debido al escaso uso que normalmente se hace de este documento.

Otro estudio analizado fue el desarrollado por Maguregui Urionabarrenechea et al. (2019), que, por su parte, se propuso a identificar, desde el punto de vista de las propias ESFL, quiénes son sus *stakeholders* y quiénes pueden demandar una información transparente. Según los autores, el objetivo del trabajo también consistía en concienciar de la necesidad de educar y formar a las ESFL en comunicar transparentemente. Además, han tratado de comprobar cuáles son las potenciales ventajas que la emisión de una información transparente aporta a las entidades que componen el tercer sector. Para ello, han examinado cuáles son las características que una determinada entidad debe cumplir para lograrlo. La metodología empleada por los autores fue, en primer lugar, una exhaustiva revisión bibliográfica, seguido de un estudio empírico con el fin de complementar la investigación.

Con relación al estudio empírico, lo que hicieron los autores fue seleccionar una muestra de 384 entidades, de un universo de 287.762 asociaciones y fundaciones, y enviar una encuesta, que vamos a detallar a posteriori. Tomándose solamente las respuestas consideradas correctas, el número definitivo de respuestas fue de 140. De acuerdo con lo que expusieron los autores, este número se considera representativo: 36,45% del tamaño muestral. Concretamente, el estudio empírico consistió en la aplicación de una encuesta con las cinco siguientes preguntas: ¿Qué nivel de importancia supone comunicar con transparencia por parte de las ESFL? ¿Quiénes deben ser considerados los *stakeholders* de una ESFL? ¿Quiénes deben demandar una información transparente a las ESFL? ¿Qué atributos aporta a las ESFL ofrecer a sus *stakeholders* una información transparente? ¿Cómo ha de ser la información emitida por las ESFL?

Los resultados obtenidos llaman la atención sobre la creciente necesidad de impulsar la transparencia como medio de supervivencia y calidad de las ESFL, así como de concienciar que

divulgar una información transparente debe ser encarada como una posibilidad para ofrecer un valor añadido a la organización y no como una carga adicional en la labor que desempeñan.

Por último, presentamos en la Tabla 2.5 el resultado del análisis conjunto de los 22 estudios encontrados. Como se puede ver, con relación al marco teórico, identificamos 12 trabajos que mencionaban las teorías que fundamentaban el estudio, no obstante 5 de ellos no lo hacían de forma directa, sino que a través de citas donde se podría percibir cuál era la teoría. En lo que respecta a aquellos que trataban de exponer las teorías, las aludidas fueron: Teoría Institucional, Teoría de la legitimidad, Teoría de la dependencia de los recursos, Teoría de los *Stakeholders* y Teoría de la Agencia. Los otros estudios se reportaban a leyes y normas, en menor medida, o a conceptos y definiciones de transparencia, *accountability* eficiencia, etc.

Con relación al método de investigación, prácticamente todos eran empíricos, excepto uno de ellos. No obstante, entre los estudios analizados existe bastante diversidad en relación con el medio utilizado para obtención de los datos, así como el número y tipos de ítems. Por último, sobre el tipo de análisis realizado, igualmente se ha identificado enfoques distintos con relación a la forma de medir la transparencia y el tipo de transparencia. Hay uno de los estudios, por ejemplo, que trata solamente de la transparencia contable. Otros trataron de ponderar la importancia de los ítems de transparencia o de medir la relevancia del indicador. Hay un trabajo, incluso, que lo que hace es tratar de comparar la transparencia de una entidad sin fines lucrativos que opera en diferentes países.

**Tabla 2.5**

*Análisis conjunto de los estudios*

<b>Marco Teórico</b>	
Conceptos y definiciones	8
Leyes y normas	2
Teorías	12
Como soporte de la investigación	7

Indirectamente	5
<b>Método de Investigación</b>	
Empírico	21
Teórico	1
<b>Tipo de Análisis</b>	
Medición de la Transparencia	15
Otras investigaciones sobre transparencia	7

## 2.5. Conclusiones del capítulo

En este estudio se hizo una revisión de la literatura, por medio de un análisis bibliométrico, de la investigación sobre la transparencia en el tercer sector de España, en el período de 2010 a 2021. A través de las bases de datos WOS y Scopus, hemos localizado 22 trabajos sobre la temática estudiada.

Una vez identificados todos aquellos trabajos que trataron de investigar la transparencia en el tercer sector, pasamos a hacer, primero, el análisis de la muestra, donde examinamos las revistas dónde se publicaron los artículos, la distribución de las publicaciones por año, el número de autores por publicaciones, los autores más prolíferos y los autores más influyentes en el tema en España. En resumidas cuentas, el desarrollo del presente estudio nos ha proporcionado una visión panorámica y actual de cómo está la investigación de la transparencia y rendición de cuentas en el tercer sector de España, desde las perspectivas antedichas.

En el sentido apuntado, los principales resultados fueron que la cantidad de revistas dónde los artículos fueron publicados es de catorce. En cinco de ellas, tuvimos más de un estudio y la revista que más publicó fue la REVERSCO-Revista de Estudios Cooperativos, seguida de la VOLUNTAS. Gran parte de las revistas dónde se publicaron los artículos son especializados en el área. Con relación al número de publicaciones, fue posible constatar que este experimentó un

acentuado incremento en los últimos años, donde la cantidad de investigaciones se multiplicó por tres comparando el segundo con el primero sexenio.

Asimismo, esta investigación también verificó el número de autores por artículo y si eso ha cambiado con el tiempo. Como resultado se tiene la predominancia de trabajos con 3 autores – mitad de la muestra –, seguido de artículos desarrollados por 2 autores.

Concerniente al objetivo específico de identificar los autores más prolíferos, los resultados revelan la existencia de muchos *onetimes* y no fue posible identificar *continuants*, debido al tamaño de la muestra. Si se considera un mínimo de tres artículos publicados en el período analizado para que se pueda afirmar que hay consistencia por parte del autor, no identificamos ninguno. Diez autores publicaron dos veces en el período, frente a 42 *onetimes* (82%). En cuanto a los autores más influyentes, otro objetivo específico, el estudio nos muestra que en primer lugar tenemos Gandía (2011), seguido de Gálvez Rodríguez et al. (2012b).

Sobre el análisis de las publicaciones sobre la transparencia en el tercer sector de España, se puede decir que hay un número razonable de publicaciones sobre transparencia. Los resultados indican que los trabajos sobre transparencia en el tercer sector no obedecen el mismo estándar. Un grupo de trabajos tratan de verificar si el índice de transparencia es influenciado por variables organizativas independientes, tales como: tamaño de la organización, antigüedad de la organización, financiación pública, forma legal, internacionalización, tamaño del consejo, actividad del consejo e, incluso, la religiosidad.

Luego, están los que investigaron los impulsores de la transparencia voluntaria, así como los que buscaron identificar las potenciales ventajas de la emisión de una información transparente a la vez que trataban de identificar quiénes eran sus principales *stakeholders* y quiénes podían demandar una información transparente. La calidad de la información revelada también fue objeto de estudio, concretamente cuál es el potencial grado de transparencia de la normativa española. Por último, las investigaciones que trataron de verificar la relación existente

entre la transparencia organizativa y la eficiencia económica en la asignación de fondos, así como entre la transparencia organizativa y la transparencia económica.

Respecto a las investigaciones sobre la transparencia de las ESFL de España, se ha comprobado que el tamaño de la muestra ha variado mucho. Desde los estudios con una muestra relativamente pequeña, 20 entidades, hasta los con una muestra más significativa, con 325 entidades. En síntesis, tras examinar cada uno de los artículos, se puede afirmar que de forma general los trabajos han contribuido para el desarrollo de esta área del conocimiento.

El presente estudio, indubitablemente, contribuye para un mejor entendimiento del área de estudio, proporcionando significativas informaciones de cómo se encuentra actualmente la investigación en el campo de la transparencia en el tercer sector de España, de extrema utilidad para aquellos que investigan o pretendan investigar esa temática. Además de servir de base para futuras investigaciones, puede fomentar tanto el interés de nuevos investigadores como la integración entre académicos a través del desarrollo de redes de investigación y colaboración.

Finalmente, los hallazgos del presente estudio, innegablemente, proporcionan evidencias sobre la actual frontera del conocimiento del campo en España. No obstante, como toda investigación, esta también tiene unas limitaciones, las cuales entendemos como posibles líneas de investigación futura. En este sentido, pensamos que tal vez fuera interesante mensurar la productividad de los autores en función de la revista dónde publican, llevando en consideración su respectivo factor de impacto.

### **Capítulo 3. ANÁLISIS ESTRUCTURADO DE LA LITERATURA SOBRE TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS EN ENTIDADES NO LUCRATIVAS EN BRASIL**

---

En este capítulo se hace la revisión de la literatura sobre rendición de cuentas en Brasil utilizando dos estrategias. En la primera, se hace un estudio bibliométrico más amplio con el fin de identificar todo lo que se haya publicado sobre el tema, desde nuestra área, en el período de doce años. Para ello, la investigación se centra en las treinta y seis revistas científicas de contabilidad de Brasil, calificadas con Qualis. Una vez realizado este análisis, nos enfocamos en los trabajos encontrados que versan sobre la transparencia en el tercer sector brasileño. La segunda estrategia es desarrollar otro estudio bibliométrico, específicamente sobre la transparencia en el tercer sector de Brasil, utilizando los mismos criterios y bases de datos usados en el estudio de España. Por tanto, lo que se hace es, por un lado, un estudio bibliométrico interno, cerrado, con el fin de identificar todo lo que se haya publicado en este campo en Brasil; posteriormente se analiza cada uno de los artículos, identificando las distintas líneas de investigación dentro de la perspectiva de la contabilidad del tercer sector y, finalmente, se centra en los estudios sobre transparencia y rendición de cuentas. Y por otro lado, se hace un estudio a nivel mundial, a través de las bases de datos WOS y Scopus, con el fin de verificar si existen estudios de esta naturaleza publicados fuera del país. Estos estudios, por tanto, se desarrollan con el fin de arrojar luz sobre el actual estado del arte de esta área en Brasil.

### 3.1. Introducción

El conocimiento sobre la evolución y el estado actual de la investigación de la contabilidad del tercer sector puede proporcionar informaciones importantes sobre sus niveles de desarrollo, limitaciones y perspectivas de futuro. En este sentido, se ha tratado de verificar dónde se encuentra, actualmente, la frontera del conocimiento de esta área en Brasil, es decir, cuál es el estado del arte vigente.

Una forma eficaz de analizar el conocimiento de una determinada área, identificando los temas dominantes, los métodos de investigación utilizados con mayor frecuencia y los autores más prolíficos – así como los más influyentes – es, indudablemente, a través de un análisis bibliométrico.

De acuerdo con Merigó e Yang (2017), la bibliometría es de gran utilidad a la hora de ordenar el conocimiento dentro de un determinado campo científico, tratándose, por lo tanto, de una metodología primordial de la ciencia de la información. En esta misma línea, Machado (2007) señala que la bibliometría utiliza indicadores que reflejan el grado de desarrollo de una cierta área del conocimiento, de forma que juega un importante papel en el análisis de la producción científica de un país.

Asimismo, los estudios bibliométricos, según Zupic y Čater (2015), son capaces de – al sumar las visiones de diferentes investigadores que trabajan en una misma área – ampliar el rigor y mitigar el sesgo del investigador en las revisiones de literatura, además de introducir objetividad en la evaluación de la literatura científica.

Concisamente, las revisiones sistémicas de la literatura, como las realizadas a través de los estudios bibliométricos, son importantes por el hecho de que sirven para mapear los orígenes de los conceptos existentes, revelar las principales visiones teóricas usadas para investigar un determinado tema e identificar las herramientas metodológicas utilizadas en trabajos anteriores. Estos estudios, por lo tanto, pueden ayudar a sistematizar las investigaciones realizadas en un

concreto campo del conocimiento y direccionar problemas a averiguar en futuras investigaciones (Chueke & Amatucci, 2015).

Específicamente en el ámbito de la contabilidad, en los últimos años, se ha realizado varios estudios bibliométricos, y persistentemente han abordado la importancia de este método de investigación. Baker et al. (2020), por ejemplo, han investigado el impacto de la revista *Financial Review (FR)*, las temáticas importantes, autores más prolíficos y sus respectivas instituciones y países afiliados. Además, han tratado de identificar los temas más frecuentemente discutidos entre los años de 1969 y 2018, por década, así como los artículos más citados en distintos momentos de la historia de la revista.

De modo similar, de Viliers e Hsiao (2018), han tratado de identificar los autores, universidades y regiones geográficas más prolíficos, al mismo tiempo que han identificado los artículos recientes más citados, entre los años de 2015 y 2017, publicados en 10 revistas de Nueva Zelandia y Australia. Ese estudio también ha revelado, entre otras cosas, las tendencias en las áreas de investigación y la relevancia de los artículos analizados.

Uyar et al. (2020), a su vez, han averiguado la estructura conceptual de la materia de auditoría, entre los años de 2000 y 2016, con el fin de identificar temas dominantes, desvanecidos y emergentes en esa materia en diferentes revistas y continentes. Posteriormente, han complementado el estudio haciendo análisis por regiones para identificar semejanzas y diferencias entre los territorios.

Dentro de este marco de los análisis bibliométricos, Kiliç et al. (2019) – mismos autores del último estudio citado –, han llevado a cabo, un año antes, una investigación con el fin de explorar las estructuras de coautoría, en el campo de la contabilidad, a través del análisis de redes sociales. Para ello, han recolectado manualmente los datos de autoría de 10.863 artículos publicados en 22 revistas de contabilidad listadas en la *Web of Science* del período de 2000 a 2016. El principal hallazgo concierne en el hecho de que la proporción de trabajos con varios autores ha aumentado con el tiempo, mientras que la tendencia de alejarse de la autoría única



ha continuado. En síntesis, los resultados evidencian que el desarrollo de redes de investigación, en el período analizado, ha indicado que la tendencia se está moviendo hacia una mayor colaboración entre investigadores. El estudio, por lo tanto, llama la atención para la importancia de investigadores a comprometerse con otros académicos, local e internacionalmente, y que esta integración resulte en el desarrollo de redes de investigación. Los autores entienden que ser parte de un equipo o formar equipos es esencial para ello. Señalan, además, que la investigación sobre los estándares de coautoría y las contribuciones institucionales y regionales a las revistas académicas en diversas disciplinas de gestión, incluida la contabilidad, se ha vuelto popular en los últimos años.

En España, Martínez-Blasco et al. (2016), han analizado los artículos publicados en la Revista Española de Financiación y Contabilidad (REFC), en el período de 2008 a 2013, con el fin de entender cuál era el enfoque académico de la revista en aquel momento. Para ello, han tratado de identificar los artículos más influyentes, los autores y las instituciones más productivos, tal como las revistas que más citaron a dichos artículos, además de otras informaciones. Los resultados evidenciaron que el número de autores de los artículos, la cantidad de publicaciones previas de los autores, así como la temática y el idioma de los artículos fueron los factores que más persistentemente influenciaron en las citas.

Una vez evidenciada la importancia de los análisis bibliométricos, pasamos a presentar que es lo que se sabe sobre trabajos que, en Brasil, utilizaron esta metodología en el ámbito de la contabilidad aplicada al tercer sector. De la revisión de la literatura, se ha encontrado 9 estudios, en el período de 2010 a 2021, especificados en la Tabla 3.1.

### **3.2. Estudios bibliométricos sobre contabilidad y rendición de cuentas en Brasil**

Presentamos en la Tabla 3.1 los estudios bibliométricos previos, por año y autor(es), que serán analizados con más profundidad y que servirán de referente para el desarrollo del presente trabajo.

**Tabla 3.1***Estudios bibliométricos previos sobre contabilidad del tercer sector en Brasil*

Nº	Año	Artículo	Autores
1	2011	Contabilidade do Terceiro Setor: Um Estudo Bibliométrico em Periódicos Internacionais no Período de 2006 a 2010.	Dani et al. (2011)
2	2011	Publicações Acadêmicas de Pesquisas em Contabilidade sobre Terceiro Setor no Brasil: Análise do Período de 2007 a 2009.	Chagas et al. (2011)
3	2013	Organizações Sem Fins Lucrativos: Um Estudo Bibliométrico.	Custódio et al. (2013)
4	2015	Terceiro Setor: panorama das tendências de 1998 a 2013 por meio de um estudo bibliométrico.	Marques et al. (2015)
5	2016	Organizações do Terceiro Setor: Uma Abordagem Bibliométrica.	Godoy et al. (2016)
6	2016	Contabilidade no Terceiro Setor: Estudo Bibliométrico no Período de 2004 a 2014.	Rodrigues et al. (2016)
7	2018	Contabilidade do Terceiro Setor: Um Estudo Bibliométrico nos Principais Congressos de Contabilidade do Brasil.	Barros et al. (2018)
8	2018	Análise Bibliométrica da Produção Científica Sobre Contabilidade do Terceiro Setor nos Últimos Dez Anos.	Lima et al. (2018)
9	2021	Custos no Terceiro Setor: Um Panorama Quantitativo e Qualitativo da Produção Científica Nacional	Jorge et al. (2021)

Entre los estudios analizados, y enumerados en la tabla anterior, puede destacarse el de Custódio et al. (2013) que han tratado de averiguar las características cuantitativas y cualitativas de las investigaciones sobre el Tercer Sector en revistas de contabilidad de Brasil. Los autores eligieron 28 revistas del área de contabilidad, que según ellos poseían calificación QUALIS A1,

A2, B1, B2, B3, B4 y B5. El período analizado fue de 5 años, de 2006 a 2010. La calificación QUALIS, acreditada por la Coordinación de Perfeccionamiento de Personal de Nivel Superior (CAPES), órgano perteneciente al Ministerio de Educación de Brasil, es la referencia en el país.

No obstante, se ha constatado que al hacerse la búsqueda de los artículos utilizándose la función de buscar de la propia página web, ya sea de la revista o de la base de datos, no se ha localizado todo lo que de hecho fue publicado en el tema. Se ha podido identificar que a veces el problema era que el artículo no presenta las palabras claves ni en el título ni en el resumen. Otras veces simplemente no se localizaba el estudio, donde parece ser que el problema era en la propia función de búsqueda. En la Tabla 3.2 se puede ver el método de búsqueda utilizado por los autores de los trabajos bibliométricos realizados en Brasil, así como el período analizado en cada estudio.

**Tabla 3.2**

*Metodología de búsqueda de la muestra*

Autores	Período Analizado	Método de Búsqueda de los Artículos
Dani et al. (2011)	5 años (2006-2010)	Introducción del término “nonprofit” en el buscar de cada revista.
Chagas et al. (2011)	3 años (2007-2009)	Análisis del título del artículo, resumen y, cuando necesario fueron examinadas las principales secciones de este, para verificar si el trabajo integraría o no la muestra
Custódio et al. (2013)	5 años (2006-2011)	A través del sistema de búsqueda del software Acrobat Reader®, han seleccionado los artículos que contenían los siguientes términos: <i>entidades sem fins lucrativos; entidade sem fins lucrativos; ESFL; organizações sem fins lucrativos; OSFL;</i>

Autores	Período Analizado	Método de Búsqueda de los Artículos
		<i>terceiro setor; nonprofit organization; not-for-profit organization; organizaciones no lucrativas; entidades sin ánimo de lucro; e tertiary Sector.</i>
Marques et al. (2015)	16 años (1998-2013)	Búsqueda en las páginas web de las revistas, usando como criterio para la recopilación de datos, la ocurrencia de la terminología Tercer Sector en el título, resumen y/o palabras clave
Godoy et al. (2016)	43 años (1971-2014)	Búsqueda en la base de datos SCOPUS.
Rodrigues et al. (2016)	11 años (2004-2014)	Búsqueda electrónica en cada revista utilizando las siguientes palabras claves: <i>terceiro setor, entidade sem fins lucrativos, entidades filantrópicas, fundação, associação, ONG, organização social, organização religiosa, religião, partido político, sindicato e entidade sindical.</i>
Barros et al. (2018)	11 años (2007-2017)	Búsqueda directa en las páginas web de tres congresos de Brasil: Congreso USP, ANPCONT y EnANPAD.
Lima et al. (2018)	10 años (2007-2016)	Cosecha de los artículos a través de la base de datos <i>Scopus</i> . Para obtención de los artículos, se ha introducido el término “contabilidad del tercer sector” en los idiomas portugués, inglés y español.
Jorge et al. (2021)	10 años (2008-2017)	Búsqueda directa en las páginas web de las revistas y de tres congresos de Brasil, utilizando los términos: “ <i>terceiro setor</i> ”, “ <i>sem fins lucrativos</i> ”, “ <i>ONGs</i> ”, “ <i>OSCIP</i> ”, “ <i>associação</i> ”, “ <i>fundação</i> ” y “ <i>economia social</i> ”.

A diferencia de los estudios bibliométricos convencionales, donde se hace la búsqueda en las páginas web de las revistas o en la base de datos, utilizando como criterio para ello, la ocurrencia de la terminología Tercer Sector, ONG, Entidades sin Fines de Lucro, entre otras, en el título, resumen del artículo y/o palabras claves, la presente investigación se caracteriza por la búsqueda manual en cada una de las 36 revistas indexadas de Brasil en el período seleccionado de doce años. La razón para proceder de tal manera reside en que se han identificado fallos tanto por parte de los autores a la hora de incluir las terminologías como de las propias revistas, por lo que de no hacerlo de esa forma resultaría en una muestra incompleta, que no correspondería con la realidad, una vez que muchos estudios se quedarían de fuera.

A pesar de que se haya utilizado una forma distinta de los estudios anteriores, para la selección de los artículos, esta investigación sigue la metodología, estilo y estructura de los estudios bibliométricos realizados en Brasil, así como aquellos publicados en una gran parte de países, basándose en los desarrollados por Correio (2020), Ferreira et al. (2021), Henrique et al. (2020), Machado (2007), Meller-da-Silva & Lapedra (2021), R. G. Pinheiro & Almeida (2020), Ramos & Santos (2020), H. C. M. Ribeiro (2020), Rosa et al. (2020), Simões & Souza (2020), D. C. Souza et al. (2020) y Souza Rovaris et al. (2020), además de los trabajos citados en la Tabla 3.2.

Se cree, por tanto, que el presente estudio, de la manera que ha sido realizado, cierra la brecha mencionada anteriormente, a la vez que contribuye significativamente para la ampliación del conocimiento ya existente. Este trabajo, incontestablemente, proporciona una base sólida importante para entender qué es lo que se investiga sobre la contabilidad aplicada al tercer sector; desde los temas dominantes y los métodos de investigación más utilizados, hasta los autores más prolíferos y los más influyentes. Se constituye, efectivamente, en substancial aportación tanto para la comunidad académica, sobre todo como base para futuras investigaciones, como para los gestores de ESFL.

### 3.3. Objetivos

La presente investigación se propone identificar, estructurar y analizar la producción científica relacionada con la Rendición de Cuentas y Transparencia en Brasil. Para ello, se ha definido, a continuación, el objetivo global, así como los objetivos específicos detallados para lograr alcanzarlo.

El presente estudio, por tanto, tiene como objetivo general desarrollar un análisis bibliométrico de la investigación sobre el tercer sector de Brasil, en el período de 2010 a 2021. Se hace inicialmente un análisis de todos los trabajos encontrados en esta temática del tercer sector y, después, se centra en aquellos que hayan investigado la transparencia de las ESFL.

Con el fin de alcanzar el objetivo general, se ha dividido el mismo en los siguientes objetivos específicos:

- Identificar las investigaciones relacionadas con el tema estudiado;
- Clasificar los estudios por revista, año de publicación, número de autores por artículo, autores más prolíferos y línea de investigación;
- Analizar los estudios que versan sobre la transparencia en el Tercer Sector.

Los estudios de esta naturaleza son relevantes en la medida que pueden servir como herramienta de diagnóstico para verificar cómo se encuentra estructurado determinado campo de la ciencia, si este ha evolucionado en los últimos años y sus principales líneas de investigación. Ello, sin lugar a duda, contribuye para el fortalecimiento del respectivo campo del conocimiento, sobre todo en Brasil que parece ser que en esta temática se encuentra, todavía, en una fase incipiente.

Además, los estudios bibliométricos, que son de gran utilidad para los que ya investigan en el área, también lo son para los jóvenes investigadores que de una forma objetiva tienen en ellos una panorámica de cómo se ha estudiado la temática y cuáles son las tendencias y futuras líneas de investigación.

### **3.4. Metodología**

Para la revisión de la literatura de Brasil, se han examinado todas las revistas indexadas del área del país, concretamente 36 revistas. El período analizado fue de 12 años, de 2010 a 2021. Se ha desarrollado, por tanto, un proceso de búsqueda manual directamente en las páginas web de cada una de las revistas brasileñas, una vez que hemos encontrado fallos que imposibilitaron hacer búsquedas utilizando palabras-clave o términos, conforme se detallará más adelante.

Para la obtención de los artículos se ha analizado el título, el resumen y las palabras-clave de cada uno de los artículos publicados, en el período establecido y en cada una de las 36 revistas, es decir, una verdadera revisión con el fin de identificar todo lo que haya sido publicado en el país sobre el tema. A posteriori, una vez identificadas y reservadas aquellas investigaciones que versan sobre la contabilidad del tercer sector, se examinan y posteriormente se seleccionan aquellos estudios que tratan específicamente sobre la transparencia en el tercer sector, para un análisis más pormenorizado. Para obtención de los artículos, se ha consultado los sitios web de las revistas durante los meses de abril, mayo y junio de 2020, para el período de 2010 a 2019, y los meses de mayo y junio de 2022, para el período de 2020 a 2021.

En virtud de lo expuesto, el presente estudio consiste, primeramente, en una investigación exploratoria y descriptiva, seguida del análisis de contenido, tratándose, de esta manera, de un estudio cuantitativo y cualitativo.

Una vez expuestos los aspectos metodológicos, pasamos a la parte de muestra y datos, donde para identificar los estudios relacionados con el tercer sector de Brasil, utilizamos como fuente de datos todas las revistas brasileñas del área con Qualis en el país, conforme expuesto en el apartado anterior. La población, a su vez, es la totalidad de revistas científicas de contabilidad con QUALIS. La muestra, consecuentemente, se compone de todos los artículos que versan sobre el tema aquí investigado, en el período estudiado de los doce últimos años

(2010 a 2021). Conforme a lo planteado, en la Tabla 3.3, se presentan las revistas examinadas, así como la institución a la que se vinculan y el QUALIS que posee cada una de ellas.

**Tabla 3.3**

*Revistas del Área de Contabilidad Analizadas*

Nº	Revista	Sigla / Acrónimo	Institución	QUALIS
1	Advances in Scientific and Applied Accounting	ASAA	ANPCONT	A2
2	Brazilian Business Review	BBR	FUCAPE/ES	A2
3	Contabilidade Vista & Revista	CV&R	UFMG/MG	A2
4	Revista Brasileira de Gestão de Negócios	RBGN	FECAP/SP	A2
5	Revista Contabilidade & Finanças (USP)	RC&F	FEA/USP	A2
6	Revista Contemporânea de Contabilidade	RCC	UFSC/SC	A2
7	Revista de Contabilidade e Organizações	RCO	FEA-RP/USP	A2
8	Revista Universo Contábil	RUC	FURB/SC	A2
9	BASE (UNISINOS)	BASE	UNISINOS/RS	B1
10	Custos e @gronegocio on line	-	UFRPE	B1
11	Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade	REPeC	Abracicon/DF	B1
12	Revista Enfoque: Reflexão Contábil	-	UEM/PR	B1
13	Contabilidade Gestão e Governança	CGG	UnB	B2
14	Pensar Contábil	PC	CRC/RJ	B2
15	Revista Catarinense da Ciência Contábil	RCCC	CRC/SC	B2
16	Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade	REUNIR	UFCG – CCJS	B2
17	Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ	-	UERJ/RJ	B2
18	Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade	RGFC	UNEB	B2
19	Sociedade, Contabilidade e Gestão	SCG	PPGCC/UFRJ	B2
20	Revista Mineira de Contabilidade	RMC	CRC - MG	B3
21	Revista de Administração, Contabilidade e Economia	RACE	UNOESC/SC	B3



Nº	Revista	Sigla / Acrónimo	Institución	QUALIS
22	Revista Ambiente Contábil	Ambiente	UFRN	B3
23	ConTexto	Con Texto	UFRGS	B3
24	Revista de Administração, Contabilidade e Economia da FUNDACE	RACEF	FUNDACE	B3
25	Revista de Contabilidade e Controladoria	RC&C	UFPR/PR	B3
26	Registro Contábil	ReCONT	UFAL	B3
27	Revista Evidenciação Contábil & Finanças	RECFin	UFPB	B3
28	Revista do Instituto de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis – Sinergia	Sinergia	FURG/RS	B4
29	Revista de Contabilidade da UFBA	RC-UFBA	UFBA	B4
30	CAP Accounting and Management	CAP	UTFPR	B4
31	Revista de Administração e Contabilidade da FAT	ReAC	FAT	B4
32	Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI	GECONT	UFPI	B4
33	Revista da Associação Brasileira de Custos	ABCustos	ABC	B5
34	Revista de Informação Contábil	RIC	UFPE	B5
35	Revista Brasileira de Contabilidade	RBC	CFC	C
36	Práticas em Contabilidade e Gestão	PCG	Mackenzie	C

*Nota.* Esta tabla presenta las instituciones por su abreviatura o acrónimo. Para ver el nombre de la institución por extenso consultar la lista de abreviaturas al principio de esta tesis.

A partir de este punto, pasamos a la descripción de la muestra. La Tabla 3.4 presenta la distribución de las revistas, segregada por estrato QUALIS. La tabla revela que no hay una uniformidad en esa distribución. Las revistas con QUALIS A2 y B3, como se puede ver, son las de mayor número, algo superior a un 22% de la población en cada estrato. Las de QUALIS más bajo, es decir, con estrato B5 y C, son también el menor número de revistas, concretamente dos en cada estrato. Al observar la frecuencia acumulada, se puede constatar que un 52,8% de las

revistas científicas de contabilidad calificadas en Brasil poseen un QUALIS alto y un 88,9% un QUALIS plausible. Por otro lado, un 11,2% tiene el QUALIS bajo, específicamente, 4 revistas.

**Tabla 3.4**

*Distribución de revistas por QUALIS*

<b>QUALIS</b>	<b>fi</b>	<b>Fi</b>	<b>fr</b>	<b>Fri</b>
A2	8	8	22,2	22,2
B1	4	12	11,1	33,3
B2	7	19	19,4	52,8
B3	8	27	22,2	75,0
B4	5	32	13,9	88,9
B5	2	34	5,6	94,4
C	2	36	5,6	100,0
Total	36		100	

Por tratarse de un estudio bibliométrico, se despliega a continuación, en el apartado de los resultados, el análisis estadístico donde nos centramos en el campo de la estadística descriptiva, tratando de resumir la información obtenida de la forma más objetiva y presentable posible. En este sentido, se exhiben tablas de frecuencias, como la tabla anterior, y a partir de ella se obtienen las medidas de centralización, dispersión, tendencia central etc.

### **3.5. Resultados**

En este apartado se presentan los resultados obtenidos, haciendo un análisis desde el número de artículos encontrados hasta el contenido de cada uno de ellos; además de averiguar cuáles fueron las revistas donde se ha publicado, el número de publicaciones por año, la cantidad de autores por artículo, los autores más prolíferos y las líneas de investigación. Por último, se centra en las publicaciones que han estudiado la transparencia en el tercer sector.

### 3.5.1. Publicaciones relacionadas con el Tercer Sector

Del análisis de las 36 revistas, bajo los criterios establecidos en el apartado 3.2 - Metodología -, se han identificado 92 artículos sobre la temática investigada, distribuidos de la forma que aparece en la Tabla 3.5. Conforme ya se ha expuesto, lo que hicimos fue analizar cada uno de los artículos, de todas las revistas, en el período de 2010 a 2021. La única revista que no se ha observado todo el período fue la *Revista de Gestão e Contabilidade* de la Universidad Federal de Piauí (GECONT), una vez que esta fue lanzada en el año de 2014, y se ha analizado, consiguientemente, ocho años.

**Tabla 3.5**

*Distribución de artículos por año*

Qualis	Revista	Año											Total	
		10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20		21
A2	ASAA								1	2		1	1	5
	BBR						1					1		2
	CV&R	1	1										1	3
	RBGN							1						1
	RC&F													0
	RCC			2										2
	RCO	1												1
	RUC								1	1				2
B1	BASE									1			1	2
	CAOL													0
	REPeC		1								1		1	3
	RERC	1	1		1		1		1					5
B2	CGG	1												1
	PC			1					1				1	3
	RCCC	1									1			2

Qualis	Revista	Año											Total	
		10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20		21
	REUNIR		1	1	1						2			5
	RCMCC			1										1
	RGFC		1	1				1	1					4
	SCG		2			1		1				1		5
	RMC			1		1							1	3
	RACE									1				1
	Ambiente				1					1		3	1	6
<b>B3</b>	ConTexto		2	2		2	1	1					2	10
	RACEF													0
	RC&C			1		1								2
	ReCONT													0
	RECFin													0
	Sinergia			1										1
<b>B4</b>	RC-UFBA			1	1		1	1						4
	CAP		2	1				1						4
	ReAC-FAT	2												2
	GECONT						1			2	1			4
<b>B5</b>	ABCustos													0
	RIC			1									1	2
<b>C</b>	RBC								1		1			2
	PCG								1		1	1	1	4
<b>Total</b>		<b>7</b>	<b>11</b>	<b>14</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>8</b>	<b>7</b>	<b>7</b>	<b>11</b>	<b>92</b>

Una vez observada la cantidad y distribución de artículos, por año y revista donde han sido publicados, se pasa a examinar, más detenidamente, cada uno de los estudios relacionados

con el Tercer Sector. El primer dato que nos llama la atención en la Tabla 3.6, es con respecto al bajo número de publicaciones sobre el tema estudiado frente a la gran cantidad de artículos publicados en las revistas. Tal como se puede ver, de un total de 11.125 artículos publicados en revistas de contabilidad de Brasil en el curso de los últimos 12 años, apenas 92 investigaciones tienen como objeto de estudio el Tercer Sector. Otro hallazgo importante es el hecho de que, de las 36 revistas, 6 no han siquiera publicado un único artículo en esta temática, aunque en la presentación de la Revista, en el apartado sobre el alcance y las líneas de investigación, consta expresamente la Contabilidad del Tercer Sector en dos de ellas (RC&F y RecFIN) y de forma general en otras dos (RACEF y ReCONT). La CAOL y la ABCustos no señalan explícitamente la mencionada temática investigada en el alcance de la revista.

**Tabla 3.6**

*Publicaciones sobre el Tercer Sector en revistas de contabilidad de Brasil*

QUALIS	Revista	Total de artículos publicados	Publicaciones sobre el TS	Proporción de publicaciones sobre el TS por revista
A2	ASAA	244	5	2,0%
	BBR	441	2	0,5%
	CV&R	302	3	1,0%
	RBGN	456	1	0,2%
	RC&F	345	0	0,0%
	RCC	349	2	0,6%
	RCO	284	1	0,4%
	RUC	420	2	0,5%
B1	BASE	333	2	0,6%
	CAOL	965	0	0,0%
	REPeC	345	3	0,9%
	RERC	333	5	1,5%

QUALIS	Revista	Total de artículos publicados	Publicaciones sobre el TS	Proporción de publicaciones sobre el TS por revista
	CGG	351	1	0,3%
	PC	287	3	1,0%
	RCCC	304	2	0,7%
B2	REUNIR	276	5	1,8%
	RCMCC UERJ	252	1	0,4%
	RGFC	253	4	1,6%
	SCG	359	5	1,4%
	RMC	262	3	1,1%
	RACE	405	1	0,2%
	Ambiente	414	6	1,4%
B3	ConTexto	279	10	3,6%
	RACEF	217	0	0,0%
	RC&C	299	2	0,7%
	ReCONT	111	0	0,0%
	RECFin	214	0	0,0%
	Sinergia	178	1	0,6%
	RC-UFBA	279	4	1,4%
B4	CAP	151	4	2,6%
	ReAC-FAT	155	2	1,3%
	GECONT	128	4	3,1%
	ABCustos	275	0	0,0%
B5	RIC	265	2	0,8%
	RBC	443	2	0,5%
C	PCG	151	4	2,6%
	<b>TOTAL</b>	<b>11.125</b>	<b>92</b>	<b>0,8%</b>

Del análisis de la Tabla 3.6 es posible constatar que las revistas que más publicaron artículos relacionados con la Contabilidad del Tercer Sector – proporcionalmente respecto al total de trabajos publicados – fue la ConTexto, seguida de la GECONT con un 3,6% y 3,1%, respectivamente. En tercer lugar, aparecen la CAP Accounting and Management y la Revista Práticas em Contabilidade e Gestão, ambas con un 2,6%.

En números absolutos, tenemos la ConTexto con 10 artículos, revista con QUALIS B3, la Ambiente Contábil con 6, también con QUALIS B3, y a continuación 4 revistas con 5 artículos cada una, son ellas: ASAA (Qualis A2), RERC (B1), REUNIR (B2) y Sociedade, Contabilidade e Gestão – SCG (B2).

Avanzando en el análisis, relacionamos cada uno de los estudios encontrados y sus respectivos autores, por año de publicación (Apéndice A). Vale resaltar que en la presente investigación se ha definido como criterio para selección de la muestra que la publicación versase sobre la contabilidad del tercer sector, independientemente de la nacionalidad del autor - o de los autores - así como si el estudio se refería a las ESFL, o cualquier otra cuestión específica, de Brasil. En resumen, se ha considerado, en un primer momento, todos aquellos estudios que tuvieran como objetivo investigar la contabilidad aplicada al Tercer Sector y, a posteriori, se trataría de apartar aquellos artículos publicados en Brasil pero que hayan examinado tanto cuestiones específicas como el desempeño de ESFL en otros países.

Una vez identificados todos los estudios publicados en las principales revistas científicas de contabilidad de Brasil, en los doce últimos años, se pasa a examinar cómo y en qué categoría de revista fueron publicados, con la intención de entender el actual estado del arte en esta área.

### **3.5.2. Porcentaje de publicaciones por revistas y por QUALIS**

En este apartado lo que se hace es analizar cuáles han sido las revistas que más publicaron artículos relacionados con la contabilidad del tercer sector, así como su distribución por QUALIS. Ante lo expuesto, tras analizar las 36 revistas, el primer hallazgo es que casi un 11% del total de trabajos publicados en el período - concretamente un 10,87% - fueron publicados

por una única revista de QUALIS B3, la ConTexto. Siguiendo en el análisis del porcentaje de publicaciones por revistas, una de ellas publicó un 6,52%, lo que corresponde a seis estudios, seguido de cuatro que publicaron 5 artículos cada una, lo que corresponde a un 5,43%, cada revista. La mayoría de las revistas, específicamente una cuarta parte de las revistas publicó 2 artículos; seguida de 6 revistas que publicaron solamente 1 estudio cada una. Al analizar el porcentaje de publicaciones por QUALIS, se puede constatar, en la Tabla 3.7, casi una cuarta parte de los trabajos fueron publicados en revistas de QUALIS B2.

**Tabla 3.7**

*Porcentaje de las publicaciones por revista y por QUALIS*

QUALIS	Revista	Publicaciones sobre TS	%	% por QUALIS
A2	ASAA	5	5,43%	17,39%
	BBR	2	2,17%	
	CV&R	3	3,26%	
	RBGN	1	1,09%	
	RC&F	0	0,00%	
	RCC	2	2,17%	
	RCO	1	1,09%	
	RUC	2	2,17%	
B1	BASE	2	2,17%	10,87%
	CAOL	0	0,00%	
	REPeC	3	3,26%	
	RERC	5	5,43%	
B2	CGG	1	1,90%	22,83%
	PC	3	3,26%	
	RCCC	2	2,17%	
	REUNIR	5	5,43%	



QUALIS	Revista	Publicaciones sobre TS	%	% por QUALIS
	RCMCC UERJ	1	1,09%	
	RGFC	4	4,35%	
	SCG	5	5,43%	
	RMC	3	3,26%	
	RACE	1	1,09%	
	Ambiente	6	6,52%	
B3	Con Texto	10	10,87%	23,91%
	RACEF	0	0,00%	
	RC&C	2	2,17%	
	ReCONT	0	0,00%	
	RECFin	0	0,00%	
	Sinergia	1	1,09%	
	RC-UFBA	4	4,35%	
B4	CAP	4	4,35%	16,30%
	ReACFAT	2	2,17%	
	GECONT	4	4,35%	
	ABCustos	0	0,00%	
B5	RIC	2	2,17%	2,17%
	RBC	2	2,17%	
C	PCG	4	4,35%	6,52%
TOTAL		92	100%	

Avanzando el análisis de las publicaciones por estrato QUALIS, se ha constatado que más de un 50% de los trabajos han sido publicados en las revistas con mejor QUALIS. Si consideramos las A2, B1 y B2 como buenas, las B3 y B4 como medianas, y las B5 y C como

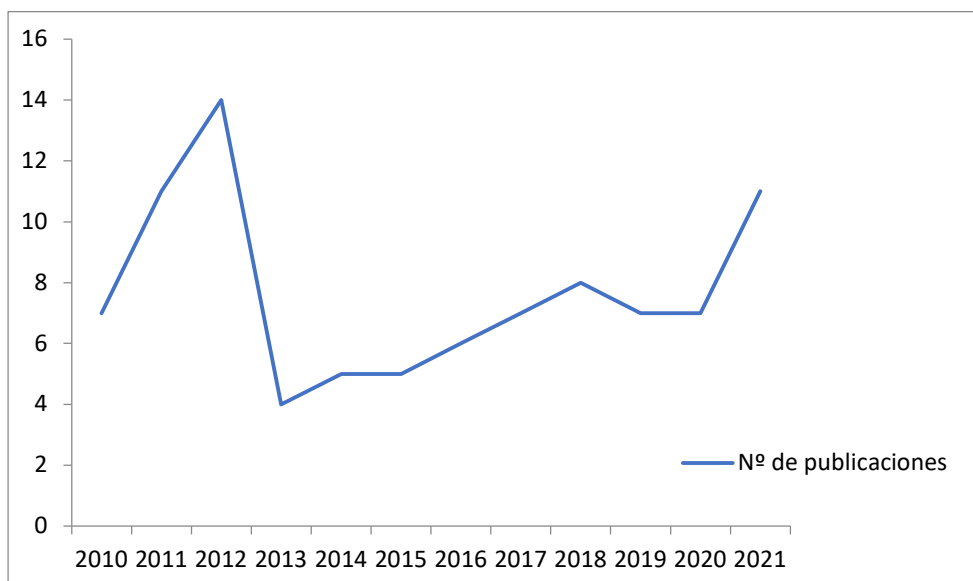
malas, el resultado sería que un 91,30% de los trabajos fueron publicados en revistas considerados buenos (51,09%) o medianos (40,21%).

### 3.5.3. *Publicaciones sobre la Contabilidad Aplicada al Tercer Sector por año*

La primera información que se obtiene del análisis del número de artículos publicados en Brasil, en el período analizado, es que la media ha sido de 7,67 artículos al año. Además, se ha constatado que la distribución por sexenio ha sido homogénea, con 46 trabajos cada uno. El año de 2012 fue el que presentó el mayor número de publicaciones, concretamente 14 artículos, seguido dos años de 2011 y 2021, con 11 estudios cada año. En la Figura 3.1 se puede ver el progreso del número de publicaciones en el período examinado, que después de un pico en el año de 2012, sufrió una fuerte bajada en el año siguiente, pasando de 14 para tan solo 4 artículos, manteniéndose estable durante los dos años siguientes y a partir de entonces experimenta un crecimiento paulatino hasta el año de 2018, pasando por un ligero descenso y volviendo a subir nuevamente.

**Figura 3.1**

*Distribución temporal de los artículos*



El crecimiento ocurrido en el último año analizado ha sido de un 57% frente al año anterior, recuperando el nivel de los años 2011 - 2012, lo que puede indicar una retomada del interés de investigar esta temática.

#### **3.5.4. Número de autores por artículo**

Al analizarse el número de autores por artículo, Tabla 3.8, se ha constatado que ese número varía entre 1 y 5. El mayor porcentaje ha sido de los artículos con 3 autores, seguido de los con 4 y con 2, respectivamente. El porcentaje de artículos escrito por un único autor es el menor de todos, con tan solo un 5,49%.

**Tabla 3.8**

*Número de autores por artículo*

	<b>Autor(es)</b>					<b>Total</b>
	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	
Nº artículos	5	22	32	25	8	92
Porcentaje	5,43%	23,91%	37,78%	27,17%	8,70%	100%

Con el fin de identificar si hay una tendencia con relación a la cantidad de autores por artículo a lo largo del tiempo, se han detallado los datos en la Tabla 3.9. En ella, es posible constatar que hay una propensión a los estudios realizados entre tres autores y que los trabajos con cinco autores vuelven a incrementarse. Los demás no han experimentado ningún incremento o disminución acentuado, sino que la fluctuación normal.

**Tabla 3.9***Número de autores por artículo, por año*

<b>Año</b>	<b>1 autor</b>	<b>2 autores</b>	<b>3 autores</b>	<b>4 autores</b>	<b>5 autores</b>
2010	2	1	2	2	0
2011	1	2	2	5	1
2012	0	3	5	4	2
2013	0	0	1	3	0
2014	1	2	2	0	0
2015	0	0	4	1	0
2016	0	2	3	0	1
2017	0	3	1	3	0
2018	0	3	2	2	1
2019	0	2	3	2	0
2020	0	3	3	0	1
2021	1	1	4	3	2
<b>Total de artículos</b>	<b>5</b>	<b>22</b>	<b>32</b>	<b>25</b>	<b>8</b>

**3.5.5. Autores más prolíferos**

Del análisis de la productividad en el período analizado se ha podido constatar que la gran mayoría de los autores, concretamente un 88,4%, son de *onetimes*, conforme se dice en la literatura para aquellos que hayan publicado solamente una única vez sobre el tema en cuestión. Si consideramos *continuants* aquellos autores que hayan publicado como mínimo 3 trabajos, el porcentaje de estos sería de un 3,7%, conforme se puede ver en la Tabla 3.10.

Teniendo en cuenta únicamente la cantidad de artículos publicados para identificar los autores más prolíferos, vale destacar que no se ha llevado en consideración en qué categoría de revista han sido publicados, es decir, cuál era el QUALIS de la revista. Hay estudios en la literatura, como por ejemplo el de Merigó y Yang (2017), que tratan de atribuir pesos distintos según la revista que los trabajos hayan sido publicados, considerando el factor de impacto de la revista.

Ante a lo expuesto, se ha tratado de listar todos los autores de los 92 artículos encontrados y se ha analizado cada uno de ellos. El resultado de la mencionada observación se puede ver con mayor detalle en la Tabla 3.11, donde es posible afirmar que la investigación sobre la contabilidad del tercer sector, en Brasil, viene siendo norteeda en los últimos diez años por no más de ocho investigadores.

**Tabla 3.10**

*Autores más prolíferos*

<b>Autor(es)</b>	<b>Nº de Autores</b>	<b>Número de Publicaciones</b>	<b>%</b>
Scarpin, Jorge Eduardo; Vasconcelos, Ana Lucia F. de S.	2	6	0,8%
Colauto, Romualdo Douglas	1	4	0,4%
Borba, José Alonso; Callado, Antônio André Cunha; Campos, Gabriel Moreira; Cunha, Paulo Roberto da; Klann, Roberto Carlos; Oliveira, Alan Santos de	6	3	2,5%
Araújo, Aneide Oliveira; Beuren, Ilse Maria; Bezerra, Elenildo Santos; Chagas, Milton Jarbas Rodrigues; Filho, Raimundo Nonato Lima; Guedes, Thiago de Andrade; Lacruz, Adonai José; Lemos, Katarina Rosa; Nossa, Valcemiro; Pacheco, Vicente; Pereira, Mércia de Lima; Raupp, Fabiano Maury; Reina, Donizete; Rengel, Silene; Rody, Paulo Henrique Amaral; Silveira, Douglas da; Varela, Patrícia Siqueira; Vesco, Delci Grapegia Dal; Voese, Simone Bernardes	19	2	7,9%
Demás autores	214	1	88,4%
<b>Total</b>	<b>242</b>	<b>-</b>	<b>100,0%</b>

El ranking de los autores más prolíferos en esta temática, considerando el período y los criterios preestablecidos, se puede ver en la Tabla 3.11. De 242 autores, solamente 28 de ellos, lo que corresponde a un 11,57% ha publicado más de una vez, conforme se puede extraer de los datos obtenidos. Es posible adelantar que se trata de un porcentaje muy pequeño considerando tanto el número de investigaciones como la cantidad de investigadores.

**Tabla 3.11**

*Ranking de los autores más prolíferos*

<b>R</b>	<b>Autor</b>
1º	Scarpin, Jorge Eduardo
1º	Vasconcelos, Ana Lucia F. de S.
2º	Colauto, Romualdo Douglas
3º	Borba, José Alonso
3º	Callado, Antônio André Cunha
3º	Campos, Gabriel Moreira
3º	Cunha, Paulo Roberto da
3º	Klann, Roberto Carlos
3º	Oliveira, Alan Santos de

No obstante, al considerarse exclusivamente el número de trabajos publicados, sin llevarse en consideración la constancia con la cual son publicados, puede inducir una concepción equivocada de la realidad en este campo. Pensamos que también hay que tener en cuenta si los prolíficos autores publican de forma consistente a lo largo del período analizado, lo que evidenciaría - según Kiliç et al. (2019) – su compromiso y dedicación a investigar.

En este sentido, lo que se trató de hacer fue verificar si los autores que figuran en las primeras tres posiciones del ranking anterior publican consistentemente en el período analizado de los doce años o si sus publicaciones se concentraron en un periodo específico, más restricto.

Para ello, hemos construido la Tabla 3.12, donde se puede ver que escasos son los investigadores que sí publican de forma continuada en el tiempo.

