



Análisis Estructurado de la Literatura sobre Transparencia y Rendición de Cuentas en Entidades no Lucrativas en España

Área Temática: Contabilidade Aplicada ao Setor Público e Terceiro Setor – CASPTS

1º Autor: Rodrigo Vaz Gomes Bastos

Instituição: Universidade Federal de Pernambuco

E-mail: rodrigo.bastos@ufpe.br

2º Autor: Isabel Brusca Alijarde

Instituição: Universidad de Zaragoza

E-mail: i.brusca@unizar.es

Resumen

En este trabajo 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. Los resultados evidencian 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.

Palabras-clave: Transparencia. Rendición de Cuentas. Análisis Estructurado. Tercer Sector. Entidades no Lucrativas.

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 y 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 anteriormente.

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.

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 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.

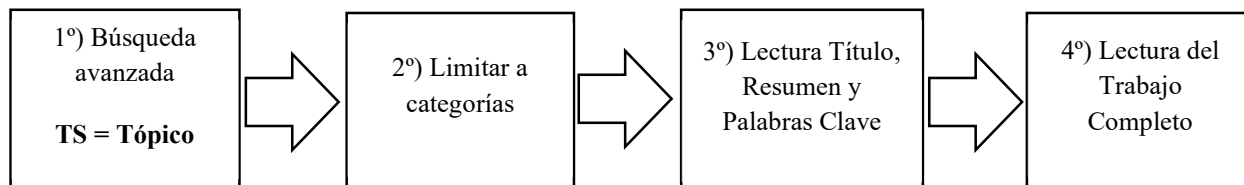
La información necesaria para la realización del estudio se ha recopilado en dos bases de datos, primero en *Web of Science* (WOS) y después en *Scopus*. La primera, según Merigó y Yang (2017), es la base de datos más influyente en la investigación académica, una vez que incluye solamente aquellas revistas 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.