Aunque el número máximo de artículos publicados por cada autor no haya superado el número de años analizados, es posible comprobar la existencia o no de una tendencia respecto a la mencionada consistencia a lo largo del tiempo. En el sentido apuntado, se ha constatado que Scarpin, uno de los autores que más ha publicado en el período, lleva ya seis años sin hacerlo, desde el año 2016 que ya no publica en esta temática. Por otro lado, Vasconcelos ha publicado prácticamente un artículo cada año en los últimos siete años, con excepción del 2020. Colauto, el segundo del ranking, tras un tiempo sin publicar volvió a hacerlo el 2021. Si se observa los últimos tres años analizados, tan solo cuatro autores dan indicios de que probablemente mantengan la consistencia, todos los demás llevan ya algún tiempo sin publicar.

**Tabla 3.12**

*Productividad del autor*

<b>Autor</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>
Scarpin, J. E.	1	2	1		1	1						
Vasconcelos, A. (1)						1	1	1	1	1		1
Colauto, R. D.		1	1	1								1
Borba, J. A.	1		1						1			
Callado, A. A. C.									1	2		
Campos, G. M.					1	1			1			
Cunha, P. R. da	2		1									
Klann, R. C.	1		1		1							
Oliveira, A. S. de									1	1		1

Nota: (1) Vasconcelos, A. L. F. de S.

### 3.5.6. Identificación de las principales líneas de investigación

Uno de los objetivos específicos del presente estudio consiste en identificar las líneas de investigación de los artículos que componen la muestra. Se busca, de esa manera, entender qué es lo que se investiga en esta temática en el país. El primer hallazgo ha sido la diversidad con relación a las líneas de investigación, como se puede ver en la Tabla 3.13. Del examen se ha identificado más de treinta temas distintos; aunque una gran parte de ellos con escasos trabajos, muchas veces solamente uno. Como resultado del análisis es posible afirmar que hay cuatro líneas principales: i) Accountability, Divulgación de Información, Transparencia y/o Rendición de Cuentas; ii) Estudio bibliométricos y/o Revisión de la Literatura; iii) Gestión; iv) Gobernanza.

**Tabla 3.13**

*Principales líneas de investigación*

Línea de investigación	nº artículos
Accountability, Divulgación de Información, Transparencia y/o Rendición de Cuentas	22
Análisis de desempeño	4
Análisis de los Estados Financieros / Cumplimiento de las normas	2
Auditoría	3
Balance Social	3
Capital Intelectual	1
Captación de Recursos	4
Control Interno	2
Costes	4
Estudio bibliométrico y/o Revisión de la Literatura	10
Factores Contingentes y Control de Gestión	1
Flujo de Caja	1
Formación de precios	1
Fuentes de financiación	1
Generación y distribución de riqueza	1
Gestión	10



Línea de investigación	nº artículos
Gobernanza	6
GRI	1
Inmunidad tributaria	1
Innovación	2
Intangible / Capital Intelectual	1
Medición del desempeño	1
Normas contables	1
Obtención y/o renovación de titulación	1
Tema específico: Cuestiones de formalización y de tributación	1
Tema específico: cuestiones laborales	1
Tema específico: Identificación de características de las ESFL de una determinada región.	1
Tema específico: implantación del SPED	1
Tema específico: programa de educación fiscal	1
Uso de la información contable	1
Uso de las redes sociales	1
Voluntariado	1
<b>TOTAL</b>	<b>92</b>

Además de identificar las líneas de investigación, se las ha segregado por año de publicación (Apéndice B), con el fin de verificar la tendencia, es decir, si el tema se sigue investigando o no. Verificar la continuidad, al largo del período bajo análisis, es importante en el sentido de comprender cuáles son los temas que siguen actuales en el campo examinado.

Del análisis de las líneas de investigación, es posible constatar que las cinco principales líneas de investigación identificadas siguen actuales, con publicaciones en los últimos años. Este es el panorama actual de Brasil sobre la investigación científica contable del tercer sector.

### **3.5.7. Análisis de las publicaciones sobre la transparencia en el tercer sector**

El último punto que se ha analizado corresponde a los estudios que versan sobre la transparencia en el tercer sector, que es el tema central de esta Tesis. Pasamos a estudiar con

mayor profundidad aquellos que más nos interesan, es decir, aquellos respecto a la transparencia en el tercer sector y que más se aproximan al nuestro estudio. De este modo, se presenta en la Tabla 3.14, los siete artículos más relevantes.

**Tabla 3.14**

*Estudios sobre transparencia y rendición de cuentas*

<b>Autores / año</b>	<b>artículo</b>
F. J. V. de Souza et al. (2012)	Prestação de contas no terceiro setor: uma análise das entidades possuidoras do título de utilidade pública federal no estado do Rio Grande do Norte.
Campos et al. (2014)	Financial Reporting: Reflection on Transparency in The Third Sector.
Oro et al. (2014)	Balanço social no terceiro setor: análise do modelo ibase com relação à transparência e prestação de contas à sociedade.
Medeiros et al. (2016)	Prestação de contas aplicada às entidades do terceiro setor: um estudo da conformidade com a ITG 2002.
Portulhak et al. (2017)	A qualidade da prestação de contas das entidades do terceiro setor: Uma análise a partir de sua relação com o comportamento dos doadores individuais
Dall’Agnol et al. (2017)	Transparência e prestação de contas na mobilização de recursos no terceiro setor: um estudo de casos múltiplos realizado no sul do Brasil.
W. E. S. de Oliveira y Coelho (2017)	Transparência das Informações e seu Impacto no Valor Econômico: um Estudo em Organizações do Terceiro Setor.

A continuación, se comenta los trabajos siguiendo un orden cronológico. El primero, de Souza et al. (2012), tenía el propósito de analizar las principales características de la rendición de cuentas de las ESFL que poseían el título de utilidad pública federal (UPF) y que tenían su sede en el estado brasileño del *Rio Grande do Norte*. El período establecido ha sido de 2007 a

2009 y ha recogido los datos para la investigación en la página web del Ministerio de Justicia de Brasil. La muestra se ha quedado en 15 entidades. Los principales resultados del estudio fueron que cada una de las entidades analizadas ha firmado, como mínimo, un acuerdo (alianza) por año con un ente federativo (algún organismo público de la República).

Además, han podido constatar que un 36% de los recursos financieros transferidos para las entidades examinadas tuvieron como origen recursos de la administración federal y que un 64% de las entidades captan recursos a través de convenios. En este estudio también han comprobado que el promedio de recursos recibidos mediante acuerdos federativos y subvenciones presentó un crecimiento en los tres años bajo análisis, así como el promedio tanto de trabajadores de esas instituciones como la generación de ingresos. Por último, verificaron que el promedio de los resultados de las entidades analizadas no se ha mantenido uniforme en el período investigado, lo que demuestra que el aumento de recursos humanos, de los ingresos generados y de las cantidades recibidas a través de las alianzas y subvenciones no ha sido proporcional al incremento de la capacidad de actuación social de esas entidades.

El segundo trabajo, una investigación desarrollada por Campos et al. (2014), que a través de un estudio exploratorio, con perspectiva analítica y reflexiva, ha intentado explicar el uso de los estados financieros e informes contables complementarios en la práctica de la rendición de cuentas por parte de ESFL en Brasil para el usuario externo. En este contexto, la principal contribución que buscan proporcionar consiste en evidenciar la relación existente entre el grado de divulgación de esas entidades y el volumen de recursos recaudados por ellas durante el período investigado.

Concretamente, los autores crearon un indicador, denominado Grado de Divulgación, para analizar cómo divulgan información las entidades. Ese indicador consiste en el porcentaje derivado de la relación entre el número de informes publicados y el número de estados obligatorios, es decir, los siguientes siete: Balance de Situación, Cuenta de Resultados, Demonstración de las Mutaciones del Patrimonio Neto, Demonstración del Flujo de Caja,

Memoria Económica, Memoria de Actividades, Informe de Auditoría. Una vez determinado el nivel de transparencia, hicieron un análisis de correlación, utilizando el método de Pearson, con las siguientes variables: Ingresos totales, Utilidad Neta, Activo Circulante, Pasivo Circulante y Patrimonio Social. La muestra del estudio se ha compuesto de 14 entidades participantes del GIFE en el año de 2011. El GIFE, a su vez, significa “Grupo de Institutos, Fundaciones y Empresas” y se trata de una asociación de inversores sociales de Brasil; como el propio nombre deja claro, compuesto por ESFL y empresas. Esta Asociación, formalmente constituida en el año de 1995, se ha convertido en una referencia en el país en el tema de la inversión social privada.

Como resultados, el estudio identificó que el porcentaje de entidades de la muestra que divulgan el Balance de Situación fue de un 85,7%, el más alto de los siete documentos analizados, seguido de la Cuenta de Resultados con un 71%. Todos los demás informes tuvieron un porcentaje de publicación inferior al 70% de las entidades examinadas. En lo que respecta al nivel de transparencia, 7 de las 14 ESFL presentaron el indicador por encima del 70% y 7 por debajo. De estas, 2 ESFL no divulgaron ninguna información, es decir, nivel de transparencia 0%, y 3 con el indicador de 29%. De acuerdo con los autores, la falta de divulgación implica una pérdida para los grupos de interés, en cuanto al conocimiento sobre: la composición de los ingresos de la entidad, la dinámica de flujo de caja, entre otros. Además, hacen mención al hecho de que aquellas entidades que han presentado informe de auditores independientes no presentaron los estados financieros en su totalidad. A pesar de todo, han podido concluir que existe, con relación a la muestra de estudio, una asociación positiva entre divulgación y no tener deudas, así como una correlación positiva entre el nivel de divulgación y dos variables independientes: Utilidad Neta y Patrimonio Social.

El siguiente estudio, el tercero analizado, realizado por Oro et al. (2014) investigó cómo la Universidad del Oeste de Santa Catarina (Unoesc) – que es una institución sin finalidad de lucro, una fundación de derecho privado –, utiliza el modelo de balance social propuesto por el Instituto Brasileño de Análisis Sociales y Económicas (Ibase) para atender los requisitos de

transparencia y de rendición de cuentas a la sociedad. Concretamente se ha tratado de un estudio de caso centrado en el análisis documental del período de 2007 a 2011. Los principales resultados alcanzados fueron que la entidad divulga anualmente las informaciones respecto a los ingresos (orígenes) y aplicaciones de recursos que indican la sostenibilidad de la organización; y que la institución presentó un incremento de 50% en la distribución de becas en el período examinado. Además, sus prácticas de divulgación del balance social cumplen con los requisitos de transparencia, en virtud del grado de detalle técnico y completo de las informaciones que se declara. Sin embargo, el trabajo también fue capaz de identificar que la entidad no informa si el documento es revisado por auditores externos, independientes, lo que según los autores deja un vacío para ser observado de manera a mejorar la transparencia de la rendición de cuentas a la sociedad, como se requiere para cumplir con el concepto de *Accountability*.

El cuarto, de autoría de Medeiros et al. (2016), trató de investigar si las entidades seleccionadas en la muestra estaban elaborando y divulgando los estados financieros en conformidad con la norma actual, es decir, la ITG 2002 (Resolución CFC nº 1.409/2012). Como criterios para seleccionar la muestra han establecido que las ESFL estuvieran calificadas como “Organizaciones de la Sociedad Civil de Interés Social”, las OSCIP – conforme descrito en el Capítulo 1 – además de poseer su sede en la ciudad de Recife, estado de Pernambuco, registradas en la página web del Ministerio de Justicia de Brasil, durante el período de 2009 a 2011.

Los autores analizaron 48 ESFL, calificadas como OSCIP, donde 15 entidades rendían cuentas en el período arbitrado. Como principales conclusiones, los autores revelan que las 15 entidades dejaron de elaborar el Estado de Flujo de Caja y el Estado de Mutaciones del Patrimonio Neto. En lo que concierne a la Memoria Económica, han observado que, de las doce informaciones exigidas por la norma como obligatorias, diez no constaban en las mencionadas Memorias, de todas las entidades de la muestra. Por otro lado, los autores afirman que todas las entidades examinadas han cumplido con la determinación de cambio de nomenclatura de las

cuentas, como la de Capital Social para Patrimonio Social y la cuenta de Lucros y Pérdidas por Superávit y Déficit.

El quinto estudio identificado, fue el de Portulhak et al. (2017) que trató de verificar si la calidad de la rendición de cuentas es capaz de influir en el comportamiento de las donaciones recibidas por donantes individuales. Para medir la calidad de la rendición de cuentas, los autores utilizaron la propuesta de Trussel y Parsons (2007), que lleva en consideración los siguientes cuatro indicadores: la eficiencia percibida, la estabilidad percibida, la cantidad de información disponible y la reputación percibida, para, a posteriori, comprobar si ello posee mayor peso en la decisión del donante individual. Los donantes, a su vez, fueron divididos en dos grupos, los antiguos donantes y los donantes actuales. No obstante, el estudio no deja claro cómo hicieron está segregación.

Para realizar el estudio, han aplicado un cuestionario en el espacio geográfico delimitado a la ciudad de Curitiba y su región metropolitana compuesta por 29 municipios del estado brasileño de Paraná. Los resultados del estudio indican que los actuales donantes sí que perciben mayor calidad en la rendición de cuentas comparados con los más antiguos. Por último, los autores creen que investigaciones como la realizada por ellos tiene capacidad de mejorar el tercer sector, una vez que pueden ayudar a las entidades en el desarrollo de políticas y estrategias para la rendición de cuentas para diversos niveles de alcance.

El sexto estudio analizado, de autoría de Dall'Agnol et al. (2017), ha tratado de relacionar la temática de la transparencia y la rendición de cuentas con la de la movilización de recursos y la visión basada en recursos, como base para la referida movilización de recursos. Concretamente, el artículo tiene como objetivo comprender cómo la transparencia y rendición de cuentas contribuyen a la captación de recursos en las ESFL. Los autores utilizaron como método la investigación con enfoque cualitativo-exploratorio, utilizando el estudio de casos múltiples como esquema; y la entrevista semiestructurada en profundidad como técnica investigativa. La muestra se ha restringido a cinco entidades, todas ellas ubicadas en el norte del estado de Rio

Grande do Sul. Los principales resultados alcanzados fueron: i) la necesidad para las ESFL de desarrollar prácticas de transparencia de forma más efectiva, una vez que la movilización de recursos afecta la sustentabilidad organizacional; y, ii) el vínculo entre las prácticas de transparencia desarrolladas por las ESFL y el nivel de movilización de recursos de las entidades analizadas. En definitiva, aunque, en nuestra opinión, se trata de un estudio con una muestra pequeña (cinco entidades), esta investigación llegó a la conclusión de que existe una relación directa y positiva entre las prácticas de transparencia y la movilización de recursos, es decir, cuanto mayor eran aquellas, mayor la captación, a la vez que, mientras la transparencia y la rendición de cuentas disminuye, también se reduce el nivel de captación de recursos.

Por último, el séptimo, desarrollado por W. E. S. de Oliveira y Coelho (2017), tenía como principal objetivo determinar en qué medida la transparencia de la información publicada por 25 entidades contribuye positivamente a la generación de valor económico a la sociedad. Además de desarrollar un instrumento para medir el grado de transparencia, el estudio calculó la Q de Tobin de cada institución, para ser utilizado como indicador económico para conocer la influencia entre estas dos variables. Los autores eligieron de forma aleatoria, a través de Google, ESFL brasileñas que divulgan sus estados financieros en Internet en el año de 2010. Según el estudio, los resultados que han obtenido indican una relación positiva entre el nivel de transparencia de la información puesta a disposición del público a través del sitio web y el valor económico que generan para la sociedad.

Tras analizar cada uno de los estudios relacionados con la temática de la presente Tesis Doctoral, publicados en Brasil, es posible afirmar que las investigaciones trabajan con muestras pequeñas. En resumidas cuentas, una de ellas se refiere a un estudio de caso con solamente una entidad, otra un estudio multicaso con 5 ESFL, los cuatro siguientes con 14, 15, 15 y 25 organizaciones y, finalmente, un estudio que tuvo como muestra individuos (donantes individuales) y no entidades sin finalidad de lucro.

Con relación a la cobertura territorial, se ha constatado que los estudios normalmente se centran en un determinado estado o ciudad. De los trabajos revisados, tres tuvieron como delimitación el estado, y en concreto: Rio Grande do Norte, Santa Catarina y Rio Grande do Sul. Uno tuvo el municipio de Recife y otro el de Curitiba y su región metropolitana. De los siete estudios analizados, dos no se han centrado en una región específica; el primero cogió 14 ESFL participantes del GIFE y el segundo, 25 entidades de Brasil que divulgan sus informes contables en página web para acceso público, elegidas aleatoriamente mediante búsquedas en el Google. No se ha encontrado, por tanto, ningún estudio con cobertura nacional, teniendo en cuenta las cinco regiones geográficas de Brasil.

### **3.6. Análisis mediante una revisión sistemática de la literatura.**

En este apartado, se hace la complementación del estudio anterior, con el fin de verificar la existencia de producción científica brasileña, sobre la transparencia en el tercer sector, a nivel mundial, a través de las bases de datos WOS y Scopus, en el período de 2010 a 2021. Cabe recordar que en el presente estudio fueron aplicados los mismos criterios utilizados en el capítulo anterior, es decir, en el estudio bibliométrico de España.

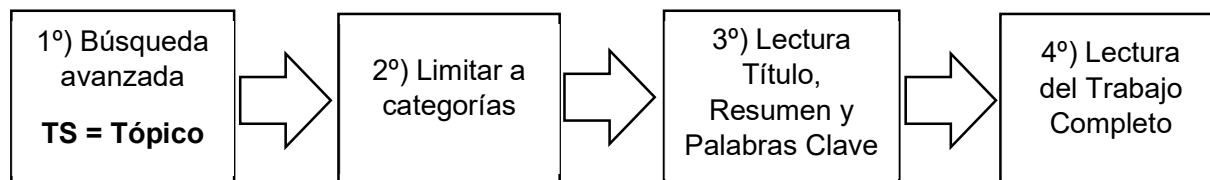
Versa el presente, por tanto, de un estudio cuantitativo y cualitativo; ya que se trata de una investigación exploratoria, descriptiva y de análisis de contenido. Esta revisión, efectivamente, se propone a identificar y analizar – de forma sistemática y metodológica – todos aquellos estudios sobre transparencia en el tercer sector brasileño publicados en las bases de datos señaladas.

Como en el capítulo anterior, nos basamos en el trabajo de Ortega-Rodríguez et al. (2020) para realizar este estudio, a través del método *Systematic Literature Review* (SLR). Toda la información fue recopilada de las bases de datos WOS y Scopus, mediante proceso de búsqueda avanzada. El ritual, por tanto, para ambas bases de datos, se puede ver en la Figura 3.2, donde se siguió las cuatro etapas descritas.



**Figura 3.2**

*Etapas proceso de búsqueda avanzada.*



Ratificamos que, para la obtención de los artículos, utilizamos los mismos Criterios de Búsqueda (CB) definidos anteriormente. No obstante, para este estudio los términos van en inglés y portugués, para nombres y gentilicios del país, combinados con los términos *Transparency* y *Accountability*, como se puede ver en la Expresión 1 de la Figura 3.3.

**Figura 3.3**

*Expresiones palabras clave para búsqueda avanzada.*

Expresión 1:

(( "Non-profit" OR "Non profit" OR "Nonprofit" OR "NPO" OR "Third-Sector" OR "Third Sector" OR "ThirdSector" OR "Sector 3" OR "3 Sector" OR "Voluntary sector" OR "Non-governmental organizations" OR "Non-governmental-organizations" OR "Non governmental organizations" OR "NGO") AND ("Transparency" OR "Accountability") AND ("Brazil" OR "Brasil" OR "España" OR "Brazilian" OR "Brasileiro" OR "Brasileira" OR "Brazileiro" OR "Brazileira"))

Expresión 2:

(( "NONPROFIT" OR "NON PROFIT" OR "NON-PROFIT" OR "NPO\*" OR "THIRD SECTOR" OR "THIRD-SECTOR" OR "NGO" OR "NON-GOVERNMENTAL ORGANIZATION" OR "NON GOVERNMENTAL ORGANIZATION" OR "TSO" OR "NONGOVERNMENTAL ORGANIZATION") AND "TRANSPARENCY")

En la primera y segunda acción de búsqueda, utilizamos la Expresión 1 de palabras clave y en las demás acciones, la segunda expresión. La utilización de las dos expresiones obedece dos razones; primero, para aumentar la posibilidad de obtención de artículos relacionados con el tema, y segundo, por seguir los mismos criterios del estudio de España.

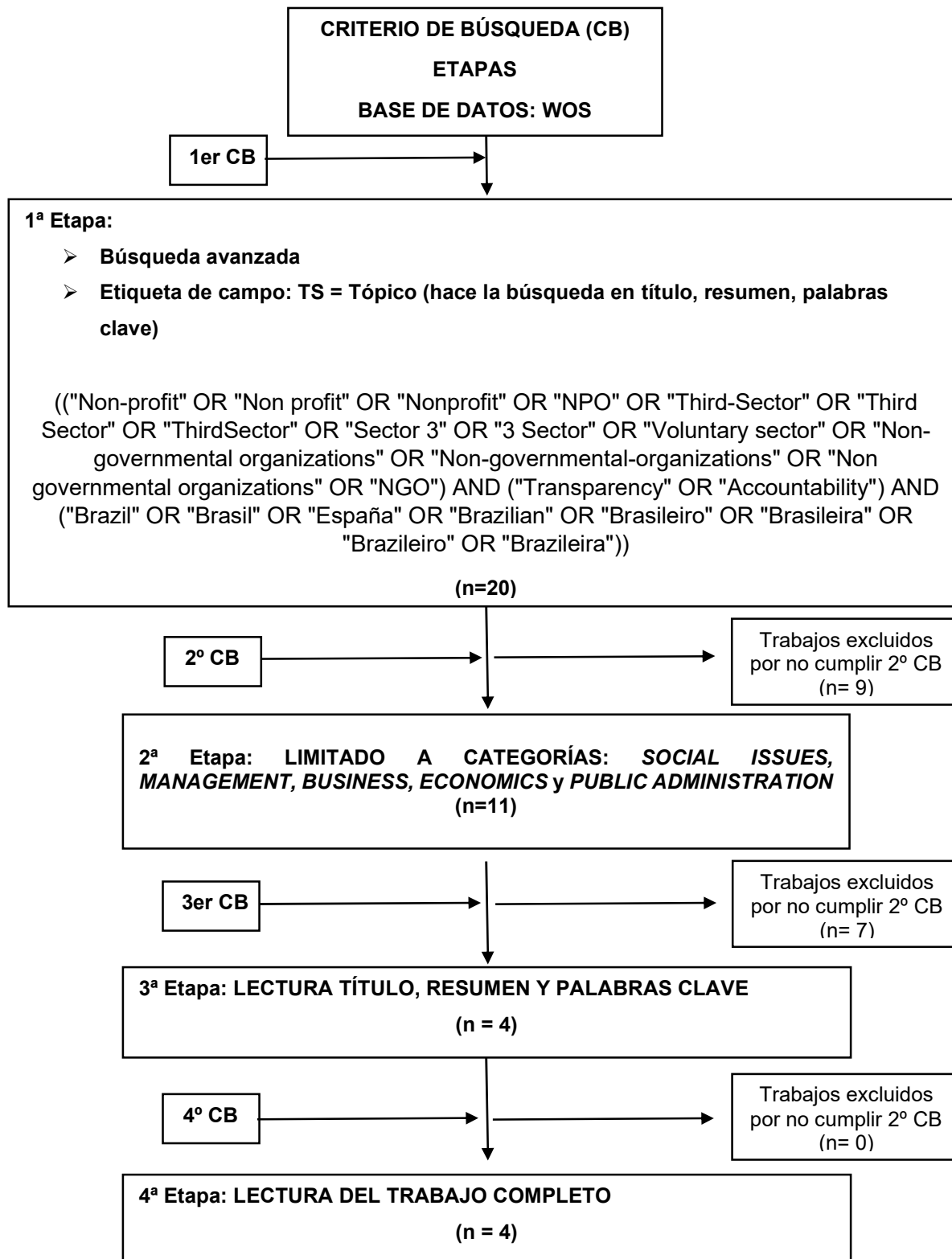
Siguiendo la metodología preestablecida, se pasó a la selección de la muestra. Para ello, usamos los distintos CB en la secuencia evidenciada en la Figura 3.4. El 1er CB fue, en la función de búsqueda avanzada, introducimos la Expresión 1. En el 2º CB tratamos de limitar según la categoría. Esta cambia en función de la base de datos que se utiliza, así como de la búsqueda que se hace en concreto. Normalmente las categorías utilizadas fueron: *Social Issues, Management, Business, Business Finance, Economics y Public Administration*, en la WOS y i) *Business, Management and Accounting*; ii) *Economics, Econometrics and Finance*; y iii) *Social Sciences*, en la Scopus. El 3er CB consistió en la lectura de título, resumen y palabras clave. Por último, en el 4º CB hicimos la lectura completa de los artículos seleccionados.

Ante lo expuesto, se expone en la Figura 3.4 el diagrama de flujo, donde se puede ver cada una de las etapas de la primera acción de búsqueda. En total, realizamos, en este estudio, cuatro acciones de búsqueda, dos en cada base de datos, utilizando respectivamente las dos expresiones.

La muestra final de la primera acción de búsqueda resultó en 4 artículos que guardaban relación con el tema investigado, pero ninguno en revista internacional. Las tres siguientes acciones de búsqueda resultaron en tan solo 1 artículo, también en revista del país, conforme detallaremos más adelante, en los resultados.

Figura 3.4

Etapas de la revisión sistemática de la literatura, 1ª acción de búsqueda



Para evitar la presentación del diagrama de flujo tres veces más, se expone el resultado de las demás acciones de búsqueda en la Tabla 3.15. En este sentido, cabe destacar que en la 2ª acción de búsqueda se utilizó la Expresión 1 y se limitó solamente a las categorías i) Business, Management and Accounting; ii) Economics, Econometrics and Finance; y iii) Social Sciences. En la 3ª acción de búsqueda se utilizó la Expresión 2 y se limitó a las categorías *Social Issues, Management, Business, Economics y Public Administration*, combinada con el país: Brasil. En la última, es decir, la 4ª acción de búsqueda, se utilizó la Expresión 2 y se limitó a las mismas categorías de la 2ª acción y se limitó, además del país, el tipo: artículo.

**Tabla 3.15**

*Resumen acciones de búsqueda*

Base de datos	Expresión	1er CB	2º CB	3er CB	4º CB
Scopus	1	16	11	6	0
WOS	2	520	226	13	1
Scopus	2	15.160	74	53	0

Tras ejecutar las acciones de búsqueda descritas anteriormente, los resultados fueron que no encontramos ningún artículo en revistas internacionales y cinco en revistas de Brasil (que analizaremos más adelante). La muestra del presente análisis bibliométrico, por tanto, se puede ver en la Tabla 3.16.

**Tabla 3.16***Muestra del estudio*

Nº	Artículo	Autor(es)
1	Divulgar para qué? Índice de disclosure e a importância atribuída por doadores e gestores à divulgação voluntária de informação.	(Pereira de Souza et al., 2021)
2	Elementos Marcantes da Prestação de Contas Voluntária das 100 Melhores ONGS do Brasil.	(Cavalari Sales et al., 2021)
3	A prestação de contas das entidades privadas sem fins lucrativos em parcerias com a União (2008 a 2014)	(Goldbaum & Pedrozo Jr., 2018)
4	Implementação da Transparência em Organizações Sociais: Um Estudo Multicasos.	(Tondolo et al., 2017)
5	Nível de Evidenciação Contábil de Organizações do Terceiro Setor.	(Zittei et al., 2016)

Una vez definida la muestra, pasamos a revisar las revistas donde fueron publicados los artículos y a continuación propiamente las publicaciones. Los cinco trabajos fueron publicados en tres revistas del área de gestión. Tres en la *Administração Pública e Gestão Social*, uno en *Cadernos Gestão Pública e Cidadania* y uno en la *Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios*, con Qualis B3, B2 y B3, respectivamente.

Respecto a los estudios encontrados, como es posible constatar a continuación, estos corroboran con los resultados del análisis bibliométrico anterior, es decir, investigaciones a nivel local o regional, con poco alcance, y con muestras bastante reducidas. Sobre la afinidad con lo que se desarrolla en esta Tesis Doctoral, se puede decir que en gran medida corresponde a la actividad de construcción del instrumento de evaluación del nivel de transparencia online.

En el primero, Pereira de Souza et al. (2021) desarrollaron un estudio con el fin de analizar si el nivel de *disclosure* de la información evidenciada en la web por parte de las ESFL de la muestra estaba en consonancia con la importancia atribuida por donantes y gestores de entidades. Para ello, construyeron un Índice de *diclosure* (WDI) y aplicaron cuestionarios al

público objetivo, es decir, los donantes y gestores. La muestra fue compuesta por 64 ESFL que participaban en un proyecto intitulado “*Clique Esperança*” vinculado al Fondo Municipal de la Niñez y la Adolescencia del municipio de Campo Grande, capital del Estado de Mato Grosso do Sul.

El estudio, por tanto, pretendía evaluar la percepción de los dos grupos acerca de la importancia de la divulgación de información. Los resultados indicaron un nivel medio de divulgación de información general (56,5%) y bajo de información contable (7,69%) y de desempeño (19,2%) aunque hayan encontrado una alta convergencia entre las dos percepciones sobre la importancia de esas informaciones.

El segundo trabajo, de autoría de Cavalari Sales et al. (2021), trató de identificar los elementos presentes en la rendición de cuentas voluntaria de las 100 mejores ESFL de Brasil de 2018, según el *Instituto Doar e Rede Filantropia*. Basándose en la Teoría de la Divulgación, entienden que las obligaciones de las ESFL con *Accountability* debe ir más allá de las exigencias legales de los organismos públicos con el fin de, de acuerdo con sus palabras, justificar la confianza de los donantes y mantener a su favor la opinión pública. Lo que hicieron fue consultar las páginas web de las 100 entidades, aplicando un cuestionario compuesto por 73 ítems, basado en dos estudios, siendo uno de ellos el de Gandía (2011).

Mediane estadística descriptiva, trataron de considerar el tamaño de la organización en función de los ingresos totales / año, ordenados por cuartiles. Los resultados evidenciaron que las entidades analizadas utilizan sus páginas web fundamentalmente para suministrar informaciones generales y para promover sus acciones, con menor participación de las otras dimensiones. Afirman que este resultado es coherente con estudios previos y que concuerda con la literatura, donde las mayores ESFL presentan mayor *accountability*, con excepción en la dimensión transparencia.

El tercer estudio, de Goldbaum & Pedrozo Jr. (2018), es el que menos tiene relación con el nuestro y trató de la rendición de cuentas entre ESFL y el gobierno, en el ámbito de las alianzas

entre ellos, lo que en la literatura se conoce por *partnerships*. Básicamente lo que hicieron fue analizar las estadísticas de rendición de cuentas de convenios y alianzas de un grupo de entidades con el Estado federal. Los datos fueron recogidos del Sistema de Gestión de Convenios y Contratos de Transferencia del Estado (SICONV), del período de 2008 a 2014). Como resultado, tras aplicación de un modelo econométrico, afirman que la probabilidad de ocurrencia de impago es mayor para las ESFL que para estados, municipios y empresas públicas.

El penúltimo trabajo analizado tampoco guarda mucha relación con nuestra investigación. Desarrollado por Tondolo et al. (2017), versa sobre la rendición de cuentas del ente público para el ciudadano. Estos autores lo que hicieron fue discutir la obligatoriedad impuesta por la ley de transparencia a las entidades que reciben dinero público mediante transferencia por el hecho de poseer la calificación de Organizaciones Sociales (OS), un tipo de título explicado en el capítulo 1. Ante lo expuesto, el artículo exploró las diferencias entre los niveles de implementación de la transparencia en OS brasileñas. El resultado sugiere que el Estado tiene un papel inductor del proceso de transparencia y constató la inexistencia de normas claras para las herramientas de transparencia.

Por último, Zittei et al. (2016) trataron de identificar el nivel de divulgación contable de las entidades del tercer sector participantes en el Proyecto de Desarrollo de Principios de Transparencia y Rendición de Cuentas en Organizaciones de la Sociedad Civil del Banco Interamericano de Desarrollo. Con una muestra de 15 entidades que divulgaron su rendición de cuentas en sus páginas web. En línea con los estudios que buscan analizar la transparencia online, construyeron un cuestionario compuesto de 63 ítems, basado en normas contables de Brasil. Los resultados mostraron que las entidades enfatizan la divulgación de información cualitativa y presentan la información cuantitativa en forma sintética en su mayoría. Concluyeron que el nivel medio de divulgación de las entidades participantes del proyecto fue del 27%. Ante

el resultado alcanzado, los autores llaman la atención de la necesidad de estudios que presenten las necesidades reales de divulgación y promuevan estándares específicos para el sector.

### **3.7. Conclusiones de capítulo**

Este estudio presentó una revisión de la literatura, a través de un análisis bibliométrico, en 36 revistas de contabilidad de Brasil entre 2010 y 2021. El universo de investigación de este trabajo incluyó las revistas científicas de contabilidad del país con QUALIS CAPES, sin discriminar entre revistas con mayor o menor estrato. A diferencia de la mayoría de los estudios anteriores, que utilizan la función de búsqueda para identificar los artículos sobre el tema estudiado, en el presente estudio se hizo una búsqueda manual en cada una de las revistas, lo que proporciona un resultado más seguro, considerando la realidad de Brasil, y revela hechos interesantes sobre la temática analizada. Este estudio también ofrece nueva evidencia sobre la productividad y los perfiles de investigadores individuales.

En el período bajo análisis, el número de artículos publicados en el campo de la contabilidad aplicada al tercer sector no ha experimentado incremento alguno. Al compararse los dos sexenios, de 2010 a 2015 y de 2016 a 2021, se pudo constatar que la cantidad de artículos fue la misma, 46 cada uno, totalizando 92 estudios.

Con respecto al número de autores por artículo, no se ha identificado una tendencia de aumento de la proporción de estudios con 5 autores y tampoco de autoría única. Los resultados indican que hay una propensión a los estudios realizados entre dos y cuatro autores. El mayor porcentaje ha sido de los artículos con 3 autores, seguido de los trabajos con 4 y con 2, respectivamente.

Con relación al objetivo específico de identificar los autores más prolíferos, es posible aseverar que el perfil de la colaboración en las revistas contables nacionales es de muchos *onetime*s y pocos *continuant*s, concretamente un 3,7% de estos frente al 88,4% de aquellos. Hay un porcentaje del 7,9% que no se sitúa ni como uno ni como el otro. Es posible concluir, por tanto, que prácticamente no hay constancia en la publicación por parte de los autores. De los dos



autores más prolíferos, uno de ellos publicó por última vez en el año de 2015. El otro más productivo, una autora, es la única que viene publicando continuamente, desde el año de 2015.

Con referencia a los estudios sobre la Transparencia en el tercer sector, es posible afirmar que además de pocos, se ha constatado que estos analizan muestras pequeñas y son restrictos a una localidad específica, que puede ser un estado, municipio o región metropolitana de un determinado municipio, es decir, estudios con poco alcance territorial.

Se cree que el presente estudio, de la manera en que ha sido diseñado y desarrollado, basado en una amplia recopilación manual de datos y complementado con una búsqueda más amplia, a través de la revisión sistemática de la literatura, proporciona implicaciones valiosas para el campo de la contabilidad del tercer sector, así como para los investigadores individuales. Indudablemente, este servirá de base para las futuras investigaciones en esta temática en Brasil, además de que podrá fomentar el interés de los investigadores jóvenes. Igualmente, a partir de los resultados alcanzados y presentados, se puede pensar en el desarrollo de redes de investigación y colaboración, considerando lo importante que es la integración entre académicos. Por último, los hallazgos del presente estudio podrán ser útiles para los editores de revistas al proporcionar evidencias sobre la investigación contable de las ESFL, es decir, la actual frontera del conocimiento de la contabilidad aplicada al tercer sector.

Esta investigación tiene las siguientes limitaciones: se ha tratado de un estudio realizado en un período cerrado de 12 años, de 2010 a 2021; no se ha considerado las afiliaciones institucionales y regionales de los autores y tampoco la productividad de la investigación ponderada de los autores. Como futuras investigaciones se recomienda complementar este estudio bibliométrico llevando en consideración estas limitaciones.

## **PARTE II. ESTUDIOS EMPÍRICOS**

---

## **Capítulo 4. ANÁLISIS DE LA TRANSPARENCIA DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS. ASPECTOS METODOLÓGICOS**

---

En este capítulo se recoge, en primer lugar, la contextualización del problema y la motivación para evaluar la transparencia de las entidades sin fines lucrativos de Brasil y España. A continuación, se explican los objetivos e hipótesis de la investigación, además de la presentación de la relevancia y justificativa para realización del estudio. Posteriormente, se presenta la metodología utilizada para obtener el Índice de Transparencia, así como las dimensiones que lo componen. En el último apartado, se propone la metodología del análisis estadístico realizado en los siguientes capítulos.

### **4.1. Introducción**

Las Entidades Sin Fines Lucrativos están sometidas a unas normas contables específicas, en las cuales se han tenido en cuenta las particularidades y características específicas de las mismas. Además, tanto en el caso de España, como en el de Brasil, estas organizaciones están obligadas a elaborar, depositar y publicar cierta información contable, conforme se ha descrito en el primer capítulo.

Con relación a la obligatoriedad de publicar información, no obstante, esta se restringe a aquellas entidades que hayan recibido una determinada cantidad de subvenciones públicas o que hayan firmado acuerdos de colaboración con entidades de la administración pública.

Además, el concepto de transparencia, sin embargo, va más allá de las cuestiones puramente contables y/o financieras.

Como es sabido, la transparencia es condición imprescindible para las ESFL, una vez que genera una mayor confianza social y, consecuentemente, una mayor captación de recursos – sean estos financieros o no –, como puede ser, por ejemplo, la colaboración del voluntariado para el desarrollo de sus actividades.

La notoriedad y la buena reputación son, incluso, muy probablemente influenciadas por la transparencia; de forma que esta debe ser el principal propósito de las ESFL, es decir, el primordial objetivo a ser alcanzado en el esfuerzo de reunir las condiciones favorables y necesarias en el proceso de captación de recursos. La transparencia, además de fortalecer la credibilidad de las ESFL, puede mejorar las relaciones con las instituciones de apoyo y otros donantes.

Recientes estudios han confirmado una relación positiva entre la transparencia y la captación de recursos. Harris y Neely (2021), por ejemplo, utilizando una muestra de más de 14.000 ESFL, han tratado de documentar las características clave y las consecuencias de las entidades que revelan mejor y más información a los *stakeholders*, es decir, las más transparentes. Según los autores, la investigación halló evidencias consistentes de que las entidades que poseen una gobernanza más sólida, más personal profesional y un mejor desempeño se asocia con una mayor transparencia. Conjuntamente, identificaron que las ESFL ubicadas en estados que exigen la divulgación pública de sus estados financieros auditados, así como las ESFL que dependen más de las contribuciones, también son más transparentes. Una vez analizada la probabilidad de ser transparente, investigaron si los financiadores respondían a una mayor transparencia aumentando su financiación a las organizaciones que brindan más información. El resultado del estudio reveló que el nivel de transparencia está asociado con mayores contribuciones futuras.

Por otro lado, no hay que olvidar que, en momentos de crisis económica, donde la demanda por los servicios prestados por las entidades del Tercer Sector se incrementa, es cuando estas organizaciones más sienten los efectos de la reducción de los recursos disponibles, así como la dificultad en captarlos. En un contexto como ese, las entidades más transparentes, probablemente, tienen una ventaja competitiva frente a las que no lo son a la hora de concurrir a los recursos.

Más aún sobre la importancia de la transparencia y la rendición de cuentas de ESFL, no se puede dejar de mencionar los numerosos casos de fraudes y prácticas de mala gestión ocurridos en este ámbito, a nivel mundial, en los últimos años; lo que verdaderamente ha provocado una creciente demanda de la sociedad por una mayor transparencia de esas entidades (Benito-Esteban et al., 2019; Dang & Owens, 2019; Gálvez Rodríguez et al., 2009, 2012b).

En palabras de Brusca et al. (2018, p. 498), “la corrupción constituye uno de los principales problemas de las sociedades y tiene importantes consecuencias para el desarrollo de un país y para el manejo de los recursos públicos”. No hay que olvidar que una gran parte de los recursos financieros operados por las ESFL se trata de dinero público. En este contexto, la transparencia y la rendición de cuentas, indudablemente, se consolidan como importantes instrumentos de combate a la corrupción.

La literatura sobre el fraude en las ESFL confirma el impacto destructivo que este provoca en las organizaciones del tercer sector. Archambeault & Webber (2018) han examinado la supervivencia de las ESFL después de la revelación de un fraude, proporcionando así evidencia empírica del impacto del fraude en la supervivencia de las ESFL. Concretamente han analizado 115 organizaciones que experimentaron un fraude y llegaron al resultado de que más de un 25% de estas entidades no sobrevivieron al menos 3 años después de la publicación del fraude.

Para que se tenga una implementación efectiva de una verdadera cultura de transparencia, todo lleva a creer que Internet se configura como el medio más idóneo para la

divulgación de información a los distintos grupos de interés. A través de sus páginas web, las ESFL son capaces de exponer toda la información que juzguen necesaria para evidenciar cómo y dónde desarrollan sus proyectos y, sobre todo, cuáles fueron los resultados obtenidos, resultados estos en el sentido de transformación, de cambio de una realidad para mejor.

No obstante, a pesar de ser un tema extremadamente importante parece ser que las entidades del Tercer Sector no están prestando la debida atención a ello. En este sentido, Parker et al. (2014) afirman que:

Sabemos que transparencia es un tema de suma importancia para la construcción de la legitimidad del campo social, a pesar de penoso y delicado y, por veces, incluso evitado por organizaciones. El tema está poco presente en la agenda de las organizaciones de la sociedad civil y de los inversores sociales, aunque su relevancia sea percibida como consensual e incuestionable. Acreditamos que avances en el área dependen de más claridad sobre cuestiones aun divergentes, relacionadas al nivel de transparencia, sus implicaciones e incluso sobre el entendimiento de lo que es ser transparente. (p. 7)

Asimismo, en la revisión de la literatura – Capítulos 2 y 3 – se ha podido constatar que todavía son escasos, especialmente en el caso de Brasil, los trabajos científicos enfocados a analizar la transparencia de las ESFL y qué variables pueden propiciar una mayor cultura de transparencia. Por el contrario, si se observa las investigaciones que estudian la transparencia a partir de la información divulgada en internet, tanto por parte de las entidades públicas (primer sector), como por las empresas (segundo sector), es posible constatar que estas son numerosas.

Ante lo expuesto, el presente estudio tiene el propósito de investigar cómo están tratando el tema de la transparencia las ESFL de España y de Brasil, así como cuáles son los indicadores más importantes para esas entidades y cuáles son los factores que influyen su nivel de transparencia. Se busca, por tanto, evidenciar el nivel de transparencia alcanzado por las ESFL de una determinada muestra a través de sus páginas web.

En resumen, el estudio pretende dar respuesta a las siguientes preguntas de investigación:

- ¿Cuál es el nivel de divulgación de información de las entidades sin fines lucrativos en España y Brasil?

- ¿Existen diferencias entre ambos y puede alguno de ellos considerarse referente?

- ¿Cuáles son los factores que inciden en el nivel de transparencia de las entidades sin fines lucrativos en España y Brasil?

- ¿Qué implicaciones tiene el nivel de transparencia en la captación de recursos?

La relevancia de un estudio como el presente radica en que tiene el potencial de arrojar luz sobre cómo las entidades que componen el tercer sector, en ambos países analizados, están tratando el tema de la transparencia. Esta investigación también adquiere importancia y relevancia – sobre todo para Brasil, que todo indica encontrarse en una fase inicial en ese proceso – ya que puede servir para establecer las bases metodológicas necesarias para la medición y análisis del nivel de transparencia de sus ESFL.

Finalmente, pero no menos relevante, se plantea otro punto clave que es la propuesta social que el estudio conlleva, una vez que la investigación puede servir como impulsor para el desarrollo de directrices y en la definición de nuevas líneas estratégicas para el desarrollo del sector en Brasil.

La ordenación de una base científica, ciertamente, favorece a un superior conocimiento del tercer sector que, a su vez, incita a un mayor y mejor desarrollo de este. Conocer y estudiar la realidad de España, donde ya existe una cultura de transparencia más arraigada, puede ser un factor que contribuya a su implementación y adaptación en Brasil.

#### **4.2. Objetivos e Hipótesis**

Esta investigación tiene como objetivo general determinar el Nivel de Transparencia de las ESFL analizadas, utilizando para ello la información divulgada en sus páginas web. Para tal efecto se ha tratado de analizar el contenido desde cinco perspectivas: la financiera, la de gestión

y gobierno, la de responsabilidad social, la de capital intelectual y la de acceso a la información y navegabilidad de la página web.

Además, se ha tratado de comprobar qué factores pueden explicar la política de divulgación de información, reflejado por el Nivel de Transparencia, tanto desde una perspectiva global como en las cinco perspectivas anteriormente indicadas.

Para alcanzar el objetivo general propuesto, se ha desagregado el mismo en los siguientes objetivos específicos:

- Proponer una forma eficaz de medición del Nivel de Transparencia de las entidades analizadas;
- Analizar la información divulgada en las páginas web de las ESFL de la muestra;
- Calcular el Nivel de Transparencia de las ESFL objeto de estudio, y ver qué dimensión está recibiendo mayor atención por parte de estas entidades;
- Verificar en qué medida las variables consideradas (tamaño de la entidad, antigüedad, ubicación geográfica, forma legal, tamaño del órgano de gobierno, existencia de auditoría y la existencia de titulación) influyen en el nivel de transparencia de las entidades investigadas;
- Examinar si hay relación entre el Nivel de Transparencia y la captación de recursos.

Para dar cumplimiento a los objetivos anteriormente enumerados, la investigación se desarrolló con el fin de confirmar o refutar las hipótesis que se detallan en este capítulo. Basado en la revisión de la literatura sobre transparencia de las ESFL, Parte 1 de esta tesis, se ha verificado que la mencionada transparencia se trata de un asunto que requiere de profundización (Benito-Esteban et al., 2019; Dall’Agnol et al., 2017; Dang & Owens, 2019; de Andrés-Alonso et al., 2010; Gálvez Rodríguez et al., 2012b; Pejcal, 2020; Pereira et al., 2019; Sanzo-Pérez et al., 2017; Villarroya Lequericaonandia & Ramos Sánchez, 2018), especialmente en el caso de Brasil, donde las aportaciones son todavía escasas.



En este sentido, tal como indican Benito-Esteban et al. (2019, p. 51):

Recientemente se ha desarrollado una línea de investigación que busca identificar factores que influyan en la adopción e implementación de las prácticas de transparencia. En concreto, estos trabajos analizan el efecto que tienen variables estructurales como el tamaño, la forma legal o la edad sobre la transparencia organizativa.

De la revisión de la literatura, también, se ha verificado que los estudios normalmente han considerado los siguientes factores contingentes: tamaño de la entidad, edad de la organización, es decir, la antigüedad, financiación pública, forma jurídica, internacionalización, tamaño de la junta, actividad de la junta y ubicación geográfica (Benito-Esteban et al., 2019; Campos et al., 2014; Dall'Agnol et al., 2017; Gálvez Rodríguez et al., 2009, 2012b; Pejcal, 2020).

No obstante, al tratarse de un estudio comparativo entre España y Brasil, y considerando la dificultad en obtener algunos de los datos en Brasil, se ha decidido, para ambos países utilizar, las seis siguientes variables: tamaño de la entidad, antigüedad, forma jurídica, tamaño del órgano de gobierno, ubicación geográfica y captación de recursos. Para el estudio de Brasil, se han añadido dos variables más, la existencia de auditoría y la de titulación.

Con relación a la primera variable, numerosos estudios han demostrado existir relación positiva entre el tamaño de la ESFL y los niveles de divulgación de información (Behn et al., 2010; Benito-Esteban et al., 2019; Carvalho et al., 2017, 2020; Dethier et al., 2021; Gálvez Rodríguez et al., 2012b; Gandía, 2011; Pejcal, 2020; Saxton & Guo, 2011). Utilizando la teoría de la agencia - o simplemente haciendo referencia a ella -, diversos estudios han argumentado que las entidades más grandes divulgan más información (Behn et al., 2010; Campos et al., 2014; Carvalho et al., 2017; Gálvez Rodríguez et al., 2012b; Saxton et al., 2012).

A partir de las aportaciones anteriores, tras la revisión de la literatura, se ha podido constatar que el tamaño de la ESFL puede ser medido por el número de empleados (Pejcal, 2020), por el número de voluntarios (Gálvez Rodríguez et al., 2012b), por el total de ingresos

(Gandía, 2011) o por el total del activo (Behn et al., 2010; Carvalho et al., 2020; Saxton & Guo, 2011). En el presente estudio se ha decidido utilizar el total del activo para determinar el tamaño.

Teniendo en cuenta lo expuesto, la primera hipótesis trata de verificar si el tamaño de la entidad afecta el Nivel de Transparencia General, es decir, si las entidades mayores divulgan más información. La idea es que, por ser mayor, la entidad tiene más capacidad de disponer de medios para tratar y divulgar más y mejor información. De acuerdo con la justificación señalada, definimos la siguiente hipótesis:

H1 – El Nivel de Transparencia General (NTG) por parte de la ESFL está influenciado por el tamaño.

El NTG es el sumatorio de todos los indicadores del cuestionario propuesto para esta investigación y que será detallado más adelante, en el apartado 4.3. Además de verificar si el tamaño influye en el NTG, también se analizó la influencia del tamaño sobre indicadores agrupados por tipo de información, es decir, en las distintas dimensiones de la transparencia: Transparencia Financiera (NTF), Transparencia de Gestión y Gobierno (NTGG), Transparencia de Responsabilidad Social (NTRS), Transparencia de Capital Intelectual (NTCI) y el Nivel de Transparencia de Navegabilidad de la Página Web (NTN), todos ellos también detallados en el apartado posterior.

El segundo factor que puede actuar como determinante de la transparencia es la edad de la entidad, es decir, su antigüedad. Para determinar esta variable se suele considerar el número de años, contados a partir de la fecha del registro oficial. Investigaciones previas sugieren que la antigüedad es un factor importante en las ESFL y que la misma mejora positivamente la transparencia en línea de la organización (Benito-Esteban et al., 2019; Gálvez Rodríguez et al., 2012b).

Sin embargo, no hay un consenso respecto al tipo de influencia que puede tener la antigüedad en la transparencia de las ESFL. Se han encontrado estudios que argumentan justo lo contrario, es decir, que la edad de la organización es un factor que aumenta la inercia, por lo que sería menos probable que las entidades más antiguas sean innovadoras en la adopción de nuevas tecnologías (Carvalho et al., 2020; Pejcal, 2020; Saxton & Guo, 2011)

La segunda hipótesis del presente estudio, por tanto, contrasta si la antigüedad de la ESFL influye en el Nivel de Transparencia General de forma positiva, es decir, que las entidades con más años de funcionamiento divulgan más información y, por lo tanto, tiene un NTG mayor. Se entiende que la experiencia resultante de la antigüedad puede influir positivamente en la actitud de la entidad ante la práctica de elaborar y divulgar información. La hipótesis a contrastar es la siguiente:

H2 – La antigüedad de la ESFL influye en el NTG.

Como en la hipótesis anterior, en esta también se analiza la influencia que puede ejercer la antigüedad sobre los Niveles de Transparencia en las dimensiones Financiera; Gestión y Gobierno; Responsabilidad Social; Capital Intelectual; y Navegación y Presentación.

La ubicación geográfica es el tercer factor elegido como posible determinante del nivel de transparencia. Dentro de un mismo país es posible identificar regiones que son significativamente diferentes en términos de características geográficas, históricas, culturales y sociales (Sáez-Martín et al., 2019; Tejedo-Romero & Araujo, 2020). Teniendo eso en cuenta, Tejedo-Romero & Araujo (2020), al analizar si las condiciones políticas y sociales influyen en la transparencia de los municipios portugueses, apuntan que las características específicas de cada región hacen parte del contexto institucional en el que los municipios actúan y desarrollan políticas locales. En esta misma línea, entendemos que esas características regionales pueden influir en la forma por la cual las ESFL interactúan con sus *Stakeholders* y eso afecta el nivel de transparencia.

Saxton y Guo (2011), basándose en numerosos estudios de la literatura del tercer sector, también argumentan que las condiciones del entorno externo de la organización impactan en la salud general del sector sin fines de lucro de una determinada comunidad. Si por un lado la falta de recursos financieros en una comunidad aumenta inherentemente la demanda por los servicios brindados por las ESFL, por otro, la riqueza de una región sirve para aumentar la oferta de recursos humanos y financieros que a su vez pueden ser movilizados para aumentar los ingresos, fundar nuevas organizaciones y construir un sector financieramente más seguro. También proponen que es más probable que las comunidades más ricas exijan niveles más altos de servicios basados en la Web. En resumen, los autores argumentan que donde la entidad está inserida, es decir, su ubicación geográfica, influye en su rendición de cuentas. Han postulado, por tanto, que la rendición de cuentas en línea se asocia negativamente con el nivel de pobreza regional.

Teniendo en cuenta la enorme diferencia regional existente en Brasil, tal como se ha descrito en el capítulo 1, consideramos que es importante tener en cuenta su impacto. Discrepancia esta entendida desde un sentido amplio, es decir, de desarrollo económico, social, tecnológico, cultural y, sobre todo, educativo.

Las desigualdades de las regiones, tanto en Brasil como en España, es una realidad nítida y notoria, pudiendo ser fácilmente comprobada en la literatura. Tales asimetrías muy probablemente pueden influir en el nivel de transparencia de la ESFL. En este sentido, se entiende que las características institucionales y socioeconómicas de la región – donde la entidad tiene su sede y desarrolla sus actividades– influyen en su nivel de transparencia.

En la revisión de la literatura se ha encontrado estudios que han tratado de averiguar la influencia de esta variable en el ámbito de gobierno, de las administraciones públicas territoriales (Católico Segura et al., 2018; García Santamaría & Martín Matallana, 2017; Tejedo-Romero & Araujo, 2020).

La tercera hipótesis, por lo tanto, contrasta si la ubicación geográfica de la ESFL interviene en el Nivel de Transparencia General. El supuesto es que dependiendo de donde se ubique la entidad su nivel de transparencia será distinto, posiblemente por razones de cultura y desarrollo socioeconómico.

H3 – La ubicación geográfica de la ESFL influye en el NTG.

De la misma manera que en las hipótesis anteriores, igualmente se analiza la influencia que esta variable ejerce sobre los niveles de transparencia por tipo de información. En todas las demás hipótesis de esta investigación también se hace ese análisis.

El cuarto factor que puede actuar como determinante del nivel de transparencia de una ESFL es la forma legal. Tanto en España como en Brasil, la forma jurídica de la ESFL puede ser una asociación o una fundación. Ambas tienen como objetivo mejorar las condiciones de bienestar de la sociedad o de un determinado colectivo (como es al caso de las asociaciones que no son de interés social). No obstante, considerando que cada tipo de entidad tiene una estructura propia de funcionamiento y que en función de su forma jurídica están sometidas a determinados controles estatales, conforme se ha descrito en el capítulo 1, se cree que la forma legal de la ESFL puede ser un factor determinante de la transparencia.

De la revisión de la literatura empírica, hemos identificado algunos estudios que consideran la forma jurídica un factor que favorece la transparencia de las entidades. Entre ellos, destacamos el estudio realizado por Benito-Esteban et al. (2019), en el que constataron que la forma legal tiene influencia significativa sobre los niveles de transparencia de la organización. Sin embargo, Gálvez Rodríguez et al. (2012), a pesar de establecer un argumento en esta línea, no encontraron un efecto significativo en su estudio.

La cuarta hipótesis, consecuentemente, establece que la forma legal de la ESFL influye en el Nivel de Transparencia General, es decir, que en función de que la entidad sea una

Asociación o una Fundación puede influir positivamente en la práctica de divulgación de información y consecuentemente en el nivel de transparencia. La hipótesis, por tanto, es la siguiente:

H4 – La forma legal de la ESFL influye en el NTG.

El tamaño del órgano de gobierno es el quinto factor analizado en este estudio. Investigaciones previas han tratado de averiguar la existencia de una relación positiva entre el tamaño del equipo de gobierno y la transparencia de la entidad (Benito-Esteban et al., 2019; Carvalho et al., 2017; Gálvez Rodríguez et al., 2012b; Saxton et al., 2012; Saxton & Guo, 2011).

Saxton & Guo (2011), por ejemplo, mostraron que la práctica de la rendición de cuentas basada en la web está significativamente relacionada con la junta de gobierno. Saxton et al. (2012), asimismo, constataron que mayores tamaños del órgano de gobierno divulgan más información financiera de manera voluntaria. Benito-Esteban et al. (2019), concluyeron que el tamaño del órgano de gobierno - en términos de volumen de consejeros - se relaciona positivamente con el diseño de webs más transparentes. En todos los estudios que hemos analizado, los investigadores miden el tamaño de los órganos de gobierno por el número informado de miembros de la junta.

La quinta hipótesis, por tanto, versa sobre el tamaño del órgano de gobierno y su posible influencia sobre el NTG. Se cree que cuanto mayor sea el tamaño del equipo de gobierno más transparente será la entidad, de forma que la hipótesis sería la siguiente:

H5 – El Tamaño del Órgano de Gobierno influye en el NTG.

Por otro lado, esta investigación pretende analizar si hay asociación positiva entre el nivel de transparencia y los ingresos de la ESFL. En este sentido, el estudio desarrollado por Harris y

Neely (2021) sí que ha confirmado una relación positiva entre ellos. Otros estudios también lo ha comprobado, como por ejemplo el de Benito-Esteban et al. (2019) que tuvo como una de las conclusiones que las organizaciones que más recursos manejan presentan puntuaciones de transparencia más elevadas. Gandía (2011), confirmó igualmente que los niveles de divulgación de información de las ESFL están relacionados con la cantidad de donaciones recibidas por la organización.

La sexta hipótesis busca verificar si existe correlación entre el Nivel de Transparencia General y el Total de Ingresos. El supuesto es que probablemente haya una relación positiva entre el nivel de transparencia y la captación de recursos financieros. Para ello, se ha definido esa hipótesis de la siguiente forma:

H6 – Cuanto mayor sea el nivel de transparencia, más elevados serán los recursos captados por la ESFL.

Además, en base a la información generada del análisis de los datos de Brasil, hemos decidido añadir dos variables más, que entendemos que pueden ejercer influencia sobre el nivel de transparencia de las ESFL del país, que sería la existencia de auditoría, por un lado, y la de titulación, por otro.

La séptima hipótesis, por tanto, versa sobre la existencia de auditoría y su posible influencia sobre el NTG. Se cree que las ESFL que tienen contratados servicio de auditoría externa son más propensas a la transparencia y divulgación de información. Estudios previos indican que las organizaciones que utilizan técnicas de auditoría divulgan información de mayor calidad y son más transparentes para los donantes, fundadores y entidades gubernamentales (Carvalho et al., 2017; Pridgen y Wang, 2012).

En este contexto, se hace referencia tanto a la auditoría que se realiza por imperativo legal o por exigencias estatutarias, así como a las actividades de auditoría que se realizan a

pedido de los órganos de gobierno - que las consideran una importante herramienta de rendición de cuentas - y también la auditoría voluntaria (Pridgen & Wang, 2012; Reheul et al., 2014). Ante a lo expuesto, la hipótesis es la siguiente:

H7 – La existencia de auditoría influye en el NTG.

Siguiendo el esquema propuesto en esta investigación, de la misma manera que en las hipótesis anteriores, también se va a verificar si los demás índices, por dimensiones de información, son influenciados por la auditoría.

La octava y última hipótesis trata sobre la existencia de titulación y si el hecho de poseerla hace con que la ESFL sea más transparente. Conforme se ha expuesto en el Capítulo 1, en Brasil las ESFL pueden obtener algunas de las siguientes titulaciones: Título de Utilidad Pública Estatal, Título de Utilidad Pública Municipal, Certificado de Entidad Benefactora de Asistencia Social (CEBAS), cualificación de Organización Social (OS) y la de Organización de la Sociedad Civil de Interés Público (OSCIP). Además, una ESFL puede, incluso, poseer más de una titulación, es decir, acumular dos o más de los títulos enumeradas anteriormente, de forma que la hipótesis sería la siguiente:

H8 – La existencia de título influye en el NTG.

Ante lo expuesto, las variables utilizadas en este estudio abarcan factores utilizados en investigaciones previas asociados con la divulgación de información y transparencia. La presente investigación, por tanto, representa una contribución hacia la comprensión de los factores que influyen en el proceso de divulgación de información de las ESFL españolas y brasileñas. Contribuye, sobre todo, al análisis de la transparencia y legitimidad del tercer sector brasileño



que, según hemos investigado en el capítulo anterior, se encuentra en una fase incipiente en términos de investigación científica.

Cerramos este apartado presentando, en la Tabla 4.1, el resumen de las hipótesis, las variables utilizadas para su análisis y la fuente de información utilizada en el presente estudio. Ratificamos que, para el estudio de España, se utilizan las seis primeras variables explicativas, independientes. Para el de Brasil se ha introducido dos variables más, que son la divulgación del informe auditoría y la existencia de títulos.

**Tabla 4.1**

*Resumen de las hipótesis y variables utilizadas*

Hipótesis	Variable	Determinación
H1 – El Nivel de Transparencia General (NTG) por parte de la ESFL está influenciado por el tamaño.	Tamaño de la ESFL	Total del activo
H2 – La antigüedad de la ESFL influye en el NTG.	Antigüedad	Año de constitución de la entidad
H3 – La ubicación geográfica de la ESFL influye en el NTG.	Ubicación geográfica	Región donde la ESFL tiene su sede
H4 – La forma legal de la ESFL influye en el NTG.	Forma legal	Asociación o Fundación
H5 – El Tamaño del Órgano de Gobierno influye en el NTG.	Tamaño del órgano de gobierno de la entidad	Número de componentes
H6 – Cuanto mayor sea el nivel de transparencia, más elevados serán los recursos captados por la ESFL.	Captación de recursos	Ingresos totales

Hipótesis	Variable	Determinación
H7 – La existencia de auditoría influye en el NTG.	Auditoría	Divulgación del Informe de auditoría
H8 – La existencia de título influye en el NTG.	Existencia de Titulación	Título de Utilidad Pública (Estatal o municipal), Organización Social (OS), Organización de la Sociedad Civil de Interés Público (OSCIP), y Certificación de Entidad Benéficas de Asistencia Social CEBAS).

#### 4.3. Metodología para la elaboración del Índice de Transparencia

El presente estudio constituye una investigación de tipo empírico llevada a cabo a través de un análisis de contenido de la información, tanto de ámbito financiero como no financiero, publicada en Internet por ESFL españolas y brasileñas. Se trata, por tanto, de analizar las páginas web de las entidades que componen la muestra con el fin de dar respuesta al cuestionario confeccionado para este fin, expuesto en el siguiente apartado.

Se ha elegido el método empírico considerando la naturaleza y la finalidad de esta investigación, entendiéndose que este probablemente sea el más adecuado. Este tipo de investigación, también llamado investigación de campo, parece ser fundamental para la comprobación de la teoría y su validación, sobre todo en el área de las Ciencias Sociales Aplicadas, como es el caso de la Contabilidad.

Para analizar la información proporcionada en las páginas web de las ESFL se propuso el uso de un índice, al que llamamos de Nivel de Transparencia General (NTG), que resulta de una puntuación, *Scoring*, obtenido de la media aritmética de los ítems analizados y que las entidades de hecho presentan en línea. Los elementos seleccionados para el cálculo de este índice provienen fundamentalmente de la literatura revisada, pero también, aunque en menor

medida, de la percepción del autor. El índice está compuesto, por tanto, de 45 ítems, distribuidos en las cinco dimensiones siguientes: Financiero, Gestión y Gobierno, Responsabilidad Social, Capital Intelectual y, por último, el Acceso a la Información y la Navegabilidad de la página web.

Los 45 ítems se dividieron en catorce ítems para analizar la información relacionada con la transparencia financiera, catorce para la información relacionada con gestión y gobierno, cinco para la información que trata de la responsabilidad social, cinco para la información relacionada con el capital intelectual y siete para analizar el acceso a la información y la navegabilidad de la página web.

#### **4.3.1. Variables consideradas en el Índice de Transparencia**

Tras analizar, en el Capítulo 1, los principales aspectos relacionados con la Transparencia de las ESFL, se ha desarrollado un cuestionario, tipo lista de verificación o *Checklist*, que es la base para la consecución del presente estudio empírico.

A priori se ha definido los indicadores que se consideran más relevantes, en base a los presupuestos teóricos, para cada tipo de información. En este particular, conforme expuesto anteriormente, se ha agrupado la información por dimensiones. Cada dimensión corresponde a un bloque, que obedece a la misma secuencia dispuesta precedentemente, es decir, B1 - Nivel de Transparencia Financiero (NTF); B2 - Nivel de Transparencia de Gestión y Gobierno (NTGG); B3 - Nivel de Transparencia de Responsabilidad Social (NTRS); B4 - Nivel de Transparencia de Capital Intelectual (NTCI); y B5 - Nivel de Transparencia de Navegabilidad de la página web (NTN).

Las primeras dimensiones del índice, como se puede ver en la Tabla 4.2, hacen referencia a aspectos de divulgación de la información, mientras que la última hace hincapié tanto en la accesibilidad (ya que permite recoger la facilidad con la que los usuarios pueden navegar por la página web de la ESFL y, de esta manera, acceder a información sobre la organización), como en la relación que la web permite mantener con los diferentes partícipes. Esta última dimensión la hemos denominado Nivel de Transparencia de Navegabilidad, lo que, por ejemplo, Gandía

(2011) ha intitulado, separadamente, de Índice de Divulgación de Navegación y Presentación e Índice de Divulgación Web Relacional. Benito-Esteban et al. (2019), a su vez, la han denominado respectivamente “Transparencia en presentación y navegación” y “Transparencia relacional en la web”.

Los indicadores de información que conforman los cinco bloques están compuestos por variables cuantitativas dicotómicas que toman el valor de 0 o 1, dependiendo de si la entidad suministra o no la información especificada. En la Tabla 4.2 se pueden observar los indicadores utilizados en cada uno de los bloques y las correspondientes perspectivas analizadas.

**Tabla 4.2**

*Cuestionario*

<b>Información de Naturaleza Financiera – Bloque 1 (B1)</b>	
1.1	El Balance de Situación es accesible al público en general
1.2	La Cuenta de Pérdidas y Ganancias es accesible al público en general
1.3	El Estado de Cambios en el Patrimonio Neto
1.4	El Estado de Flujo de Efectivos es accesible al público en general
1.5	La Memoria Económica es accesible al público en general
1.6	Las cuentas anuales son del último ejercicio cerrado
1.7	Cuentas Anuales con tres o más ejercicios de antigüedad
1.8	Informe de auditoría
1.9	Plan de actuación
1.10	Ejecución del Plan de actuación
1.11	Si publica algún indicador financiero o presupuestario
1.12	Existe un listado público y accesible de los financiadores públicos y privados que son personas jurídicas
1.13	Existe un listado público y accesible de las ayudas públicas y las subvenciones públicas y privadas concedidas en el año analizado, con indicación de su importe, objetivo o finalidad y grupos beneficiarios.
1.14	Publican el inventario de bienes, derechos, obligaciones y/o actividades de interés de gestión de la entidad

---

### **Información Relacionada con la Gestión y Gobierno – Bloque 2 (B2)**

---

- 2.1 Acceso a la Memoria de Actividades
- 2.2 Acceso a la Memoria de Actividad del último ejercicio cerrado
- 2.3 Acceso a la Memoria de Actividad con tres o más ejercicios de antigüedad
- 2.4 La ESFL divulga su Política de Transparencia
- 2.5 Código de Buenas Prácticas, Código de Ética o de Buen Gobierno
- 2.6 La Entidad divulga el Estatuto Social
- 2.7 Información sobre los Voluntarios
- 2.8 Composición del órgano de gobierno accesible y a disposición pública (nombre, cargo y descripción de su trayectoria)
- 2.9 Tablas salariales accesibles y a disposición pública. En el caso de que la organización no disponga de personal remunerado, el indicador no aplica
- 2.10 La Misión es accesible y está a disposición pública
- 2.11 La Visión es accesible y está a disposición pública
- 2.12 Los Valores de la organización son accesibles y están a disposición pública
- 2.13 Explican los gastos de administración
- 2.14 Informan sobre los convenios de colaboración con otras entidades

---

### **Información Relacionada con la Responsabilidad Social – Bloque 3 (B3)**

---

- 3.1 Publican memoria de RSC y/o apartado de Responsabilidad Social
- 3.2 Publican información medioambiental en la memoria de las cuentas anuales
- 3.3 Publican información medioambiental en la memoria de actividades
- 3.4 Hacen referencia a la igualdad de género
- 3.5 Hacen referencia a los derechos humanos

---

### **Información Relacionada con el Capital Intelectual – Bloque 4 (B4)**

---

- 4.1 Utilizan algún modelo de medición, gestión y divulgación de Capital Intelectual
- 4.2 Publican indicadores de medición del Capital Intelectual dentro de otro informe
- 4.3 Indicadores relacionados con el Capital Humano (Educación, Experiencia, Capacidad para trabajar en equipo y Motivación)
- 4.4 Indicadores relacionados con el Capital Estructural (Sistemas informáticos, Base de datos, Softwares e Innovación)
- 4.5 Indicadores relacionados con el Capital Relacional (Información sobre Relaciones con Donantes, Información sobre Relaciones con Beneficiarios, Imagen de la ESFL y Satisfacción de los beneficiarios)

---

**Información Relacionada con el Acceso a la Información – Bloque 5 (B5)**


---

- 5.1 ¿Es una página web?
  - 5.2 Utilizan alguna red social (Facebook, Twitter, Instagram)
  - 5.3 Dispone de un icono específico donde se agrupa toda la información relacionada con la transparencia
  - 5.4 A pesar de constar un icono para la descarga de los archivos (Cuentas Anuales, Memoria, Auditoria etc) no es posible descargarlos.
  - 5.5 Dispone de un icono para la realización de donaciones en línea
  - 5.6 Es facilitado el mapa del sitio
  - 5.7 Página web traducida a otros idiomas
- 

Hay que destacar que los ítems 1.3 y 1.4 no se aplican a la muestra de España, una vez que estos estados financieros integran la memoria, a diferencia de Brasil, donde son publicados por separado. Además, es preciso resaltar que el ítem 5.4 no suma en la planilla, sino que subtrae, es decir, anula el ítem 5.3 si su respuesta es positiva. Se trata, por lo tanto, de una pregunta de corrección.

Considerando el elevado número de Comunidades Autónomas en España, total de 17, además de dos ciudades autónomas, hemos decidido utilizar la agrupación por región, conforme dispuesto en la Tabla 4.3. Para Brasil, se utiliza la división oficial, de las cinco regiones y sus 26 estados y el Distrito Federal. Los estados que componen cada región también se pueden ver en la Tabla 4.3.

**Tabla 4.3**

*División por regiones*

España / CCAA y Ciudad autónoma	Brasil / Estados y Distrito Federal
Norte	Norte
Cantabria	Acre
Galicia	Amazonas
País Vasco (Euskadi)	Amapá

España / CCAA y Ciudad autónoma	Brasil / Estados y Distrito Federal
Principado de Asturias	Pará
	Rondônia
	Roraima
	Tocantins
Mediterráneo	Nordeste
Cataluña	Alagoas
Comunidad de Valencia	Bahia
Islas Baleares	Ceará
Región de Murcia	Maranhão
	Piauí
	Pernambuco
	Paraíba
	Rio Grande do Norte
	Sergipe
Interior	Centro Oeste
Aragón	Goiás
Castilla La Mancha	Mato Grosso
Castilla y León	Mato Grosso do Sul
Comunidad de Madrid	Distrito Federal
Extremadura	
La Rioja	
Navarra	
Sur	Sur
Andalucía	Paraná
	Rio Grande do Sul
	Santa Catarina
Sur Península Ibérica	Sureste
Islas Canarias	Espírito Santo
Ceuta y Melilla	Minas Gerais
	Rio de Janeiro
	São Paulo

#### 4.3.2. Construcción del Índice de Transparencia y Dimensiones analizadas

Tal como hemos indicado, la evaluación de las variables expuestas previamente tiene como fin la obtención de una puntuación – *Scoring* – a partir de cierta información que permita calificar el nivel de transparencia a través de Internet como bajo, medio o alto.

Para ello, se trata de analizar cada uno de los indicadores de cada uno de los bloques que componen el Cuestionario. Conforme ya expuesto, las variables dicotómicas sólo pueden tomar dos valores (0 ò 1), representando No o Sí, o lo que es lo mismo, No presenta o Presenta la información.

Para calcularse el valor de cada bloque se hace una media aritmética simple de los indicadores que obtuvieron respuesta positiva (1) y posteriormente se pone en una escala de 10.

*Ecuación 1.*

$$Bn = \left( \frac{Nic}{NTig} \right) * 10$$

Donde;

Bn = Número del bloque

Nic = Número de ítems cumplidos

NTig = Número Total de ítems por grupo

Posteriormente lo que se hace es sumar cada uno de bloques para obtener el *Scoring* que representa el NTG. La fórmula es la siguiente:

*Ecuación 2.*

$$Z = ((B1 \times Ni) + (B2 \times Ni) + (B3 \times Ni) + (B4 \times Ni) + (B5 \times Ni)) / NiT$$

Donde,



$Z = \text{Scoring} = \text{NTG}$

B1 = Bloque 1 – Información de Naturaleza Financiera

B2 = Bloque 2 – Información relacionada con la Gestión y Gobierno

B3 = Bloque 3 – Información relacionada con la Responsabilidad Social

B4 = Bloque 4 – Información relacionada con el Capital Intelectual

B5 = Bloque 5 – Información relacionada con la navegabilidad de la página web

Ni = Número de ítems del bloque

NiT = Número total de ítems

De la aplicación de la fórmula, se encuentra el *Scoring* que va a ser el NTG y la media aritmética simple de cada uno de los bloques corresponde a su respectivo Nivel de Transparencia, es decir, Nivel de Transparencia Financiero (NTF), Nivel de Transparencia de Gestión y Gobierno (NTGG), Nivel de Transparencia de Responsabilidad Social (NTRS), Nivel de Transparencia de Capital Intelectual (NTCI) y Nivel de Transparencia de Navegabilidad (NTN).

Una vez calculado en *Scoring*, lo que se hace es llevarlo a una tabla de equivalencias – Tabla 4.4 – y de ahí se determina el Nivel de Transparencia en función de la puntuación obtenida.

**Tabla 4.4**

*Cuadro de Equivalencias*

<b>Clasificación</b>	<b>Puntuación</b>
Alta	(7,1 – 10,0)
Media	(3,1 – 7,0)
Baja	(0 – 3,0)

Inicialmente, se aplicará el modelo a nivel global, es decir, para verificar el Nivel de Transparencia General. No obstante, como cada bloque representa un nivel de transparencia propio, también se calcula el NTF, el NTGG, el NTRS, el NTCI y, por último, NTN.

Además, es posible calcular las “z” de cada una de las entidades, con el fin de verificar cuales son las ESFL más transparentes, según los criterios establecidos en esta investigación, así como aquellas que presentan los NT menores.

#### **4.4. Análisis Estadístico**

Una vez obtenido y analizado el Nivel de Transparencia de las ESFL a través de las variables indicadas, tanto el general como cada uno de los cinco que lo compone, se hace un análisis para verificar la correlación entre las variables independientes y las dependientes. Para la variable dependiente, conforme ya expuesto, se utiliza el NTG, así como cada uno de los cinco subíndices que lo componen. Por lo tanto, seis variables dependientes: NTG, NTF, NTGG, NTRS, NTCI y NTN. Para las variables independientes, reiteramos, se considera el Tamaño, la Antigüedad, la Ubicación Geográfica de la ESFL, la forma legal, tamaño del órgano de gobierno, Ingresos, auditoría y titulación.

Para el análisis de los datos, por tanto, fue construido un banco en la planilla electrónica Microsoft Excel la cual fue exportada para el software SPSS, versión 18, donde fue realizado el análisis.

Para caracterizar las ESFL evaluadas según el año de constitución y el país de origen fue construida la tabla de contingencia aplicando la prueba Chi-cuadrado para homogeneidad. El p-valor de la prueba Chi-cuadrado para homogeneidad sirve para evaluar similitud (homogeneidad) de la distribución de una variable (los ítems del cuestionario) entre grupos de interés (España y Brasil). La conclusión de esta prueba es que si el p-valor  $< 0,05$ , la práctica del ítem evaluado difiere entre los países. En la comparación del total de entidades de Brasil y de España participantes de la investigación fue aplicado la prueba Chi-cuadrado para comparar proporción. Además, se comparó la práctica de los ítems del instrumento de evaluación de la transparencia

entre ESFL brasileñas y españolas, utilizando la prueba de Chi-cuadrado de homogeneidad, así como la comparación de la distribución de la clasificación general de transparencia entre Brasil y España. La prueba Chi-cuadrado para comparación de proporción sirve para comparar los porcentajes de las categorías de la variable evaluada, en este estudio, país: categoría España *versus* Brasil. La conclusión de esta prueba es que si el p-valor es menor que 0,05, el porcentaje de las categorías difieren.

Para verificar la relación de la variable año de constitución de la entidad con el nivel de clasificación del *scoring* de transparencia fue aplicado la prueba Chi-cuadrado para independencia. Esta prueba sirve para evaluar, por tanto, la independencia entre dos variables categóricas, como puede ser la categoría año de constitución de la entidad *versus* clasificación del *scoring* de transparencia general. La conclusión es que si el p-valor es menor que 0,05, las variables no son independientes, es decir, poseen asociación entre sí.

Para evaluar la distribución del *scoring* de transparencia en cada dimensión, se evalúa la normalidad a través de la prueba de Shapiro-Wilk. Una vez no indicada la normalidad del *scoring* en todos los dominios, fueron calculadas las medianas y amplitud intercuartil de los *scoring* para cada dominio y país evaluado. En estos casos, es indicado por la literatura el uso de la mediana y de la amplitud intercuartil para representar las medidas evaluadas.

La comparación de la distribución del *scoring* de los dominios entre los países evaluados se realizó mediante la prueba de Mann-Whitney. Y para evaluar la correlación de cada dominio del *scoring* de transparencia con los ingresos totales, total del activo, el año de constitución y el Equipo de Gobierno, se calculó la correlación de Spearman. Posteriormente, en la comparación del *scoring* de transparencia de cada dominio entre las diferentes regiones de los países, se aplicó la prueba de Kruskal-Whallis.

La comparación del *scoring* de transparencia de las entidades con las siguientes características: Tipo de ESFL, presencia de auditoría y poseer de títulos, para cada dominio de

transparencia evaluado, se realiza aplicando la prueba de Mann-Whitney. Todas las conclusiones se extrajeron considerando el nivel de significancia del 5%.

Con relación a las tres últimas pruebas, cabe destacar que la de Mann-Whitney sirve para comparar la distribución de una variable no normal entre dos grupos de interés, por ejemplo, la mediana del NTG entre España y Brasil. Respecto a la correlación de Spearman, esta sirve para evaluar correlación entre variables cuantitativas no normales. El resultado de la prueba es que si el p-valor es menor que 0,05, las variables son correlacionadas directa o inversamente proporcional. Relativo a la prueba de Kruskal-Wallis sirve para comparar la distribución de una variable cuantitativa no normal entre tres o más grupos de interés (en nuestro estudio, las regiones). Como conclusión, si el p-valor es menor que 0,05, la distribución del *Scoring* difiere entre los grupos.

En el análisis multivariante fue ajustado un modelo de Poisson con varianza robusta teniendo en cuenta la clasificación del *scoring* de transparencia de la entidad, siendo en Brasil las clasificaciones encontradas: media (3,1 a 7,0 puntos) y baja (0,0 a 3,0 puntos), y en España las clasificaciones: alta (7,1 a 10,0 puntos) y media (3,1 a 7,0 puntos). Las variables independientes utilizadas en el ajuste del modelo para Brasil fueron: Ingresos totales, tamaño, antigüedad, Equipo de Gobierno, Ubicación geográfica, tipo de ESFL, Auditoría y Título de utilidad pública. En el ajuste del modelo para las entidades de España fueron consideradas las variables independientes: Ingresos totales, tamaño, antigüedad, Equipo de Gobierno, Ubicación geográfica y tipo de ESFL. Además, se obtuvo la curva ROC para evaluar la bondad de la estimación del modelo propuesto. Fue considerado para permanencia de la variable en el modelo la significantividad del 5%.

Todas las pruebas aplicadas en el trabajo son no paramétricas debido a la no presencia de normalidad en el *scoring* de transparencia evaluado. Debido a la no normalidad del *scoring*, se optó por el modelo de Poisson para estimar la clasificación del nivel de transparencia de las entidades evaluadas

Además, se aplicó el modelo lineal múltiple y se evaluó la bondad de ajuste mediante el coeficiente de determinación ( $R^2$ ). Al aplicar el modelo lineal múltiple se aplicó la prueba t de Student. Para la permanencia de las variables en el modelo se consideró un nivel de significatividad del 5%.

## Capítulo 5. TRANSPARENCIA DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS EN ESPAÑA

---

En este capítulo se presenta el estudio empírico sobre la transparencia de las ESFL de España. Para testar las hipótesis y alcanzar los objetivos establecidos en el capítulo anterior, mediante los procedimientos metodológicos también anteriormente señalados, se presenta, inicialmente, la selección de la muestra seguido del análisis de los datos obtenidos y la discusión de los resultados alcanzados. Por último, se exponen las conclusiones del presente estudio.

### 5.1. Muestra y Datos

El universo de la investigación corresponde a las ESFL que figuran en la página web de la Fundación Lealtad. La utilización de esa base de datos para la selección de la muestra se justifica por la notoriedad y credibilidad que la referida fundación goza en el país. Esta misma base de datos ha sido utilizada o indicada, por ejemplo, en los estudios de Benito-Esteban et al. (2019); Rocha Valencia et al. (2014); Gálvez Rodríguez et al. (2012) y Gálvez Rodríguez et al. (2009).

La población, por lo tanto, se compone de un total de 215 ESFL. El análisis inicial abarcó a la totalidad de las entidades, por lo que no se ha utilizado técnica de muestreo previo. Todas las entidades de España presentaban toda la información necesaria para la realización del estudio, de forma que la muestra es igual al universo (población). Los datos fueron recogidos durante los meses de enero, febrero y marzo de 2021. La única agrupación que se hizo fue con

relación a la Ubicación Geográfica, donde agrupamos las Comunidades Autónomas en cinco regiones, según se ha expuesto en el capítulo anterior.

## **5.2. Análisis descriptivo da la muestra**

La Tabla 5.1 presenta la descripción de los datos de nuestra muestra tanto en números absolutos como en porcentajes. La tabla revela que, con relación al tamaño, la mayoría de las entidades son PMESFL, más de la mitad de la muestra, concretamente el 56,28%. Las microentidades representan un 15,81%. Respecto al tiempo de funcionamiento, es posible ver que el 72% de las entidades tienen más de 20 años de antigüedad, considerando su año de constitución. Además, La mayor parte de las entidades tiene su sede en la región interior, con más del 63%, y la con menor cantidad de ESFL es la región sur península ibérica, específicamente en el territorio extrapeninsular de las Islas Canarias, con tan solo 4 organizaciones, es decir, menos del 2% de la muestra.

Acerca del tipo de entidad, la muestra se encuentra dividida prácticamente al medio, con el 50,23% de asociaciones y el 49,77% de fundaciones. Concerniente al tamaño del equipo de gobierno, casi el 63% de las organizaciones que componen la muestra tienen hasta 10 personas, seguida del grupo compuesto entre 11 y 20 miembros, con un poco más del 33% de la misma. Por último, relativo a los ingresos totales, más del 74%, es decir, la mayoría, capta entre 150.000€ y 8.000.000€. El porcentaje de entidades que captan hasta los 150.000€ corresponde a un 12,09%.

**Tabla 5.1***Estadística descriptiva de la muestra de estudio (n=215)*

Variable	Número (%)
<b>Tamaño</b>	
Microentidades ( $\leq 150.000$ €)	34(15,81)
PMESFL ( $>150.000$ € y $\leq 4.000.000$ €)	121(56,28)
Demás entidades ( $>4.000.000$ €)	60(27,91)
<b>Antigüedad (Año de constitución)</b>	
Hasta 1980	36(16,74)
1981 a 1990	45(20,93)
1991 a 2000	74(34,42)
2001 a 2020	60(27,91)
<b>Ubicación geográfica (Región)</b>	
Norte	18(8,37)
Mediterráneo	40(18,61)
Interior	137(63,72)
Sur	16(7,44)
Sur península ibérica	4(1,86)
<b>Forma Legal</b>	
Asociación	108(50,23)
Fundación	107(49,77)
<b>Tamaño equipo de gobierno</b>	
Hasta 10	135(62,79)
11 a 20	71(33,02)
Más de 20	9(4,19)
<b>Ingresos Totales (volumen anual)</b>	
$\leq 150.000$ €	26(12,09)
$>150.000$ € y $\leq 8.000.000$ €	160(74,42)
$>8.000.000$ €	29(13,49)



### 5.3. Resultados

#### 5.3.1. Análisis del Nivel de Transparencia General

El *scoring*, por entidad de la muestra analizada, ha variado entre 5,0 y 9,3. Los resultados indican que hubo mayor prevalencia de alta clasificación de *scoring* total de transparencia (80,0%), como se puede ver en la Tabla 5.2.

**Tabla 5.2**

*Distribución de la clasificación del NTG*

<b>Clasificación del <i>scoring</i> total de transparencia</b>	<b>España (n = 215)</b>
Alto (7,1 a 10,0)	172(80,0%)
Medio (3,1 a 7,0)	43(20,0%)
Bajo (0,0 a 3,0)	0(0,0%)

El Nivel de Transparencia General global, es decir, el promedio de todas las entidades analizadas fue de 7,7, lo que nos permite afirmar que las ESFL españolas presentan un alto nivel de transparencia.

#### 5.3.2. Análisis del Nivel de Transparencia Financiera

El Nivel de Transparencia Financiera corresponde al resultado de la Ecuación 1 del Bloque 1 del cuestionario. De acuerdo con los resultados, el *scoring* ha variado entre 1,7 y 10,0, resultando en un índice medio de 9,0. De los cinco bloques, este ha obtenido el segundo mayor *scoring*, por detrás solamente del NTN.

Analizando los resultados por ítems, Tabla 5.3, el que presentó el menor porcentaje de respuestas positivas fue el “1.13 - Existe un listado público y accesible de las ayudas públicas y las subvenciones públicas y privadas concedidas en el año analizado, con indicación de su importe, objetivo o finalidad y grupos beneficiarios”, con 41,4% de las ESFL. El segundo ítem con el menor porcentaje de respuestas positivas fue el “1.7 - La Memoria Económica es accesible al

público en general”, sin embargo, este ya presenta el porcentaje de un 74% de las entidades. Todos los demás ítems tuvieron un porcentaje de respuestas positivas por encima del 83%.

**Tabla 5.3**

*Prevalencia de las acciones acerca de la información de naturaleza financiera*

<b>Ítem evaluado</b>	<b>Pregunta evaluada</b>	<b>España (n = 215)</b>
1.1	El Balance de Situación es accesible al público en general	214(99,5%)
1.2	La Cuenta de Pérdidas y Ganancias es accesible al público en general	214(99,5%)
1.3	El Estado de Cambios en el Patrimonio Neto	-
1.4	El Estado de Flujos de Efectivo es accesible al público en general	-
1.5	La Memoria es accesible al público en general	214(99,5%)
1.6	Las cuentas anuales son del último ejercicio cerrado	179(83,3%)
1.7	Cuentas Anuales con tres o más ejercicios de antigüedad	159(74,0%)
1.8	Informe de auditoría	214(99,5%)
1.9	Plan de actuación	213(99,1%)
1.10	Ejecución del Plan de actuación	213(99,1%)
1.11	Si publica algún indicador financiero o presupuestario	211(98,1%)
1.12	Existe un listado público y accesible de los financiadores públicos y privados que son personas jurídicas	214(99,5%)
1.13	Existe un listado público y accesible de las ayudas públicas y las subvenciones públicas y privadas concedidas en el año analizado, con indicación de su importe, objetivo o finalidad y grupos beneficiarios.	89(41,4%)
1.14	Publican el inventario de bienes, derechos, obligaciones y/o actividades de interés de gestión de la entidad	183(85,1%)

*Nota.* - No hubo información recopilada.

### 5.3.3. Análisis del Nivel de Transparencia de Gestión y Gobierno

En lo que concierne a los datos obtenidos, que han variado entre 4,3 y 10,0, el NTGG medio fue de 8,9. Este bloque – B2 – también se compone de catorce ítems, que, de acuerdo con la literatura, se relacionan con la gestión y gobierno. Del análisis de los resultados por ítems, Tabla 5.4, solamente el “2.5 - Código de Buenas Prácticas, Código de Ética o de Buen Gobierno” tuvo un porcentaje considerado bajo de respuestas positivas, concretamente de un 45,6% de las ESFL. Todos los demás ítems presentaron un porcentaje alto, a partir del 79,5% de respuestas positivas. Respecto al ítem “2.3 - Acceso a la Memoria de Actividades con tres o más ejercicios de antigüedad” comparado con el ítem “2.2 - Acceso a la Memoria de Actividades del último ejercicio cerrado” puede ser superior por el hecho de que consideramos la respuesta positiva para el ítem 2.3 siempre que en la página web de la entidad conste la Memoria de Actividades con tres o más ejercicios de antigüedad, independientemente de constar del último ejercicio cerrado.

**Tabla 5.4**

*Prevalencia de las acciones acerca de la información relacionada con la gestión y gobierno*

Ítem evaluado	Pregunta evaluada	España (n = 215)
2.1	Acceso a la Memoria de Actividades	215(100,0%)
2.2	Acceso a la Memoria de Actividades del último ejercicio cerrado	171(79,5%)
2.3	Acceso a la Memoria de Actividades con tres o más ejercicios de antigüedad	180(83,7%)
2.4	La ESFL divulga su Política de Transparencia	198(92,1%)
2.5	Código de Buenas Prácticas, Código de Ética o de Buen Gobierno	98(45,6%)
2.6	La entidad divulga el Estatuto	212(98,6%)
2.7	Información sobre los Voluntarios	215(100,0%)
2.8	Composición del órgano de gobierno accesible y a disposición pública (nombre, cargo y descripción de su trayectoria)	215(100,0%)

<b>Ítem evaluado</b>	<b>Pregunta evaluada</b>	<b>España (n = 215)</b>
2.9	Tablas salariales accesibles y a disposición pública o, en el caso de que la organización no disponga de personal remunerado, la declaración explícita.	210(97,7%)
2.10	La Misión es accesible y está a disposición pública	202(94,0%)
2.11	La Visión es accesible y está a disposición pública	182(84,7%)
2.12	Los Valores de la organización son accesibles y están a disposición pública	195(90,7%)
2.13	Explican los gastos de administración	179(83,3%)
2.14	Informan sobre los convenios de colaboración con otras entidades	199(92,6%)

#### **5.3.4. Análisis del Nivel de Transparencia de Responsabilidad Social**

Respecto al Bloque 3, compuesto de 5 ítems, evidencia el NTRS. Los resultados encontrados por entidades varían entre 2,0 y 10,0. El promedio, que corresponde al Nivel de Transparencia de Responsabilidad Social medio, fue de 5,6. El indicador menos divulgado por las entidades analizadas – conforme se puede observar en la Tabla 5.5 – fue el “3.1 – Publican memoria de RSC y/o apartado de Responsabilidad Social”, con apenas un 13% de respuestas positivas, seguidas de los ítems 3.2 y 3.3, con alrededor de un 40% cada uno. Los otros dos ítems obtuvieron un porcentaje superior a un 92%.

**Tabla 5.5**

*Prevalencia de las acciones de la información relacionada con la responsabilidad social*

<b>Ítem evaluado</b>	<b>Pregunta evaluada</b>	<b>España (n = 215)</b>
3.1	Publican memoria de RSC y/o apartado de Responsabilidad Social	28(13,0%)
3.2	Publican información medioambiental en la memoria de las cuentas anuales	87(40,5%)
3.3	Publican información medioambiental en la memoria de actividades	85(39,5%)
3.4	Hacen referencia a la igualdad de género	199(92,6%)
3.5	Hacen referencia a los derechos humanos	200(93,0%)

### **5.3.5. Análisis del Nivel de Transparencia de Capital Intelectual**

El presente indicador, que corresponde al resultado del Bloque 4, fue el que presentó el menor *scoring* medio (0,9), variando de 0 a 8,0 entre entidades. Compuesto por cinco ítems, quisimos saber si las ESFL se preocupaban de divulgar el tema del Capital Intelectual. La primera pregunta era si utilizaban algún modelo propuesto en la literatura, la segunda era si publicaban indicadores de Capital Intelectual (CI) en algún otro informe, como por ejemplo la Memoria de Actividades. Las tres cuestiones siguientes, obedeciendo al consenso existente en la literatura, buscaba identificar cuál de los tres capitales que componen el CI era el más importante para las ESFL: Capital Humano, Capital Estructural o Capital Relacional.

De manera general, los resultados fueron pocos significativos, conforme se puede observar en la Tabla 5.6. El menor porcentaje corresponde a la pregunta sobre el Capital Relacional (4.5) que recibió un 4,2% de respuestas positivas. El porcentaje más alto entre las otras cuatro preguntas fue de un 15,8%.

**Tabla 5.6***Prevalencia de las acciones sobre la información relacionada con el capital intelectual*

<b>Ítem evaluado</b>	<b>Pregunta evaluada</b>	<b>España (n = 215)</b>
4.1	Utilizan algún modelo de medición, gestión y divulgación de Capital Intelectual	0(0,0%)
4.2	Publican indicadores de medición del Capital Intelectual dentro de otro informe	34(15,8%)
4.3	Indicadores relacionados con el Capital Humano (Educación, Experiencia, Capacidad para trabajar en equipo y Motivación)	33(15,3%)
4.4	Indicadores relacionados con el Capital Estructural (Sistemas informáticos, Base de datos, Softwares e Innovación)	17(7,9%)
4.5	Indicadores relacionados con el Capital Relacional (Información sobre Relaciones con Donantes, Información sobre Relaciones con Beneficiarios, Imagen de la ESFL y Satisfacción de los beneficiarios)	9(4,2%)

**5.3.6. Análisis del Nivel de Transparencia de Navegabilidad de la página web**

El último índice, que versa sobre a transparencia relacionada con el acceso a la información y la navegabilidad de la página web, corresponde al Bloque 5 del cuestionario. Este bloque agrupa siete ítems, de los cuales seis contribuyen para la medición del NTN y uno se refiere a una cuestión puesta para corregir la pregunta anterior, como se explica en el capítulo anterior.

Los resultados obtenidos en este grupo evidencian que es el nivel de transparencia con mayor *scoring*, concretamente con una media de 9,8. Si se observa cada uno de los ítems, en la Tabla 5.7, se puede constatar que el menor es de un 93,5%. La pregunta que tiene el objetivo de corregir la anterior no presentó ninguna respuesta para la presente muestra. Además, cabe resaltar el resultado del ítem 5.2, donde todas las entidades utilizan alguna red social lo que, de

acuerdo con Gálvez-Rodríguez et al. (2014b, 2016a) son importantes herramientas de comunicación estratégica para las entidades sin fines lucrativos.

**Tabla 5.7**

*Prevalencia de las acciones sobre la información relacionada con la navegabilidad*

<b>Ítem evaluado</b>	<b>Pregunta evaluada</b>	<b>España (n = 215)</b>
5.1	¿Es una página web?	215(100,0%)
5.2	Utilizan alguna red social (Facebook, Twitter, Instagram)	215(100,0%)
5.3	Dispone de un icono específico donde se agrupa toda la información relacionada con la transparencia	211(98,1%)
5.4	A pesar de constar un icono para la descarga de los archivos (Cuentas Anuales, Memoria, Auditoria etc.) no es posible descargarlos.	0(0,0%)
5.5	Dispone de un icono para la realización de donaciones en línea	201(93,5%)
5.6	Es facilitado el mapa del sitio	214(99,5%)
5.7	Página web traducida a otros idiomas	207(96,3%)

### **5.3.7. Factores Explicativos del Nivel de Transparencia**

Una vez calculado y examinado el nivel de transparencia de las ESFL de la muestra, proporcionado en sus páginas web, se pasa a contrastar las hipótesis anteriormente planteadas, utilizando para ello distintas pruebas (test) estadísticas conforme se ha detallado en el capítulo anterior.

En este sentido, se presenta en la Tabla 5.8, de forma conjunta, el análisis de correlación de los *scoring* de transparencia con el total de ingresos, el total activo, el año de constitución y el equipo de gobierno de las entidades españolas. Se constató que Ingresos totales presentó correlación significativa e inversamente proporcional con el *scoring* NTCI ( $\rho = -0,141$ ;  $p = 0,039$ ), indicando que con el aumento de NTCI hay una reducción de los Ingresos totales en la entidad.

Para el Total del activo no hubo correlación significativa con los dominios del *scoring* de transparencia (todos los p-valor mayores que 0,05), indicando que no hay alteración relevante de los *scoring* de transparencia de las entidades evaluadas cuando ocurre aumento o reducción en el Total activos. En cuanto al año de constitución de la entidad, se encontró una correlación significativa (p-valor = 0,040) e inversamente proporcional ( $\rho = -0,140$ ) con el *scoring* del NTG, es decir, con un incremento de un año en la constitución de la entidad hay una reducción de -0,140 en el *scoring* de transparencia, siendo las entidades más jóvenes las que divulgan mayor información. Para el tamaño del equipo de gobierno no hubo correlación significativa con los dominios de *scoring* de transparencia (todos los p-valor mayor que 0,05), indicando que no hay alteración relevante en el nivel de transparencia cuando ocurre aumento o reducción del tamaño del órgano de gobierno de las entidades evaluadas.



**Tabla 5.8**

*Análisis de correlación de los scoring de transparencia con los factores.*

Dominios evaluados	Medida evaluada			
	Ingresos totales (n=215)	Total activo (n=215)	Año de constitución (n=215)	Equipo de Gobierno (n=215)
NTG	$\rho = -0,094$ ( $p = 0,170$ ) <sup>1</sup>	$\rho = 0,048$ ( $p = 0,482$ ) <sup>1</sup>	$\rho = -0,140$ ( $p = 0,040$ ) <sup>1</sup>	$\rho = 0,021$ ( $p = 0,761$ ) <sup>1</sup>
NTF	$\rho = -0,018$ ( $p = 0,794$ ) <sup>1</sup>	$\rho = 0,063$ ( $p = 0,359$ ) <sup>1</sup>	$\rho = -0,103$ ( $p = 0,131$ ) <sup>1</sup>	$\rho = 0,037$ ( $p = 0,591$ ) <sup>1</sup>
NTGG	$\rho = -0,018$ ( $p = 0,794$ ) <sup>1</sup>	$\rho = 0,082$ ( $p = 0,231$ ) <sup>1</sup>	$\rho = -0,119$ ( $p = 0,083$ ) <sup>1</sup>	$\rho = 0,118$ ( $p = 0,084$ ) <sup>1</sup>
NTRS	$\rho = 0,011$ ( $p = 0,877$ ) <sup>1</sup>	$\rho = 0,021$ ( $p = 0,759$ ) <sup>1</sup>	$\rho = -0,045$ ( $p = 0,509$ ) <sup>1</sup>	$\rho = -0,013$ ( $p = 0,848$ ) <sup>1</sup>
NTCI	$\rho = -0,141$ ( $p = 0,039$ ) <sup>1</sup>	$\rho = -0,081$ ( $p = 0,236$ ) <sup>1</sup>	$\rho = -0,087$ ( $p = 0,203$ ) <sup>1</sup>	$\rho = -0,083$ ( $p = 0,227$ ) <sup>1</sup>
NTN	$\rho = 0,027$ ( $p = 0,697$ ) <sup>1</sup>	$\rho = 0,021$ ( $p = 0,761$ ) <sup>1</sup>	$\rho = 0,070$ ( $p = 0,310$ ) <sup>1</sup>	$\rho = 0,044$ ( $p = 0,523$ ) <sup>1</sup>

*Nota.* <sup>1</sup>p-valor de la prueba de correlación de Spearman.

Hasta aquí fueron analizadas las hipótesis H1, H2, H5 y H6, así como sus respectivas subhipótesis. Cabe recordar que la H1 corresponde al tamaño de la entidad; la H2, a la antigüedad, la H5 al tamaño del órgano de gobierno y la H6 a los recursos captados, es decir, el total de los ingresos; y si cada una de ellas influye en el nivel de transparencia.

En la Tabla 5.9 se presentan la mediana y amplitud intercuartil del *scoring* de transparencia general y por dominios de las entidades españolas evaluadas, según la Región. Se observa que, por la prueba de comparación de distribución, la Región influencia significativamente en la distribución del *scoring* de transparencia de las entidades españolas

solamente en el dominio NTCl ( $p$ -valor = 0,003), siendo la mediana del *scoring* de transparencia mayor en las ciudades de la Región Sur Península Ibérica (3,00 puntos). En los demás dominios evaluados del *scoring* de transparencia no hubo diferencia significativa entre las regiones evaluadas ( $p$ -valor fue mayor que 0,05 en todos los dominios comparados entre las regiones).

**Tabla 5.9**

*Mediana y amplitud intercuartil del scoring, según la Región.*

Región	Dominios evaluados					
	NTG	NTF	NTGG	NTRS	NTCl	NTN
Norte	7,86 (1,19)	9,17 (1,00)	9,29 (2,90)	6,00 (4,50)	0,00 (4,50)	10,00 (0,40)
Mediterráneo	7,86 (0,71)	9,17 (0,80)	9,29 (0,70)	4,00 (4,00)	0,00 (0,00)	10,00 (0,00)
Interior	8,10 (0,60)	9,17 (0,80)	9,29 (0,70)	4,00 (4,00)	0,00 (0,00)	10,00 (0,00)
Sur	7,86 (0,65)	9,17 (0,80)	9,29 (1,40)	4,00 (4,00)	0,00 (3,50)	10,00 (0,00)
Sur Península Ibérica	8,33 (1,49)	9,58 (1,50)	9,64 (2,30)	7,00 (5,00)	3,00 (6,50)	10,00 (-)
$p$ -valor <sup>1</sup>	0,695	0,772	0,716	0,403	0,003	0,545

*Nota.* Mediana (amplitud intercuartil); (-) no fue posible calcular la amplitud intercuartil; <sup>1</sup> $p$ -valor de la prueba de Kruskal-Wallis.

La hipótesis analizada en este apartado fue la H3 – La ubicación geográfica de la ESFL influye en el NTG y sus correspondientes subhipótesis, por tipo de información, es decir, financiera, de gestión y gobierno, de responsabilidad social, del capital intelectual y, por último, el tema del acceso a la información.

En la tabla 5.10, a su vez, se muestran la mediana y amplitud intercuartil del *scoring* de transparencia general y por dominios, según el tipo de ESFL españolas evaluadas, es decir, fundaciones y asociaciones.

**Tabla 5.10**

*Mediana y amplitud intercuartil del scoring por tipo de entidad*

Dominios Evaluados	España		p-valor <sup>1</sup>
	Tipo de ESFL		
	Asociación	Fundación	
NTG	8,10 (0,65)	7,86 (0,71)	0,074
NTF	9,17 (0,80)	9,17 (0,80)	0,956
NTGG	9,29 (0,70)	9,29 (1,40)	0,847
NTRS	4,00 (4,00)	4,00 (4,00)	0,208
NTCI	0,00 (3,50)	0,00 (0,00)	<0,001
NTN	10,00 (0,00)	10,00 (0,00)	0,083

*Nota.* Mediana (amplitud intercuartil); <sup>1</sup>p-valor de la prueba de Mann-Whitney.

La última hipótesis analizada fue la H4 – La forma legal de la ESFL influye en el NTG y sus correspondientes dimensiones por tipo de información. En función de que la entidad sea una Asociación o una Fundación puede influir positivamente en la práctica de divulgación de información y consecuentemente en el nivel de transparencia. Como puede observarse, únicamente es estadísticamente significativa la diferencia en la divulgación del capital intelectual.

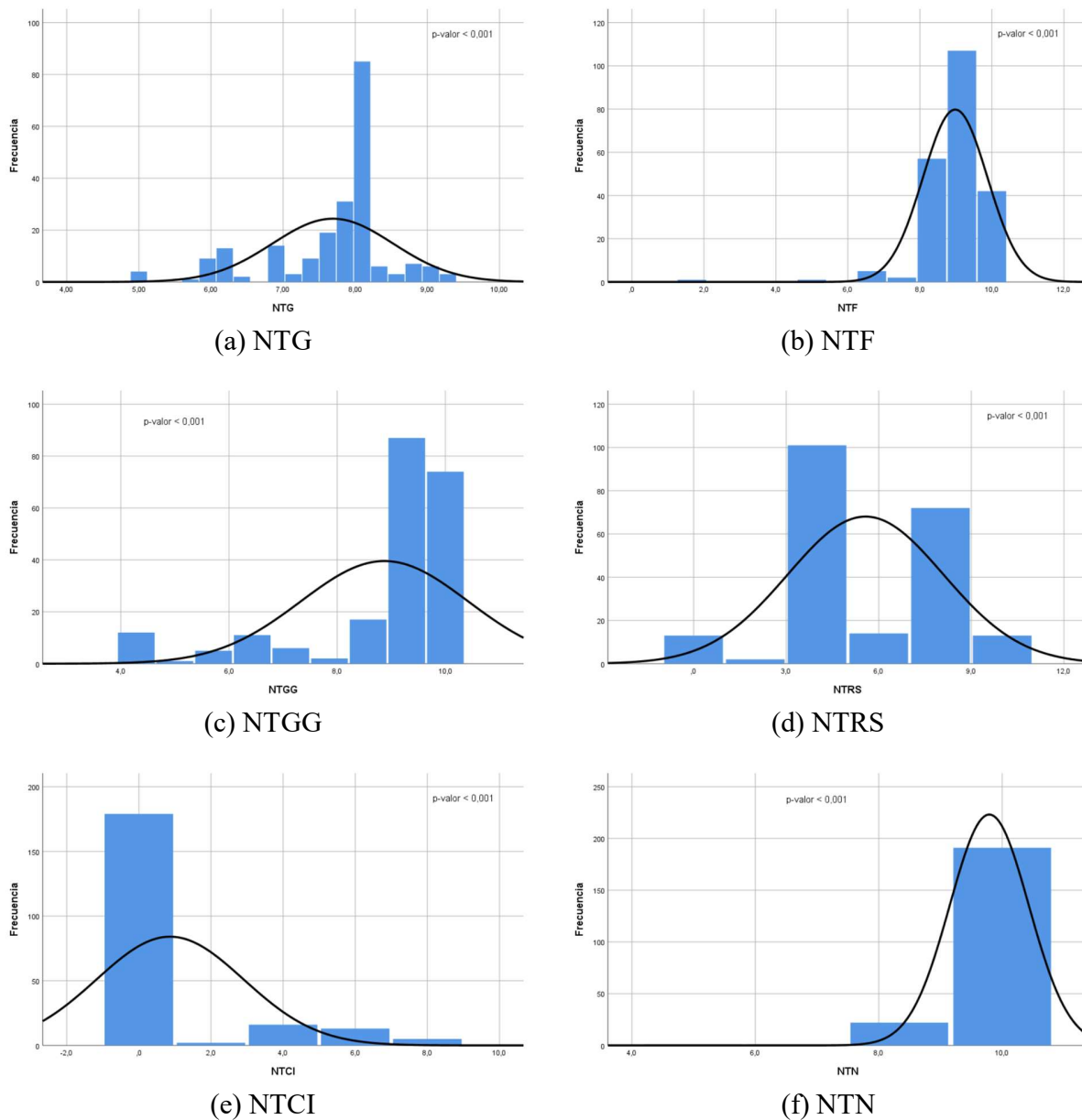
### **5.3.8. Modelo Multivariable para el análisis de la Transparencia de ESFL en España**

Inicialmente se evaluó la posibilidad de aplicación del modelo lineal múltiple para estimar el Nivel de Transparencia General y, el efecto de los distintos factores explicativos, por lo que de forma previa hemos analizado, conformidad de la variable *scoring* con el supuesto de normalidad necesario para el ajuste del modelo lineal múltiple.

En la Figura 5.1 disponemos de un gráfico de histograma, con curva de normalidad y p-valor de la prueba de Shapiro-Wilk para los *scoring*: NTG; NTF; NTGG; NTRS; NTCI y NTN, de las entidades españolas. Se verifica que en todos los gráficos el comportamiento de la distribución no sigue el modelo normal. Además, la prueba de Shapiro-Wilk presentó p-valor menor que el nivel de significancia, por lo que se rechaza la hipótesis de normalidad de los *scoring* evaluados en España.

**Figura 5.1**

*Gráficos de histograma, con curva de normalidad y p-valor de la prueba de Shapiro-Wilk*



Debido a esto, tras evaluar la normalidad, se optó por utilizar el modelo de Poisson con varianza robusta para la estimación de la probabilidad de clasificación de las entidades en España en el grupo de entidades de alta transparencia.

A estos efectos, cabe recordar que en España, las entidades evaluadas presentaron clasificación media (3,1 a 7,0 puntos) y alta (7,1 a 10,0 puntos) del *scoring* de transparencia. Para la elaboración del modelo será considerada la clasificación alta como el evento de interés en el modelo (codificado con el valor 1) y la clasificación media como evento de no interés (codificado con el valor 0). Las siguientes variables independientes se incluyeron en el modelo: ingresos totales, total activo, año de constitución, equipo de gobierno, ubicación geográfica y tipo de ESFL. Para la permanencia de la variable en el modelo se consideró un nivel de significatividad del 5%.

En la tabla 5.11 tenemos el p-valor de ajuste del modelo multivariable de Poisson para la clasificación del nivel transparencia de las entidades de España, según el momento de iteración. En la primera iteración del ajuste la variable Tipo de ESFL fue retirada del modelo debido al hecho de no presentar significancia estadística y tener el mayor p-valor (p-valor = 0,857). En la segunda iteración la variable año de constitución fue retirada del ajuste pues tampoco presentó significancia estadística (p-valor = 0,731). En la tercera iteración fue la variable Ubicación geográfica retirada del modelo (p-valor = 0,507). En la cuarta iteración el mayor p-valor fue en la variable Ingresos totales (p-valor = 0,232). En la quinta iteración salió la variable Total activo (p-valor = 0,523). En la sexta y última iteración fue la variable Equipo de gobierno que no presentó significancia estadística (p-valor = 0,169). Por tanto, el modelo multivariable indicó que ninguna de las variables evaluadas presenta significatividad estadística para estimar la probabilidad de clasificación en el grupo de alta de transparencia. Tal situación ocurre debido a la predominancia de entidades con alto nivel de transparencia en el país evaluado generando gran homogeneidad del nivel de transparencia de las ESFL, y este resultado ya era sugerido en el análisis bivariado realizado anteriormente.

**Tabla 5.11**

*Ajuste del modelo multivariable de Poisson, según el momento de iteración*

Variable incluida en el modelo	Momento de interacción					
	1 <sup>a</sup>	2 <sup>a</sup>	3 <sup>a</sup>	4 <sup>a</sup>	5 <sup>a</sup>	6 <sup>a</sup>
Ingresos totales	0,226	0,227	0,217	0,232	-	-
Total activo	0,179	0,166	0,087	0,110	0,523	-
Año de constitución	0,816	0,731	-	-	-	-
Equipo de gobierno	0,362	0,371	0,260	0,212	0,273	0,169
Ubicación geográfica	0,485	0,485	0,507	-	-	-
Tipo de ESFL	0,857	-	-	-	-	-

*Nota.* - Variable excluida en la iteración.

Con objeto de completar el análisis, y a pesar de la no conformidad de la variable *scoring* con el supuesto de normalidad necesario para el ajuste del modelo con regresión lineal múltiple, hemos decidido incluirlo en la presente tesis con el único fin de verificar si el resultado es similar.

En la tabla 5.12, por ende, disponemos del p-valor del ajuste del modelo lineal múltiple para la estimación del *scoring* de transparencia de las ESFL de España, según el momento de la iteración. Fueron incluidas en el proceso de modelación las variables independientes: Ingresos totales, total del activo, año de constitución, Equipo de Gobierno, Región y tipo de ESFL. Asimismo, se incluyó la variable año de incorporación como variable dummy para describir en detalle la contribución individual de las distintas décadas en el *scoring* de transparencia. Para la permanencia de la variable en el modelo se consideró un nivel de significancia del 5%.

De esa manera, tenemos en la tabla 5.12 el p-valor del ajuste del modelo lineal múltiple para la estimación del *scoring* de transparencia total, según el momento de la iteración. En la primera iteración del ajuste la variable Equipo de Gobierno fue retirada del modelo debido al hecho de no presentar significancia estadística y tener el mayor p-valor entre todas las variables evaluadas (p-valor = 0,570). En la segunda iteración del ajuste la variable Año de constitución

(1991 a 2000) fue retirada del modelo debido al hecho de no presentar significancia estadística y tener el mayor p-valor entre todas las variables evaluadas (p-valor = 0,464). En la tercera iteración del ajuste la variable Año de constitución (hasta 1980) fue retirada del modelo por no presentar significancia estadística y tener el mayor p-valor entre todas las variables evaluadas (p-valor = 0,519). En la cuarta iteración del ajuste, la variable Año de constitución (1981 a 1990) fue eliminada del modelo debido a no presentar significancia estadística y tener el p-valor más alto entre todas las variables evaluadas (p-valor = 0,530). En la quinta iteración del ajuste, la variable Región fue eliminada del modelo debido a no presentar significancia estadística y tener el p-valor más alto entre todas las variables evaluadas (valor de p = 0,378). En la sexta iteración del ajuste, la variable Tipo de NPO fue eliminada del modelo debido a no presentar significancia estadística y tener el p-valor más alto entre todas las variables evaluadas (valor de p = 0,119). En la séptima iteración del ajuste, la variable Ingresos totales fue eliminada del modelo debido a no presentar significancia estadística y tener el p-valor más alto entre todas las variables evaluadas (valor de p = 0,091). En la octava iteración del ajuste, la variable Activos totales fue eliminada del modelo debido a no presentar significancia estadística y tener el p-valor más alto entre todas las variables evaluadas (valor de p = 0,339). Tras la octava iteración, no había ninguna variable significativa para ajustar el modelo lineal múltiple para estimar el scoring de transparencia de las entidades en España.



**Tabla 5.12**

*Ajuste del modelo lineal múltiple, según el momento de iteración*

Variable incluida en el modelo	Momento de iteración							
	1 <sup>a</sup>	2 <sup>a</sup>	3 <sup>a</sup>	4 <sup>a</sup>	5 <sup>a</sup>	6 <sup>a</sup>	7 <sup>a</sup>	8 <sup>a</sup>
Año constitución (hasta 1980)	0,432 <sup>1</sup>	0,359 <sup>1</sup>	0,519 <sup>1</sup>	-	-	-	-	-
Año constitución (1981 a 1990)	0,331 <sup>1</sup>	0,287 <sup>1</sup>	0,422 <sup>1</sup>	0,530 <sup>1</sup>	-	-	-	-
Año constitución (1991 a 2000)	0,501 <sup>1</sup>	0,464 <sup>1</sup>	-	-	-	-	-	-
Región	0,364 <sup>1</sup>	0,343 <sup>1</sup>	0,345 <sup>1</sup>	0,388 <sup>1</sup>	0,378 <sup>1</sup>	-	-	-
Tipo de ESFL	0,392 <sup>1</sup>	0,418 <sup>1</sup>	0,320 <sup>1</sup>	0,205 <sup>1</sup>	0,178 <sup>1</sup>	0,119 <sup>1</sup>	-	-
Ingresos totales	0,101 <sup>1</sup>	0,110 <sup>1</sup>	0,105 <sup>1</sup>	0,098 <sup>1</sup>	0,087 <sup>1</sup>	0,096 <sup>1</sup>	0,091 <sup>1</sup>	-
Total activo	0,216 <sup>1</sup>	0,170 <sup>1</sup>	0,140 <sup>1</sup>	0,065 <sup>1</sup>	0,050 <sup>1</sup>	0,060 <sup>1</sup>	0,075 <sup>1</sup>	0,339 <sup>1</sup>
Equipo de Gobierno	0,570 <sup>1</sup>	-	-	-	-	-	-	-

*Nota.* <sup>1</sup>p-valor de la prueba t de Student. – Variable excluida en la iteración.

Puede por tanto concluirse que en el ajuste del modelo lineal múltiple para estimación del *scoring* de transparencia de las ESFL españolas no hubo permanencia de variables significativas (todas las variables presentaron p-valor mayor que 0,05), indicando que debido a que gran proporción de las entidades españolas poseen alto nivel de transparencia, el comportamiento es bastante homogéneo y no difiere acerca de los factores evaluados.

#### **5.4. Discusión de los resultados**

A partir de los resultados obtenidos se evidencia que el nivel de transparencia general de las ESFL de España es alto. El 80% de la muestra obtuvo clasificación alta para el nivel de transparencia y el 20% clasificación media. No hubo, en la muestra analizada, ninguna entidad con clasificación baja. Del análisis de los resultados por dimensiones, se constató que la dimensión relacionada con el acceso a la información y la navegabilidad de la página web fue la que presentó mayor *scoring*, seguida de las dimensiones financiera y la de gestión y gobierno, segunda y tercera más altas, respectivamente. La dimensión de responsabilidad social presentó

una clasificación media y, por último, la dimensión relacionada con el Capital Intelectual, la que presentó una clasificación baja del nivel de transparencia.

Con relación a los factores explicativos del nivel de transparencia, el único que influye en el NTG es la antigüedad, aunque de forma inversamente proporcional. Conforme expuesto en el capítulo anterior, tras revisar la literatura constatamos que no hay un consenso respecto al tipo de influencia que podría tener la antigüedad en la transparencia de las ESFL. Por un lado identificamos estudios que indican que la antigüedad es un factor que mejora la transparencia en línea (Benito-Esteban et al., 2019; Gálvez Rodríguez et al., 2012b) y, por otro lado, encontramos investigaciones que argumentan que la antigüedad de la organización es un factor que aumenta la inercia y de ahí que sería menos probable que las entidades más antiguas fueran innovadoras en la adopción de nuevas tecnologías y, por tanto, más transparentes (Carvalho et al., 2020; Pejcal, 2020; Saxton & Guo, 2011).

Nuestra hipótesis predecía que la antigüedad de la ESFL influye en el Nivel de Transparencia General de forma positiva, es decir, que las entidades con más años de constitución y funcionamiento son más transparentes, entendiendo que la experiencia adquirida a lo largo de los años podría ser un factor que influyera positivamente en la actitud de la entidad ante la práctica de elaborar y divulgar información. Sin embargo, la H2 no se cumplió y ese hallazgo, por tanto, es consistente con los resultados de los estudios de Carvalho et al. (2020); Pejcal (2020); y Saxton y Guo (2011).

Además, este resultado contribuye a reafirmar lo expuesto en las teorías de la agencia y de la legitimidad, considerando que las ESFL más recientes podrían tener una mayor motivación que las más antiguas, en el sentido de suministrar información, especialmente de carácter voluntario, que permitiera dar a conocer su gestión de una manera más amplia a sus *stakeholders* y buscar su mayor aprobación, dado también que la confianza es el algo que se construye de forma gradual, y por lo tanto, las entidades más reciente están sujetas a una fuerte presión para cumplir con las expectativas de responsabilidad de sus partes interesadas, actuales y

potenciales, así como de la sociedad en general. Seguramente, una mayor divulgación de información por parte de las entidades más recientes, además de convertirlas en organizaciones más transparentes, incrementa la legitimación y la confianza en ellas.

Con respecto a la variable tamaño, medido por el importe total del activo, en el presente estudio no encontramos correlación significativa entre las variables estudiadas, evidenciando que no hay diferencia estadísticamente significativa en los niveles de transparencia - general y por dimensiones – según el tamaño de la entidad. De esta manera, la H1 no se cumple. Este resultado contrasta con los siguientes estudios previos que hemos analizado sobre esta temática: Benito-Esteban et al. (2019) Carvalho et al. (2020), Gálvez Rodríguez et al. (2012b) y Saxton & Guo (2011). Esos trabajos han encontrado que las entidades más grandes realizan una mayor divulgación informativa. Por otro lado, el resultado encontrado está en línea, por ejemplo, con los estudios de Flórez et al. (2017) y Larrán et al. (2019) que investigan la transparencia e informes de sostenibilidad, respectivamente, en Universidades, y que llegaron a la conclusión de que el tamaño tampoco resultó ser una variable estadísticamente significativa en la divulgación de información voluntaria.

En relación con la variable ubicación geográfica de la ESFL, los resultados de la presente investigación indicaron que esta variable no influye en el NTG. Este resultado de la H3 encuentra coincidencia con el estudio de Saxton y Guo (2011) que tampoco encontraron una relación significativa entre el tamaño del área geográfica de servicio y las prácticas de rendición de cuentas basadas en la Web. Estos autores, a su vez, entendían que la rendición de cuentas en línea se asocia negativamente con el tamaño del área geográfica de servicio; esta era, de hecho, su hipótesis.

Los autores hicieron una segregación de la ubicación geográfica en comunidad pequeña, por un lado, y en comunidad de tamaño mediano a grande, por otro. La primera compuesta por una comunidad local como una ciudad o un condado y la segunda como una región o estado. Aquellas fundaciones que atienden regiones geográficas o sociopolíticas más pequeñas o

definidas se definen como fundaciones especializadas, y aquellas que pertenecen a regiones más grandes y heterogéneas como fundaciones generalistas. El entendimiento de los autores era la posibilidad que tenían las fundaciones especializadas en hacer un uso más completo del conocimiento y la experiencia locales para conectar a los donantes con proveedores eficaces, de forma que eso haría que las fundaciones especializadas demostraran un mayor nivel de responsabilidad en línea que las fundaciones generalistas. No obstante, al fin y al cabo, la hipótesis no se pudo confirmar una vez que no se encontró ninguna relación significativa.

Respecto a la forma legal, los resultados revelaron no existir un efecto positivo de esta variable sobre el NTG, de forma que la H4 no se cumple, considerando el nivel de significatividad establecido. Trabajos anteriores, como el de Gálvez Rodríguez et al. (2012b) tampoco encontraron un efecto significativo; si bien Benito-Esteban et al. (2019) encontraron una influencia significativa sobre los niveles de transparencia web de las organizaciones, siendo las asociaciones más transparentes que las fundaciones. Del análisis por dimensiones, solamente el dominio NTCI se encontró diferencia significativa de transparencia entre los tipos de entidad, resultando las asociaciones con un mayor nivel de transparencia. En las demás dimensiones no se encontró un efecto positivo sobre los niveles de transparencia.

La quinta hipótesis de la presente investigación versa sobre el tamaño del órgano de gobierno y su influencia sobre los niveles de transparencia. De acuerdo con los resultados, no encontramos correlación significativa entre esta variable y el NTG, ni tampoco con las demás dimensiones de transparencia; indicando que cuando ocurre aumento o reducción del tamaño del órgano de gobierno de las entidades evaluadas no resulta en alteración relevante en el nivel de transparencia. Este resultado se encuentra en línea con lo expuesto por (Carvalho et al., 2017; Gálvez Rodríguez et al., 2012b) quienes han evidenciado que el tamaño del equipo de gobierno no afecta a la divulgación voluntaria. Ante a lo expuesto, la H5 no se cumple.

Por último, tratamos de averiguar si existía relación positiva entre NTG y los ingresos y el resultado indicó que no. No obstante, al hacerse el análisis por dimensiones del nivel de

transparencia se pudo constatar que solamente el NTCl presentó correlación significativa, pero inversamente proporcional, de forma que, aun así, la H6 no se cumple. Esa variable, por lo tanto, no obtuvo un resultado que reafirme lo expuesto en la literatura previa (Benito-Esteban et al., 2019; Gandía, 2011; Saxton et al., 2014).

## **5.5. Conclusiones del capítulo**

El presente estudio se desarrolló con el propósito de, inicialmente, proponer una forma objetiva y eficaz de medición del Nivel de Transparencia de las ESFL, a partir de la información que estas publican en sus páginas web. Además de calcular el Nivel de Transparencia General, también se propuso evaluar los niveles de transparencia en las siguientes dimensiones: Financiero, Gestión y Gobierno, Responsabilidad Social, Capital Intelectual y de Navegabilidad.

De acuerdo con la metodología empleada, el Nivel de Transparencia General de las ESFL españolas es considerado alto. Si se observa por dimensiones, los niveles de transparencia financiero, de gestión y gobierno y de navegabilidad fueron los que resultaron en una clasificación alta, el de responsabilidad social presentó una clasificación media y, por último, el de Capital Intelectual una clasificación bajo. Estos resultados revelan que, de forma general, las entidades de España analizadas en este estudio presentan un elevado nivel de concienciación respecto a la importancia de transparencia. Con relación al Capital Intelectual, parece ser que, de acuerdo con los resultados, no hay por parte de las ESFL preocupación en divulgarlos, lo que no significa decir que la organización no identifique, mide y controle su Capital Intelectual.

Además, en esta investigación, se verificó si las variables tamaño, antigüedad, ubicación geográfica, forma legal, tamaño del órgano de gobierno y captación de recursos influyen en el nivel de transparencia de las entidades analizadas, tanto desde la perspectiva global como de las cinco dimensiones desagregadas.

Los resultados del análisis bivariado evidencian que el único factor que influye en el NTG es la antigüedad y de forma inversamente proporcional, es decir, las ESFL más jóvenes han tenido un nivel de transparencia mayor que las más antiguas. Respecto a las variables tamaño y

tamaño del órgano de gobierno no se encontró correlación significativa. Acerca de la forma legal, se verificó que hay diferencia significativa de transparencia entre los tipos de ESFL solamente para el dominio NTCl, siendo las Asociación las que presentan mayores niveles de transparencia. Con relación a la variable ubicación geográfica, solamente la dimensión NTCl presenta influencia significativa de las entidades agrupadas en la Región Sur Península Ibérica. Por último, en lo relativo a la captación de recursos se constató que Ingresos totales presentó correlación significativa e inversamente proporcional con el *scoring* NTCl, indicando que con el aumento de NTCl hay una reducción de los Ingresos totales en la entidad. No obstante, el NTCl, conforme expuesto anteriormente, fue el que presentó el menor *scoring* de transparencia y eso posiblemente influyó en ese resultado.

El resultado del análisis multivariado, a su vez, indicó que ninguna de las variables evaluadas presenta significancia estadística para estimar la probabilidad de clasificación como entidad de alta de transparencia. Todo llevar a creer que eso ocurre teniendo en vista el predominio de entidades con alto nivel de transparencia en España, lo que genera una gran homogeneidad del nivel de transparencia de las ESFL.

Por último, decidimos ejecutar el modelo lineal múltiple, a pesar de la no conformidad de la variable *scoring* con el supuesto de normalidad. El resultado fue que no hubo permanencia de variables significativas, lo que refuerza lo dicho anteriormente que las entidades españolas poseen nivel de transparencia homogéneo y no difieren acerca de los factores evaluados.

## Capítulo 6. TRANSPARENCIA DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS EN BRASIL

---

En este capítulo se presenta el estudio empírico sobre la transparencia de las ESFL de Brasil. Con base en los objetivos, hipótesis y metodología establecidos en el Capítulo 4 se exhibe inicialmente la muestra seleccionada, seguido del análisis de los datos obtenidos y la discusión de los resultados alcanzados. Posteriormente, se recogen las consideraciones finales del presente estudio.

### 6.1. Muestra y Datos

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

La utilización de esa base de datos para selección de la muestra se justifica por la notoriedad y credibilidad que la referida asociación goza en el país. La población inicial se componía de 326 ESFL, que era el total de entidades que aparecían como registradas en la ABONG. No obstante, durante la realización del estudio empírico nos deparamos con dos problemas: el primero fue que había muchas entidades repetidas. Se ha identificado que las ESFL que desempeñan sus actividades en diferentes localidades del país, cuando lo hacen en

estados pertenecientes a regiones distintas, aparecían más de una vez en la base de datos. Cabe recordar que Brasil, conforme se ha expuesto en el Capítulo 1, tiene una división territorial oficial de cinco regiones, que lleva en consideración los aspectos físicos, la industrialización y factores poblacionales y culturales. El segundo problema fue que algunas entidades tenían sus páginas web fuera de servicio durante el período en que se hizo el estudio. Teniendo en cuenta lo expuesto, la muestra de Brasil se quedó en 185 ESFL. Los datos fueron recogidos durante los meses de abril a julio de 2021.

## **6.2. Análisis descriptivo de la muestra**

El detalle de los datos de la muestra del presente estudio se puede ver en la Tabla 6.1, donde se presenta la información tanto en números absolutos como en porcentajes. Primero, con relación al tamaño, la tabla dejar ver que, no ha sido posible obtener esa información de toda la muestra, una vez que tan solo 50 entidades han publicado el Balance de Situación en ese momento. De las que hemos recopilado información, el 62% son entidades de tamaño medio a grande, el 22% de tamaño pequeño y los 16% restantes microentidades. Referente a la antigüedad, es posible constatar que un poco más del 87% de las entidades tienen más de 20 años de funcionamiento y alrededor del 13% fueron constituidas a partir del año 2001, lo que nos permite afirmar que la gran mayoría de la muestra se compone de entidades consolidadas.

En cuanto a la ubicación geográfica, se percibe una concentración de entidades en dos de las cinco regiones de Brasil. Más del 44% de la muestra tiene su sede en una de las regiones más desarrolladas del país, el Sureste, y casi el 38% en la región más pobre, el Nordeste. Con respecto al tipo de entidad, la muestra se constituye prácticamente de un 97% de asociaciones. Sobre el tamaño del equipo de gobierno, en torno al 66% de las organizaciones no hizo disponible esta información en sus páginas web. De las que facilitan este dato, casi el 90% tiene hasta 10 miembros en el equipo.

Acerca de los ingresos totales, se ha podido obtener este dato del 28% de las entidades de la muestra. De estas, el 50% tienen ingresos que les caracterizan con entidades de tamaño



medio a grande. Respecto a la divulgación del informe de auditoría, una vez más nos encontramos con el problema de la falta de información, tan solo el 10,8% de las entidades que componen nuestra muestra lo divulgan. Por último, en lo relativo a la existencia de títulos, como se puede ver en la tabla, casi la mitad lo posee.

**Tabla 6.1**

*Estadística descriptiva de la muestra de estudio (n=185)*

Variable	Número (%)
<b>Tamaño</b>	
No divulgan	135(72,97)
Divulgan	50(27,03)
Micro ( $\leq$ R\$ 360.000)	8(16,00)
Tamaño pequeño ( $>$ R\$ 360.000 y $\leq$ R\$ 1.200.000)	11(22,00)
Demás tamaños ( $>$ R\$ 1.200.000)	31(62,00)
<b>Antigüedad (Año de constitución)</b>	
Hasta 1980	32(17,30)
1981 a 1990	72(38,92)
1991 a 2000	57(30,81)
2001 a 2020	24(12,97)
<b>Ubicación geográfica (Región)</b>	
Norte	8(4,32)
Nordeste	70(37,84)
Centro Oeste	8(4,32)
Sur	17(9,20)
Sureste	82(44,32)
<b>Forma Legal</b>	
Asociación	179(96,76)
Fundación	6(3,24)
<b>Tamaño Equipo de Gobierno</b>	
No divulgan	122(65,95)
Divulgan	63(34,05)
Hasta 10	56(88,89)
11 a 20	7(11,11)
Más de 20	-

Variable	Número (%)
<b>Ingresos Totales</b>	
No divulgan	133(71,89)
Divulgan	52(28,11)
Micro ( $\leq$ R\$ 360.000)	9(17,31)
Pequeño porte ( $>$ R\$ 360.000 y $\leq$ R\$ 2.400.000)	17(32,69)
Demás portes ( $>$ R\$ 2.400.000)	26(50,00)
<b>Auditoría</b>	
Divulga	20(10,81)
No divulga	165(89,19)
<b>Títulos</b>	
Posee	91(49,19)
No posee	94(50,81)

### 6.3. Resultados

#### 6.3.1. Análisis del Nivel de Transparencia General

Se inicia el análisis de los resultados del presente estudio empírico de las ESFL de Brasil, indicando que el Nivel de Transparencia General medio fue de 1,6 sobre 10,0. Este *scoring* varió entre 0,0 y 6,8 por entidad. De acuerdo con la aplicación de la metodología propuesta, ese resultado nos permite afirmar que las ESFL brasileñas presentan un nivel de transparencia bajo. En la Tabla 6.2 se presenta la distribución de la clasificación de la transparencia general de las entidades brasileñas. Se puede ver que hubo mayor prevalencia de baja clasificación del *scoring* medio de Transparencia (82,7%).

**Tabla 6.2**

*Distribución de la clasificación NTG de las ESFL*

Clasificación del <i>scoring</i> total de transparencia	Brasil (n = 185)
Alto (7,1 a 10,0)	0(0,0%)
Medio (3,1 a 7,0)	32(17,3%)
Bajo (0,0 a 3,0)	153(82,7%)

### **6.3.2. Análisis del Nivel de Transparencia Financiera**

El primer índice segregado, es decir, el Nivel de Transparencia Financiera, que es el resultado de la aplicación de la Ecuación 1 del Bloque 1 del cuestionario propuesto, tuvo como resultado un *scoring* medio de 1,2; evidenciando un NTF bajo. Al analizar ese *scoring* por entidad, se ha constatado que el mismo ha variado entre 0,0 y 9,3, aunque la gran mayoría de las ESFL de la muestra presentaron un índice bajo o nulo.

Del análisis de los resultados por ítems, el que presentó mayor prevalencia de ejecución fue el "1.1 El Balance de Situación es accesible al público en general", divulgado por un 24,3% de las entidades, como se puede ver en la Tabla 6.3. El segundo fue el ítem "1.2 La Cuenta de Resultados es accesible al público en general", con un 23,8%, seguido del "1.3 La Demonstración del Flujo de Caja es accesible al público en general", con un 16,8%. El ítem con menor prevalencia de ejecución fue el "1.13 Existe un listado público y accesible de las ayudas públicas y las subvenciones públicas y privadas concedidas en el año analizado, con indicación de su importe, objetivo o finalidad y grupos beneficiarios" con tan solo 2 entidades, es decir, el 1,1%.

**Tabla 6.3***Prevalencia de las acciones acerca de la información de naturaleza financiera – Bloque 1*

<b>Ítem evaluado</b>	<b>Pregunta evaluada</b>	<b>Brasil (n = 185)</b>
1.1	El Balance de Situación es accesible al público en general	45(24,3%)
1.2	La Cuenta de Resultados es accesible al público en general	44(23,8%)
1.3	La Demonstración de las Mutaciones del Patrimonio Líquido	30(16,2%)
1.4	La Demonstración del Flujo de Caja es accesible al público en general	31(16,8%)
1.5	La Memoria Económica es accesible al público en general	28(15,1%)
1.6	Las cuentas anuales son del último ejercicio cerrado	26(14,1%)
1.7	Cuentas Anuales con tres o más ejercicios de antigüedad	29(15,7%)
1.8	Informe de auditoría	20(10,8%)
1.9	Presupuesto inicial	10(5,4%)
1.10	Ejecución del presupuesto	9(4,9%)
1.11	Si publica algún indicador financiero o presupuestario	8(4,3%)
1.12	Existe un listado público y accesible de los financiadores públicos y privados que son personas jurídicas	18(9,7%)
1.13	Existe un listado público y accesible de las ayudas públicas y las subvenciones públicas y privadas concedidas en el año analizado, con indicación de su importe, objetivo o finalidad y grupos beneficiarios.	2(1,1%)
1.14	Publican el inventario de bienes, derechos, obligaciones y/o actividades de interés de gestión de la entidad	4(2,2%)

En resumen, lo que se puede extraer de los resultados alcanzados es que el porcentaje de entidades que no publican ningún tipo de información financiera es significativamente alto. Considerando que la mayor prevalencia de ejecución, de los catorce ítems analizados, no llega a un 25%, la evidencia es que las ESFL brasileñas no son transparentes en materia financiera.

### **6.3.3. Análisis del Nivel de Transparencia de Gestión y Gobierno**

Con respecto a la información relacionada con la gestión y gobierno, recogida en el Bloque 2 (B2), el resultado fue un *scoring* medio de 1,8, el segundo mayor, por detrás solamente del NTN. Teniendo como referencia el cuadro de equivalencia propuesto en el presente trabajo, es posible afirmar, según los criterios establecidos, que el NTGG es bajo.

En la Tabla 6.4 se puede ver la prevalencia de las acciones sobre la información relacionada con la gestión y gobierno – B2 –. Se verifica una disparidad significativa entre los ítems. El ítem con mayor prevalencia de ejecución por las entidades fue el “2.11 La Misión es accesible y está a disposición pública”, con un 62,7%; reduciéndose, el segundo, a un 35,1%, en el ítem “2.8 Composición del órgano de gobierno accesible y a disposición pública”. Los ítems con menor prevalencia de ejecución por las entidades, a su vez, fueron: “2.13 Explican los gastos de administración” y “2.7 Información sobre los Voluntarios”, con respectivamente 0,5% y 1,1%.

**Tabla 6.4***Prevalencia acciones sobre información relacionada con la gestión y gobierno – Bloque 2*

<b>Ítem evaluado</b>	<b>Pregunta evaluada</b>	<b>Brasil (n = 185)</b>
2.1	Acceso a la Memoria de Actividades	54(29,2%)
2.2	Acceso a la Memoria de Actividades del último ejercicio cerrado	30(16,2%)
2.3	Acceso a la Memoria de Actividades con tres o más ejercicios de antigüedad	35(18,9%)
2.4	La ESFL divulga su Política de Transparencia	7(3,8%)
2.5	Código de Buenas Prácticas, Código de Ética o de Buen Gobierno	8(4,3%)
2.6	La entidad divulga el Estatuto	42(22,7%)
2.7	Información sobre los Voluntarios	2(1,1%)
2.8	Composición del órgano de gobierno accesible y a disposición pública (nombre, cargo y descripción de su trayectoria)	65(35,1%)
2.9	Tablas salariales accesibles y a disposición pública o, en el caso de que la organización no disponga de personal remunerado, la declaración explícita.	5(2,7%)
2.10	La Misión es accesible y está a disposición pública	116(62,7%)
2.11	La Visión es accesible y está a disposición pública	52(28,1%)
2.12	Los Valores de la organización son accesibles y están a disposición pública	31(16,8%)
2.13	Explican los gastos de administración	1(0,5%)
2.14	Informan sobre los convenios de colaboración con otras entidades	15(8,1%)

En la misma línea del análisis de índice anterior, el resumen de los resultados obtenidos aquí es que el porcentaje de entidades que no publican ningún tipo de información relacionada con la gestión y gobierno también es alto. Excepto en el ítem con mayor prevalencia de ejecución (62,7%), todos los demás ítems presentaron un porcentaje elevado de entidades que no publican información.

#### 6.3.4. Análisis del Nivel de Transparencia de Responsabilidad Social

La información relacionada con la Responsabilidad Social de las ESFL de la muestra fue recogida en el Bloque 3 (B3), compuesto de cinco ítems. El *scoring* medio resultante de esta observación fue de 0,6.

Pasando al examen de los resultados de este bloque, como puede observarse en la Tabla 6.5, se verifica que los ítems con mayor prevalencia de las acciones acerca de la información relacionada con la responsabilidad social, realizados por las entidades fueron: “3.4 Hacen referencia a la igualdad de género” y “3.5 Hacen referencia a los derechos humanos”, con 13,5% y 7,0%, respectivamente.

**Tabla 6.5**

*Prevalencia acciones sobre información relacionada con la responsabilidad social – Bloque 3*

<b>Ítem evaluado</b>	<b>Pregunta evaluada</b>	<b>Brasil (n = 185)</b>
3.1	Publican memoria de RSC y/o apartado de Responsabilidad Social	12(6,5%)
3.2	Publican información medioambiental en la memoria de las cuentas anuales	1(0,5%)
3.3	Publican información medioambiental en la memoria de actividades	1(0,5%)
3.4	Hacen referencia a la igualdad de género	25(13,5%)
3.5	Hacen referencia a los derechos humanos	13(7,0%)

Teniendo en cuenta que el mayor porcentaje de entidades que han publicado alguna información relacionada con la Responsabilidad Social fue de un 13,5% de la muestra, eso nos indica que existe un elevado número de entidades que necesitan mejorar su comunicación con sus grupos de interés en materia de responsabilidad social. Los demás resultados evidencian que sí la entidad no publica la memoria o un apartado de responsabilidad social, prácticamente no lo hace dentro de la memoria económica y tampoco la memoria de actividades.

### 6.3.5. Análisis del Nivel de Transparencia de Capital Intelectual

Con relación a este índice, información relacionada con el Capital Intelectual, Bloque 4 (B4), también compuesto de cinco ítems, tuvo como resultado el *scoring* medio de 0,2, siendo el menor de los cinco.

La prevalencia sobre las acciones de esta naturaleza puede ser vista en la Tabla 6.6, donde se comprueba que todas ellas están por debajo de un 5% de las entidades que componen la muestra de Brasil.

**Tabla 6.6**

*Prevalencia acciones sobre información relacionada con el capital intelectual – Bloque 4*

Ítem evaluado	Pregunta evaluada	Brasil (n = 185)
4.1	Utilizan algún modelo de medición, gestión y divulgación de Capital Intelectual	0(0,0%)
4.2	Publican indicadores de medición del Capital Intelectual dentro de otro informe	1(0,5%)
4.3	Indicadores relacionados con el Capital Humano (Educación, Experiencia, Capacidad para trabajar en equipo y Motivación)	8(4,3%)
4.4	Indicadores relacionados con el Capital Estructural (Sistemas informáticos, Base de datos, Softwares e Innovación)	0(0,0%)
4.5	Indicadores relacionados con el Capital Relacional (Información sobre Relaciones con Donantes, Información sobre Relaciones con Beneficiarios, Imagen de la ESFL y Satisfacción de los beneficiarios)	7(3,8%)

Los resultados indican que la cantidad de ESFL brasileñas analizadas que publican alguna información sobre su Capital Intelectual es ínfimo. De la aplicación del método de medición del nivel de transparencia propuesto en este estudio es posible atestiguar que las ESFL brasileñas analizadas presentan un bajo NTCl.



### **6.3.6. Análisis del Nivel de Transparencia de Navegabilidad de la Página Web**

Con relación al último índice, respecto a la información relacionada con el acceso a la información y a la navegabilidad de la página web, recogida en el Bloque 5, el resultado resultó en el mayor entre los cinco, con un *scoring* medio de 4,5. De acuerdo con el cuadro de equivalencias este sería considerado un nivel de transparencia medio.

En la Tabla 6.6 se puede ver la prevalencia de las acciones sobre ese tipo de información. Llama la atención el primer ítem “5.1 ¿Es una página web?”, pero no precisamente por su porcentaje alto de 91.9%, sino que justo lo contrario, que todavía hoy día existen entidades que no poseen página web y sí un blog, donde la información proporcionada es de difícil acceso o resumida. Otro ítem que resalta a la vista es el “5.3 Dispone de un icono específico donde se agrupa toda la información relacionada con la transparencia” que confrontado con el ítem “5.4 A pesar de constar un icono para la descarga de los archivos (Cuentas Anuales, Memoria, Auditoria etc.) no es posible descargarlos” evidencia que de las 55 entidades que ponen a disposición ese icono, 34 de ellas, es decir, más de 60% no proporciona de hecho la información.

**Tabla 6.7**

*Prevalencia de las acciones sobre la información relacionada con la página web – Bloque 5*

<b>Ítem evaluado</b>	<b>Pregunta evaluada</b>	<b>Brasil (n = 185)</b>
5.1	¿Es una página web?	170(91,9%)
5.2	Utilizan alguna red social (Facebook, Twitter, Instagram)	166(89,7%)
5.3	Dispone de un icono específico donde se agrupa toda la información relacionada con la transparencia	55(29,7%)
5.4	A pesar de constar un icono para la descarga de los archivos (Cuentas Anuales, Memoria, Auditoria etc.) no es posible descargarlos	34(18,4%)
5.5	Dispone de un icono para la realización de donaciones en línea	64(34,6%)
5.6	Es facilitado el mapa del sitio	43(23,2%)
5.7	Página web traducida a otros idiomas	40(21,6%)

Finalmente, del examen de los resultados de los ítems del B5 fue posible identificar que hay una significativa adhesión por parte de las ESFL a las redes sociales (Facebook, Instagram, Twitter). Se sabe que internet consiste en uno de los medios más eficaces de comunicación con sus distintos grupos de interés, sobre todo mediante el sitio web. No obstante, las redes sociales ganan importancia cada día. Profundizar en cómo se da la relación entre la entidad y sus *stakeholders* a través de las redes sociales resulta en una posible línea de investigación futura.

### **6.3.7. Factores Explicativos del Nivel de Transparencia**

Se expone, de forma conjunta, en la Tabla 6.8, el análisis de correlación de los *scoring* de transparencia con Ingresos totales, Total activo, el Año de Constitución y el tamaño del Órgano de Gobierno de las entidades brasileñas. Se verifica que Ingresos totales presentó correlación significativa y directamente proporcional con los dominios: NTGG ( $\rho = 0,275$ ;  $p = 0,048$ ) y NTCI ( $\rho = 0,295$ ;  $p = 0,034$ ), indicando que, con el aumento en los Ingresos totales de las entidades, hay un aumento de los *scoring* de estos dominios de transparencia. Para el Total Activo hubo

correlación significativa y directamente proporcional con los dominios: NTG ( $\rho = 0,492$ ;  $p < 0,001$ ), NTF ( $\rho = 0,423$ ;  $p = 0,002$ ), NTGG ( $\rho = 0,416$ ;  $p = 0,003$ ), NTCl ( $\rho = 0,354$ ;  $p = 0,012$ ) y NTN ( $\rho = 0,457$ ;  $p = 0,001$ ), indicando que, con el aumento en el Total activo de las entidades, hay un aumento de los *scoring* de estos dominios de transparencia. En cuanto al año de constitución de la entidad, ninguno de los dominios de transparencia mostró una correlación significativa (el p-valor fue mayor que 0,05 en todos los dominios), lo que indica que el hecho de que las entidades sean más jóvenes o antiguas no cambia significativamente el *scoring* de transparencia. Para el Equipo de Gobierno no hubo correlación significativa con los dominios del *scoring* de transparencia (todos los p-valor mayor que 0,05), indicando que no hay alteración relevante en el nivel de transparencia cuando ocurre aumento o disminución del tamaño del órgano de gobierno de las ESFL evaluadas.

**Tabla 6.8**

*Análisis de correlación de los scoring de transparencia con las variables analizadas.*

Dominios evaluados	Medida evaluada*			
	Ingresos totales* (n=52)	Total activo* (n=50)	Año de constitución (n=185)	Equipo de Gobierno (n= 63)
NTG	$\rho = 0,206$ ( $p = 0,144$ ) <sup>1</sup>	$\rho = 0,492$ ( $p < 0,001$ ) <sup>1</sup>	$\rho = 0,040$ ( $p = 0,591$ ) <sup>1</sup>	$\rho = 0,132$ ( $p = 0,301$ ) <sup>1</sup>
NTF	$\rho = 0,060$ ( $p = 0,671$ ) <sup>1</sup>	$\rho = 0,423$ ( $p = 0,002$ ) <sup>1</sup>	$\rho = 0,041$ ( $p = 0,577$ ) <sup>1</sup>	$\rho = 0,064$ ( $p = 0,620$ ) <sup>1</sup>
NTGG	$\rho = 0,275$ ( $p = 0,048$ ) <sup>1</sup>	$\rho = 0,416$ ( $p = 0,003$ ) <sup>1</sup>	$\rho = 0,041$ ( $p = 0,581$ ) <sup>1</sup>	$\rho = 0,193$ ( $p = 0,130$ ) <sup>1</sup>
NTRS	$\rho = -0,029$ ( $p = 0,837$ ) <sup>1</sup>	$\rho = 0,106$ ( $p = 0,463$ ) <sup>1</sup>	$\rho = -0,081$ ( $p = 0,275$ ) <sup>1</sup>	$\rho = 0,190$ ( $p = 0,136$ ) <sup>1</sup>
NTCI	$\rho = 0,295$ ( $p = 0,034$ ) <sup>1</sup>	$\rho = 0,354$ ( $p = 0,012$ ) <sup>1</sup>	$\rho = -0,083$ ( $p = 0,262$ ) <sup>1</sup>	$\rho = 0,116$ ( $p = 0,367$ ) <sup>1</sup>
NTN	$\rho = 0,135$ ( $p = 0,339$ ) <sup>1</sup>	$\rho = 0,457$ ( $p = 0,001$ ) <sup>1</sup>	$\rho = 0,028$ ( $p = 0,704$ ) <sup>1</sup>	$\rho = 0,046$ ( $p = 0,718$ ) <sup>1</sup>

*Nota.* <sup>1</sup>p-valor de la prueba de correlación de Spearman. \*Obs: el número de observaciones utilizadas en el cálculo de correlación difiere del total de la muestra, pues algunas informaciones de algunas entidades no estaban presentes.

En este apartado, de la misma forma que se hizo en el capítulo anterior, fueron analizadas las hipótesis H1, H2, H5 y H6, además de sus respectivas subhipótesis. Recordando que la H1 corresponde al tamaño de la entidad; la H2, a la antigüedad, la H5 al tamaño del órgano de gobierno y la H6 a los recursos captados, es decir, el total de los ingresos; y si cada una de ellas influye en el nivel de transparencia.

En la Tabla 6.9 tenemos la mediana y amplitud intercuartil del score de transparencia general y por dominios de las entidades brasileñas evaluadas, según la Región. Se verifica que,

por la prueba de comparación de distribución, es decir, la prueba de Kruskal-Wallis, la Región influencia significativamente en la distribución del *scoring* de transparencia de las entidades brasileñas en los dominios: NTG (p-valor = 0,001), NTF (p-valor = 0,003), NTGG (p-valor < 0,001), NTRS (p-valor = 0,027) y NTN (p-valor = 0,043). Además, la Región Sureste es la que presenta niveles superiores en la distribución del *scoring* en todos los dominios evaluados.

**Tabla 6.9**

*Mediana y amplitud intercuartil del scoring, según la Región*

Región	Dominios evaluados					
	NTG	NTF	NTGG	NTRS	NTCI	NTN
Norte	0,57 (0,45)	0,00 (-)	0,00 (0,50)	0,00 (0,00)	0,00 (0,00)	3,33 (1,70)
Nordeste	1,14 (0,91)	0,00 (0,00)	1,43 (1,40)	0,00 (0,00)	0,00 (0,00)	3,33 (1,70)
Centro-Oeste	0,80 (0,80)	0,00 (0,00)	0,71 (1,80)	0,00 (-)	0,00 (-)	5,00 (1,70)
Sur	0,68 (0,57)	0,00 (0,00)	0,71 (1,80)	0,00 (0,00)	0,00 (0,00)	3,33 (0,00)
Sureste	1,36 (2,56)	0,00 (2,90)	2,14 (2,90)	0,00 (0,50)	0,00 (0,00)	5,00 (3,30)
p-valor <sup>1</sup>	0,001	0,003	<0,001	0,027	0,395	0,043

*Nota.* Mediana (amplitud intercuartil); (-) no fue posible calcular la amplitud intercuartil; <sup>1</sup>p-valor de la prueba de Kruskal-Wallis.

La hipótesis analizada en este apartado fue la “H3 – La ubicación geográfica de la ESFL influye en el NTG” y sus correspondientes dimensiones, por tipo de información, es decir, financiera, de gestión y gobierno, de responsabilidad social, del capital intelectual y, por último, el tema del acceso a la información.

En la tabla 6.10 se presentan la mediana y amplitud intercuartil del *scoring* de transparencia general y por dominios, según el tipo de ESFL brasileñas evaluadas, asociaciones y fundaciones. Se verifica que en Brasil hay diferencia significativa en la distribución del nivel de transparencia en los dominios NTF (p-valor = 0,048), NTRS (p-valor = 0,007) y NTCI (p-valor = 0,023), siendo el mayor valor de la mediana de transparencia en el grupo de Fundaciones.

**Tabla 6.10**

*Mediana y amplitud intercuartil del scoring, por tipo de entidad*

Dominios Evaluados	Brasil		p-valor <sup>1</sup>
	Tipo de ESFL		
	Asociación	Fundación	
NTG	0,91 (1,14)	2,95 (4,43)	0,239
NTF	0,00 (1,40)	2,14 (4,60)	0,048
NTGG	1,43 (2,10)	2,50 (5,00)	0,154
NTRS	0,00 (0,00)	2,00 (6,00)	0,007
NTCI	0,00 (0,00)	0,00 (2,00)	0,023
NTN	3,33 (3,30)	6,67 (7,1)	0,305

*Nota.* Mediana (amplitud intercuartil); <sup>1</sup>p-valor de la prueba de Mann-Whitney.

En la tabla 6.11 tenemos la mediana y amplitud intercuartil del *scoring* de transparencia general y por dominios, según la existencia o ausencia de divulgación de auditoría de las ESFL

brasileñas. Se verifica que hay diferencia significativa en la distribución del nivel de transparencia en todos los dominios evaluados ( $p$ -valor  $< 0,001$  en todos los dominios), siendo el mayor valor de la mediana de transparencia en el grupo de entidades que divulgan auditoría. Para el dominio NTRS y NTCI la mediana del *scoring* de transparencia fue cero para los dos tipos de entidades, pero con amplitud intercuartil diferentes, indicando que hay mayor *scoring* de transparencia en las entidades que poseen auditoría.

**Tabla 6.11**

*Mediana y amplitud intercuartil del scoring según de auditoría*

Dominios Evaluados	Existencia de auditoría		p-valor <sup>1</sup>
	0 - No	1 - Sí	
NTG	0,91 (0,91)	4,66 (1,76)	<0,001
NTF	0,00 (0,00)	5,71 (2,00)	<0,001
NTGG	0,71 (1,40)	4,29 (3,40)	<0,001
NTRS	0,00 (0,00)	0,00 (4,00)	<0,001
NTCI	0,00 (0,00)	0,00 (2,00)	<0,001
NTN	3,33 (1,70)	8,33 (3,30)	<0,001

*Nota.* Mediana (amplitud intercuartil); <sup>1</sup>p-valor de la prueba de Mann-Whitney.

La última variable analizada fue la existencia de título y si eso influye en el nivel de transparencia. En la tabla 6.12 se puede ver la mediana y amplitud intercuartil del *scoring* de transparencia general y por dominios según la posesión de títulos por parte de las ESFL brasileñas. Los resultados indican que existe diferencia estadísticamente significativa en la distribución del nivel de transparencia general y en los dominios NTF y NTGG, señalando que la

distribución del *scoring* de transparencia difiere entre entidades con o sin título(s), siendo las ESFL que poseen título(s) las que presentan mayores valores de la mediana del *scoring* de transparencia. En el dominio NTF la mediana del *scoring* de transparencia fue cero para los dos tipos de entidades, pero, con amplitud intercuartil diferentes, indicando que hay mayor *scoring* de transparencia en las entidades que posee título. Para los dominios NTRS, NTCI y NTN, la prueba de comparación de distribución, es decir, la prueba de Mann-Whitney, no fue significativo (p-valor mayor o igual a 0,05), indicando que la diferencia de estos *scoring* de transparencia entre la entidad que posee y la que no posee título es estadísticamente significativa.

**Tabla 6.12**

*Mediana y amplitud intercuartil del scoring, según títulos*

Dominios Evaluados	Existencia de título		p-valor <sup>1</sup>
	0 - No	1 - Sí	
NTG	0,91 (0,97)	1,14 (2,05)	0,035
NTF	0,00 (0,00)	0,00 (2,90)	0,006
NTGG	0,71 (2,10)	1,43 (2,10)	0,042
NTRS	0,00 (0,00)	0,00 (0,00)	0,372
NTCI	0,00 (0,00)	0,00 (0,00)	0,050
NTN	3,33 (3,30)	5,00 (3,30)	0,199

*Nota.* Mediana (amplitud intercuartil); <sup>1</sup>p-valor de la prueba de Mann-Whitney.

### **6.3.8. Modelo Multivariable para Evaluar la Transparencia de las ESFL en Brasil**

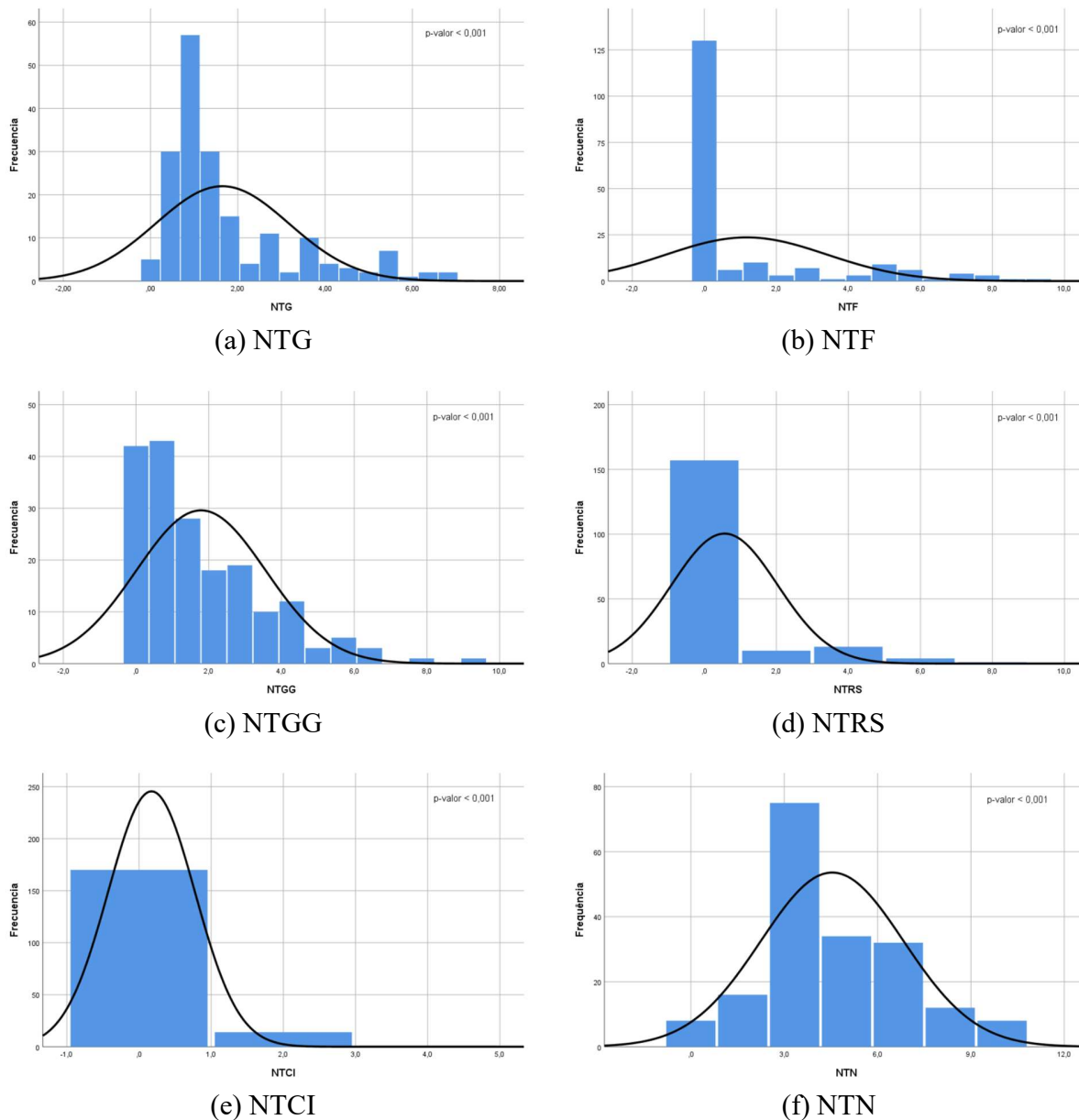
De la misma manera que hicimos en el estudio de España, capítulo 5, hemos evaluado la posibilidad de aplicación del modelo lineal múltiple para estimar el Nivel de Transparencia General de las entidades brasileñas analizadas. Para ello, en primer lugar analizamos si la distribución de las variables cumple o no con la hipótesis de normalidad.



Exponemos, en la Figura 6.1, el gráfico de histograma, con curva de normalidad y p-valor de la prueba de Shapiro-Wilk para los *scoring* NTG; NTF; NTGG; NTRS; NTCI y NTN, de las entidades brasileñas. Como se puede observar, en todos los gráficos el comportamiento de la distribución no sigue el modelo normal. Además, la prueba de Shapiro-Wilk mostró un p-valor inferior al nivel de significatividad, lo que rechaza la hipótesis de normalidad de los *scoring* evaluados en Brasil.

Figura 6.1

Gráficos de histograma, con curva de normalidad y p-valor de la prueba de Shapiro-Wilk



Por tanto, después de evaluar la normalidad, fue elegido el ajuste del modelo de Poisson con varianza robusta para estimar la probabilidad de clasificación de transparencia de las ESFL de Brasil, en virtud de la no conformidad de la variable *scoring* con el supuesto de normalidad necesaria para el ajuste del modelo lineal múltiple.

En el resultado del estudio de Brasil las ESFL presentaron clasificación baja (0,0 a 3,0 puntos) y media (3,1 a 7,0 puntos) del *scoring* de transparencia, siendo considerada la clasificación media como el evento de interés en el modelo (codificado con el valor 1) y la clasificación baja como siendo el evento de no interés (codificación 0). En el modelo fueron inicialmente incluidas las siguientes variables independientes: ingresos totales, total activo, año de constitución, equipo de gobierno, ubicación geográfica, tipo de ESFL, existencia de auditoría y existencia de título. Tras observar que la inclusión de las variables: ingresos totales, total del activo y equipo de gobierno, implicaría la pérdida del 82,2% de las observaciones de la base de datos (152 casos), estas variables fueron excluidas del ajuste debido al alto número de ausencias de información. Por lo tanto, se incluyeron en el ajuste las siguientes variables: año de constitución, región, tipo de ESFL, existencia de auditoría y existencia de títulos. Para la permanencia de la variable en el modelo se consideró un nivel de significatividad del 5%.

Siguiendo con el análisis, en la tabla 6.13 tenemos el P-valor del ajuste del modelo multivariable de Poisson para la clasificación del nivel de transparencia, según el momento de iteración. En la primera iteración del ajuste, la variable Título fue retirada del modelo debido a que no presentaba significatividad estadística y tenía el p-valor más alto entre todas las variables evaluadas (p-valor = 0,726). En la segunda iteración, la variable año de constitución fue retirada del ajuste porque tampoco mostró significancia estadística y mayor p-valor (p-valor = 0,704). En la última iteración, todas las variables presentaron significatividad estadística (p-valor menor que 0,05), siendo estas las variables conjuntamente significativas para clasificar el nivel de transparencia general de las entidades evaluadas en Brasil.

**Tabla 6.13***Ajuste modelo multivariable de Poisson, según el momento de iteración*

Variable incluida en el modelo	Momento de iteración		
	1 <sup>a</sup>	2 <sup>a</sup>	3 <sup>a</sup>
Año de constitución	0,711 <sup>1</sup>	0,704 <sup>1</sup>	-
Ubicación geográfica	0,031 <sup>1</sup>	0,026 <sup>1</sup>	0,021 <sup>1</sup>
Tipo de ESFL	0,007 <sup>1</sup>	0,008 <sup>1</sup>	0,004 <sup>1</sup>
Auditoría	<0,001 <sup>1</sup>	<0,001 <sup>1</sup>	<0,001 <sup>1</sup>
Título	0,726 <sup>1</sup>	-	-

*Nota.* <sup>1</sup>p-valor de la prueba de Wald. – Variable excluida en la iteración.

A continuación, en la tabla 6.14, se exhibe el ajuste del modelo de Poisson para la clasificación media del nivel de transparencia de las ESFL. Se verifica que las variables que permanecieron conjuntamente significativas fueron: Región (ubicación geográfica), Tipo de ESFL y Auditoría. Se observa que cuando la entidad es constituida en la Región Sureste hay 2,05 veces la probabilidad de clasificación media del nivel de transparencia en comparación a las entidades creadas en el Nordeste del país (RP = 2,05; IC = 0,99 a 4,28; p-valor = 0,056). Cuando la entidad es constituida en la región Sur, la probabilidad es 0,53 veces para la clasificación media del nivel de transparencia en comparación con las entidades constituidas en el Nordeste del país (RP = 0,53; IC = 0,14 a 0,20; p-valor = 0,349). Si la región elegida para apertura de la entidad es la región Centro Oeste la probabilidad es de 1,09 veces para la clasificación media del nivel de transparencia en comparación con las entidades abiertas en el Nordeste del país (RP = 1,09; IC = 0,36 a 3,29; p-valor = 0,878).

En relación con el tipo de ESFL, cuando la entidad es una fundación la probabilidad es de 4,21 veces para la clasificación media del nivel de transparencia en comparación con las entidades que son constituidas como asociación (RP = 4,21; IC = 1,58 a 11,24; p-valor = 0,004).

Para las entidades que presentan auditoría externa, la probabilidad es de 9,23 veces para la clasificación media del nivel de transparencia en comparación con las entidades que no posee auditoría (RP = 9,23; IC = 5,33 a 15,98; p-valor <0,001).

**Tabla 6.14**

*Ajuste modelo de Poisson para clasificación media de transparencia*

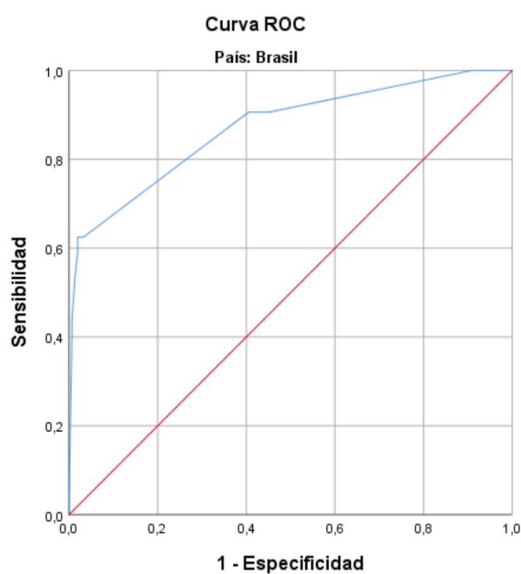
<b>Variable</b>	<b>RP</b>	<b>IC(95%)</b>	<b>p-valor<sup>1</sup></b>
<b>Región*</b>			
Sureste	2,05	0,99 - 4,28	0,056
Sur	0,53	0,14 - 0,20	0,349
Centro Oeste	1,09	0,36 - 3,29	0,878
Nordeste	1,00	-	-
<b>Tipo de ESFL</b>			
1 - Fundación	4,21	1,58 - 11,24	0,004
0 - Asociación	1,00	-	-
<b>Auditoría</b>			
1 - Sí	9,23	5,33 - 15,98	<0,001
0 - No	1,00	-	-

*Nota.* RP = Razón de Prevalencia; IC = Intervalo de Confianza; <sup>1</sup>p-valor de la prueba de Wald. \*La región norte no presentó entidades con clasificación media.

En la Figura 6.2 tenemos la curva ROC del ajuste del modelo de Poisson para la clasificación media de transparencia de las entidades de Brasil. Se verifica que el área por debajo de la curva fue de 0,871, lo que indica una buena calidad en la estimación de la clasificación a través del uso del modelo.

**Figura 6.2**

Curva ROC ajuste modelo de Poisson (Área = 0,871; IC95% =[0,794 a 0,947]; p-valor =0,039).



De la misma forma que hicimos en el capítulo anterior, decidimos ejecutar el modelo lineal múltiple con el único fin de verificar cuáles serían los resultados obtenidos, a pesar de la no conformidad de la variable *scoring* con el supuesto de normalidad necesario para el ajuste del modelo lineal múltiple.

Para el ajuste del modelo lineal múltiple en Brasil fueron incluidas en el proceso de modelación las variables independientes: Ingresos totales, total activo, año de constitución, Equipo de Gobierno, Región, tipo de ESFL, Auditoría y Títulos. Tras observar que la inclusión de las variables Ingreso total, Activo total y Equipo de Gob, implicaría la pérdida del 82,2% de las observaciones en la base de datos (152 casos), estas variables fueron excluidas del ajuste debido al alto número de ausencias de información. Por lo tanto, se incluyeron en el ajuste las siguientes variables: Año de constitución, Región, tipo de ESFL, Auditoría y Títulos. Además, la variable región se incluyó como variable Dummy para describir en detalle la contribución individual de las diferentes regiones en el *scoring* de transparencia. Para la permanencia de la variable en el modelo se consideró un nivel de significatividad del 5%

En la tabla 20 tenemos el P-valor del ajuste del modelo lineal múltiple para la estimación del *scoring* de transparencia general, según el momento de la iteración. En la primera iteración del ajuste, la variable dummy Región (Centro Oeste) fue retirada del modelo debido a que no presentaba significatividad estadística y tener el mayor p-valor entre todas las variables evaluadas (p-valor = 0,808). En la segunda iteración, se eliminó del ajuste la variable Año de constitución, ya que tampoco presentaba significatividad estadística y mayor p-valor (p-valor = 0,597). En la tercera iteración, la variable dummy Región (Sur) fue retirada del modelo debido a que no presentaba significancia estadística y tener el mayor p-valor entre todas las variables evaluadas (p-valor = 0,583). En la cuarta iteración, la variable títulos fue retirada del ajuste, debido a que no presentaba significancia estadística y tener el mayor p-valor entre todas las variables evaluadas (p-valor = 0,505). En la última iteración, todas las variables presentaron significatividad estadística (p-valor inferior a 0,05), siendo estas las variables conjuntamente significativas para la clasificación de la transparencia de las entidades evaluadas en Brasil.

**Tabla 6.15**

*Ajuste modelo lineal múltiple, según el momento de iteración.*

Variable incluida en el modelo	Momento de iteración				
	1 <sup>a</sup>	2 <sup>a</sup>	3 <sup>a</sup>	4 <sup>a</sup>	5 <sup>a</sup>
Año de constitución	0,599 <sup>1</sup>	0,597 <sup>1</sup>	-	-	-
Región – Nordeste	0,294 <sup>1</sup>	0,232 <sup>1</sup>	0,203 <sup>1</sup>	0,034 <sup>1</sup>	0,032 <sup>1</sup>
Región – Centro-Oeste	0,808 <sup>1</sup>	-	-	-	-
Región – Sur	0,730 <sup>1</sup>	0,548 <sup>1</sup>	0,583 <sup>1</sup>	-	-
Región – Sureste	0,027 <sup>1</sup>	0,006 <sup>1</sup>	0,004 <sup>1</sup>	<0,001 <sup>1</sup>	<0,001 <sup>1</sup>
Tipo de ESFL	0,007 <sup>1</sup>	0,007 <sup>1</sup>	0,007 <sup>1</sup>	0,008 <sup>1</sup>	0,008 <sup>1</sup>
Auditoría	<0,001 <sup>1</sup>	<0,001 <sup>1</sup>	<0,001 <sup>1</sup>	<0,001 <sup>1</sup>	<0,001 <sup>1</sup>
Títulos	0,512 <sup>1</sup>	0,524 <sup>1</sup>	0,524 <sup>1</sup>	0,505 <sup>1</sup>	-

*Nota.* <sup>1</sup>p-valor de la prueba t de Student. - Variable excluida en la iteración.

En la Tabla 6.16 tenemos el ajuste final del Modelo Lineal Múltiple para la clasificación de la transparencia de las entidades en Brasil. Se comprueba que las variables conjuntamente significativas para estimar el coeficiente de transparencia son: región, tipo de ESFL y Auditoría. En este ajuste, las regiones fueron estratificadas para interpretación individual. Además, se observa que el *scoring* medio de transparencia de las ESFL brasileñas es de 0,649 puntos. Cuando la entidad es de la región Nordeste, hay un aumento de 0,501 puntos en el *scoring*. Para las entidades de la Región Sureste, ese incremento es de 0,990 puntos. Para las entidades que son fundaciones, el aumento en el *scoring* medio de transparencia es de 1.221 puntos. Para las entidades que divulgan el informe de auditoría, hay un aumento de 3.035 puntos en el *scoring* de transparencia.

**Tabla 6.16**

*Ajuste modelo lineal múltiple para estimación del scoring de transparencia*

<b>Variable</b>	<b>b</b>	<b>t</b>	<b>p-valor<sup>1</sup></b>
Constante	0,649	3,351	0,001
Región – Nordeste	0,501	2,162	0,032
Región – Sureste	0,990	4,376	<0,001
Tipo de ESFL	1,221	2,680	0,008
Auditoría	3,035	11,593	<0,001

*Nota.* b = Coeficiente lineal; t = Estadística de la prueba t; <sup>1</sup>p-valor de la prueba de t de student. R<sup>2</sup> = 0,461.

#### **6.4. Discusión de los resultados**

Los resultados obtenidos revelan que el nivel de transparencia general de las ESFL de Brasil es bajo. El 82,7% de las entidades que componen la muestra obtuvo clasificación baja para el nivel de transparencia y el 17,3% clasificación media. Ninguna entidad alcanzó la clasificación alta. Del análisis de los resultados por dimensiones, fue posible comprobar que la dimensión relacionada con el acceso a la información y la navegabilidad de la página web fue la



única que presentó clasificación media. Todas las demás presentaron una clasificación baja del nivel de transparencia.

En cuanto a los factores explicativos del nivel de transparencia, los resultados indican que las variables tamaño, ubicación geográfica, forma legal, captación de recursos, auditoría y título influyen en el nivel de transparencia de las entidades analizadas. Específicamente, en el análisis bivalente, encontramos que el tamaño está correlacionado con el NTG; además, existe diferencia estadísticamente significativa en la distribución de NTG, tanto con respecto a la variable auditoría como títulos. La ubicación geográfica, a su vez, influencia significativamente en la distribución del *scoring* de transparencia de las entidades brasileñas en los dominios NTG, NTF, NTGG, NTRS y NTN.

En lo relativo al análisis bivalente, los resultados muestran existir relación entre la forma legal y las siguientes dimensiones de transparencia: NTF, NTRS y NTCI; además de que los recursos captados están significativamente correlacionados con otras dimensiones del nivel de transparencia, conforme se detalla más adelante.

En el análisis multivariable, con el Modelo de Poisson, las variables que permanecieron conjuntamente significativas fueron la ubicación geográfica, el tipo de ESFL y la auditoría. De la aplicación del Modelo Lineal Múltiple para la clasificación de la transparencia de las entidades fue posible comprobar que las variables conjuntamente significativas para estimar el coeficiente de transparencia fueron las mismas, es decir, la ubicación geográfica (región), el tipo de ESFL y auditoría.

Una vez presentado los resultados del presente estudio empírico de forma panorámica, pasamos a la discusión de los resultados de cada una de las hipótesis. La primera, por tanto, predecía que el tamaño influye en el nivel de transparencia de la entidad. Nuestros resultados permitieron confirmar la H1 para el nivel de transparencia general, y prácticamente para todos los demás dominios, con excepción del NTRS, y se encuentra en línea con los siguientes estudios previos desarrollados en esta temática: Behn et al. (2010); Benito-Esteban et al. (2019); Carvalho

et al. (2020); Gálvez Rodríguez et al. (2012b); Sanzo-Pérez et al. (2017); y Saxton & Guo (2011); que también han encontrado que las entidades más grandes realizan una mayor divulgación informativa y, por ende, son más transparentes.

Con relación a la antigüedad, H2, en el presente estudio no encontramos correlación significativa entre esta variable y el nivel de transparencia general, así como con los demás dominios. Nuestro resultado indica, por tanto, que el hecho de que las ESFL analizadas sean más jóvenes o más antiguas no cambia significativamente el *scoring* de transparencia. Este resultado, por ende, contrasta con los expuestos en los anteriores dos capítulos, donde, por un lado, hay autores que entienden la antigüedad como un factor que mejora la transparencia (Benito-Esteban et al., 2019; Gálvez Rodríguez et al., 2012b) y, por otro, aquellos que perciben la antigüedad como un factor que aumenta la inercia (Carvalho et al., 2020; Pejcal, 2020; Saxton & Guo, 2011). No obstante, respecto a los resultados efectivamente alcanzados en estudios previos, nuestro resultado coincide con los de Benito-Esteban et al. (2019); Carvalho et al. (2020); Gálvez Rodríguez et al. (2012b); y Saxton & Guo (2011).

La ubicación geográfica (H3), a su vez, tanto en el análisis bivariante como en el modelo multivariable, resultó en que la región influye en el nivel de transparencia. En el análisis de correlaciones, el NTG y prácticamente todos los demás dominios confirman nuestra hipótesis, con excepción del NTCl. Nuestros resultados divergen, por ejemplo, del estudio de Saxton y Guo (2011). Vale destacar que esta variable ha sido escasamente investigada en los estudios sobre la transparencia en el tercer sector.

La cuarta hipótesis, que versa sobre la forma legal (asociaciones o fundaciones) y su influencia en el NTG, resultó en que el grupo de fundaciones tuvo mayor valor de la mediana de transparencia. Esto significa que, en Brasil, existe diferencia significativa en la distribución del nivel de transparencia en los dominios NTF, NTRS y NTCl. En el análisis multivariado, esta variable permaneció significativa, conjuntamente con la ubicación geográfica y la auditoría, evidenciando una mayor probabilidad para las fundaciones (más de 4 veces). Nuestro resultado,

por tanto, está en línea con el estudio de Benito-Esteban et al. (2019), que también encontraron una influencia significativa sobre los niveles de transparencia web de las organizaciones; no obstante en el referido estudio, con entidades de España, las asociaciones resultaron más transparentes que las fundaciones.

Nuestra quinta hipótesis versa sobre el tamaño del órgano de gobierno y si esta variable ejerce influencia sobre el nivel de transparencia general y sus dimensiones. Los resultados no indican correlación significativa entre esta variable y el NTG, ni tampoco con las demás dimensiones de transparencia. Este resultado coincide, por ejemplo, con los estudios de Carvalho et al. (2017) y Gálvez Rodríguez et al. (2012b) que tampoco hallaron que el tamaño del equipo de gobierno afecte a la divulgación voluntaria. La H5, por lo tanto, no se cumple.

La H6 trataba de averiguar si existía relación positiva entre los niveles de transparencia y el total de ingresos. Los resultados indican que solamente las dimensiones NTGG y NTCI presentaron correlación significativa y directamente proporcional, de manera que solamente esas subhipótesis se cumplen, indicando que al aumentar el *scoring* de estos dominios hay un incremento en los recursos captados de las entidades. Ese resultado, aunque parcialmente, está en línea con los estudios previos de Benito-Esteban et al.(2019), Gandía (2011), Harris y Neely (2021) y Saxton et al. (2014).

La existencia de auditoría externa y su influencia sobre la transparencia fue nuestra séptima hipótesis. Fue posible comprobar que hay diferencia significativa en la distribución del nivel de transparencia en todos los dominios evaluados, es decir, tanto en el NTG como en todas las subhipótesis. El análisis multivariado ratifica este hallazgo, evidenciando que esta variable permanece de forma significativa en el modelo, junto con la ubicación geográfica y la forma legal. Estudios previos, como los de Carvalho et al. (2017) y Pridgen & Wang (2012), también encontraron esta asociación.

Por último, nuestra octava hipótesis trata de verificar si la existencia de título influye en el nivel de transparencia. Incluimos esta variable en el presente estudio, una vez que consideramos

que es también un elemento influyente sobre la transparencia en Brasil, conforme expuesto en los capítulos anteriores, concretamente el 1 y el 4. Como resultado encontramos que sí, que hay diferencia significativa en la distribución del nivel de transparencia general; así como en las NTF y NTGG, señalando que las ESFL que poseen título(s) son las que presentan mayores *scoring* de transparencia. No obstante, la prueba de comparación de distribución, es decir, la prueba de Mann-Whitney, no fue significativa para las demás dimensiones (NTRS, NTCI y NTN), indicando que la diferencia de estos *scoring* de transparencia no es relevante entre la entidad que posee y la que no posee título.

## **6.5. Conclusiones del capítulo**

En los últimos años, la idea de la transparencia como condición *sine qua non* para la captación de recursos, generación de confianza y la legitimidad ha crecido en importancia. En este sentido, el uso de internet, indudablemente, pasó a ser la forma más democrática y económica de hacerlo. En este contexto, el presente estudio propuso una forma objetiva de medición del Nivel de Transparencia de las ESFL a través de la información que publican en sus páginas web. A partir del método planteado fue posible calcular el NTG, así como sus niveles de transparencia segregados por dimensiones.

Del cálculo del Nivel de Transparencia de las ESFL brasileñas objeto de estudio fue posible constatar – en consonancia con la metodología propuesta – que este es bajo. De forma segregada, los resultados revelaron que solamente el NTN presentó un nivel medio y todos los demás, un nivel bajo.

Además, se ha tratado de verificar si las variables tamaño, antigüedad, ubicación geográfica, forma legal, tamaño del órgano de gobierno, captación de recursos, existencia de auditoría y posesión de título influyen en el nivel de transparencia de las entidades; desde la perspectiva global (NTG), así como de las cinco perspectivas desagregadas, es decir, las cinco dimensiones.

Nuestros resultados del análisis bivariante indican que el nivel de transparencia de las entidades analizadas, en al menos una de las dimensiones examinadas, están influenciados por las variables tamaño, ubicación geográfica, forma legal, captación de recursos, auditoría y título. Ante lo que se acaba de expresar, queda implícito que las variables antigüedad y tamaño del órgano de gobierno no ejercieron influencia en el nivel de transparencia general, ni tampoco en ninguna de sus dimensiones.

Concretamente, en el análisis bivariante, hallamos:

- que el tamaño está correlacionado con el NTG;
- que existe diferencia estadísticamente significativa en la distribución de NTG respecto a la auditoría;
- que existe diferencia estadísticamente significativa en la distribución de NTG respecto a los títulos;
- que la ubicación geográfica influencia significativamente en la distribución del *scoring* de transparencia de las entidades brasileñas en los dominios NTG, NTF, NTGG, NTRS y NTN;
- que existe relación entre la forma legal y las siguientes dimensiones de transparencia: NTF, NTRS y NTCI;
- que los recursos captados están significativamente correlacionados con otras dimensiones del nivel de transparencia.

En el análisis multivariable a través del Modelo de Poisson, las variables que permanecieron conjuntamente significativas fueron la ubicación geográfica, el tipo de ESFL y la auditoría; y en el análisis multivariable mediante el Modelo Lineal Múltiple para la clasificación de la transparencia de las entidades se comprobó que las variables conjuntamente significativas para estimar el coeficiente de transparencia fueron las mismas resultantes en el modelo anterior, es decir, la ubicación geográfica, el tipo de ESFL y auditoría.

De forma general, por tanto, se puede decir que el resultado del análisis multivariable indica que, si la entidad es una fundación, tiene contratado servicio de auditoría externa y tiene su sede en una determinada región de Brasil es más probable que sea más transparente.

Por último, los resultados del presente estudio revelan que las ESFL brasileñas tiene un largo camino a recorrer hacia una verdadera cultura de la transparencia. Hay mucho que hacer para que Brasil alcance un nivel razonable de transparencia online y a partir de la experiencia de España, cotejada y confirmada en la presente investigación, se vislumbra esta posibilidad.

## **Capítulo 7. ANÁLISIS COMPARADO DE LA TRANSPARENCIA DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS DE ESPAÑA Y BRASIL**

---

En este capítulo se presenta un análisis comparativo de la transparencia en el Tercer Sector de España y Brasil. Inicialmente se comparan las muestras de los dos países - la distribución -, posteriormente se hace la discusión de los resultados por tipo de información, continuando con la comparación y discusión tanto del análisis bivariante como del multivariante. Finalmente, se presentan las conclusiones del presente estudio.

### **7.1. Distribución de las ESFL de España y Brasil**

El primer paso para hacer el análisis comparativo de la transparencia de las ESFL de España y Brasil fue verificar la distribución según el año de constitución y el país de origen, como se puede ver en la Tabla 7.1. Se comprobó que en Brasil la mayoría de las entidades fueron constituidas entre los años de 1981 e 1990 (38,9%), seguido del grupo de entidades constituidas entre los años de 1991 a 2000 (30,8%). En España hubo mayor prevalencia de entidades constituidas entre los años de 1991 a 2000 (34,5%), seguido del grupo de entidades constituidas entre 2001 y 2020 (27,9%). La prueba de homogeneidad resultó significativa ( $p$ -valor  $< 0,001$ ), indicando que la distribución de la antigüedad de las entidades difiere entre Brasil y España, siendo más grande la prevalencia de entidades más jóvenes en España comparado al grupo de entidades brasileñas.

Además, se aplicó la prueba de comparación de proporciones para comparar el número de entidades brasileñas y españolas que fueron incluidas en la investigación. La prueba no fue significativa ( $p$ -valor = 0,134), lo que indica que el número de ESFL evaluadas de cada país en el presente estudio es similar.

**Tabla 7.1**

*Distribución entidades, por año de constitución y país*

Año de constitución	País de origen		p-valor
	Brasil (n = 185)	España (n = 215)	
Hasta 1980	32(17,3%)	36(16,7%)	<0,001 <sup>1</sup>
1981 a 1990	72(38,9%)	45(20,9%)	
1991 a 2000	57(30,8%)	74(34,5%)	
2001 a 2020	24(13,0%)	60(27,9%)	
Total	185(46,2%)	215(53,8%)	0,134 <sup>2</sup>

<sup>1</sup>p-valor de la prueba Chi-cuadrado para homogeneidad.

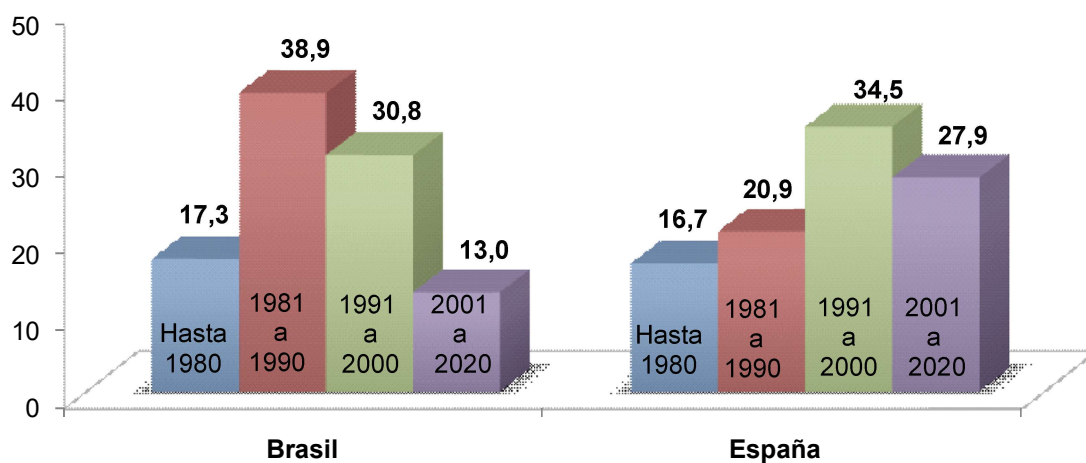
<sup>2</sup>p-valor del Chi-cuadrado para comparación de proporción.

Para una mejor visualización, en la Figura 7.1 se presenta la distribución de las entidades evaluadas, tanto por el año de constitución, lo que marca su antigüedad, como por país analizado. Las entidades brasileñas de la muestra seleccionada fueron constituidas mayoritariamente entre los años 1981 y 2000, casi un 70%. Se percibe un incremento de más de 21 puntos porcentuales en el corte de 1980 para 1981, que coincide con el fin de la dictadura militar en el país.



**Figura 7.1**

*Distribución de las ESFL evaluadas según el año de constitución y el país de origen.*



## 7.2. Resultados

### 7.2.1. Factores Explicativos del Nivel de Transparencia

Las variables que influyen en el nivel de transparencia fueron expuestas en los dos estudios empíricos anteriores, por país analizado. En este apartado se hace simplemente la comparación de los resultados encontrados entre los estudios y en este sentido, se presenta, en la Tabla 7.2, la distribución de la clasificación del *scoring* total de transparencia, por país de origen.

En el análisis por país, se verifica que en Brasil hubo clasificación del *scoring* total de transparencia solamente en los grupos medio y bajo, con una mayor prevalencia de baja clasificación del *scoring* en todos los rangos de año de constitución de las entidades evaluadas. La prueba de independencia no resultó significativa ( $p$ -valor = 0,927), lo que indica que, en Brasil, el año de constitución de la ESFL no es un factor determinante para cambiar la clasificación del

*scoring* total de transparencia, es decir, independientemente del año que la entidad fue constituida, más del 80% de ellas tienen un bajo nivel de transparencia.

Para España, se constata que hubo clasificación del *scoring* total de transparencia solo en los grupos alto y medio, con una mayor prevalencia de alta clasificación del *scoring* en todos los rangos de año de constitución de las entidades evaluadas. Además, se observa que la prueba de independencia no resultó significativa ( $p$ -valor = 0,382), lo que indica que en España el año de constitución de la entidad no es factor determinante para cambiar la clasificación del *scoring* total de transparencia, es decir, independientemente de qué año la entidad se constituya más del 73% de ellas tienen un alto nivel de transparencia.

**Tabla 7.2**

*Distribución, según el año de su constitución*

País	Año de constitución	Clasificación del <i>scoring</i> total de transparencia (NTG)			p-valor
		Alto	Medio	Bajo	
Brasil	Hasta 1980	-	6(18,7%)	26(81,3%)	0,927 <sup>1</sup>
	1981 a 1990	-	13(18,1%)	59(81,9%)	
	1991 a 2000	-	10(17,5%)	47(82,5%)	
	2001 a 2020	-	3(12,5%)	21(87,5%)	
España	Hasta 1980	31(86,1%)	5(13,9%)	-	0,382 <sup>1</sup>
	1981 a 1990	38(84,4%)	7(15,6%)	-	
	1991 a 2000	59(79,7%)	15(20,3%)	-	
	2001 a 2020	44(73,3%)	16(26,7%)	-	

*Nota.* <sup>1</sup>p-valor de la prueba Chi-cuadrado para homogeneidad. - No hubo información recopilada.

En la Tabla 7.3 se expone la mediana y amplitud intercuartil del *scoring* de transparencia según el dominio y país evaluado. Al tratar de comparar una variable cuantitativa no normal entre dos grupos de interés, se calcula la mediana y la amplitud intercuartil entre España y Brasil y se

aplica la prueba de Mann-Whitney. Si el p-valor es menor que 0,05, la distribución del *scoring* difiere entre los grupos. La comparación de los *scoring* de transparencia entre los países evaluados fue realizada mediante la prueba no paramétrica de Mann-Whitney debido a no indicación de normalidad de los *scoring* de transparencia, en cada dominio, en la prueba de Shapiro-Wilk. En el resultado, se verifica que en España hubo mayor mediana en todos los dominios evaluados, excepto para el nivel de transparencia de capital intelectual (NTCI), en que la mediana presentó valores puntualmente semejantes. Además, se observa que la prueba de comparación de distribución fue significativa para todos los dominios indicando que en España el *scoring* de transparencia presenta valores relevantemente mayores que en Brasil.

**Tabla 7.3**

*Mediana y amplitud intercuartil del scoring de transparencia según el dominio y país evaluado*

Dominios evaluados	País evaluado		p-valor <sup>1</sup>
	Brasil (n = 185)	España (n = 215)	
Nivel de transparencia general (NTG)	1,14 (1,36)	8,09 (0,71)	<0,001
Nivel de transparencia financiero (NTF)	0,00 (1,40)	9,17 (0,80)	<0,001
Nivel de transparencia de Gestión y Gobierno (NTGG)	1,43 (2,10)	9,29 (1,40)	<0,001
Nivel de transparencia responsabilidad social (NTRS)	0,00 (0,00)	4,00 (4,00)	<0,001
Nivel de transparencia de capital intelectual (NTCI)	0,00 (0,00)	0,00 (0,00)	0,003
Nivel de transparencia de navegabilidad (NTN)	3,33 (3,30)	10,00 (0,00)	<0,001

*Nota.* <sup>1</sup>p-valor de la prueba de Mann-Whitney.

A continuación, se hace el análisis comparativo entre los resultados de cada una de las hipótesis, por país analizado. Inicialmente, en la Tabla 7.4, se presentan los resultados de la primera hipótesis, donde se puede ver que son muy distintos entre los países analizados. En el caso de España, la variable tamaño de la ESFL, no influye en el nivel de transparencia de las

ESFL – ni de forma global, ni de forma desagregada, por dimensiones – mientras que en el estudio de Brasil sí que se constató influencia en prácticamente todos los dominios.

**Tabla 7.4**

*Análisis del efecto del tamaño en el nivel de transparencia – H1*

<b>Dimensión</b>	<b>España</b>	<b>Brasil</b>
NTG	No se cumple	Se cumple
NTF	No se cumple	Se cumple
NTGG	No se cumple	Se cumple
NTRS	No se cumple	No se cumple
NTCI	No se cumple	Se cumple
NTN	No se cumple	Se cumple

La segunda hipótesis versa sobre la antigüedad y de acuerdo con nuestra propuesta, cuanto más antiguas fueran las entidades, mayor sería su nivel de transparencia. No obstante, los resultados indicaron que la antigüedad no influye en el nivel de transparencia de las ESFL, en ninguna de las dimensiones, en Brasil. En el caso de España, tal como se puede ver en la Tabla 7.5, los resultados indican una correlación significativa e inversamente proporcional. Este resultado revela que las entidades más recientes de España son más transparentes, lo que proporciona evidencia a favor de lo enunciado por la teoría de la legitimidad.

**Tabla 7.5***Análisis de efecto de la antigüedad en el nivel de transparencia – H2*

<b>Dimensión</b>	<b>España</b>	<b>Brasil</b>
NTG	Se cumple	No se cumple
NTF	No se cumple	No se cumple
NTGG	No se cumple	No se cumple
NTRS	No se cumple	No se cumple
NTCI	No se cumple	No se cumple
NTN	No se cumple	No se cumple

En la Tabla 7.6 se presenta la comparación de los resultados de la tercera hipótesis, la Ubicación Geográfica, que en el estudio de España muestra que solamente el dominio NTCI está influenciado significativamente siendo la mediana del *scoring* de transparencia mayor en las ciudades de la Región Sur Península Ibérica. Curiosamente, en caso de Brasil es justo lo contrario, donde casi todos los dominios sufren influencia de esa variable independiente, excepto la dimensión NTCI.

**Tabla 7.6***Análisis del efecto de la ubicación geográfica – H3*

<b>Dimensión</b>	<b>España</b>	<b>Brasil</b>
NTG	No se cumple	Se cumple
NTF	No se cumple	Se cumple
NTGG	No se cumple	Se cumple
NTRS	No se cumple	Se cumple
NTCI	Se cumple	No se cumple
NTN	No se cumple	Se cumple

Con relación a la Forma Legal, cuarta hipótesis contrastada, prácticamente no se encontró relación entre las variables estudiadas en España, con excepción de una dimensión, el NTCI. El resultado indicó, además, que las asociaciones eran las que presentan mayores niveles de transparencia. Este resultado coincide con el alcanzado por Benito-Esteban et al. (2019). En el estudio de Brasil esa variable resultó significativamente relacionada en las dimensiones Financiera, Responsabilidad Social y Capital Intelectual, como se puede ver en la Tabla 7.7. Además, son las fundaciones las que parecen contar con mayores niveles de transparencia.

**Tabla 7.7**

*Análisis del efecto de la forma legal en el nivel de transparencia – H4*

<b>Dimensión</b>	<b>España</b>	<b>Brasil</b>
NTG	No se cumple	No se cumple
NTF	No se cumple	Se cumple
NTGG	No se cumple	No se cumple
NTRS	No se cumple	Se cumple
NTCI	Se cumple	Se cumple
NTN	No se cumple	No se cumple

Relativo a la quinta hipótesis, esta establecía que el Tamaño del Órgano de Gobierno influía en el nivel de transparencia, pero de acuerdo con los resultados obtenidos, en ambos países, la misma no se confirmó, de forma que la H5, en todas las dimensiones, no se cumple.

**Tabla 7.8***Análisis del efecto del tamaño del órgano de gobierno – H5*

<b>Dimensión</b>	<b>España</b>	<b>Brasil</b>
NTG	No se cumple	No se cumple
NTF	No se cumple	No se cumple
NTGG	No se cumple	No se cumple
NTRS	No se cumple	No se cumple
NTCI	No se cumple	No se cumple
NTN	No se cumple	No se cumple

Con respecto a la sexta hipótesis, que consideraba la influencia del nivel de recursos totales captados, el estudio de España presentó una correlación significativa e inversamente proporcional únicamente en la dimensión NTCI. En el estudio de Brasil, a su vez, la hipótesis se cumplió en las dimensiones NTGG y NTCI.

**Tabla 7.9***Análisis del efecto de la captación de recursos – H6*

<b>Dimensión</b>	<b>España</b>	<b>Brasil</b>
NTG	No se cumple	No se cumple
NTF	No se cumple	No se cumple
NTGG	No se cumple	Se cumple
NTRS	No se cumple	No se cumple
NTCI	Se cumple	Se cumple
NTN	No se cumple	No se cumple

Ante lo expuesto, el resultado del análisis comparativo nos reveló que las ESFL de la muestra de España poseen un alto nivel de transparencia, evidenciando que existe en el país un elevado nivel de concienciación de la importancia de la transparencia. En todos los bloques del

cuestionario, es decir, en las cinco dimensiones del nivel de transparencia, las organizaciones españolas presentaron una diferencia significativa en relación con las entidades brasileñas. Aunque en el estudio de España prácticamente ninguna de las hipótesis preestablecidas se haya cumplido, eso revela un interesante hecho y sugiere que las ESFL ya poseen un nivel tan elevado de transparencia que el mismo ya no sufre influencia de las variables independientes analizadas. Las ESFL brasileñas, a su vez, parecen estar todavía en una fase incipiente y que, de acuerdo con el estudio empírico, el tamaño de la entidad, la ubicación geográfica y la auditoría son los factores que influyen integralmente en la adopción e implementación de las prácticas de transparencia; y la forma legal, los recursos captados y la existencia de título(s) son los factores que influyen de forma parcial.

Posteriormente, con respecto al análisis multivariante, el resultado del estudio de España indicó que ninguna de las variables evaluadas presenta significatividad estadística para estimar la probabilidad de clasificación en el grupo de alta de transparencia. En cambio, el de Brasil reveló que la ubicación geográfica, el tipo de entidad y la existencia de auditoría presentaron significatividad estadística, de forma conjunta, para estimar la probabilidad de clasificación en el grupo de transparencia media. Cabe resaltar que la variable auditoría fue incluida solamente en el estudio de Brasil, una vez que prácticamente todas las entidades de la muestra de España divulgaban esta información.

En definitiva, entendemos que el resultado alcanzado en el análisis multivariante del estudio empírico de España se explica por la predominancia de entidades con alto nivel de transparencia en el país, lo que genera una gran homogeneidad del nivel de transparencia de las ESFL. En el caso de Brasil, eso no ocurre, donde el resultado del estudio empírico nos evidenció la predominancia de entidades con bajo nivel de transparencia. El resultado del análisis multivariado, a su vez, indica que, si la organización es una fundación en vez de una asociación, si tiene auditoría externa y si la entidad se encuentra ubicada en la región sureste del país (seguida del sur y centro oeste) es más probable que divulgue más información. Cabe recordar



que fueron excluidas del ajuste las variables: captación de recursos, tamaño de la entidad y tamaño del equipo de gobierno, debido al alto número de ausencias de información y que de la iteración en el modelo fueron retiradas el título, en primer lugar, y la antigüedad, en segundo.

### **7.2.2. Información Financiera**

La Prevalencia de las acciones acerca de la información de naturaleza financiera – Bloque 1 (B1), según el país evaluado, se puede ver en la Tabla 7.10. Se verifica que en Brasil los ítems con mayor prevalencia de ejecución por las entidades: El Balance de Situación es accesible al público en general (24,3%); La Cuenta de Resultados es accesible al público en general (23,8%); y La Demonstración del Flujo de Caja es accesible al público en general (16,8%). Los ítems con menor prevalencia de ejecución por parte de las entidades son: Existe un listado público y accesible de las ayudas públicas y las subvenciones públicas y privadas concedidas en el año analizado, con indicación de su importe, objetivo o finalidad y grupos beneficiarios (1,1%); Publican el inventario (2,2%); y Si publica algún indicador financiero o presupuestario (4,3%). En España los ítems con mayor prevalencia de ejecución por las entidades fueron: El Balance de Situación es accesible al público en general; La Cuenta de Resultados es accesible al público en general; La Memoria Económica es accesible al público en general; Informe de auditoría; y Existe un listado público y accesible de los financiadores públicos y privados que son personas jurídicas (todos los ítems con un 99,5% de ejecución). Además, los ítems ejecutados con menor prevalencia por las entidades son: Existe un listado público y accesible de las ayudas públicas y las subvenciones públicas y privadas concedidas en el año analizado, con indicación de su importe, objetivo o finalidad y grupos beneficiarios (41,4%); Cuentas Anuales con tres o más ejercicios de antigüedad (74,0%) y Las cuentas anuales son del último ejercicio cerrado (83,3%). La prueba de homogeneidad fue significativa para todos los ítems evaluados ( $p$ -valor  $< 0,001$ ), indicando que la prevalencia de ejecución de los ítems por las entidades de España es significativamente mayor que la prevalencia de ejecución de los ítems por las ESFL brasileñas.

Además, comparándose los ítems entre los países, es posible observar la acentuada diferencia entre ellos. Con relación a la información contable, por ejemplo, el Balance de Situación y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, el porcentaje de entidades brasileñas que lo divulgan corresponde alrededor de una cuarta parte de las de España. Esta diferencia es aún más acentuada en la comparación de los demás estados financieros. Algo tan importante cuanto la divulgación del informe de auditoría, solamente un 10% de las ESFL de Brasil lo hace frente a casi la totalidad de las entidades españolas. En definitiva, no hubo ningún ítem en que las entidades de Brasil superen a las de España.

**Tabla 7.10**

*Prevalencia acciones de información de naturaleza financiera – Bloque 1, por país evaluado*

Ítem evaluado	Pregunta evaluada	País evaluado		p-valor <sup>1</sup>
		Brasil (n = 185)	España (n = 215)	
1.1	El Balance de Situación es accesible al público en general	45(24,3%)	214(99,5%)	<0,001
1.2	La Cuenta de Resultados es accesible al público en general	44(23,8%)	214(99,5%)	<0,001
1.3	La Demonstración de las Mutaciones del Patrimonio Líquido	30(16,2%)	-	-
1.4	La Demonstración del Flujo de Caja es accesible al público en general	31(16,8%)	-	-
1.5	La Memoria Económica es accesible al público en general	28(15,1%)	214(99,5%)	<0,001
1.6	Las cuentas anuales son del último ejercicio cerrado	26(14,1%)	179(83,3%)	<0,001
1.7	Cuentas Anuales con tres o más ejercicios de antigüedad	29(15,7%)	159(74,0%)	<0,001
1.8	Informe de auditoría	20(10,8%)	214(99,5%)	<0,001
1.9	Presupuesto inicial	10(5,4%)	213(99,1%)	<0,001

Ítem evaluado	Pregunta evaluada	País evaluado		p-valor <sup>1</sup>
		Brasil (n = 185)	España (n = 215)	
1.10	Ejecución del presupuesto	9(4,9%)	213(99,1%)	<0,001
1.11	Si publica algún indicador financiero o presupuestario	8(4,3%)	211(98,1%)	<0,001
1.12	Existe un listado público y accesible de los financiadores públicos y privados que son personas jurídicas	18(9,7%)	214(99,5%)	<0,001
1.13	Existe un listado público y accesible de las ayudas públicas y las subvenciones públicas y privadas concedidas en el año analizado, con indicación de su importe, objetivo o finalidad y grupos beneficiarios.	2(1,1%)	89(41,4%)	<0,001
1.14	Publican el inventario de bienes, derechos, obligaciones y/o actividades de interés de gestión de la entidad	4(2,2%)	183(85,1%)	<0,001

<sup>1</sup>p-valor de la prueba Chi-cuadrado para homogeneidad.

- No hubo información recopilada.

El análisis de la dimensión financiera nos muestra que las ESFL españolas presentan un nivel de revelación de información superior a las entidades brasileñas en todos los indicadores analizados. Este resultado ya nos indica que las entidades de España poseen una cultura de transparencia mucho más desarrollada que las de Brasil.

### **7.2.3. Información Relacionada con la Gestión y Gobierno**

En la Tabla 7.11 se muestra la prevalencia de las acciones acerca de la información relacionada con la gestión y gobierno – Bloque 2 (B2), según el país evaluado. Se puede ver que en Brasil los ítems con mayor prevalencia de ejecución por las entidades fueron: La Misión es accesible y está a disposición pública (62,7%); Composición del órgano de gobierno accesible y a disposición pública (35,1%); y Acceso a la Memoria de Actividades (29,2%). Los ítems con

menor prevalencia de ejecución por las entidades, a su vez, son: Explican los gastos de administración (0,5%); Información sobre los Voluntarios (1,1%); y Tablas salariales accesibles y a disposición pública o, en el caso de que la organización no disponga de personal remunerado, la declaración explícita (2,7%). En España los ítems con mayor prevalencia de ejecución por las entidades son: Acceso a la Memoria de Actividades, Información sobre los Voluntarios e Composición del órgano de gobierno accesible y a disposición pública (Ambos con un 100% de ejecución por las entidades); y los ítems con menor prevalencia de ejecución por las entidades son: Código de Buenas Prácticas, Código de Ética o de Buen Gobierno (45,6%); Acceso a la Memoria de Actividad del último ejercicio cerrado (79,5%); y Explican los gastos de administración (83,3%). La prueba de homogeneidad fue significativa para todos los ítems evaluados ( $p$ -valor  $< 0,001$ ), indicando que la prevalencia de ejecución de los ítems por las entidades de España es significativamente mayor que la prevalencia de ejecución de los ítems por las entidades brasileñas.

En lo que respecta a la comparación entre ítems del Bloque 2, información relacionada con la gestión y gobierno, de la misma manera que en el primer bloque, no hubo ningún ítem de los catorce que las entidades de Brasil se acercara a las de España. Llamamos la atención para algo tan importante, a la vez de tan sencillo de ser implementado, como pueden ser los ítems 2.4 “la ESFL divulga su Política de Transparencia” y 2.5 “Código de Buenas Prácticas, Código de Ética o de Buen Gobierno”, donde en Brasil menos de un 4,5% de las entidades lo divulgan, frente a 92% y 45,6%, respectivamente, de España. La información sobre los voluntarios, ítem 2.7 es aún más preocupante, conforme se puede ver en la Tabla 7.11.

**Tabla 7.11***Prevalencia información relacionada con la gestión y gobierno – Bloque 2, por país evaluado*

Ítem evaluado	Pregunta evaluada	País evaluado		p-valor <sup>1</sup>
		Brasil (n = 185)	España (n = 215)	
2.1	Acceso a la Memoria de Actividades	54(29,2%)	215(100,0%)	<0,001
2.2	Acceso a la Memoria de Actividad del último ejercicio cerrado	30(16,2%)	171(79,5%)	<0,001
2.3	Acceso a la Memoria de Actividad con tres o más ejercicios de antigüedad	35(18,9%)	180(83,7%)	<0,001
2.4	La ESFL divulga su Política de Transparencia	7(3,8%)	198(92,1%)	<0,001
2.5	Código de Buenas Prácticas, Código de Ética o de Buen Gobierno	8(4,3%)	98(45,6%)	<0,001
2.6	La entidad divulga el Estatuto	42(22,7%)	212(98,6%)	<0,001
2.7	Información sobre los Voluntarios	2(1,1%)	215(100,0%)	<0,001
2.8	Composición del órgano de gobierno accesible y a disposición pública (nombre, cargo y descripción de su trayectoria)	65(35,1%)	215(100,0%)	<0,001
2.9	Tablas salariales accesibles y a disposición pública o, en el caso de que la organización no disponga de personal remunerado, la declaración explícita.	5(2,7%)	210(97,7%)	<0,001
2.10	La Misión es accesible y está a disposición pública	116(62,7%)	202(94,0%)	<0,001
2.11	La Visión es accesible y está a disposición pública	52(28,1%)	182(84,7%)	<0,001
2.12	Los Valores de la organización son accesibles y están a disposición pública	31(16,8%)	195(90,7%)	<0,001

Ítem evaluado	Pregunta evaluada	País evaluado		p-valor <sup>1</sup>
		Brasil (n = 185)	España (n = 215)	
2.13	Explican los gastos de administración	1(0,5%)	179(83,3%)	<0,001
2.14	Informan sobre los convenios de colaboración con otras entidades	15(8,1%)	199(92,6%)	<0,001

<sup>1</sup>p-valor de la prueba Chi-cuadrado para homogeneidad.

De la misma forma que en el análisis de la dimensión financiera, el estudio de la información sobre Gestión y Gobierno nos ha revelado la superioridad de las entidades españolas frente a las brasileñas con relación a ese tipo de información. Como se puede ver en la Tabla 7.11, en todos los indicadores analizados existe una diferencia significativa entre las ESFL españolas y brasileñas. Ese resultado nos permite reafirmar que las entidades de España tienen mucho más desarrollado una cultura de transparencia comparado a las de Brasil. Nos llama mucho la atención indicadores como el “2.13 Explican los gastos de administración”, donde más de un 80% de las ESFL españolas divulgan esa información frente a un 0,5% de las brasileñas. En esta misma línea destacamos los indicadores 2.9 – que versa sobre las tablas salariales, si están a disposición pública, o en el caso de que la organización no disponga de personal remunerado, si declaran eso explícitamente – y los “2.7 Información sobre los Voluntarios” y “2.4 La ESFL divulga su Política de Transparencia”. Esos indicadores tratan de información auténticamente relacionada con la transparencia en materia de Gestión y Gobierno, revelando que las ESFL brasileñas prácticamente dejan de suministrarla a la sociedad y, de ahí, la necesidad urgente de hacerlo.

#### **7.2.4. Información Relacionada con la Responsabilidad Social**

Siguiendo con el análisis por tipo de información, en la Tabla 7.12 es posible distinguir la prevalencia de las acciones acerca de la información relacionada con la responsabilidad social – Bloque 3 (B3), según el país evaluado. Se observa que en Brasil los ítems con mayor prevalencia

de realización por las entidades fueron: Hacen referencia a la igualdad de género (13,5%); Hacen referencia a los derechos humanos (7,0%); y Publican memoria de RSC y/o apartado de Responsabilidad Social (6,5%). En España los ítems con mayor prevalencia de ejecución por las entidades fueron: hacen referencia a los derechos humanos (93,0%) y hacen referencia a la igualdad de género (92,6%). Además, la prueba de homogeneidad fue significativa para todos los ítems evaluados, indicando que en España existe prevalencia estadísticamente mayor de realización de transparencia relacionada a la responsabilidad social.

En cuanto a la comparación entre los ítems, una vez más se puede percibir la enorme diferencia entre los países analizados. Tampoco en este bloque las entidades brasileñas superaron las españolas en ningún ítem. La diferencia más acentuada fue con respecto a la igualdad de género (3.4) y derechos humanos (3.5).

**Tabla 7.12**

*Prevalencia información relacionada con responsabilidad social – Bloque 3, por país evaluado*

Ítem evaluado	Pregunta evaluada	País evaluado		p-valor <sup>1</sup>
		Brasil (n = 185)	España (n = 215)	
3.1	Publican memoria de RSC y/o apartado de Responsabilidad Social	12(6,5%)	28(13,0%)	0,030
3.2	Publican información medioambiental en la memoria de las cuentas anuales	1(0,5%)	87(40,5%)	<0,001
3.3	Publican información medioambiental en la memoria de actividades	1(0,5%)	85(39,5%)	<0,001
3.4	Hacen referencia a la igualdad de género	25(13,5%)	199(92,6%)	<0,001
3.5	Hacen referencia a los derechos humanos	13(7,0%)	200(93,0%)	<0,001

<sup>1</sup>p-valor de la prueba Chi-cuadrado para homogeneidad.

Respecto a la presente dimensión analizada, aunque las ESFL de los dos países hayan presentado una mayor preocupación con las cuestiones sobre la igualdad de género y los derechos humanos, al comparar los resultados de los dos países queda evidente la significativa discrepancia entre ellos. Esta disconformidad permanece en los demás indicadores, conforme se puede constatar en la Tabla 7.12.

#### **7.2.5. Información Relacionada con el Capital Intelectual**

La prevalencia de las acciones sobre la información relacionada con el capital intelectual, según el país evaluado, se hace ostensible en la Tabla 7.13. Los resultados confirmaron que los ítems relacionados a la información relativa al capital intelectual de las entidades presentan baja prevalencia tanto en Brasil como en España. Las partidas relacionadas con el capital intelectual se sitúan por debajo del 16% en España y por debajo del 5% en Brasil. Incluso con una baja prevalencia de ejecución de ítems, España presenta una prevalencia estadísticamente mayor en todos los ítems, excepto en los "indicadores relacionados con el Capital Relacional" en los que la prueba de homogeneidad no resultó significativa ( $p$ -valor = 0,838), lo que indica que la práctica de este ítem en ambos países se realiza de manera similar.

Con relación a este bloque, de la información relacionada con el Capital Intelectual, a pesar de haber sido el que las entidades españolas, bajo análisis, hayan publicado menos información, tampoco las ESFL brasileñas se destacaron frente a las de España. La diferencia se mantuvo en prácticamente todos los ítems, a excepción del primero, donde ninguna entidad de ambos países divulga algún modelo específico de medición y gestión del capital intelectual. El ítem que presentó mayor diferencia entre los países fue el 4.2 "Publican indicadores de medición del Capital Intelectual dentro de otro informe", evidenciando que algunas entidades españolas lo hacen, aunque pocas, frente a solamente una de Brasil.



**Tabla 7.13***Prevalencia información relacionada con capital intelectual – Bloque 4, por país evaluado*

Ítem evaluado	Pregunta evaluada	País evaluado		p-valor <sup>1</sup>
		Brasil (n = 185)	España (n = 215)	
4.1	Utilizan algún modelo de medición, gestión y divulgación de Capital Intelectual	0(0,0%)	0(0,0%)	-
4.2	Publican indicadores de medición del Capital Intelectual dentro de otro informe	1(0,5%)	34(15,8%)	<0,001
4.3	Indicadores relacionados con el Capital Humano (Educación, Experiencia, Capacidad para trabajar en equipo y Motivación)	8(4,3%)	33(15,3%)	<0,001
4.4	Indicadores relacionados con el Capital Estructural (Sistemas informáticos, Base de datos, Softwares e Innovación)	0(0,0%)	17(7,9%)	<0,001
4.5	Indicadores relacionados con el Capital Relacional (Información sobre Relaciones con Donantes, Información sobre Relaciones con Beneficiarios, Imagen de la ESFL y Satisfacción de los beneficiarios)	7(3,8%)	9(4,2%)	0,838

<sup>1</sup>p-valor de la prueba Chi-cuadrado para homogeneidad.

### **7.2.6. Información Relacionada con la Página Web**

En la Tabla 7.14 se pone a la vista la prevalencia de las acciones sobre la información relacionada con la página web – Bloque 5 (B5), según el país evaluado. Se constata que en España hubo mayor prevalencia de las acciones sobre las informaciones relacionadas con la página web en todos los ítems evaluados, comparado con Brasil, excepto para el ítem: A pesar de constar un icono para la descarga de los archivos (Cuentas Anuales, Memoria, Auditoria etc.)

no es posible descargarlos, en que Brasil presentó 18,4% de entidades que poseen esta deficiencia y en España la prevalencia fue nula. La prueba de homogeneidad fue significativa en todos los factores evaluados, indicando que los ítems de transparencia son estadísticamente superiores en España que en Brasil.

De la comparación entre los ítems de los países analizados, puede resaltarse que la información de este bloque, sobre el acceso y la navegabilidad, fue el único en que los resultados de la muestra de Brasil se acercaron a los de España, pero solamente en los dos primeros ítems. Este resultado nos permitió concluir que las entidades brasileñas tienen acceso a Internet de forma similar a las ESFL españolas, pero queda evidente que no han sabido sacar provecho de sus páginas web como instrumento capaz de incrementar la transparencia, generar confianza y legitimarse.

**Tabla 7.14**

*Prevalencia acciones relacionadas con acceso a la información – Bloque 5, por país evaluado*

Ítem evaluado	Pregunta evaluada	País evaluado		p-valor <sup>1</sup>
		Brasil (n = 185)	España (n = 215)	
5.1	¿Es una página web?	170(91,9%)	215(100,0%)	<0,001
5.2	Utilizan alguna red social (Facebook, Twitter, Instagram)	166(89,7%)	215(100,0%)	<0,001
5.3	Dispone de un icono específico donde se agrupa toda la información relacionada con la transparencia	55(29,7%)	211(98,1%)	<0,001
5.4	A pesar de constar un icono para la descarga de los archivos (Cuentas Anuales, Memoria, Auditoria etc.) no es posible descargarlos.	34(18,4%)	0(0,0%)	<0,001
5.5	Dispone de un icono para la realización de donaciones en línea	64(34,6%)	201(93,5%)	<0,001

Ítem evaluado	Pregunta evaluada	País evaluado		p-valor <sup>1</sup>
		Brasil (n = 185)	España (n = 215)	
5.6	Es facilitado el mapa del sitio	43(23,2%)	214(99,5%)	<0,001
5.7	Página web traducida a otros idiomas	40(21,6%)	207(96,3%)	<0,001

<sup>1</sup>p-valor de la prueba Chi-cuadrado para homogeneidad.

### 7.2.7. Análisis del Nivel de Transparencia General

Después de analizar cada uno de los cinco bloques, se expone, en la Tabla 7.15, la distribución de la clasificación de la transparencia general de las entidades, según el país evaluado. Se confirma que en Brasil hubo mayor prevalencia de baja clasificación del escore total de Transparencia (82,7%) mientras que en España hubo mayor prevalencia de alta clasificación de escore total de transparencia (80,0%). Además, la prueba de homogeneidad fue significativa (P-valor <0,001), indicando que la distribución de la clasificación del escore total de transparencia difiere entre los países evaluados.

**Tabla 7.15**

*Distribución clasificación transparencia general, por país evaluado*

Clasificación del escore total de transparencia	País evaluado		p-valor <sup>1</sup>
	Brasil (n = 185)	España (n = 215)	
Alto (7,1 a 10,0)	0(0,0%)	172(80,0%)	
Medio (3,1 a 7,0)	32(17,3%)	43(20,0%)	<0,001
Bajo (0,0 a 3,0)	153(82,7%)	0(0,0%)	

<sup>1</sup>p-valor de la prueba Chi-cuadrado para homogeneidad.

Mientras que en España el 80% de las ESFL españolas presentaron un nivel de transparencia alto, casi el 83% de las ESFL brasileñas presentaron un nivel bajo de

transparencia, dejando muy evidente, por un lado, la enorme discrepancia entre los países estudiados y, por otro, la urgente necesidad de buscar alternativas para implementar una verdadera cultura de transparencia en las entidades que componen el Tercer Sector en Brasil.

### **7.3. Conclusiones del capítulo**

En el presente estudio tratamos de proponer una metodología objetiva para medir el nivel de transparencia de las ESFL, a través de la información que estas entidades divulgan en sus páginas web. Este propósito se logró y fue posible medir de forma objetiva el *scoring* de cada una de las entidades, así como el global. El principal resultado del cálculo del nivel de transparencia fue que el NTG de las ESFL brasileñas es bajo, frente al de España que es alto. Ante lo expuesto, es posible afirmar que el Nivel de Transparencia de las ESFL es influenciado de forma distinta en dependencia del país analizado. Además, de acuerdo con los resultados alcanzados, es posible afirmar que en Brasil no existe todavía una cultura de transparencia efectivamente incorporada por las entidades que componen la muestra.

El desarrollo de la presente investigación y, especialmente, los resultados alcanzados, significan una importante contribución en el área del conocimiento que envuelve la transparencia en el tercer sector, sobre todo en Brasil, donde – como se ha visto en el capítulo de revisión de la literatura – los estudios en este campo son aún escasos en el país. Esta investigación, indudablemente, contribuye para el avance de la frontera del conocimiento sobre la transparencia y rendición de cuentas en el tercer sector. Establece, asimismo, las bases metodológicas para la medición y análisis del nivel de transparencia de ESFL.

Nuestro estudio pretendía, además, verificar si las variables tamaño, antigüedad, ubicación geográfica, forma legal, tamaño del órgano de gobierno, captación de recursos, influyen tanto en el NTG, como en sus demás dimensiones: NTF, NTGG, NTRS, NTCl y NTN. Cabe destacar que en el estudio de Brasil fueron incluidas dos variables más, la divulgación del informe de auditoría y la existencia de título(s). Para ello, se han realizado análisis bivariante y

multivariante con el fin de verificar si las variables influyen en el nivel de transparencia y de esta manera lograr identificar cuáles los factores determinantes de la divulgación de información.

Centrándonos, primeramente, en el caso de España, los resultados indicaron una correlación significativa e inversamente proporcional en relación con antigüedad (H2), en la dimensión NTG; revelando que las entidades más recientes son las que divulgan más información y, por tanto, las más transparentes. Este resultado encuentra evidencia a favor de lo enunciado por la teoría de la legitimidad. Además, respecto a la H3, ubicación geográfica, los resultados mostraron que solamente el dominio NTCl está influenciado significativamente, siendo la mediana del *scoring* de transparencia mayor en las ciudades de la Región Sur Península Ibérica. Los resultados también revelaron que, en la H4, la forma legal influencia en el nivel de transparencia, pero únicamente en la dimensión NTCl. En el estudio realizado las asociaciones eran las que presentaron mayores niveles de transparencia. Este resultado coincide con el alcanzado por Benito-Esteban et al. (2019). Por último, relativo a la H6, captación de recursos, se constató una correlación significativa e inversamente proporcional exclusivamente en la dimensión NTCl.

Una posible explicación es que las ESFL de España ya alcanzaron un nivel de transparencia tal que ya no se percibe la influencia de las variables analizadas. Con el desarrollo del presente estudio fue posible constatar que existe en España una verdadera cultura de la transparencia, ratificado por el alto NTG. Por otro lado, con relación a la captación de recursos, posiblemente la decisión que toma el donante, en el sentido de cuál entidad elegir para hacer su donación, ya no debe pasar únicamente por la apreciación de si la entidad es o no transparente, una vez que hay un patrón establecido en el país. A ciencia cierta, otros factores, como puede ser la actividad que desarrolla la institución, calidad percibida del servicio prestado, reputación, afinidad que tiene el donante con la entidad o con la actividad desarrollada por la organización, pesan en tal decisión. Sugerimos ello, incluso, como una línea de investigación futura.

En el estudio de Brasil, nuestros resultados son muy promisoros. Revelamos estadísticamente correlación significativa y directamente proporcional del tamaño (H1) con las dimensiones: NTG, NTF, NTGG, NTCl y NTN; y de los Ingresos (Captación de recursos) (H6) con las dimensiones: NTGG y NTCl. Además, encontramos relación entre las variables categóricas ubicación geográfica (H3) con todas las dimensiones, excepto NTCl; forma legal (H4) con las dimensiones NTF, NTRS y NTCl; auditoría (H7) con todas las dimensiones de transparencia; y, finalmente, títulos (H8) con las dimensiones NTG, NTF y NTGG.

En definitiva, queda patente que Brasil tiene mucho que aprender con la experiencia de España y que la presente investigación ha suministrado un conocimiento más profundo del tercer sector de ambos países. Por un lado, identificar, analizar y entender las causas que explican la falta de transparencia de este sector de Brasil, indudablemente, consiste en el punto de partida para la búsqueda de una transformación, es decir, de conversión de las ESFL brasileñas en organizaciones más transparentes y con ello, un sector más desarrollado, sostenible y actuante. Se espera que los resultados producidos sirvan para impulsar el desarrollo de directrices y nuevas líneas estratégicas para el progreso del sector en Brasil. Por otro lado, haber conocido y estudiado la realidad de España, donde ya existe una cultura de transparencia más arraigada, incontestablemente, aporta *insights* que contribuyen a su implementación y adaptación en Brasil.

## CONCLUSIONES

---

En esta tesis doctoral se ha tratado de realizar el estudio de la información, tanto financiera como no financiera, divulgada por Entidades Sin Fines Lucrativos, de España y Brasil, a través de sus páginas web. Concretamente, la investigación que se ha desarrollado corresponde a un análisis comparado entre los dos países, respecto a la transparencia y rendición de cuentas en el tercer sector. Para ello, se ha estructurado la presente tesis en dos partes. La primera, compuesta de los tres primeros capítulos, que versa sobre el Marco Teórico y revisión de la literatura y la segunda, con cuatro capítulos, que corresponde a los Estudios Empíricos.

Ante lo expuesto, a continuación se resumen las principales conclusiones obtenidas a lo largo de los distintos capítulos. Para ello, se ha seguido la estructura de este trabajo para la presentación de los resultados alcanzados, los cuales se sintetizan a partir de los objetivos trazados en el estudio. La excepción de ello es el Capítulo 1 que, por no tener propiamente objetivos específicos a alcanzar, configura el soporte teórico de la misma. Además, en este apartado se exponen las limitaciones que se han tenido en el desarrollo de la investigación y, por último, se proponen unas posibles líneas de investigación futura sobre el tema de la transparencia y rendición de cuentas en el tercer sector.

En el Capítulo 1, por tanto, tras la conceptualización del tercer sector y de cómo este se compone, en ambos países, se ha analizado la importancia del mismo en la economía. Con

relación al concepto y alcance, hay que señalar que, se ha constatado que no hay disconformidades entre los dos países. Además, se han verificado las tipologías y ámbitos de actuación de las ESFL, que, igualmente, son similares entre los países estudiados. Posteriormente, se ha discutido la importancia de la transparencia y la rendición de cuentas para las entidades del tercer sector, seguido de una descripción de las teorías explicativas de la divulgación de información. Finalmente, se ha completado la base teórica con una revisión del marco normativo al que están subordinadas las Entidades Sin Fines Lucrativos en ambos países, además de compararlos.

En el análisis estructurado de la literatura sobre transparencia y rendición de cuentas en España, Capítulo 2, se han seleccionado 22 artículos que abordan el tema. Los hallazgos de este estudio demostraron que hay pocos trabajos, considerando el período analizado de 12 años; lo que resulta en una media de 1,8 artículos por año. No obstante, se han analizados estos datos de forma más detallada, por sexenios, donde ha sido posible constatar que en el último sexenio ha ocurrido un acentuado incremento de las publicaciones. La media de los últimos seis años ha sido tres veces mayor que la del sexenio anterior.

Concretamente sobre el análisis de las publicaciones relacionadas con la transparencia en el tercer sector de España, se ha podido comprobar un número reducido de estudios sobre transparencia y desde diversas perspectivas. Al analizar cada uno de los estudios, se ha comprobado que el tamaño de las muestras examinadas ha variado mucho; desde estudios con una muestra relativamente pequeña de 20 entidades, hasta los estudios con una muestra más significativa, con 325 entidades.

Otro resultado relevante alcanzado del desarrollo del presente estudio ha sido la visión panorámica y actual de cómo está la investigación sobre la transparencia y rendición de cuentas en el tercer sector de España. Este resultado, indudablemente, contribuye para un mejor entendimiento del área de estudio, sobre todo, en aquellos aspectos más específicos, como por



ejemplo la identificación de los factores determinantes de la transparencia de las ESFL, previamente investigados y testados estadísticamente en el país.

Respecto al análisis descriptivo, se ha constatado que gran parte de las revistas donde se han publicado los artículos son especializados en el área, siendo la REVESCO - Revista de Estudios Cooperativos, la que más ha publicado, seguida de la VOLUNTAS. Se ha verificado, además, que, con relación al número de autores por artículo, hay una predominancia de trabajos con 3 autores – mitad de la muestra –, seguido de artículos desarrollados por 2 autores. En cuanto al objetivo específico de identificar los autores más prolíferos, los resultados han revelado la existencia de muchos *onetimeers*, pero no ha sido posible identificar *continuants*, debido al tamaño de la muestra. Para que un determinado autor sea considerado *continuants*, debe poseer como mínimo tres artículos publicados en el período analizado. Se ha comprobado que diez autores han publicado dos veces en el período, frente al 82% que solo lo hizo una vez. Este resultado ha confirmado que no existe investigadores que vienen publicando con constancia en esta temática en el país. En relación a los autores más influyentes, otro objetivo específico, el estudio nos ha mostrado que en primer lugar está Gandía (2011), seguido de Gálvez Rodríguez et al. (2012b). Estos autores han influenciado no solamente los estudios posteriores en España, sino que en varias partes del mundo.

En relación al marco teórico utilizado previamente en la literatura en España, cabe mencionar que, dado el carácter empírico de la mayoría de los trabajos, algunos de ellos no hacen referencia directa a un soporte teórico. Los trabajos que sí contienen un marco teórico utilizan fundamentalmente la Teoría Institucional, la Teoría de la legitimidad, la Teoría de la dependencia de los recursos, Teoría de los *Stakeholders* y la Teoría de la Agencia. Los otros estudios se reportaban a leyes y normas, en menor medida, o a conceptos y definiciones de transparencia, *accountability* eficiencia, etc. Por otro lado, entre los estudios analizados, existe bastante diversidad en relación con el medio utilizado para la obtención de los datos, así como el número y tipos de ítems utilizados para medir la transparencia, e incluso el tipo de

transparencia analizado. Por ejemplo, uno de los estudios se centra exclusivamente en la transparencia contable. Otros trataron de ponderar la importancia de los ítems de transparencia o de medir la relevancia del indicador en otras áreas, como por ejemplo la eficiencia.

El hallazgo más significativo de la revisión sistemática de la literatura de España ha sido que el tema está poco investigado en el país, lo que da respuesta a nuestro objetivo general que consistía en analizar la producción científica sobre la transparencia y rendición de cuentas en el tercer sector español. En ese sentido, los resultados obtenidos en el presente estudio estructurado de la literatura existente, además de proporcionar evidencias sobre la actual frontera del conocimiento, tiene el potencial de contribuir para fomentar nuevas investigaciones y de servir de base para ellas.

En el Capítulo 3, se ha desarrollado el análisis estructurado de la literatura sobre transparencia y rendición de cuentas de Brasil, donde se ha tratado de revisar la literatura, igualmente en el período de 2010 a 2021, a través de 36 revistas científicas brasileñas de contabilidad, y posteriormente, una complementación al estudio, ampliándolo a nivel mundial, utilizando los mismos criterios usados en el análisis de España. En este sentido, el universo de investigación ha incluido todas las revistas de contabilidad calificadas en el país, con QUALIS CAPES, sin discriminar entre revistas con mayor o menor estrato. A diferencia de los estudios bibliométricos anteriores, que han utilizado para identificar los artículos la función de búsqueda en las páginas web de las revistas. En este sentido hemos realizado una búsqueda manual en cada una de las revistas, lo que nos ha proporcionado un resultado más fiable, considerando la realidad de Brasil, y se han revelado hallazgos interesantes sobre la temática analizada. Como principales resultados, se han alcanzado los que se presentan, de forma sucinta, a continuación:

- a) Una propensión de estudios realizados por 3 autores, seguido de los estudios con 4 y con 2, respectivamente;
- b) Poca continuidad por parte de los autores en términos de publicaciones;
- c) Un elevado número de *onetimes* frente a los *continuants*;
- d) Pequeña cantidad de estudios relacionados con la temática de la transparencia en el tercer sector;
- e) La mayoría de los estudios

suelen analizar reducidas muestras y con poco alcance territorial, restringiéndose a una localidad específica, como un determinado estado, municipio o región metropolitana. En definitiva, este estudio, basado en una amplia recopilación manual de datos, y posteriormente complementado con una revisión sistemática de la literatura, a través de *Web of Science* y Scopus, ha revelado elementos nuevos y significativos sobre este campo de conocimiento. Inicialmente, cabe resaltar que este estudio bibliométrico es, actualmente, el que más se ha profundizado sobre el tema. Además, después de haber examinado los artículos obtenidos, ha sido posible constatar que los trabajos previos han estudiado muestras pequeñas y restrictas a una localidad específica, sin alcance nacional. Asimismo, se ha comprobado que no hay ningún estudio sobre la transparencia en el tercer sector de Brasil publicado, en el período analizado, fuera del país, así como que los trabajos existentes no profundizan en la identificación de los factores determinantes de la transparencia online. Estos hallazgos revelan que la investigación en este campo en Brasil se encuentra todavía en un nivel incipiente y limitado. Por lo tanto, consideramos que este estudio puede servir de base para las futuras investigaciones en este campo en Brasil. Se espera, además, que el trabajo pueda despertar el interés de los investigadores noveles.

En el Capítulo 4, se ha propuesto un modelo objetivo de medición del nivel de transparencia de las ESFL. Con la aplicación del modelo diseñado ha sido posible determinar el Nivel de Transparencia General de una determinada entidad, así como el nivel de transparencia por dimensiones. Cabe recordar que las dimensiones que componen el índice general, en este estudio, han sido cinco: Financiera, Gestión y Gobierno, Responsabilidad Social, Capital Intelectual y Acceso a la Información y Navegabilidad de la página web. En este capítulo, también, se ha expuesto la base para los dos estudios empíricos, es decir, el de España y el de Brasil; capítulos 5 y 6, respectivamente. Se ha tratado, por tanto, de presentar la construcción del Índice de Transparencia, además de los objetivos e hipótesis de investigación, la relevancia y justificativa para la realización de los estudios empíricos, y, finalmente, cómo se ha hecho el análisis estadístico.

En el Capítulo 5, se ha desarrollado el estudio empírico sobre la transparencia de las ESFL de España. Para ello, se ha seleccionado una muestra compuesta por 215 entidades. Los resultados muestran que las entidades analizadas presentan valores elevados en la mayoría de las dimensiones de transparencia, y parece que ha calado entre las entidades españolas, la importancia de publicar y divulgar información para los distintos *stakeholders* para ganar su confianza e incrementar la legitimidad de la entidad. Los resultados han revelado una correlación significativa e inversamente proporcional con relación a la antigüedad (H2), en la dimensión del Nivel de Transparencia General (NTG); evidenciando que las entidades más recientes son las más transparentes. Este resultado está en consonancia con lo que dice la teoría de la legitimidad. Asimismo, respecto a la variable ubicación geográfica (H3), los resultados han mostrado que solamente el dominio Nivel de Transparencia de Capital Intelectual (NTCI) está influenciado significativamente, siendo el nivel de transparencia mayor en las ciudades de la Región Sur Península Ibérica. Los resultados también han revelado que la forma legal (H4) influye en el nivel de transparencia, pero únicamente en la dimensión NTCI; resultando ser las asociaciones las que presentaron mayores niveles de transparencia. Este resultado coincide con el alcanzado por Benito-Esteban et al. (2019). En lo relativo a la captación de recursos (H6), se constató una correlación significativa e inversamente proporcional exclusivamente en la dimensión NTCI. Por último, los resultados obtenidos han revelado que las variables tamaño de la entidad (H1) y tamaño del órgano de gobierno (H5) no ejercen influencia sobre el nivel de transparencia.

Asimismo, se han realizado dos análisis multivariantes. En el primero, modelo de Poisson, el resultado ha indicado que ninguna de las variables evaluadas presenta significatividad estadística para estimar la probabilidad de clasificar a una entidad en el grupo de alta de transparencia. Una posible explicación de esto es el predominio de entidades con alto nivel de transparencia en España, lo que genera una gran homogeneidad del nivel de transparencia de las ESFL.

Como resultado de la aplicación del modelo de regresión lineal múltiple, no ha habido permanencia de variables significativas, lo que refuerza lo expuesto anteriormente que las entidades españolas poseen nivel de transparencia homogéneo y no difieren acerca de los factores evaluados.

En el Capítulo 6, referente al estudio empírico de Brasil, con una muestra compuesta por 185 entidades, se ha tratado de contrastar las mismas seis hipótesis utilizadas en el estudio de España, además de dos hipótesis más, la auditoría y los títulos. Los resultados constatan que en las entidades de Brasil, el nivel de transparencia es solo bajo o medio, lo que indica todavía la necesidad de avanzar y concienciar a las entidades no lucrativas de sus efectos positivos. Los hallazgos también han ofrecido evidencia sobre los efectos de las variables tamaño, ubicación geográfica, forma legal y captación de recursos sobre el nivel de transparencia. Los resultados, por tanto, han revelado estadísticamente correlación significativa y directamente proporcional del tamaño (H1) con las dimensiones: Nivel de Transparencia General (NTG), Nivel de Transparencia Financiera (NTF), Nivel de Transparencia de Gestión y Gobierno (NTGG), Nivel de Transparencia de Capital Intelectual (NTCI) y Nivel de Transparencia de Navegabilidad (NTN); y de la Captación de recursos (H6), medido por los Ingresos, con las dimensiones NTGG y NTCI. Además, se ha encontrado relación entre las variables categóricas ubicación geográfica (H3) con prácticamente todas las dimensiones, excepto el NTCI; la forma legal (H4) con las dimensiones NTF, Nivel de Transparencia de Responsabilidad Social (NTRS) y NTCI; la auditoría (H7) con todas las dimensiones de transparencia; y, finalmente, los títulos (H8) con las dimensiones NTG, NTF y NTGG. Los resultados del presente estudio también han revelado que tanto la antigüedad (H2), como el tamaño del órgano de gobierno (H5) no influyen en el nivel de transparencia.

En el análisis multivariante mediante el Modelo de Poisson, las variables que han permanecido conjuntamente significativas fueron la ubicación geográfica, el tipo de ESFL y la auditoría. En el resultado del análisis multivariable a través el Modelo Lineal Múltiple para la clasificación de la transparencia de las entidades se ha comprobado que las variables

conjuntamente significativas para estimar el coeficiente de transparencia fueron las mismas resultantes en el modelo anterior, es decir, la ubicación geográfica, el tipo de ESFL y auditoría.

Por último, en el Capítulo 7, se ha realizado un análisis comparado del nivel de transparencia en el Tercer Sector de España y Brasil. Tras la comparación de las muestras de los dos países y haber confirmado que eran similares, se ha pasado a la discusión de los resultados por tipo de información, seguido de la comparación y discusión del análisis bivalente, entre las distintas variables y el nivel de transparencia.

El principal resultado de la medición del nivel de transparencia de los dos países ha sido que el NTG medio de las ESFL brasileñas ha resultado bajo, frente al de España que ha reflejado un alto nivel de transparencia. La comparación entre los ítems de los distintos bloques ha confirmado la superioridad de las entidades españolas frente a las brasileñas. De hecho, en ninguno de los ítems las brasileñas han superado las españolas.

Además, en este estudio se ha verificado si las variables tamaño de la entidad, antigüedad, ubicación geográfica, forma legal, tamaño del órgano de gobierno y captación de recursos, influyen tanto en el NTG, como en sus demás dimensiones: NTF, NTGG, NTRS, NTCl y NTN.

Los resultados del análisis comparado entre España y Brasil, conforme lo expuesto anteriormente, han demostrado que únicamente las variables ubicación geográfica y captación de recursos (hipótesis 3 y 6 respectivamente), coinciden en la dimensión NTCl. En todas las demás dimensiones divergen.

Del desarrollo de los estudios empíricos para evaluar el nivel de transparencia de las ESFL de España y Brasil, así como los factores que influyen en él, se ha comprobado, por tanto, una gran disparidad entre los países analizados. Tras la realización de los estudios y de compararlos, se reafirma, por ende, que uno de los principales resultados obtenidos ha sido el hecho de que el Nivel de Transparencia de las ESFL es influenciado de forma distinta en dependencia del país analizado. Se ha comprobado que las ESFL brasileñas todavía no tienen

implementada una verdadera cultura de transparencia, lo que diverge de las ESFL españolas que sí lo tienen.

Concluyentemente, el estudio desarrollado ha revelado claramente que Brasil tiene mucho que aprender de la experiencia de España en materia de transparencia en el tercer sector. La presente investigación ha aportado conocimientos más profundos del tercer sector de ambos países. Los resultados alcanzados, innegablemente, significan una importante contribución para el área del tercer sector. Conforme se ha constatado, los estudios en este campo son escasos en los dos países. Este trabajo, por tanto, ha contribuido a un mejor entendimiento del área de estudio, proporcionando informaciones actualizadas de cómo se encuentra actualmente la investigación sobre la transparencia en el tercer sector, lo cual puede ser de utilidad para todos los que investigan o pretendan investigar esa temática. Al mismo tiempo, puede servir de base para futuras investigaciones, además de fomentar el interés de nuevos investigadores, así como la integración entre académicos a través del desarrollo de redes de investigación y colaboración.

En lo que respecta a la falta de transparencia del tercer sector en Brasil, conforme se ha verificado, creemos que identificar, analizar y entender las causas que la explican puede ser el punto de partida para un proceso de transformación, es decir, de conversión de las ESFL brasileñas en organizaciones más transparentes y con ello, un sector más desarrollado, sostenible y actuante. Se espera que los resultados producidos puedan servir para, de alguna manera, impulsar el desarrollo de directrices y nuevas líneas estratégicas para el progreso del sector en Brasil, así como para establecer las bases metodológicas para la medición y análisis del nivel de transparencia de ESFL. Por otro lado, haber conocido y estudiado la realidad de España, donde ya existe una cultura de transparencia arraigada, incontestablemente, aporta *insights* que contribuyen a su implementación y adaptación en Brasil. El reto ahora consiste en hacer con que las ESFL asimilen, definitivamente, la importancia de la transparencia y, consiguientemente, la adopte como una práctica.

Finalmente, los hallazgos del presente estudio han proporcionado, por una parte, evidencias sobre la actual frontera del conocimiento sobre la transparencia y rendición de cuentas en el tercer sector, y, por otra parte, una contribución para el avance de esta. Sin embargo, no hay que olvidar que el estudio tiene limitaciones, las cuales entendemos como posibles líneas de investigación futura. En este sentido, pensamos que, con referencia a los estudios bibliométricos, tal vez fuera interesante medir la productividad de los autores en función de la revista donde publican, teniendo en cuenta si la revista está indexada y su respectivo factor de impacto, que permitiera hacer una ponderación. Además, el período de análisis puede ser ampliado, así como el campo de revistas analizadas.

En relación al estudio empírico, podría ser interesante ampliar el estudio a mayor número de entidades en los países analizados, así como incluir mayor número de variables para ver su impacto, y que en este caso no han podido ser incluidas por falta de información, como el impacto de la transparencia en las donaciones realizadas a las entidades. También podría ser interesante ampliar el número de países incluido en el análisis, para contrastar si esas diferencias entre España y Brasil se repiten también para otros países latinoamericanos. Otra línea de investigación que consideramos puede ser interesante es ampliar el estudio a las redes sociales, dado que en el estudio hemos constatado su uso por parte de las entidades, pero no hemos analizado su contenido, aspecto que consideramos puede ser importante para obtener evidencia sobre su uso también para informar a los stakeholder con aspectos relacionados con la gestión económica y financiera, el gobierno corporativo, o la responsabilidad social y sostenibilidad de la entidad.

El desarrollo del presente estudio nos ha mostrado que todavía hay mucho que investigar y profundizar en esta área del conocimiento, de forma que pretendemos seguir investigando y para ello contemplamos la creación de un grupo de investigación vinculado al Departamento de Ciencias Contables y Actuariales de la Universidad Federal de Pernambuco, para acompañar la



evolución de las ESFL en lo que respecta a la transparencia, la rendición de cuentas, el cumplimiento de normas y las buenas prácticas adoptadas por las entidades brasileñas.

## REFERENCIAS

- Ahmed, H. (2021). *Service Performance Reporting in New Zealand Charities*. [Tesis de Máster, Faculty of Business , Economics & Law - Auckland University of Technology].  
<http://orapp.aut.ac.nz/handle/10292/14561>
- Alemán, P. N. (2007). Deporte limpio y derecho: códigos de conducta y poder de dirección: la acción: comentario a la SAN de 4 de octubre de 2007. *Aranzadi social*, (5), 1338-1345.
- Alves, M. A. (2002). *Terceiro setor: o diálogo polêmico*. (Tesis doctoral). Obtenido de  
<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/4455>
- Antonelli, R. A., Augustinho, S. M., & Pacheco, V. (2015). O Uso da Informação Contábil pelas Organizações do Terceiro Setor: Práticas de Contabilidade das Fundações de Apoio das Universidades Públicas da Região Sul do Brasil. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 9(3), 171–184.
- Arantes, A. de A. R. B., & Soares, J. L. (2020). Relação entre Ambidestralidade e Sistemas de Controles Gerenciais em Ongs Brasileiras. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 1(1), 147–165. <https://doi.org/10.14392/asaa.2020130308>
- Archambeault, D. S., & Webber, S. (2018). Fraud survival in nonprofit organizations: Empirical evidence. *Nonprofit Management and Leadership*, 29(1), 29–46.  
<https://doi.org/10.1002/nml.21313>
- Arpa, A. (2007). Transparencia, honestidad y justicia. *El Periódico de Catalunya*, 5 de abril.
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas [AECA] (2002). *Código de Buenas Prácticas para la Divulgación de Información Financiera en Internet*. Documento nº 1 - Nuevas Tecnologías y Contabilidad. AECA, Madrid.
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas [AECA] (2003). *Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos*. Documento nº 23 - Comisión de Principios y Normas de Contabilidad. AECA, Madrid.

- Ávila, L. A. C. de, & Bertero, C. O. (2016). Governança no terceiro setor: um estudo de caso em uma fundação de apoio universitário. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 18(59), 125–144. <https://doi.org/10.7819/rbgn.v18i59.2107>
- Baamonde-Silva, X., García-Mirón, S., & Martínez-Rolán, X. (2017). Solidarity and digital transparency. Websites and social networks of the Spanish social action NGOs. *El Profesional de La Información*, 26, 438–446.
- Baker, H. K., Kumar, S., & Pattnaik, D. (2020). Fifty years of The Financial Review: A bibliometric overview. *Financial Review*, 55(1), 7–24. <https://doi.org/10.1111/fire.12228>
- Barbosa, D. M. S., Souza, A. A. de, & Ribeiro, J. E. (2021). Um Índice de Avaliação do Desempenho Operacional e Econômico-Financeiro de Hospitais sem Fins Lucrativos no Brasil. *Revista Mineira de Contabilidade*, 22(3), 72–85. <https://doi.org/https://doi.org/10.51320/rmc.v22i3.1252>
- Barros, A., Frazão, D., Bartoluzzio, A., Santos, M., & Vilela, M. (2018). Contabilidade do Terceiro Setor: Um Estudo Bibliométrico nos Principais Congressos de Contabilidade do Brasil. *Revista de Administração e Contabilidade*, 10(2), 2–13.
- Baylos, A. (2005). Códigos de conducta y acuerdos-marco de empresas globales: apuntes sobre su exigibilidad jurídica. *Lan Harremanak*, (12), 103-138.
- Behn, B. K., DeVries, D. D., & Lin, J. (2010). The determinants of transparency in nonprofit organizations: An exploratory study. *Advances in Accounting*, 26(1), 6–12. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2009.12.001>
- Bender, A., Pereira, M. de L., Bezerra, E. S., Celestino, É. J. M., & Oliveira, A. S. de. (2021). Uso de orçamento na gestão de entidades do terceiro setor: um estudo nas organizações da sociedade civil de interesse público (OSCIP) do Estado da Paraíba. *Revista de Informação Contábil*, 15(e-021001), 1–24.

- Benito-Esteban, C. I., Garcia-Rodriguez, I., & Elena Romero Merino, M. (2019). Towards a higher transparency. The use of websites by ngdos. *UCJC Business and Society Review*, 16(3), 18–71. <https://doi.org/10.3232/UBR.2019.V16.N3.01>
- Bonsón, E., & Escobar, T. (2004). La difusión voluntaria de información financiera en Internet. Un análisis comparativo entre Estados Unidos, Europa del Este y la Unión Europea. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 33 (123), 1063-1101.
- Bonsón-Ponte, E., Escobar-Rodríguez, T., & Flores-Muñoz, F. (2006). Online transparency of the banking sector. *Online Information Review*, 30(6), 714–730.
- Borges, C. A. M., Teodósio, A. dos S. de S., & Guerra, J. F. do C. (2012). Redes Sociais, Participação e Racionalidade: Um Estudo de Caso Sobre suas Tramas nas Organizações não Governamentais. *Revista do Instituto de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis - Sinergia*, 16(1), 31–41.
- Borges, E. F., Matias-Pereira, J., Borges, G. M. da C., & Silva, J. J. da. (2013). Educação Fiscal, Terceiro Setor e Funções de Governo: Uma Análise da Influência do Programa de Educação Fiscal do RN nos Indicadores das Funções de Governo dos Municípios. *REUNIR Revista de Administração, Ciências Contábeis e Sustentabilidade*, 3(4), 39–61. [https://repositorio.ufrn.br/jspui/bitstream/123456789/19218/1/EducaçãoFiscalTerceiro\\_2013.pdf](https://repositorio.ufrn.br/jspui/bitstream/123456789/19218/1/EducaçãoFiscalTerceiro_2013.pdf)
- Brusca, I., Blasco, P., & Labrador, M. (2022). Accountability in nonprofit organisations: the value of integrated reporting for the case of Spain. CIRIEC-España, *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 106, 123–147. <https://doi.org/https://doi.org/10.7203/CIRIEC-E.106.16926>
- Brusca, I., Manes Rossi, F., & Aversano, N. (2018). Accountability and Transparency to Fight against Corruption: An International Comparative Analysis. *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*, 20(5), 486–504. <https://doi.org/10.1080/13876988.2017.1393951>

- Cabedo, J. D., Fuertes-Fuertes, I., Maset-LLaudes, A., & Tirado-Beltrán, J. M. (2018). Improving and measuring transparency in NGOs: A disclosure index for activities and projects. *Nonprofit Management and Leadership*, 28(3), 329–348.  
<https://doi.org/10.1002/nml.21298>
- Campos, G. M., Moreira, R. de L., & Scalzer, R. S. (2014). Financial Reporting: Reflection On Transparency In The Third Sector. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 9(3), 130–142.
- Campos, L., Andion, C., Serva, M., Rossetto, A., & Assumpção, J. (2011). Performance Evaluation in Non-Governmental Organizations (NGOs): An Analysis of Evaluation Models and their Applications in Brazil. *Voluntas* 22, 238-258.  
<https://doi.org/10.1007/s11266-010-9145-5>
- Campuzano, C. (2007). ONGs: transparència, rendició de comptes, independència. [En línia]:  
<http://carlescampuzano.blogspot.com>
- Cardoso, T. (2010). Terceiro Setor e Imunidade. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 9(25), 9–18. <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v9n25p9-18>
- Carneiro, A. de F., Oliveira, D. de L., & Torres, L. C. (2011). Accountability e Prestação de Contas das Organizações do Terceiro Setor: Uma Abordagem à Relevância da Contabilidade. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 6(2), 90–105.
- Carvalho, A., Ferreira, M. R., & Lima, S. (2020). Web disclosure of institutional information in nonprofit organizations: an approach in Portuguese charities. *International Review on Public and Nonprofit Marketing*, 17(1), 41–58. <https://doi.org/10.1007/s12208-019-00235-1>
- Carvalho, A., Rodrigues, L. L., & Branco, M. C. (2017). Factors Influencing Voluntary Disclosure in the Annual Reports of Portuguese Foundations. *Voluntas*, 28(5), 2278–2311.  
<https://doi.org/10.1007/s11266-017-9883-8>

- Católico Segura, D., Buitrago Jenniffer, J., & Rodríguez Jeral, J. (2018). Transparencia activa, su relación con el ámbito de gobierno: caso administraciones públicas territoriales en Colombia. *Revista Logos, Ciencia & Tecnología*, 10(1).
- Cavalari Sales, J., Portulhak, H., & Pacheco, V. (2021). Elementos Marcantes da Prestação de Contas Voluntária das 100 Melhores ONGS do Brasil. *Administração Pública e Gestão Social*, 13(2).
- Cavalcante, M. F., Vasconcelos, A. L. F. de S., & Galvão, N. M. dos S. (2015). Procedimentos de Alocação de Custos em uma OSCIP à Luz das Normas Brasileiras de Contabilidade. *Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI - GECONT*, 2(2), 51–66.
- Celegatti, N., Sousa, R. C. da S., Toro, P. E. Z., & Colauto, R. D. (2021). Práticas de Governança Corporativa: O Caso de uma Entidade do Terceiro Setor. *ConTexto*, 21(49), 73–85.
- Center for Civil Society Studies. (s.f.). Comparative Nonprofit Sector Project at Johns Hopkins University. Johns Hopkins University. Recuperado el 25 de enero de 2019 de <https://ccss.jhu.edu/research-projects/comparative-nonprofit-sector-project/>
- Chagas, M. J. R., Cavalcante, D. S., Travassos, S. K. de M., Pinto, S. K. de M., & Silva, P. Z. P. da. (2020). Evidenciação contábil dos recursos auferidos pelas OSCIPs do nordeste brasileiro: um enfoque nas subvenções e assistências governamentais. *Revista Ambiente Contábil*, 12(2), 236–253. <https://doi.org/10.21680/2176-9036.2020v12n2id19282>
- Chagas, M. J. R., Luz, J. R. de M., Cavalcante, P. R. da N., & Araújo, A. O. (2011). Publicações Acadêmicas de Pesquisas em Contabilidade sobre Terceiro Setor no Brasil: Análise do Período de 2007 a 2009. *REUNIR - Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade*, 1(1), 1–17. <https://doi.org/10.18696/reunir.v1i1.16>
- Chaves, A. M. (2021). A Gestão e Accountability: Um Estudo sobre a Percepção dos Membros de Igrejas Evangélicas. *ConTexto*, 21(48), 16–30.

- <https://portal.tcu.gov.br/governanca/governanca-no-tcu/mecanismos-de-governanca/mecanismo-de-governanca/mecanismo-de-governanca>
- Chueke, G. V., & Amatucci, M. (2015). O que é bibliometria? Uma introdução ao Fórum. *Revista Eletrônica de Negócios Internacionais*, 10(2), 1–5.
- Coelho, D. J. C., & Callado, A. A. C. (2019). Evidências de isomorfismo na gestão de custos de entidades sem fins lucrativos do Brasil. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 18, 1–19. <https://doi.org/10.16930/2237-766220192757>
- Coelho, S. de C. T. (2000). *Terceiro Setor: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos*. São Paulo, Brasil: SENAC
- Colauto, R. D., Cunha, J. V. A. da, Avelino, B. C., & Oliveira, M. S. L. (2011). Avaliação do capital intelectual desenvolvido em organizações não governamentais: comparação entre entidades brasileiras e portuguesas. *Revista Enfoque: Reflexão Contábil*, 30(2), 9–23. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v30i2>.
- Conesa, M., Martinez, D. M., & Andrades, J. (2020). University foundations : an examination of the extent of their mandatory disclosures on their webpages. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 32(4), 529–549. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-12-2019-0185>
- Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988. (1988). Presidência da República. [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)
- Cooke, T. E. (1992). The impact of size, stock, market listing and industry type on disclosure in the Annual Reports of Japanese listed companies. *Accounting and Business Research*, 22(87), 229–237.
- Cornuelle, R. (2017). *Reclaiming the American Dream: the role of private individuals and voluntary associations*. New York, USA: Routledge.

- Corral-Lage, J., Maguregui Urionabarrenechea, M. L., & Elechiguerra Arrizabalaga, C. (2020). Relevancia de los indicadores relacionados con la comunicación y la rendición de cuentas en las entidades sin fines de lucro. *Cuadernos de Gestión*, 20(1), 15–40. <https://doi.org/10.5295/cdg.170790lm>
- Correia, S. É. N., Melo, L. S. A. de, & Oliveira, V. M. de. (2019). Inovação Social e Sociedade Civil: Conteúdo, Processos E Empoderamento. *REUNIR: Revista de Administração, Ciências Contábeis e Sustentabilidade*, 9(1), 50–62. <https://doi.org/10.18696/reunir.v9i1.891>
- Correio, N. I. F. (2020). Perícia Contábil: Análise Bibliométrica e Sociométrica em Periódicos Nacionais no Período de 2015 a 2019. *Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI - GECONT*, 7(1), 102–117.
- Costa, G. A. da, Machado, D. P., & Martins, V. de Q. (2020). A Eficiência do Controle Social em Licitações Municipais: Um Estudo nos Observatórios Sociais. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 15(4), 112–133. [https://doi.org/10.21446/scg\\_ufrj.v0i0.30870](https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v0i0.30870)
- Cramer, B. (2009). Using social media to advance your goals. *Nonprofit World*, 27, 20–21.
- Cunha, J. H. da C., & Pereira, J. M. (2012). Captação de recursos no terceiro setor: fatores estratégicos para divulgação de informações. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 9(18), 83–102. <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2012v9n18p83>
- Cunha, P. R. da, Klann, R. C., Rengel, S., & Scarpin, J. E. (2010). Procedimentos de auditoria aplicados pelas empresas de auditoria independente de Santa Catarina em entidades do terceiro setor. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 4(10), 65–85.
- Cunha, P. R. da, Masotti, F. G., Santos, V. dos, & Beuren, I. M. (2010). Balanço social no terceiro setor: análise do nível de adesão ao modelo IBASE de uma organização hospitalar. *Revista Enfoque: Reflexão Contábil*, 29(3), 76–93. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v29i3.11105>



- Custódio, E. B., Jacques, F. V. S., & Quintana, A. C. (2013). Organizações Sem Fins Lucrativos: Um Estudo Bibliométrico. *Revista Ambiente Contábil*, 5(2), 107–127.
- Dall'Agnol, C. F., Tondolo, R. da R. P., Tondolo, V. A. G., & Sarquis, A. B. (2017). Transparência e prestação de contas na mobilização de recursos no terceiro setor: um estudo de casos múltiplos realizado no sul do Brasil. *Revista Universo Contábil*, 13(2), 187–203. <https://doi.org/10.4270/ruc.2017215>
- Dang, C. T., & Owens, T. (2019). Does transparency come at the cost of charitable services? Evidence from investigating British charities. *CREDIT Research Paper, No. 19/02, The University of Nottingham, Centre for Research in Economic Development and International Trade (CREDIT), Nottingham*. <http://hdl.handle.net/10419/210853>
- Dang, C. T., & Owens, T. (2020). Does transparency come at the cost of charitable services? Evidence from investigating British charities. *Journal of Economic Behavior and Organization*, 172, 314–343. <https://doi.org/10.1016/j.jebo.2020.02.020>
- Dani, A. C., Vesco, D. G. D., & Scarpin, J. E. (2011). Contabilidade do Terceiro Setor: Um estudo bibliométrico em periódicos internacionais no período de 2006 a 2010. *CAP Accounting and Management*, 5(5), 113–120.
- de Andrés-Alonso, P., Azofra-Palenzuela, V., & Romero-Merino, M. E. (2010). Beyond the disciplinary role of governance: How boards add value to Spanish foundations. *British Journal of Management*, 21(1), 100–114. <https://doi.org/10.1111/j.1467-8551.2009.00645.x>
- Decreto nº 7.724 de 16 de maio de 2012. (2012). Regulamenta a Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, que dispõe sobre o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do caput do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição. Presidência da República. [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2012/decreto/d7724.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/decreto/d7724.htm)

- Decreto nº 8.726 de 14 de abril de 2016. (2016). Regulamenta a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014, para dispor sobre regras e procedimentos do regime jurídico das parcerias celebradas entre a administração pública federal e as organizações da sociedade civil. Presidência da República. [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2016/decreto/d8726.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/d8726.htm)
- Deegan, C. (2006). Legitimacy theory. En Z. Hoque (Ed.), *Methodological Issues in Accounting Research: Theories and Methods*. London: Spiramus.
- Del Campo Moreno, P., Herrador Alcaide, T. C., & Segovia San Juan, A. I. (2016). La transparencia organizativa y económica en la web de las fundaciones: Un estudio empírico para España. *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, 121, 62–88. <https://doi.org/10.5209/revREVE.2016.v121.49701>
- Denison, T. (2009). *Barriers to the effective use of web technologies by community sector organizations*. Prato: Monash University.
- Dethier, F., Delcourt, C., & Willems, J. (2021). Transparency of nonprofit organizations: An integrative framework and research agenda. *Journal of Philanthropy and Marketing*. <https://doi.org/10.1002/nvsm.1725>
- Donker, H., Poff, D., & Zahir, S. (2008). Corporate Values, Codes of Ethics, and Firm Performance: A Look at the Canadian Context. *Journal of Business Ethics*, 82(3), 527-537.
- Fagundes, J. A., Butner, L. B., Sturm, G. A., & Maciel, N. P. (2012). Formalização contábil em entidade de assistência social: um estudo de caso sob a ótica da gestão de custos. *ConTexto*, 12(21), 59–67.
- Faleh, J. de L., & Sauerbronn, F. F. (2018). Gerenciamento de Desempenho: uma discussão sobre sua aplicação no Terceiro Setor. *Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI - GECONT*, 5(1), 50–65.

- Farwell, M. M., Shier, M. L., & Handy, F. (2019). Explaining Trust in Canadian Charities: The Influence of Public Perceptions of Accountability, Transparency, Familiarity and Institutional Trust. *Voluntas*, 30(4), 768–782. <https://doi.org/10.1007/s11266-018-00046-8>
- Ferraz, T. V., Caldas, P. T., & Cavalcante, C. E. (2021). Volunteering and Citizenship: First Empirical Evidences of the Positive Impact in Brazil. *Base - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 18(2), 159–193. <https://doi.org/10.4013/base.2021.182.01>
- Ferreira, G. D., Carmo, C. H. S. do, Zanolla, E., Moura, P. J. P. de, & Nascimento, D. F. (2021). Qualidade da Informação Contábil: Análise Bibliométrica das Pesquisas em Cooperativas. *Revista Mineira de Contabilidade*, 22(3), 49–59. <https://doi.org/10.51320/rmc.v22i3.1234>
- Filho, L. S., Magro, C. B. dal, Varela, P. S., & Filho, J. R. T. (2013). Geração e distribuição de riqueza em entidades sem fins lucrativos de assistência social de Blumenau. *Revista Enfoque: Reflexão Contábil*, 32(2), 53–65. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v32i2.16714>
- Filho, R. N. L. (2010). Auditoria independente nos contratos de parceria em entidades do terceiro setor, à luz da lei 9.790/99. *Revista de Administração e Contabilidade. Faculdade Anísio Teixeira (FAT)*, 2(1), 15–27.
- Filho, R. N. L., Bruni, A. L., & Filho, J. B. C. (2010). Planejamento Estratégico em Entidades do Terceiro Setor: Uma análise na Região Metropolitana de Salvador. *Revista de Administração e Contabilidade. Faculdade Anísio Teixeira (FAT)*, 2(2), 4–19.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) (2001). Business and Financial Reporting, Challenges from the New Economy. Financial Accounting series, special report, nº 219-A
- França, J. A., Andrade, Á. P. de, Grazioli, A., Campelo, A. de L., Paes, J. E. S., Mol, L. de F., Carvalho, L. R. F., Monello, M. R., Martins, P. D., & Silva, S. V. (2015). *Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor*. 228.

[http://www.plataformamaisbrasil.gov.br/images/manuais/Manual\\_de\\_Procedimentos\\_para\\_o\\_Terceiro\\_Setor.pdf](http://www.plataformamaisbrasil.gov.br/images/manuais/Manual_de_Procedimentos_para_o_Terceiro_Setor.pdf)

Freeman, R. E. (1984). *Strategic Management: a stakeholder Approach*. Pitman Publishing.

Fuentes, J. (2007). Las organizaciones no lucrativas: necesidades de los usuarios de la información financiera. *Revista española del tercer sector*, (6), 39

Fundación PwC (2018). Radiografía del Tercer Sector Social en España: retos y oportunidades en un entorno cambiante.

Gálvez Rodríguez, M. del M., Caba Pérez, M. del C., & López-Godoy, M. (2009). La transparencia on-line de las ONG españolas. *Revista Española del Tercer Sector*, 13(August), 63–86.

Gálvez Rodríguez, M. del M., Caba Pérez, M. del C., & López-Godoy, M. L. (2012a). Cómo perciben las organizaciones no gubernamentales autorreguladoras la transparencia: Análisis comparativo de Latinoamérica versus Europa y Estados Unidos. *Latin American Research Review*, 47, 179–202. <https://doi.org/10.1353/lar.2012.0049>

Gálvez Rodríguez, M. del M., Caba Pérez, M. del C., & López-Godoy, M. L. (2012b). Determining Factors in Online Transparency of NGOs: A Spanish Case Study. *Voluntas*, 23(3), 661–683. <https://doi.org/10.1007/s11266-011-9229-x>

Gálvez-Rodríguez, M. del M., Caba-Perez, C., & López-Godoy, M. (2014a). Drivers for the proactive Online disclosure of information in the NGO sector: The Colombian case. *Online Information Review*, 38(6), 769–787. <https://doi.org/10.1108/OIR-05-2014-0113>

Gálvez-Rodríguez, M. del M., Caba-Perez, C., & López-Godoy, M. (2014b). Facebook: A new communication strategy for non-profit organisations in Colombia. *Public Relations Review*, 40, 868–870. <https://doi.org/10.1016/j.pubrev.2014.10.002>

Gálvez-Rodríguez, M. del M., Caba-Pérez, C., & López-Godoy, M. (2016a). Drivers of Twitter as a strategic communication tool for non-profit organizations. *Internet Research*, 26(5), 1052–1071. <https://doi.org/10.1108/IntR-07-2014-0188>

- Gálvez-Rodríguez, M. del M., Caba-Pérez, C., & López-Godoy, M. (2016b). NGOs Efficiency and Transparency Policy: The Colombian Case. *Innovar*, 26(60), 67–82.  
<https://doi.org/10.15446/innovar.v26n60.55534.G14>
- Gandía, J. L. (2011). Internet disclosure by nonprofit organizations: Empirical evidence of nongovernmental organizations for development in Spain. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 40(1), 57–78. <https://doi.org/10.1177/0899764009343782>
- García Santamaría, J. V., & Martín Matallana, J. (2017). La transparencia municipal en España: Análisis de los factores que más influyen en el grado de transparencia. *Revista Latina de Comunicación Social*, 72, 1148–1165. <https://doi.org/10.4185/RLCS-2017-1212>
- Giner, B. (1995). La divulgación de información financiera: una investigación empírica. *Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*, Madrid.
- Godoy, J. G. V., Raupp, F. M., & Tezza, R. (2016). Organizações do Terceiro Setor: Uma Abordagem Bibliométrica. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 11(1), 125–139.
- Goldbaum, S., & Pedrozo Jr., E. (2018). A prestação de contas das entidades privadas sem fins lucrativos em parcerias com a União (2008 a 2014). *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, 23(74), 89–115.
- Gollo, V., Schulz, S. J., & Rosa, F. S. da. (2014). Evidenciação Contábil em Entidades Brasileiras de Terceiro Setor: Adequação às Normas Brasileiras de Contabilidade. *ConTexto*, 14(27), 104–116.
- Gomes, G., Machado, D. G., Beuren, I. M., & Varela, P. S. (2011). Gênero e Estilo de Gestão: Um Estudo em Organizações Não Governamentais (ONGs) Brasileiras. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 6(2), 37–53.
- Good, K. J., Maragno, L. M. D., & Borba, J. A. (2018). Online Financial Disclosure as an Accountability Mechanism: Evidence from the World'S Top 100 NGOS. *Revista Universo Contábil*, 14(1), 161–180. <https://doi.org/10.4270/ruc.2018108>

- Greenlee, J., Fischer, M., Gordon, T., & Keating, E. (2007). An investigation of fraud in nonprofit organizations: Occurrences and deterrents. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 36(4), 676–694.
- Gubiani, C. A., Heinzmann, L. M., Scarpin, J. E., & Hein, N. (2011). Características de Governança Corporativa das OSCIPS do Programa de Microcrédito do Badesc. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, 22(4), 47–72.
- Guimarães, I. P., Pinho, L. de A., & Leal, R. S. (2010). Profissionalização da gestão organizacional no terceiro setor: um estudo de caso na Fundação Instituto Feminino da Bahia. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 13(3), 132–148.
- Hackler, D., & Saxton, G. D. (2007). The strategic use of information technology by nonprofit organizations: Increasing capacity and untapped potential. *Public Administration Review*, 67(3), 474–487.
- Harris, E. E., & Neely, D. (2021). Determinants and Consequences of Nonprofit Transparency. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 36(1), 195–220.  
<https://doi.org/10.1177/0148558X18814134>
- Healy, P. M., & Palepu, K. G. (2001). Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: a review of the empirical disclosure literature. *Journal of Accounting and Economics*, 31 (1-3), 405-440.
- Henrique, M. R., Silva, J. M. da, Saporito, A., & Silva, S. B. (2020). Contabilidade Tributária: Estudo Bibliométrico da Área Contábil entre o Período de 2010 a 2020. *Revista de Contabilidade e Controladoria*, 12(3), 148–164.  
<https://doi.org/http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v11i1.54092>
- Hyndman, N., & McConville, D. (2018). Trust and accountability in UK charities: Exploring the virtuous circle. *British Accounting Review*, 50(2), 227–237.  
<https://doi.org/10.1016/j.bar.2017.09.004>

- Ingenhoff, D., & Koelling, A. M. (2009). The potential of web sites as a relationship building tool for charitable fundraising NPOs. *Public Relations Review*, 35(1), 66–73.
- Innocenti, R. M., Lunkes, R. J., & Gasparetto, V. (2021). Institucionalização de regras e rotinas da contabilidade gerencial em uma fundação privada educacional catarinense: abordagem institucional do terceiro setor brasileiro. *Revista Ambiente Contábil*, 13(1), 302–323. <https://doi.org/10.21680/2176-9036.2021v13n1id19648>
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (28 de enero de 2020). *Estimativas da População*. Ministério da Economia. <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/populacao/9103-estimativas-de-populacao.html?=&t=resultados>
- Jensen, M., & Meckling, W. H. (1976). The Theory of Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3, 305-360.
- Jorge, F. dos S., Souza, Â. R. L. de, & Vendruscolo, M. I. (2021). Custos no Terceiro Setor: Um Panorama Quantitativo e Qualitativo da Produção Científica Nacional. *Pensar Contábil*, 23(80), 55–67. <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4477>
- Kiliç, M., Uyar, A., & Koseoglu, M. A. (2019). Co-authorship Network Analysis in the Accounting Discipline. *Australian Accounting Review*, 29(1), 235–251. <https://doi.org/10.1111/auar.12271>
- Krüger, L. M., Borba, J. A., & Silveira, D. da. (2012). Análise da Conformidade das Demonstrações Contábeis das Fundações Privadas de Saúde do Estado de Santa Catarina. *Revista de Informação Contábil*, 6(1), 1–22.
- Lacruz, A. J., Nossa, V., Guedes, T. de A., & Lemos, K. R. (2021). Efeito das Dimensões de Governança no Recebimento de Doações Vinculadas em ONGs Ambientais no Brasil. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 179–197. <https://doi.org/10.14392/asaa.2021140106>

- Lacruz, A. J., Nossa, V., Lemos, K. R., & Guedes, T. de A. (2021). Mensurando a Governança de Organizações não Governamentais: Proposta de Índice de Governança. *Contabilidade Vista & Revista*, 32(3), 98–122. <https://doi.org/10.22561/cvr.v32i3.6661>
- Laffin, N. H. F., & Raupp, F. M. (2016). Gestão de Custos e Prestação de Contas: Um Estudo em uma Organização sem fins Lucrativos. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 10(2), 5–25.
- Larrán, M., & García-Meca, E. (2004). Costes, Beneficios y Factores Ligados a la Política de Divulgación de Información Financiera. *Revista de Contabilidad*, 7(14), 75-111
- Lee, J. E., & Choi, A. (2019). The Effects of Financial Reporting Transparency and High-Quality Audit on Donations to Non-Profit Organizations : Evidence from Korean Charitable Organizations. *Journal of the Korea Convergence Society*, 10(1), 227–238.  
<https://doi.org/https://doi.org/10.15207/JKCS.2019.10.1.227>
- Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000. (2000). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Presidência da República. [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)
- Lei Complementar nº 131 de 27 de maio de 2009. (2009). Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Presidência da República.  
[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp131.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm)
- Lei Complementar nº 187 de 16 de dezembro de 2021. (2021). Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes e regula os procedimentos referentes à imunidade de contribuições à seguridade social de que trata o § 7º do art. 195 da Constituição Federal; altera as Leis nos 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário



Nacional), e 9.532, de 10 de dezembro de 1997; revoga a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, e dispositivos das Leis nos 11.096, de 13 de janeiro de 2005, e 12.249, de 11 de junho de 2010; e dá outras providências. Presidência da República.  
[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp187.htm#art47](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp187.htm#art47)

Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976. (1976). Dispõe sobre as Sociedades por Ações.

Presidência da República. [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404compilada.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404compilada.htm)

Lei nº 9.637 de 15 de maio de 1998. (1998). Dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais, a criação do Programa Nacional de Publicização, a extinção dos órgãos e entidades que menciona e a absorção de suas atividades por organizações sociais, e dá outras providências. Presidência da República.

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9637.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9637.htm)

Lei nº 9.790 de 23 de março de 1999. (1999). Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências.

Presidência da República. [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9790.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9790.htm)

Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002. (2002). Institui o Código Civil. Presidência da

República. [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406compilada.htm#indice](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm#indice)

Lei nº 11.638 de 28 de dezembro de 2007. (2007). Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Presidência da República.

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm)

Lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009. (2009). Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de

1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nos 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei no 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nos 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei no 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nos 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nos 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências.

Presidência da República. [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm)

Lei nº 12.527 de 18 de novembro de 2011. (2011). Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Presidência da República.

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm)

Lei nº 13.019 de 31 de julho de 2014. (2014). Estabelece o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua

cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco, mediante a execução de atividades ou de projetos previamente estabelecidos em planos de trabalho inseridos em termos de colaboração, em termos de fomento ou em acordos de cooperação; define diretrizes para a política de fomento, de colaboração e de cooperação com organizações da sociedade civil; e altera as Leis nºs 8.429, de 2 de junho de 1992, e 9.790, de 23 de março de 1999. Presidência da República.

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/lei/l13019.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l13019.htm)

Lei nº 13.204 de 14 de dezembro de 2015. (2015). Altera a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014, “que estabelece o regime jurídico das parcerias voluntárias, envolvendo ou não transferências de recursos financeiros, entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público; define diretrizes para a política de fomento e de colaboração com organizações da sociedade civil; institui o termo de colaboração e o termo de fomento; e altera as Leis nº 8.429, de 2 de junho de 1992, e 9.790, de 23 de março de 1999”; altera as Leis nº 8.429, de 2 de junho de 1992, 9.790, de 23 de março de 1999, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 12.101, de 27 de novembro de 2009, e 8.666, de 21 de junho de 1993; e revoga a Lei nº 91, de 28 de agosto de 1935. Presidência da República.

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13204.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13204.htm)

Lev, B. (2003). *Intangibles: Medición, Gestión e Información*. Deusto, Barcelona.

Ley 19 de 2013. (2013). De transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno. 9 de diciembre de 2013. BOE nº 295. <https://www.boe.es/eli/es/l/2013/12/09/19/con>

Ley 49 de 2002. (2002). De régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. 23 de diciembre de 2002. BOE nº 307.

<https://www.boe.es/eli/es/l/2002/12/23/49/con>

- Ley 50 de 2002. (2002). De Fundaciones. 26 de diciembre de 2002. BOE nº 310.  
<https://www.boe.es/eli/es/l/2002/12/26/50/con>
- Ley Orgánica 1 de 2002. (2002). Reguladora del Derecho de Asociación. 22 de marzo de 2002.  
BOE nº 73. <https://www.boe.es/eli/es/lo/2002/03/22/1/con>
- Lima, A. C. S. de, Correia, J. J. A., & Galvão, N. M. dos S. (2018). Análise Bibliométrica da Produção Científica Sobre Contabilidade do Terceiro Setor nos Últimos dez Anos. *Revista de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor*, 5(2), 507–530.  
<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/REPATS/article/view/8609/pdf>
- Lopes, L. da C., Andrade, C. S. de, Meira, J. M. de, Santos, A. A. dos, & Ferreira, J. O. L. (2012). Um Estudo Multicaso sobre a Gestão de Recursos Financeiros em Organizações do Terceiro Setor. *R C & C Revista de Contabilidade e Controladoria*, 4(3), 24–36.
- López, J. (2000). Buenas prácticas y negociación colectiva. *Revista española de derecho del trabajo*, (102), 325-344.
- López-Arceiz, F. J., Torres, L., & Bellostas, A. J. (2019). Is online disclosure the key to corporate governance? *Online Information Review*, 43(5), 893–921.  
<https://doi.org/10.1108/OIR-06-2018-0191>
- Lorca, M. C. B. C., & Avrichir, I. (2020). Orientação Empreendedora na Captação de Recursos Internacionais das Organizações da Sociedade Civil. *Brazilian Business Review*, 17(2), 169–191. <https://doi.org/https://doi.org/10.15728/bbr.2020.17.2.3>
- Low, J., & Kalafut, P. C. (2002). *Invisible Advantage: How Intangibles are Driving Business Performance*. Perseus Publishing.
- Lozano, J.F. (2013). Toma de decisión ética en la gestión de empresas: la aportación de la neuroética, *Daímon. Revista Internacional de Filosofía*, (59), 183-196.
- Lugoboni, L. F., Cabral, C. S. C., Chiroto, A. R., & Zittei, M. V. M. (2018). Indicadores de Desempenho como Ferramenta de Gestão no Terceiro Setor: um Caso Prático Aplicado

- a um Sindicato Patronal. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia - RACE*, 17(2), 732–756. <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.18593/race.v17i2.15197>
- Machado, R. das N. (2007). Análise cientométrica dos estudos bibliométricos publicados em periódicos da área de biblioteconomia e ciência da informação (1990-2005). *Perspectivas em Ciências da Informação*, 12(3), 2–20.
- Macohon, E. R., & Klann, R. C. (2014). Efeitos do Processo de Convergência Contábil Internacional nas Demonstrações Contábeis de Entidades do Terceiro Setor. *R C & C Revista de Contabilidade e Controladoria*, 6(3), 74–92.
- Maguregui Urionabarrenechea, M. L., Corral Lage, J., & Elechiguerra Arrizabalaga, C. (2019). La identificación de los grupos de interés de las entidades sin fines de lucro en la emisión de información transparente. *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, 131, 65–85. <https://doi.org/10.5209/reve.62814>
- Mahadi, R., Sariman, N. K., & Chen Hiung, A. L. (2021). Examining Financial Controls Practices Among Religious Non-Profit Organisations: A Case Study of Malaysia. *Case Studies in Business and Management*, 8(2), 1–13. <https://doi.org/10.5296/csbn.v8i2.18115>
- Maldonado, S., Escobar, N., & Marín, M. (2012). Divulgación de información contable-financiera en el sitio web de empresas cotizadas de Chile y México: un estudio exploratorio. *Cuadernos de Contabilidad*, 13, 395-425.
- Mapa das Organizações da Sociedade Civil (28 de enero de 2020). Total de OSC. Ministério da Economia. Instituto de Economia Aplicada. <https://mapaosc.ipea.gov.br/#>
- Marcuello, C., & Salas, V. (2001). Nonprofit organizations, monopolistic competition, and private donations: Evidence from Spain. *Public Finance Review*, 29(3), 183–207. <https://doi.org/10.1177/109114210102900301>
- Marcuello, C., Bellostas, A., Camón, J., Moneva, J. M., Laliena, A. C., & Ortas, E. (2007). Transparencia y sostenibilidad en las empresas de inserción aragonesas. *Fundación Economía Aragonesa. Documento de Trabajo 42/2007, January*, 1–83.

- Marques, B. A., Rody, P. H. A., Reina, D., & Campos, G. M. (2015). Terceiro Setor: Panorama das tendências de 1998 a 2013 por meio de um estudo bibliométrico. *Revista Enfoque: Reflexão Contábil*, 34(2), 71–89. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v34i2.23439>
- Marshall, M., Vines, J., Wright, P., Kirk, D. S., Lowe, T., & Wilson, R. (2018). Accountability work: Examining the values, technologies and work practices that facilitate transparency in Charities. *Conference on Human Factors in Computing Systems - Proceedings, 2018-April*, 1–12. <https://doi.org/10.1145/3173574.3173849>
- Martín-Pérez, V., & Martín-Cruz, N. (2017). La web como mecanismo de transparencia de las ONG. Más allá de la certificación. *Revista Española del Tercer Sector*, 137(December), 159–170.
- Martínez-Blasco, M., Argilés-Bosch, J. M., García-Blandón, J., & Martínez de Ibarreta Zorita, C. (2016). Factores influyentes en las citaciones en contabilidad: un análisis de la REFC. *Revista Espanola de Financiacion y Contabilidad*, 45(4), 487–516. <https://doi.org/10.1080/02102412.2016.1216815>
- Martins, M., & Martins, V. F. (2014). Governança corporativa no terceiro setor: um estudo de caso em fundação de serviços hospitalares. *Revista Mineira de Contabilidade*, 15(54), 6–13.
- Martins, O. S., & Júnior, V. F. de M. (2012). A Formação de Preços de Serviços no Terceiro Setor: Um Estudo de Caso no Estado da Paraíba. *REUNIR - Revista de Administração, Ciências Contábeis e Sustentabilidade*, 2(3), 14–32.
- Massaguer, J. (2006). *El nuevo derecho contra la competencia desleal: la directiva 2005/29/CE sobre prácticas comerciales desleales*. Madrid: Thomson Civitas.
- Medeiros, P. M. de, Vasconcelos, A. L. F. de S., & Souza, M. M. de M. (2016). Prestação de contas aplicada às entidades do terceiro setor: um estudo da conformidade com a ITG 2002. *CAP Accounting and Management*, 9(9), 102–116.

- Meller-da-Silva, F., & Lapedra, A. T. F. de. (2021). A Expansão de Casos de Ensino no Brasil: Uma Análise Bibliométrica de Periódicos e Eventos Científicos entre os Anos de 2007-2018. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace*, 12(1), 126–143. <https://doi.org/10.13059/racef.v12i1.784>
- Melo, A. C. de, & Vasconcelos, A. L. F. de S. (2017). Práticas de Integridade no Processo de Captação de Recursos pelas Organizações do Terceiro Setor. *Práticas em Contabilidade e Gestão*, 5(2). <https://doi.org/10.5935/2319-0485/praticas.v5n2p10-32>
- Merigó, J. M., & Yang, J.-B. (2017). Accounting Research: A Bibliometric Analysis. *Australian Accounting Review*, 27(1), 71–100. <https://doi.org/10.1111/auar.12109>
- Miguel, L. A. P., Lomelino, L. R., Miguel, S. V., & Dohme, V. D. (2020). Economic Freedom in the Third Sector: the Development of a Social Impact Business in a Civil Society Organization. *Revista Práticas em Contabilidade e Gestão*, 8(3), 1–24. <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.5935/2319-0485/praticas.v8n3e13663>
- Monserrat, J. (2009). *La transparencia y la rendición de cuentas en el Tercer Sector*. 5º Foro Tercer Sector, Fundación Luis Vives, Madrid.
- Monzón, J. L., & Cháves, R. (2018). Evolución reciente de la Economía Social en la Unión Europea. *Noticias de la Economía Pública Social y Cooperativa*, (57), 38-53.
- Moreno-Albarracín, A. L., Licerán-Gutiérrez, A., Ortega-Rodríguez, C., Labella, Á., & Rodríguez, R. M. (2020). Measuring What Is Not Seen - Transparency and Good Governance Nonprofit Indicators to Overcome the Limitations of Accounting Models. *Sustainability*, 12(7275), 1–20. <https://doi.org/10.3390/su12187275>
- Moreno-Albarracín, A. L., Ortega-Rodríguez, C., Licerán-Gutiérrez, A., Labella, Á., & Martínez, L. (2021). Transparency indicators to improve accountability for non-profit organizations: A spanish case study. *Technological and Economic Development of Economy*, 27(3), 763–782. <https://doi.org/10.3846/tede.2021.14821>

- Murtaza, N. (2011). Putting the lasts first: The case for community-focused and peer-managed NGO accountability mechanisms. *Voluntas*, 22, 1–17.
- Nascimento, R. S. do, Rabelo, M. M. S., & Viotto, R. (2020). O nível de disclosure em Organizações do Terceiro Setor (OTS) no Estado do Ceará. *Revista Ambiente Contábil*, 12(1), 234–254. <https://doi.org/10.21680/2176-9036.2020v12n1ID16503>
- Nginingini, A., & Saadeh, A. (2018). NZ charity: Building trust with donors through transparency. In A. France (Ed.), *Proceedings of the Applied Management Conference*. <http://researcharchive.wintec.ac.nz/6434/>
- Nogueira, K. F., & Gama, J. R. (2017). Accountability para os convênios das entidades do Terceiro Setor: uma análise da importância do profissional da contabilidade. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 226 (Julho-Agosto), 45–57.
- Oehler, J. E. (2000). Not-for-profit organizations can profit by investing in the internet. *The CPA Journal*, 70(12), 65.
- Oliveira, A. S. de, & Callado, A. A. C. (2018). Fatores Contingenciais e o Controle Gerencial: Uma Avaliação em Organizações não Governamentais (ONGS) Brasileiras. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 11(1), 92–109. <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.14392/asaa.2018110105>
- Oliveira, A. S. de, & Callado, A. A. C. (2019). Fatores Contingenciais Externos e a Mensuração de Desempenho: Um Estudo em Ongs Brasileiras. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 13(2), 235–249. <https://doi.org/10.17524/repec.v13i2.1928>
- Oliveira, C. E. de, Cunha, A. F., Souza, L. C. de, Moura, M. D. de, & Dutra, R. M. P. (2012). Um estudo acerca das entidades sem fins lucrativos situadas em Ituiutaba – MG. *Revista Mineira de Contabilidade*, 13(46), 6–14.
- Oliveira, W. E. S. de, & Coelho, C. U. F. (2017). Transparência das Informações e seu Impacto no Valor Econômico: um Estudo em Organizações do Terceiro Setor. *Pensar Contábil*, 19(69), 44–51.



- Oro, I. M., Vicenti, T., & Scarpin, J. E. (2014). Balanço social no terceiro setor: análise do modelo ibase com relação à transparência e prestação de contas à sociedade. *ConTexto*, 14(26), 76–89.
- Ortega-Rodríguez, C., Licerán-Gutiérrez, A., & Moreno-Albarracín, A. L. (2020). Transparency as a key element in accountability in non-profit organizations: A systematic literature review. *Sustainability*, 12(14). <https://doi.org/10.3390/su12145834>
- Pacheco, R. da R., Macagnan, C. B., & Seibert, R. M. (2016). Fatores Explicativos do Nível de Evidenciação de Informações de Organizações do Terceiro Setor. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 6(2), 72–93. <https://doi.org/10.18028/2238-5320/rgfc.v6n2p72-93>
- Paço, A. do, Rodrigues, L., & Rodrigues, R. G. (2015). A Imagem e a Consciência da Marca no Terceiro Setor e sua Influência sobre a Intenção de Doar. *Brazilian Business Review*, 12(5), 105–125. <https://doi.org/DOI:10.15728/bbr.2015.12.5.6> A
- Paes, J. E. S. (2018). *Fundações Associações e Entidades de Interesse Social* – 9 ed. - Rio de Janeiro: Forense.
- Parker, S., Bokoff, J., Camarena, J., Herweijer, R., Loe, C., Nysten-Wysochi, E., Philip, L., & Schnaidt, V. (2014). Abertura: desmistificando a transparência de investidores sociais. Grant Craft – *Foundation Center.*, 1–40.
- Patzlaff, A. C., & Patzlaff, P. M. G. (2011). O Estado e o Terceiro Setor: Perspectivas históricas Acerca das Transformações Trabalhistas. *CAP Accounting and Management*, 5(5), 121–125.
- Pejcal, J. (2020). The Transparency of Czech Foundations. *NISPAcee Journal of Public Administration and Policy*, 13(1), 157–188. <https://doi.org/10.2478/nispa-2020-0007>
- Pereira de Souza, L. A., Marcos Lima, E., de Oliveira Vendramin, E., & Pereira, C. A. (2021). Divulgar para quê? Índice de disclosure e a importância atribuída por doadores e

- gestores à divulgação voluntária de informação. *Administração Pública e Gestão Social*, 13(3).
- Pereira, M. de L., Paiva, S. B., & Bezerra, E. S. (2019). As Contribuições da Accountability aos Beneficiários para a Eficácia Organizacional: Um Estudo nas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) da Paraíba. *REUNIR: Revista de Administração, Ciências Contábeis e Sustentabilidade*, 9(2), 62–84.  
<https://doi.org/https://doi.org/10.18696/reunir.v9i2.875>
- Pérez, V. M., & Cruz, N. M. (2020). Influence of online transparency on efficiency. Analysis of spanish NGDOs. In *CIRIEC-España Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa* (Issue 99). <https://doi.org/10.7203/CIRIEC-E.99.15382>
- Pinheiro, I. B., & D'Angelo, M. J. (2021). Antecedentes e consequentes do processo de obtenção e renovação do Certificado de Entidades Beneficentes de Assistência Social (Cebas). *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 15(2), 203–224.  
<https://doi.org/10.17524/repec.v15i2.2774>
- Pinheiro, R. G., & Almeida, B. E. de. (2020). As Estratégias de Internacionalização: Um Estudo Bibliométrico Aplicando as Leis de Lotka, Bradford e Zipf na Base Spell no Período de 2008 a 2018. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace*, 11(1), 60–79. <https://doi.org/HTTP://DX.DOI.ORG/10.13059/RACEF.V.1111.656>
- Piza, S. C. de T., Parisi, C., Megliorini, E., & Gallo, M. F. (2012). A Aderência das Práticas Contábeis das Entidades do Terceiro Setor às Normas Brasileiras de Contabilidade: Um Estudo Multicaso de Entidades do Município de São Paulo-SP. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 17(3), 78–97.
- Portulhak, H., Vaz, C. V. P., Delay, A. J., & Pacheco, V. (2017). A qualidade da prestação de contas das entidades do terceiro setor: Uma análise a partir de sua relação com o comportamento dos doadores individuais. *Revista Enfoque: Reflexão Contábil*, 36(1), 45–63. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v36i1.31273>

- Pridgen, A., & Wang, K. J. (2012). Audit committees and internal control quality: Evidence from nonprofit hospitals subject to the single audit act. *International Journal of Auditing*, 16(2), 165–183. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2012.00448.x>
- Ramos, T. M., & Santos, T. R. (2020). O Balanço Social como Influência para uma Sociedade Empresarial Sustentável: Uma Análise Bibliométrica. *ConTexto*, 20(44), 13–28.
- Raupp, F. M., & Godoy, J. G. V. (2013) Transparência das maiores organizações não governamentais mundiais por meio de portais eletrônicos. *Revista de Contabilidade e Controladoria*, 50(3), 98-113.
- Real Decreto nº 1491 de 2011. Por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos. 24 de octubre de 2011. BOE nº 283. <https://www.boe.es/eli/es/rd/2011/10/24/1491>
- Real Decreto nº 1740 de 2003. Sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública. 19 de diciembre de 2003. BOE nº 11. <https://www.boe.es/eli/es/rd/2003/12/19/1740>
- Reheul, A. M., Van Caneghem, T., & Verbruggen, S. (2014). Financial Reporting Lags in the Non-profit Sector: An Empirical Analysis. *Voluntas*, 25(2), 352–377. <https://doi.org/10.1007/s11266-012-9344-3>
- Rengel, S., Cunha, P. R. da, Klann, R. C., & Scarpin, J. E. (2012). Importância do Balanço Social para as Entidades do Terceiro Setor sob a Ótica dos Gestores das APAES da Região do Alto Vale do Itajaí/SC. *Pensar Contábil*, 14(53), 5–15.
- Resolução CFC nº 1.328 de 18 de março de 2011. (2011). Dispõe sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade. Conselho Federal de Contabilidade. [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES\\_1328.pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1328.pdf)

- Resolução CFC nº 1.409 de 21 de setembro de 2012. (2012). Aprova a ITG 2002 – Entidade sem Finalidade de Lucros. Conselho Federal de Contabilidade.  
[https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES\\_1409.pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1409.pdf)
- Rey-Garcia, M., Martin-Cavanna, J., & Alvarez-Gonzalez, L. I. (2012). Assessing and Advancing Foundation Transparency: Corporate Foundations as a Case Study. *The Foundation Review*, 4(3). <https://doi.org/10.4087/FOUNDATIONREVIEW-D-12-00003.1>
- Ribeiro, H. C. M. (2020). Estado da Produção Científica Divulgada no Congresso UNB de Contabilidade e Governança: Análise Bibliométrica e Sociométrica. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace*, 11(2), 66–85.  
<https://doi.org/HTTP://DX.DOI.ORG/10.13059/RACEF.V11I2.671>
- Ribeiro, L. M. de P., & Timóteo, A. C. (2012). A Adoção dos Controles Internos em uma Organização do Terceiro Setor como Sustentabilidade Econômica: Um Estudo de Caso em uma Associação de Minas Gerais. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 9(17), 61–82. <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2012v9n17p61>
- Rocha Valencia, L. A., Queiruga, D., & González-Benito, J. (2015). Relationship Between Transparency and Efficiency in the Allocation of Funds in Nongovernmental Development Organizations. *Voluntas*, 26(6), 2517–2535.  
<https://doi.org/10.1007/s11266-014-9527-1>
- Rodrigues, R. C., Vieira, A. P. R., Santos, S. M. dos, Cabral, A. C. de A., & Pessoa, M. N. M. (2016). Contabilidade no Terceiro Setor: Estudo Bibliométrico no Período de 2004 a 2014. *ConTexto*, 16(34), 70–81.
- Rody, P. H. A., Altoé, B. M., Campos, G. M., & Reina, D. (2018). Características da Produção Científica sobre Terceiro Setor no Contexto Brasileiro: o que já foi investigado? *Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI - GECONT*, 5(1), 155–174.

- Rosa, A. A. S., Bastos, T. E. F., Silva, B. da, & Ribeiro, K. C. de S. (2020). Inovação em Logística e Operações: Um Estudo Bibliométrico sobre Gestão de Estoques no Brasil. *ABCustos*, 15(3), 1–23. <https://doi.org/10.47179/abcustos.v15i3.550>
- Ross, S. A. (1979). *Disclosure regulation in the financial markets: implications of modern finance theory and signaling theory. Issues in Financial Regulation*, New York. McGraw-Hill.
- Rueda, M. M. (2007). *Publicación de información financiera en Internet. Un modelo de ecuaciones estructurales aplicado a las entidades locales*. (Tesis doctoral).
- Ruiz Olabuénaga, J. I. (2001): El sector no lucrativo en España., CIRIC – España, *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, abril, nº 037, 51-78.
- Saddy, A. (2017). Códigos de conduta e boas práticas. *Revista de informação legislativa: RIL*, 54(215), 27-57. Recuperado de [https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/54/215/ril\\_v54\\_n215\\_p27](https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/54/215/ril_v54_n215_p27)
- Sáez-Martín, A., López-Hernández, A. M., & Caba-Pérez, C. (2019). Municipal size and institutional support as differential elements in the implementation of freedom of information legislation by Spanish local governments. *Public Management Review*, 23(1), 70–90. <https://doi.org/10.1080/14719037.2019.1668466>
- Sajardo, A. (1996). *Análisis económico del sector no lucrativo*. Tirant lo blanc edl, Valencia.
- Sajardo, A., & Chaves, R. (2006). Balance de tendencias en la investigación sobre tercer sector no lucrativo. Especial referencia al caso español, *CIRIC – España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, noviembre (56), 87-116.
- Salamon, L. M. (2018). Nonprofits: America's third largest workforce. *Nonprofit Employment Bulletin* nº 46, April.
- Salamon, L. M., & Anheier, H. K. (1997). "In Search of the Nonprofit Sector: The Question of Definition." En: Lester M. Salamon y Helmut K. Anheier, eds. *Defining the Nonprofit Sector: A Cross-National Analysis*. Manchester, U.K.: Manchester University Press.

- Salamon, L. M., & Turrillas, J. A. (2020). Spain's "la Caixa" Banking Foundation: A Global PtP Model. Johns Hopking Center. [http://p-t-p.org/wp-content/uploads/PtP\\_la-Caixa-Case-Study\\_FINAL.pdf](http://p-t-p.org/wp-content/uploads/PtP_la-Caixa-Case-Study_FINAL.pdf)
- Salamon, L. M., Sokolowski, S. W., Haddock, M. A., & Tice, H. S. (2013). The State of Global Civil Society and Volunteering: Latest findings from the implementation of the UN Nonprofit Handbook. *Working Paper N° 49*. March.
- Santana, A. F. dos S. de, & Azevedo, T. C. (2020). Evidenciação contábil das entidades sem fins lucrativos de assistência social em Feira de Santana (BA): abordagem à luz das normas brasileiras de contabilidade. *Revista Ambiente Contábil*, 12(1), 171–191. <https://doi.org/10.21680/2176-9036.2020v12n1ID16315>
- Santos, C. M. V. dos, Ohayon, P., & Pimenta, M. M. (2017). Disclosure via Website e as Características das Empresas do Terceiro Setor: Um Estudo Empírico das Entidades Cariocas. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 10(1), 73–90. <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.14392/asaa.2017100105>
- Santos, C. S. S. dos, Petry, D. R., Paludo, J. C., & Marco, B. de. (2017). Origem e Aplicação dos Recursos em Instituições sem Fins Lucrativos: Uma Análise da Pastoral da Criança no Brasil. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 7(3), 57–75.
- Sanzo-Pérez, M. J., Rey-Garcia, M., & Álvarez-González, L. I. (2017). The Drivers of Voluntary Transparency in Nonprofits: Professionalization and Partnerships with Firms as Determinants. *Voluntas*, 28(4), 1595–1621. <https://doi.org/10.1007/s11266-017-9882-9>
- Saxton, G. D., & Guo, C. (2011). Accountability online: Understanding the web-based accountability practices of nonprofit organizations. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 40(2), 270–295. <https://doi.org/10.1177/0899764009341086>
- Saxton, G. D., Kuo, J. S., & Ho, Y. C. (2012). The Determinants of Voluntary Financial Disclosure by Nonprofit Organizations. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 41(6), 1051–1071. <https://doi.org/10.1177/0899764011427597>

- Saxton, G. D., Neely, D. G., & Guo, C. (2014). Web disclosure and the market for charitable contributions. *J. Account. Public Policy*, 33, 127–144.
- Sediyama, G. A. S., Paula, C. L. S. de, Colauto, R. D., & Oliveira, G. J. P. (2013). Teoria da Entidade versus Teoria dos Fundos: uma análise da evidenciação das demonstrações financeiras de uma organização sem fins lucrativos. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 7(2), 4–21.
- Siedschalg, D., & Marinho, S. V. (2018). Fatores que Influenciam na Implementação da Estratégia em uma Universidade Sem Fins Lucrativos. *BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 15(3), 205–222.  
<https://doi.org/10.4013/base.2018.153.04>
- Silva, A. de L. M., Azevedo, E. P. R. de S., Vasconcelos, A. L. F. de S., Tavares, M. F. N., & Gomes, M. J. (2018). Percepção dos Contadores quanto às Dificuldades de Competência Técnica para a Implantação do SPED nas Entidades do Terceiro Setor, em Cumprimento à Instrução Normativa No 1.510/2014. *Revista Ambiente Contábil*, 10(1), 347–370.
- Silva, G. R. da. (2011). Análise de Mercado como Ferramenta para o Terceiro Setor. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 1(1), 58–71.
- Silva, M. Z., Sell, F. F., & Ferla, R. (2018). Relação entre Características Organizacionais e Desempenho Econômico-Financeiro em Organizações de Saúde. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 11(1), 47–70.  
<https://doi.org/http://dx.doi.org/10.14392/asaa.2018110103>
- Silva, T. L. da, Oliveira, M. C., Araújo, O. C., & Bugarim, M. C. C. (2011). Etapas e dificuldades de elaboração do balanço social de organizações não governamentais: um estudo de caso. *Revista de Educação e Pesquisa Em Contabilidade (REPeC)*, 5(1), 1–20.
- Silva, W. B. (2020). *An investigation into the effects of transparency of charities in Brazil* (Issue August). Tesis de Máster, Griffith College Dublin.

- Silveira, D. da, & Borba, J. A. (2010). Evidenciação Contábil de Fundações Privadas de Educação e Pesquisa: Uma Análise da Conformidade das Demonstrações Contábeis de Entidades de Santa Catarina. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, 21(1), 41–68.
- Simões, J. J. F., & Souza, A. A. de. (2020). Panorama da Literatura sobre a Governança Corporativa: Uma Análise Bibliométrica das Bases Teóricas e Abordagens mais Utilizadas em Artigos. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 10(3), 62–82. <https://doi.org/10.18028/rgfc.v10i3.8586>
- Simonetti, H. (2009). *Codici di autoregolamentazione e sistema delle fonti*. Napoli: Jovene.
- Smith, D. H. (1991). Four Sectors or Five? Retaining the Member-Benefit Sector, *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 20(2), 137-150.
- Soares, S. V., Ramos, F. M., Casagrande, J. L., & Nunes, N. A. (2019). Revisão integrativa da literatura brasileira sobre Contabilidade Financeira e Gerencial de organizações do Terceiro Setor. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 239 (Setembro-outubro), 63–83.
- Soto, E., & Cárdenas, J.A. (2007). *Ética en las organizaciones*, Ed. Mc Graw Hill.
- Souza, D. C., Santos, D. R. dos, Duarte, A. M. da P., & Barros, K. N. N. de O. (2020). Análise Bibliométrica e Cienciométrica da Produção Científica sobre Cooperativas e Sustentabilidade. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 25(3), 155–172.
- Souza, F. J. V. de, Dantas, A. B., Araújo, A. O., & Silva, M. C. da. (2012). Prestação de contas no terceiro setor: uma análise das entidades possuidoras do título de utilidade pública federal no estado do rio grande do norte. *ConTexto*, 12(21), 105–116.
- Souza, M. A. de, Buffon, B., Kuss, I. R., Flash, C. J., & Enzweiler, M. A. (2011). Gestão sustentável de instituição assistencial religiosa: um estudo na província São Francisco de Assis (PSFA). *ConTexto*, 11(20), 45–57.



- Souza Rovaris, N. R., Cavichioli, D., & Dall'Asta, D. (2020). Teoria das Escolhas Públicas: Uma Análise Bibliométrica do Período de 1996 a 2015. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace*, 11(1), 22–39.  
<https://doi.org/10.13059/racef.v11i1.576>
- Souza, S. A., Júnior, C. V. de O. C., & Albuquerque, K. S. L. de S. (2012). Auditoria Externa em Organizações do Terceiro Setor: Um Estudo da Percepção de Contadores e Não Contadores. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 2(2), 47–60.
- Tejedo-Romero, F., & Araujo, J. F. F. E. (2020). E-government-enabled transparency: The effect of electoral aspects and citizen's access to Internet on information disclosure. *Journal of Information Technology and Politics*, 17(3), 268–290.  
<https://doi.org/10.1080/19331681.2020.1713958>
- Tirado-Beltrán, J. M., Fuertes-fuertes, I., & Cabedo, J. D. (2020). Donor Reaction to Non-Financial Information Covering Social Projects in Nonprofits : A Spanish Case. *Sustainability*, 12, 1–17. <https://doi.org/10.3390/su122310146>
- Tondolo, R. da R. P., Tondolo, V. A. G., Longaray, A. A., & Mello, S. P. T. de. (2017). Implementação da Transparência em Organizações Sociais: Um Estudo Multicasos. *Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios*, 10(2), 81–98.  
<https://doi.org/10.19177/reen.v10e2201781-99>
- Trancoso, V. F., Siqueira, J. R. M. de, & Gomes, M. Z. (2019). GRI: A Percepção de Relevância por ONGs Fluminenses. *Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI - GECONT*, 6(2), 67–82.
- Tribunal de Cuentas de la Unión [TCU] (2020). Contexto geral das prestações de contas. Congresso Nacional. <https://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/contexto-geral-das-prestacoes-de-contas.htm>

- Trombetta, M. (2002). La decisión de revelar voluntariamente información de la empresa: desde el análisis teórico a una propuesta metodológica. *Documento de Trabajo*. Departamento de Economía de la Empresa. Universidad Carlos III, Madrid
- Trussel, J. M., & Parsons, L. M. (2007). Financial Reporting Factors Affecting Donations to Charitable Organizations. *Advances in Accounting*, 23, 263–285.  
[https://doi.org/10.1016/S0882-6110\(07\)23010-X](https://doi.org/10.1016/S0882-6110(07)23010-X)
- Unión Europea (2005) Parlamento Europeu. Directiva 2005/29/CE. Jornal Oficial da União Europeia, 11 jun. 2005. Disponible en: <https://www.boe.es/doue/2005/149/L00022-00039.pdf>. Acceso el: 04 de agosto de 2020.
- Uyar, A., Kılıç, M., & Koseoglu, M. A. (2020). Exploring the conceptual structure of the auditing discipline through co-word analysis: An international perspective. *International Journal of Auditing*, 24(1), 53–72. <https://doi.org/10.1111/ijau.12178>
- Valcárcel-Dueñas, M., & Solórzano-García, M. (2019). Digitalization, monitoring and evaluation of the social economy impact. Analysis of spanish third sector of social action. “Juntos por el empleo” case study. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 95, 143–159. <https://doi.org/10.7203/CIRIEC-E.95.13128>
- Varandas, R. N., Villa, P., & Colauto, R. D. (2012). Teorias da Propriedade, Entidade e Fundos: Uma Análise da Evidenciação das Demonstrações Financeiras de Empresas Sem Fins Lucrativos. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 6(2), 21–38.
- Vasconcelos, A. L. F. de S., Francisco, I. N. M., Rossa, P. P. V., & Josino, R. da C. (2019). Fluxos de Caixa Orçado, Realizado e Projetado: Um Relato Tecnológico de Diagnóstico em uma Organização Religiosa. *Práticas em Contabilidade e Gestão*, 7(1), 1–27.  
<https://doi.org/http://dx.doi.org/10.5935/2319-0485/praticas.v7n1>
- Vasconcelos, A. L. F. de S., Melo, A. C. de, Ferreira, E. B., Slomski, V., & Slomski, V. (2021). Práticas de Conformidade no Processo de Captação de Recursos das Organizações do

- Terceiro Setor. *Revista Práticas em Contabilidade e Gestão*, 9(1), 1–29.  
<https://doi.org/http://dx.doi.org/10.5935/2319-0485/praticas.v9n1e14181>
- Vazzano, V. S. (2018). Teorías sobre la divulgación de la información voluntaria [en línea].  
*Anuario de la Facultad de Ciencias Económicas del Rosario*, 13. Disponible en:  
<https://repositorio.uca.edu.ar/handle/123456789/8666>
- Verrechia, R. E. (1983). Discretionary disclosure. *Journal of Accounting and Economics*, 5, 179-194.
- Verrechia, R. E. (2001). Essays on disclosure. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1-3), 97-180.
- Vesco, D. G. D., Santos, A. C. dos, & Scarpin, J. E. (2015). Análise do Campo Científico em Pesquisas com a Temática “ Terceiro Setor ” no Brasil sob a Perspectiva de Redes Sociais. *ConTexto*, 15(29), 47–61.
- Vidal, P., & Grabulosa, L. (2007). El debate sobre la transparencia en el tercer sector. Una visión transversal a través de artículos de opinión. *Colección Debates OTS. Observatorio del Tercer Sector*, 06, 1–32. <https://www.ptonline.com/articles/how-to-get-better-mfi-results>
- Vidal, P., & Valls, N. (2006). Las entidades del tercer sector y la construcción de la confianza: la importancia de la transparencia. *Colección Debates OTS. Observatorio del Tercer Sector*, 02, 1–28. <https://www.ptonline.com/articles/how-to-get-better-mfi-results>
- Villarroya Lequericaonandia, M. B., & Inglada Galiana, M. E. (2014). Do Spanish NGOs Accountability’s Mechanisms Voluntarily? Analysis of a Group of Spanish NGOs of the Rules Proposed by the Fundacion Lealtad. *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, 115(2º Cuatrimestre), 186–214.
- Villarroya Lequericaonandia, M. B., & Ramos Sánchez, S. (2018). Do Spanish accounting standards for NGOs provide an ideal framework for the presentation of transparent financial report? Similarities and differences with international standars applied by the 20

- most important NGOs in the world. *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, 128, 212–247. <https://doi.org/10.5209/reve.60736>
- Villiers, C. de, & Hsiao, P.-C. K. (2018). A review of accounting research in Australasia. *Accounting & Finance*, 58(4), 993–1026.
- Voese, S. B., Arruda, L. L., & Cherobim, A. P. M. S. (2012). Fontes de Financiamento Terceiro Setor: Análise Evolutiva 2000 – 2009 na Pastoral da Criança. *CAP Accounting and Management*, 6(6), 124–138.
- Voese, S. B., & Reptczuk, R. M. (2011). Características e peculiaridades das entidades do terceiro setor. *ConTexto*, 11(19), 31–42.
- Wagenhofer, A. (1990). Voluntary disclosure with a strategic opponent. *Journal of Accounting and Economics*, 12(4), 341-363.
- Waters, R. D. (2007). Nonprofit organizations' use of the internet: a content analysis of communication trends on the internet sites of the philanthropy 400. *Nonprofit Management & Leadership*, 18(1), 58-76.
- Watts, R., & Zimmerman, J. (1986). *Positive Accounting Theory*. Prentice-Hall. Englewood Cliffs. New Jersey.
- Yasmin, S., & Ghafran, C. (2021). Accountability and legitimacy of non-profit organisations: Challenging the current status quo and identifying avenues for future research. *Financial Acc & Man.*, 37, 399–418. <https://doi.org/https://doi.org/10.1111/faam.12280>
- Yates, D., & Difrancesco, R. M. (2022). The view from the front line : shifting beneficiary accountability and interrelatedness in the time of a global pandemic. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 35(1), 85–96. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-08-2020-4811>
- Zhang, M., Espada, M. C., Estébanez, R. P., & Urquía-Grande, E. (2020). Transparencia contable de las Organizaciones No Gubernamentales: Estudio de caso de Cruz Roja

Española y Cruz Roja China. *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, 135, 1–13.

<https://doi.org/https://dx.doi.org/10.5209/REVE.69189>

Zittei, M. V. M., Politelo, L., & Scarpin, J. E. (2016). Nível de Evidenciação Contábil de

Organizações do Terceiro Setor. *Administração Pública e Gestão Social*, 8(2), 85–94.

Zupic, I., & Čater, T. (2015). Bibliometric Methods in Management and Organization.

*Organizational Research Methods*, 18(3), 429–472.

<https://doi.org/10.1177/1094428114562629>

### Apêndice A. Investigação contábil sobre el tercer sector, por año

Nº	Año	Artículo	Autor(es) / año
1	2010	Terceiro setor e imunidade.	Cardoso (2010)
2	2010	Evidenciação contábil de fundações privadas de educação e pesquisa: uma análise da conformidade das demonstrações contábeis de entidades de Santa Catarina.	Silveira y Borba (2010)
3	2010	Auditoria independente nos contratos de parceria em entidades do terceiro setor, à luz da lei 9.790/99.	Filho (2010)
4	2010	Planejamento estratégico em entidades do terceiro setor: uma análise na região metropolitana de salvador.	Filho et al. (2010)
5	2010	Procedimentos de auditoria aplicados pelas empresas de auditoria independente de Santa Catarina em entidades do terceiro setor.	Cunha et al. (2010)
6	2010	Balanço social no terceiro setor: análise do nível de adesão ao modelo IBASE de uma organização hospitalar.	Cunha, Masotti, et al. (2010)
7	2010	Profissionalização da gestão organizacional no terceiro setor: um estudo de caso na Fundação Instituto Feminino da Bahia.	Guimarães et al. (2010)
8	2011	Contabilidade do terceiro setor: um estudo bibliométrico em periódicos internacionais no período de 2006 a 2010.	Dani et al. (2011)

Nº	Año	Artículo	Autor(es) / año
9	2011	O Estado e o terceiro setor: perspectivas históricas acerca das transformações trabalhistas.	Patzlaff y Patzlaff (2011)
10	2011	Características e peculiaridades das entidades do terceiro setor.	Voese y Reptczuk (2011)
11	2011	Gestão sustentável de instituição assistencial religiosa: um estudo na província São Francisco de Assis (PSFA).	M. A. de Souza et al. (2011)
12	2011	Publicações acadêmicas de pesquisas em contabilidade sobre terceiro setor no Brasil: análise do período de 2007 a 2009.	Chagas et al. (2011)
13	2011	Características de governança corporativa das OSCIPS do programa de microcrédito do Badesc.	Gubiani et al. (2011)
14	2011	Etapas e dificuldades de elaboração do balanço social de organizações não governamentais: um estudo de caso.	Silva et al. (2011)
15	2011	Análise de mercado como ferramenta para o terceiro setor.	G. R. da Silva (2011)
16	2011	Avaliação do capital intelectual desenvolvido em organizações não governamentais: comparação entre entidades brasileiras e portuguesas.	Colauto et al. (2011)
17	2011	Gênero e estilo de gestão: um estudo em organizações não governamentais (ONGs) brasileiras.	Gomes et al. (2011)

Nº	Año	Artículo	Autor(es) / año
18	2011	<i>Accountability</i> e prestação de contas das organizações do terceiro setor: uma abordagem à relevância da contabilidade.	Carneiro et al. (2011)
19	2012	Fontes de financiamento terceiro setor: análise evolutiva 2000 – 2009 na pastoral da criança.	Voese et al. (2012)
20	2012	Formalização contábil em entidade de assistência social: um estudo de caso sob a ótica da gestão de custos.	Fagundes et al. (2012)
21	2012	Prestação de contas no terceiro setor: uma análise das entidades possuidoras do título de utilidade pública federal no estado do Rio Grande do Norte.	F. J. V. de Souza et al. (2012)
22	2012	Importância do balanço social para as entidades do terceiro setor sob a ótica dos gestores das APAES da região do alto vale do Itajaí/SC.	Rengel et al. (2012)
23	2012	Um estudo multicaso sobre a gestão de recursos financeiros em organizações do terceiro setor.	Lopes et al. (2012)
24	2012	A formação de preços de serviços no terceiro setor: um estudo de caso no estado da Paraíba.	Martins y Júnior (2012)
25	2012	A adoção dos controles internos em uma organização do terceiro setor como sustentabilidade econômica: um estudo de caso em uma associação de Minas Gerais.	Ribeiro y Timóteo (2012)
26	2012	Captação de recursos no terceiro setor: fatores estratégicos para divulgação de informações.	J. H. da C. Cunha y Pereira (2012)



Nº	Año	Artículo	Autor(es) / año
27	2012	Teorias da propriedade, entidade e fundos: uma análise da evidenciação das demonstrações financeiras de empresas sem fins lucrativos.	Varandas et al. (2012)
28	2012	A aderência das práticas contábeis das entidades do terceiro setor às normas brasileiras de contabilidade: um estudo multicaso de entidades do município de São Paulo - SP.	Piza et al. (2012)
29	2012	Auditoria externa em organizações do terceiro setor: um estudo da percepção de contadores e não contadores.	S. A. Souza et al. (2012)
30	2012	Análise da conformidade das demonstrações contábeis das fundações privadas de saúde do estado de Santa Catarina.	Krüger et al. (2012)
31	2012	Redes sociais, participação e racionalidade: um estudo de caso sobre suas tramas nas organizações não governamentais.	Borges et al. (2012)
32	2012	Um estudo acerca das entidades sem fins lucrativos situadas em Ituiutaba – MG.	C. E. de Oliveira et al. (2012)
33	2013	Educação fiscal, terceiro setor e funções de governo: uma análise da influência do programa de educação fiscal do RN nos indicadores das funções de governo dos municípios.	E. F. Borges et al. (2013)
34	2013	Organizações sem fins lucrativos: um estudo bibliométrico.	Custódio et al. (2013)

Nº	Año	Artículo	Autor(es) / año
35	2013	Teoria da entidade versus teoria dos fundos: uma análise da evidenciação das demonstrações financeiras de uma organização sem fins lucrativos.	Sediyama et al., (2013)
36	2013	Geração e distribuição de riqueza em entidades sem fins lucrativos de assistência social de Blumenau.	L. S. Filho et al. (2013)
37	2014	Balanço social no terceiro setor: análise do modelo IBASE com relação à transparência e prestação de contas à sociedade.	Oro et al. (2014)
38	2014	Evidenciação contábil em entidades brasileiras de terceiro setor: adequação às normas brasileiras de contabilidade.	Gollo et al. (2014)
39	2014	Efeitos do processo de convergência contábil internacional nas demonstrações contábeis de entidades do terceiro setor.	Macohon y Klann (2014)
40	2014	Governança corporativa no terceiro setor: um estudo de caso em fundação de serviços hospitalares.	M. Martins y Martins (2014)
41	2014	Financial reporting: reflection on transparency in the third sector.	Campos et al. (2014)
42	2015	A imagem e a consciência da marca no terceiro setor e sua influência sobre a intenção de doar.	Paço et al. (2015)
43	2015	Análise do campo científico em pesquisas com a temática “terceiro setor” no Brasil sob a perspectiva de redes sociais.	Vesco et al. (2015)

Nº	Año	Artículo	Autor(es) / año
44	2015	O uso da informação contábil pelas organizações do terceiro setor: práticas de contabilidade das fundações de apoio das universidades públicas da região sul do brasil.	Antonelli et al. (2015)
45	2015	Procedimentos de alocação de custos em uma OSCIP à luz das normas brasileiras de contabilidade.	Cavalcante et al. (2015)
46	2015	Terceiro Setor: panorama das tendências de 1998 a 2013 por meio de um estudo bibliométrico.	Marques et al. (2015)
47	2016	Prestação de contas aplicada às entidades do terceiro setor: um estudo da conformidade com a ITG 2002.	Medeiros et al. (2016)
48	2016	Governança no terceiro setor: um estudo de caso em uma fundação de apoio universitário.	Ávila y Bertero (2016)
49	2016	Gestão de custos e prestação de contas: um estudo em uma organização sem fins lucrativos.	Laffin y Raupp (2016)
49	2016	Contabilidade no Terceiro Setor: Estudo Bibliométrico no Período de 2004 a 2014.	Rodrigues et al. (2016)
50	2016	Fatores explicativos do nível de evidenciação de informações de organizações do terceiro setor.	Pacheco et al. (2016)
51	2016	Organizações do terceiro setor: uma abordagem bibliométrica.	Godoy et al. (2016)
52	2017	<i>Disclosure</i> via website e as características das empresas do terceiro setor: um estudo empírico das entidades cariocas.	Santos et al. (2017)

Nº	Año	Artículo	Autor(es) / año
53	2017	Transparência das informações e seu impacto no valor econômico: um estudo em organizações do terceiro setor.	W. E. S. de Oliveira & Coelho (2017)
55	2017	Práticas de integridade no processo de captação de recursos pelas organizações do terceiro setor.	Melo y Vasconcelos (2017)
56	2017	<i>Accountability</i> para os convênios das entidades do Terceiro Setor: uma análise da importância do profissional da contabilidade.	Nogueira y Gama (2017)
57	2017	Origem e aplicação dos recursos em instituições sem fins lucrativos: uma análise da pastoral da criança no brasil.	C. S. S. dos Santos et al. (2017)
58	2017	A qualidade da prestação de contas das entidades do terceiro setor: uma análise a partir de sua relação com o comportamento dos doadores individuais.	Portulhak et al. (2017)
59	2017	Transparência e prestação de contas na mobilização de recursos no terceiro setor: um estudo de casos múltiplos realizado no sul do brasil.	Dall’Agnol et al. (2017)
60	2018	Relação entre características organizacionais e desempenho econômico-financeiro em organizações de saúde.	M. Z. Silva et al. (2018)
61	2018	Fatores contingenciais e o controle gerencial: uma avaliação em organizações não governamentais (ONGs).	A. S. de Oliveira y Callado (2018)

Nº	Año	Artículo	Autor(es) / año
62	2018	Fatores que influenciam na implementação da estratégia em uma universidade sem fins lucrativos.	Siedschalg y Marinho (2018)
63	2018	Percepção dos contadores quanto às dificuldades de competência técnica para a implantação do SPED nas entidades do terceiro setor, em cumprimento à Instrução Normativa nº 1.510/2014.	A. de L. M. Silva et al. (2018)
64	2018	Indicadores de desempenho como ferramenta de gestão no terceiro setor: Um caso prático aplicado a um sindicato patronal.	Lugoboni et al. (2018)
65	2018	Características da produção científica sobre terceiro setor no contexto brasileiro: o que já foi investigado?	Rody et al. (2018)
66	2018	Gerenciamento de desempenho: uma discussão sobre sua aplicação no Terceiro Setor.	Faleh y Sauerbronn (2018)
67	2018	Evidenciação financeira online como mecanismo de <i>Accountability</i> : evidências das 100 top ONGs do mundo.	Good et al. (2018)
68	2019	Fluxos de caixa orçado, realizado e projetado: um relato tecnológico de diagnóstico em uma organização religiosa.	Vasconcelos et al. (2019)
69	2019	Inovação social e sociedade civil: conteúdo, processos e empoderamento.	Correia et al. (2019)
70	2019	As Contribuições da <i>Accountability</i> aos Beneficiários para a Eficácia Organizacional: Um Estudo nas	Pereira et al. (2019)

Nº	Año	Artículo	Autor(es) / año
		Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) da Paraíba.	
71	2019	Revisão integrativa da literatura brasileira sobre Contabilidade Financeira e Gerencial de organizações do Terceiro Setor.	Soares et al. (2019)
72	2019	Evidências de isomorfismo na gestão de custos de entidades sem fins lucrativos do Brasil.	Coelho y Callado (2019)
73	2019	Fatores contingenciais externos e a mensuração de desempenho: um estudo em ONGs brasileiras.	A. S. de Oliveira y Callado (2019)
74	2019	GRI: A percepção de relevância por ONGs fluminenses.	Trancoso et al. (2019)
75	2020	Relação entre Ambidestralidade e Sistemas de Controles Gerenciais em ONGs Brasileiras.	Arantes y Soares (2020)
76	2020	Orientação Empreendedora na Captação de Recursos Internacionais das Organizações da Sociedade Civil.	Lorca y Avrichir (2020)
77	2020	A Eficiência do Controle Social em Licitações Municipais: Um Estudo nos Observatórios Sociais.	Costa et al. (2020)
78	2020	Evidenciação contábil dos recursos auferidos pelas OSCIPs do nordeste brasileiro: um enfoque nas subvenções e assistências governamentais.	Chagas et al. (2020)
79	2020	Economic Freedom in the Third Sector: the Development of a Social Impact Business in a Civil Society Organization.	Miguel et al. (2020)

Nº	Año	Artículo	Autor(es) / año
80	2020	Evidenciação contábil das entidades sem fins lucrativos de assistência social em Feira de Santana (BA): abordagem à luz das normas brasileiras de contabilidade.	Santana y Azevedo, (2020)
81	2020	O nível de disclosure em Organizações do Terceiro Setor (OTS) no Estado do Ceará.	Nascimento et al. (2020)
82	2021	Efeito das Dimensões de Governança no Recebimento de Doações Vinculadas em ONGs Ambientais no Brasil.	Lacruz, Nossa, Guedes, et al. (2021)
83	2021	Mensurando a Governança de Organizações não Governamentais: Proposta de Índice de Governança.	Lacruz, Nossa, Lemos, et al. (2021)
84	2021	Volunteering and Citizenship: First Empirical Evidences of the Positive Impact in Brazil.	Ferraz et al. (2021)
85	2021	Antecedentes e consequentes do processo de obtenção e renovação do Certificado de Entidades Beneficentes de Assistência Social (Cebas).	Pinheiro y D'Angelo (2021)
86	2021	Custos no Terceiro Setor: Um Panorama Quantitativo e Qualitativo da Produção Científica Nacional.	Jorge et al. (2021)
87	2021	Um Índice de Avaliação do Desempenho Operacional e Econômico-Financeiro de Hospitais sem Fins Lucrativos no Brasil.	Barbosa et al. (2021)
88	2021	Institucionalização de regras e rotinas da contabilidade gerencial em uma fundação privada	Innocenti et al. (2021)

---

Nº	Año	Artículo	Autor(es) / año
		educacional catarinense: abordagem institucional do terceiro setor brasileiro.	
89	2021	A Gestão e Accountability: Um Estudo sobre a Percepção dos Membros de Igrejas Evangélicas.	Chaves (2021)
90	2021	Práticas de Governança Corporativa: O Caso de uma Entidade do Terceiro Setor.	Celegatti et al. (2021)
91	2021	Uso de Orçamento na Gestão de Entidades do Terceiro Setor: Um Estudo nas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) do Estado da Paraíba.	Bender et al. (2021)
92	2021	Práticas de Conformidade no Processo de Captação de Recursos das Organizações do Terceiro Setor.	Vasconcelos et al. (2021)

---



**Apéndice B. Líneas de investigación por año**

<b>Línea de investigación</b>	<b>nº artículos</b>	<b>año</b>
<i>Accountability</i> y Eficiencia Organizativa	1	2019
<i>Accountability</i> y Rendición de Cuentas	1	2011
<i>Accountability</i> y Valoración del Profesional Contable	1	2017
<i>Accountability</i> y Gestión	1	2020
Análisis de desempeño	2	2018
Análisis de desempeño	1	2020
Análisis de desempeño	1	2021
Análisis de los Estados Financieros / Cumplimiento de las normas	2	2012
Auditoría	2	2010
Auditoría externa en ESFL	1	2012
Balance Social	1	2011
Balance Social / Informe de Sostenibilidad	1	2011
Balance Social / Informe de Sostenibilidad	1	2012
Captación de Recursos	2	2017
Captación de Recursos	1	2020
Captación de Recursos	1	2021
Control Interno	1	2012
Control Interno	1	2020
Costes	1	2012
Costes	1	2015
Costes	1	2019
Costes	1	2021
Costes y Rendición de Cuentas	1	2016
Divulgación de Información	2	2012
Divulgación de Información	1	2016
Divulgación de Información	1	2017
Divulgación de información	1	2018
Divulgación de información	3	2020
Divulgación de Información / Estados Financieros	1	2010

<b>Línea de investigación</b>	<b>nº artículos</b>	<b>año</b>
Divulgación de Información / Estados Financieros	1	2013
Divulgación de Información y Cumplimiento de las Normas	1	2014
Estudio bibliométrico y/o Revisión de la Literatura	2	2011
Estudio bibliométrico y/o Revisión de la Literatura	1	2013
Estudio bibliométrico y/o Revisión de la Literatura	2	2015
Estudio bibliométrico y/o Revisión de la Literatura	2	2016
Estudio bibliométrico y/o Revisión de la Literatura	1	2018
Estudio bibliométrico y/o Revisión de la Literatura	1	2019
Gestión	2	2010
Gestión	1	2011
Gestión	1	2018
Gestión	2	2021
Gestión de recursos financieros	1	2012
Gestión Estratégica	1	2018
Gestión Estratégica. Uso de técnica de análisis de mercado como instrumento estratégico	1	2011
Gestión sostenible	1	2011
Gobernanza	1	2011
Gobernanza	1	2014
Gobernanza	1	2016
Gobernanza	3	2021
Innovación	1	2019
Innovación	1	2020
Transparencia y/o Rendición de Cuentas	1	2012
Transparencia y/o Rendición de Cuentas	2	2014
Transparencia y/o Rendición de Cuentas	1	2016
Transparencia y/o Rendición de Cuentas	3	2017

### Apéndice C. Lista de ESFL de España

Nº	ESFL
1	A Toda Vela
2	Acción Solidaria de Galicia – ASDEGAL
3	ADACEN – Asociación de Daño Cerebral de Navarra
4	ADCOR
5	ADELA – Asociación Española de Esclerosis Lateral Amiotrófica
6	ADEMNA – Asociación de Esclerosis Múltiple de Navarra
7	ADEMTO – Asociación de Esclerosis Múltiple de Toledo
8	ADEPSI
9	ADFYPSE
10	ADIPA – Asociación de Discapacitados Psíquicos de Antequera y de su comarca
11	ADISLI – Atención de Personas con Discapacidad Intelectual Ligera e Inteligencia Límite
12	AEPEF- Asociación Española de Paraparesia Espástica Familiar Strümpell Lorrain
13	AESLEME – Asociación para el Estudio de la Lesión Medular
14	AFA Faro de Chipiona
15	AFA La Bañeza
16	AFAGA Alzheimer
17	AFANDEM
18	AFANIAS – Asociación Pro-Personas con Discapacidad Intelectual
19	AFES Salud Mental
20	Agora – Asociación de personas participantes
21	Alternativa en Marcha
22	Amadip Esmement Fundació
23	AMAFE- Asoc. Madrileña de Amigos y Familiares de Enfermos con Esquizofrenia
24	AMAI-TLP
25	Amica
26	AMIRES – Asociación de Miopía Magna con Retinopatías
27	AMPARA
28	Anesvad
29	ANTARES

Nº	ESFL
30	APACAF
31	APADEMA
32	APADIS
33	APASCIDE
34	Apice-Asociación Andaluza de Epilepsia
35	APROSU
36	ARCORES España
37	ASION – Asociación Infantil Oncológica de Madrid
38	ASLEUVAL – Asociación para la lucha contra la Leucemia de la Comunidad Valenciana
39	Asociación Achalay
40	Asociación Andaluza de Hemofilia
41	Asociación Barró
42	Asociación Bokatas
43	Asociación Candelita
44	Asociación Cultural Norte Joven
45	Asociación de Enfermedades Raras D'Genes
46	Asociación de Familiares de Enfermos de Alzheimer de Astorga y Comarca
47	Asociación de Padres de niños con cáncer de la Comunidad Valenciana – ASPANION
48	Asociación de Padres de Personas con Autismo de Burgos
49	Asociación España con ACNUR
50	Asociación Española Contra el Cáncer
51	Asociación Española de Aniridia
52	Asociación IEMAKAIE
53	Asociación Juan XXIII
54	Asociación Mostoleña de Esclerosis Múltiple – AMDEM
55	Asociación Navarra Nuevo Futuro
56	Asociación Nuevo Futuro
57	Asociación Puente de Esperanza Madrid
58	Asociación Sociocultural ASCM
59	Asociación Talismán
60	Asociación Valenciana de Caridad – Casa Caridad Valencia

Nº	ESFL
61	ASPANAES
62	ASPID – Associació de Paraplègics i Discapacitats Físics de Lleida
63	ASPRONAGA
64	ASTRAPACE – Asociación para el tratamiento de personas con Parálisis Cerebral y Patologías Afines
65	ATADES
66	Autismo Sevilla
67	Avante 3
68	Ayuda en Acción
69	Banco de Alimentos de Bizkaia
70	Banco de Alimentos de Gipuzkoa
71	Banco de Alimentos de Granada
72	Banco de Alimentos de Huelva
73	Banco de Alimentos de Madrid
74	Banco de Alimentos de Navarra
75	Banco de Alimentos de Sevilla
76	Banco de Alimentos de Zaragoza
77	Banco de Alimentos Medina Azahara
78	BANCOSOL
79	BASIDA
80	Casal dels Infants per a l'acció social als barris
81	CEAFA – Confederación Española de Asociaciones de Familiares de Personas con Alzheimer y otras Demencias
82	CEOM
83	CES Proyecto Hombre Madrid
84	CESAL
85	Cocina Económica de Ferrol
86	COEM – Cirujanos Ortopédicos de España para el Mundo
87	CONCAES – Confraternidad Carcelaria de España
88	Confederación Salud Mental España
89	Cooperación Internacional ONG
90	Coordinadora Síndrome de Down de Catalunya

Nº	ESFL
91	DAU
92	Domus Pacis – Casal de la Pau
93	Down Coruña
94	Down Ourense
95	ECODES
96	Educo – Fundación Educación y Cooperación
97	El Arca de Noé Nazaret
98	Energía Sin Fronteras
99	Entreculturas
100	Envera – Asociación de Empleados de Iberia Padres de Personas con Discapacidad
101	FEDER – Federación Española de Enfermedades Raras
102	Federación de Scouts-Exploradores de España (ASDE)
103	Federación Salud Mental Castilla y León
104	FESBAL – Federación Española de Bancos de Alimentos
105	Fontilles
106	Fundació Cassià Just
107	Fundació Catalana de l'Esplai (FCE) y Fundación Esplai (FE)
108	Fundació Cívica Oreneta del Vallès
109	Fundació Formació i Treball – FiT
110	Fundació Joan Salvador Gavina
111	Fundación A la Par
112	Fundación Abrente
113	Fundación Adalias
114	Fundación ADEMO
115	Fundación Adsis
116	Fundación Agustina Zaragoza
117	Fundación Alas Madrid
118	Fundación Almenara
119	Fundación Altius España
120	Fundación AMÁS Empleo
121	Fundación AMÁS Social
122	Fundación AMPAO

---

<b>Nº</b>	<b>ESFL</b>
123	Fundación Balia por la infancia
124	Fundación Betesda
125	Fundación Blas Méndez Ponce Ayuda al Niño Oncológico
126	Fundación BOBATH
127	Fundación Cadete
128	Fundación Cal Pau
129	Fundación CEE Prodis
130	Fundación Científica AECC
131	Fundación CINDE
132	Fundación CODESPA
133	Fundación CRIS de investigación para vencer el cáncer
134	Fundación CUDECA
135	Fundación CurArte
136	Fundación Deporte y Desafío
137	Fundación Diversitas
138	Fundación Esclerosis Múltiple – FEM
139	Fundación Esperanza y Alegría
140	Fundación Exit
141	Fundación FADE
142	Fundación Federico Ozanam
143	Fundación Francisco Luzón
144	Fundación Gil Gayarre
145	Fundación Hay Salida
146	Fundación Hospitalaria de la Orden de Malta
147	Fundación Iniciativa Social
148	Fundación ITER
149	Fundación Juan XXIII Roncalli para la discapacidad intelectual
150	Fundación Junior Achievement España
151	Fundación Kirira
152	Fundación La Caridad
153	Fundación Lukas, Ayuda a la Discapacidad
154	Fundación Make-A-Wish® Spain Ilusiones
155	Fundación Menudos Corazones

---

---

<b>Nº</b>	<b>ESFL</b>
156	Fundación Mozambique Sur
157	Fundación Nantik Lum
158	Fundación NED – Neurocirugía, Educación y Desarrollo
159	Fundación Oncológica Infantil Enriqueta Villavecchia
160	Fundación Pablo Horstmann
161	Fundación Patronato Jesús Abandonado de Murcia
162	Fundación Pequeño Deseo
163	Fundación Pere Tarrés
164	Fundación Prodis
165	Fundación Quiero Trabajo
166	Fundación Ramón Rey Ardid
167	Fundación Recal
168	Fundación Recover
169	Fundación REDMADRE
170	Fundación Salud Infantil
171	Fundación Secretariado Gitano
172	Fundación Síndrome de Down de Madrid
173	Fundación También
174	Fundación Tengo Hogar
175	Fundación Tierra de hombres – España
176	Fundación Tomillo
177	Fundación UNICEF Comité Español
178	Fundación Why Not
179	Fundación World Vision International (World Vision España)
180	FUTUBIDE – Fundación Tutelar Gorabide
181	GRANDES AMIGOS
182	GREC Mallorca – Grupo de Educadores de Calle y Trabajo con Menores
183	InteRed
184	Itwillbe
185	Jóvenes y Desarrollo
186	La Torre de Hortaleza
187	Madre Coraje
188	Manos Unidas

---



---

Nº	ESFL
189	Médicos del Mundo
190	Movimiento Scout Católico
191	Nadiesolo voluntariado, de la Fundación Desarrollo y Asistencia
192	Niños con Cáncer- Federación Española de Padres de Niños con Cáncer
193	Nuevo Futuro Las Palmas
194	ONGD DELWENDE Al servicio de la vida
195	Payasos sin Fronteras
196	Payasospital
197	Plan International España
198	Plena inclusión
199	Plena inclusión Castilla la Mancha
200	Plena inclusión Madrid
201	Prójimo Próximo
202	PROYDE
203	Proyecto Hombre Granada
204	Proyecto Hombre Navarra
205	PSE Por la Sonrisa de un Niño
206	S.A.U.C.E. – Solidaridad, Ayuda y Unión Crean Esperanza
207	SECOT
208	Servei Solidari per a la Inclusió Social
209	Sociedad Española de Ornitología SEO/BirdLife
210	Som-Fundació Catalana Tutelar
211	Sonrisas de Bombay
212	STOP ACCIDENTES
213	UPACESUR Atiende
214	Vipeika
215	YMCA España`

---

### Apêndice D. Lista de ESFL de Brasil

Nº	ESFL
1	APA-TO - Alternativas para a Pequena Agricultura no Tocantins
2	AATR-BA - Associação de Advogados de Trabalhadores Rurais
3	ABDL - Associação Brasileira de Difusão do Livro
4	ABGLT - Associação Brasileira de Lésbicas, Gays, Bissexuais, Travestis, Transexuais e Intersexos
5	ABHP - Associação Brasileira de Homeopatia Popular
6	ABIA - Associação Brasileira Interdisciplinar de AIDS
7	ABRATH - Associação Brasileira dos Terapeutas Holísticos
8	ABREC - Associação Bauruense de Apoio e Assistência ao Renal Crônico
9	ABRIGO RAINHA SÍLVIA
10	AÇÃO EDUCATIVA - Ação Educativa - Assessoria, Pesquisa e Informação
11	ACARI
12	ACTIONAID BRASIL - ActionAid Brasil
13	ADELCO - Associação para o Desenvolvimento Local Co-produzido
14	AELA - Aliança Ecosocialista Latino-Americana
15	AESOS - Associação Educacional Sons no Silêncio
16	AFABE - Associação dos Filhos e Amigos de Bezerros
17	AGENDA PÚBLICA
18	AGENDHA - Assessoria e Gestão em Estudos da Natureza, Desenvolvimento Humano e Agroecologia
19	AMAZONA - Associação de Prevenção à Aids
20	AMENCAR - Associação de Apoio à Criança e ao Adolescente
21	APAE
22	APALBA - Associação das Pessoas com Albinismo na Bahia
23	APMS - Associação dos Procuradores do Município do Salvador
24	APRENDIZ
25	ASPLANDE - Assessoria & Planejamento para o Desenvolvimento
26	AS-PTA - Assessoria e Serviços a Projetos em Agricultura Alternativa
27	ASSESOAR - Associação de Estudos, Orientação e Assistência Rural
28	ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL LABOR - Associação Educacional Labor
29	AVANTE - Educação e Mobilização Social

Nº	ESFL
30	AVICITECS – CENTRO VIANEI DE EDUCAÇÃO POPULAR - Associação Vianei de Cooperação e Intercâmbio no Trabalho, Educação, Cultura e Saúde
31	AVISA LÁ - Instituto Avisa Lá Formação Continuada de Educadores
32	BRASA
33	CAA - Centro de Agricultura Alternativa do Norte de Minas
34	CAATINGA - Centro de Assessoria e Apoio aos Trabalhadores e Instituições Não-Governamentais Alternativas
35	CACES - Centro de Atividades Culturais, Econômicas e Sociais
36	CAMP - Centro de Assessoria Multiprofissional
37	CAMPO - Centro de Assessoria ao Movimento Popular
38	CAMTRA - Casa da Mulher Trabalhadora
39	CAPA - Centro de Apoio e Promoção da Agroecologia
40	CAPINA - Cooperação e Apoio a Projetos de Inspiração Alternativa
41	CASA DA CULTURA DA BAIXADA FLUMINENSE - Casa da Cultura Centro de Formação Artística e Cultural da Baixada Fluminense
42	CASA DE PASSAGEM
43	CCLF - Centro de Cultura Luiz Freire
44	CDD-BR - Católicas pelo Direito de Decidir
45	CDDH-PETRÓPOLIS - Centro de Defesa dos Direitos Humanos de Petrópolis - Grupo Ação, Justiça e Paz
46	CDHEP - Centro de Direitos Humanos e Educação Popular de Campo Limpo
47	CDHMGB - Centro dos Direitos Humanos Maria da Graça Braz
48	CDHP - Centro de Direitos Humanos de Palmas
49	CDJBC - Centro de Assessoria e Serviço aos/às Trabalhadores/as da Terra Dom José Brandão de Castro
50	CDVHS - Centro de Defesa da Vida Herbert de Souza
51	CEAP-RS
52	CEAS-BA - Centro de Estudos e Ação Social
53	CEBI - Centro de Estudos Bíblicos
54	CECIP - Centro de Criação de Imagem Popular
55	CECOR - Centro de Educação Comunitária Rural
56	CEDAP - Centro de Educação e Assessoria Popular

Nº	ESFL
57	CEDAPS - Centro de Promoção da Saúde
58	CEDECA CASA RENASCER - CEDECA Casa Renascer
59	CEDECA-BA - Centro de Defesa da Criança e do Adolescente Yves de Roussan
60	CEDECA-CE - Centro de Defesa da Criança e do Adolescente do Ceará
61	CEDEDICA - Centro de Defesa dos Direitos Humanos da Criança e do Adolescente
62	CEDENPA - Centro de Estudos e Defesa do Negro no Pará
63	CEERT - Centro de Estudos das Relações do Trabalho e Desigualdades
64	CENDHEC - Centro Dom Helder Câmara de Estudos e Ação Social
65	CENPEC - Centro de Estudos e Pesquisas em Educação, Cultura e Ação Comunitária
66	CENTRAC - Centro de Ação Cultural
67	CENTRO SABIÁ - Centro de Desenvolvimento Agroecológico Sabiá
68	CEPIA - Cidadania, Estudo, Pesquisa, Informação e Ação
69	CESE - Coordenadoria Ecumênica de Serviço
70	CETAP - Centro de Tecnologias Alternativas Populares
71	CETRA - Centro de Estudos do Trabalho e de Assessoria ao Trabalhador
72	CF8 - Centro Feminista 8 de Março
73	CFEMEA - Centro Feminista de Estudos e Assessoria
74	CFSS - Coletivo Feminista Sexualidade e Saúde
75	CGGDH – GASPARGARCIA - Centro Gaspar Garcia de Direitos Humanos
76	CHAPADA - Centro de Habilitação e Apoio ao Pequeno Agricultor do Araripe
77	CIEG - Centro Interdisciplinar de Estudos Grupais Enrique Pichon-Rivière
78	CIPÓ - CIPÓ Comunicação Interativa
79	CIRAS - Centro de Integração Raio de Sol
80	CJC - Centro de Estudos e Pesquisas Josué de Castro
81	CMC - Centro das Mulheres do Cabo
82	CMN - Casa da Mulher do Nordeste
83	CNMP - Centro Nordestino de Medicina Popular
84	COMISSÃO PRÓ ÍNDIO DE SÃO PAULO - Comissão Pró Índio de São Paulo
85	COMSAÚDE - Comunidade de Saúde, Desenvolvimento e Educação
86	COMUNICAÇÃO E CULTURA - Comunicação e Cultura
87	CPCD - Centro Popular de Cultura e Desenvolvimento

Nº	ESFL
88	CRIA - Centro de Referência Integral de Adolescentes
89	CRIAR BRASIL - Centro de Imprensa, Assessoria e Rádio
90	CRIAR BRASIL - Centro de Imprensa, Assessoria e Rádio
91	CRIOLA - Criola
92	CTI - Centro de Trabalho Indigenista
93	CVI - Centro de Vida Independente do Rio de Janeiro
94	DESER - Departamento de Estudos Sócio-Econômicos Rurais
95	ECOAR - Instituto Ecoar para Cidadania
96	ECOS - Comunicação em Sexualidade
97	EQUIP - Escola de Formação Quilombo dos Palmares
98	ESCOLA DE GOVERNO - Associação Instituto de Política e Formação Cidadã
99	ESCOLA PECIRCO
100	ESPAÇO - Espaço Formação Assessoria e Documentação
101	ESPLAR - Esplar Centro de Pesquisa e Assessoria
102	ETAPAS - Equipe Técnica de Assessoria, Pesquisa e Ação Social
103	FASE - Federação de Órgãos para Assistência Social e Educacional
104	FÉ E ALEGRIA BRASIL - Fundação Fé e Alegria do Brasil
105	FICAS
106	FLD - Fundação Luterana de Diaconia
107	FOAESP - Fórum das Ongs Aids do Estado de São Paulo
108	FTM - Fundação Terra Mirim - Centro de Luz
109	FUNDAÇÃO BENTO RUBIÃO - Fundação CDDH Bento Rubião
110	FUNDAÇÃO SOS MATA ATLÂNTICA - Fundação SOS Pró-Mata Atlântica
111	FUNDIFRAN - Fundação de Desenvolvimento Integrado do São Francisco
112	GACC-CE - Grupo de Apoio às Comunidades Carentes do Ceará
113	GACC-MA - Grupo de Apoio às Comunidades Carentes do Maranhão
114	GAMBA - Grupo Ambientalista da Bahia
115	GAPA-SP - Grupo de Apoio à Prevenção à Aids Brasil São Paulo
116	GDA - Instituto cultural grão de areia
117	GELEDÉS - Instituto da Mulher Negra
118	GERMEN - Grupo de Defesa e Promoção Socioambiental
119	GESTOS - Gestos - Soropositividade, Comunicação e Gênero
120	GIV - Grupo de Incentivo a Vida

Nº	ESFL
121	GMM - Grupo Mulher Maravilha
122	GREENPEACE BRASIL - Greenpeace Brasil
123	GRUPO CURUMIM - Grupo Curumim - Gestação e Parto
124	GRUPO PELA VIDDA
125	GTC-AESS - Grupo Transas do Corpo
126	GTP+ - Grupo de Trabalhos em Prevenção Posithivo
127	IBASE - Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econmicas
128	IBEAC - Instituto Brasileiro de Estudos e Apoio Comunitário Queiróz Filho
129	IBRACE - Instituto Brasil Central
130	IDACO - Instituto de Desenvolvimento e Ação Comunitária
131	IDEC - Instituto Brasileiro de Defesa do Consumidor
132	IDhES - Instituto de Estudos Jurídicos de Direitos Humanos, Econmicos, Sociais, Culturais e Ambientais
133	IEMA - Instituto de Energia e Meio Ambiente
134	INESC - Instituto de Estudos Socioeconmicos
135	INSTITUTO ARTE NO DIQUE
136	INSTITUTO BÚZIOS - Instituto Búzios
137	INSTITUTO EQUIT - Instituto Equit - Gnero, Economia e Cidadania Global
138	INSTITUTO KAIRÓS - Instituto Kairós - tica e Atuação Responsável
139	INSTITUTO NOVOS HORIZONTES
140	INSTITUTO PATRÍCIA GALVÃO - Instituto Patrícia Galvão - Comunicação e Mdia
141	INSTITUTO TERRAMAR - Instituto Terramar de Pesquisa e Assessoria  Pesca Artesanal
142	INSTITUTO VIVENDO - Instituto Vivendo de Desenvolvimento Integral da Terceira Idade
143	IPF - Instituto Paulo Freire
144	IRPAA - Instituto Regional da Pequena Agropecuária Apropriada
145	ISA INSTITUTO SOCIOAMBIENTAL - Instituto Socioambiental
146	ISER - Instituto de Estudos da Religião
147	ISER ASSESSORIA - Iser Assessoria
148	ISPN - Instituto Sociedade, População e Natureza
149	MIRIM BRASIL - Movimento Infnto-Juvenil de Reivindicação
150	MOC - Movimento de Organização Comunitária

Nº	ESFL
151	ODARA MN - Odara Instituto da Mulher Negra
152	OPAN - Operação Amazônia Nativa
153	OPN - O Pequeno Nazareno
154	PACS - Instituto Políticas Alternativas para o Cone Sul
155	PAPAI - Instituto Papai
156	PARRHESIA - Instituto Parrhesia Erga Omnes
157	PATAC - Programa de Aplicação de Tecnologia Apropriada às Comunidades
158	PÓLIS - Pólis Instituto de Estudos, Formação e Assessoria em Políticas Sociais
159	PROAME - Programa de Apoio a Meninos e Meninas
160	PRÓ-SABER - Centro de Estudos Psicopedagógicos Pró-Saber
161	PRÓ-VIDA
162	RECODE - Comitê para Democratização da Informática
163	REDEH - Rede de Desenvolvimento Humano
164	REPÚBLICA DO PEQUENO VENDEDOR - Movimento República de Emaús
165	RODA VIVA - Associação Projeto Roda Viva
166	SAR - Serviço de Assistência Rural
167	SASAC - Sociedade de Apoio Socioambientalista e Cultural
168	SASOP - Serviço de Assessoria a Organizações Populares Rurais
169	SDDH - Sociedade Paraense de Defesa dos Direitos Humanos
170	SEDUP - Associação SEDUP - Serviço de Educação Popular
171	SMDH - Sociedade Maranhense de Direitos Humanos
172	SOF - SOF Sempreviva Organização Feminista
173	SOS CORPO - Instituto Feminista para a Democracia
174	SUVE
175	TERR'ATIVA
176	TERRA DOS HOMENS - Associação Brasileira Terra dos Homens
177	TIJUPÁ - Associação Agroecológica Tijupá
178	UCB - União de Ciclistas do Brasil
179	UNEAFFRO - Uneafro
180	UNIPOP - Instituto Universidade Popular
181	UNIRR - União de Redes de Radiodifusão pela Democracia - Escritório Brasileiro da AMARC
182	VIDA BRASIL-BA - Valorização do Indivíduo e Desenvolvimento Ativo - Brasil (BA)

Nº	ESFL
183	VIRAÇÃO
184	VISÃO MUNDIAL - Visão Mundial Brasil
185	VOCAÇÃO - Ação Comunitária do Brasil - São Paulo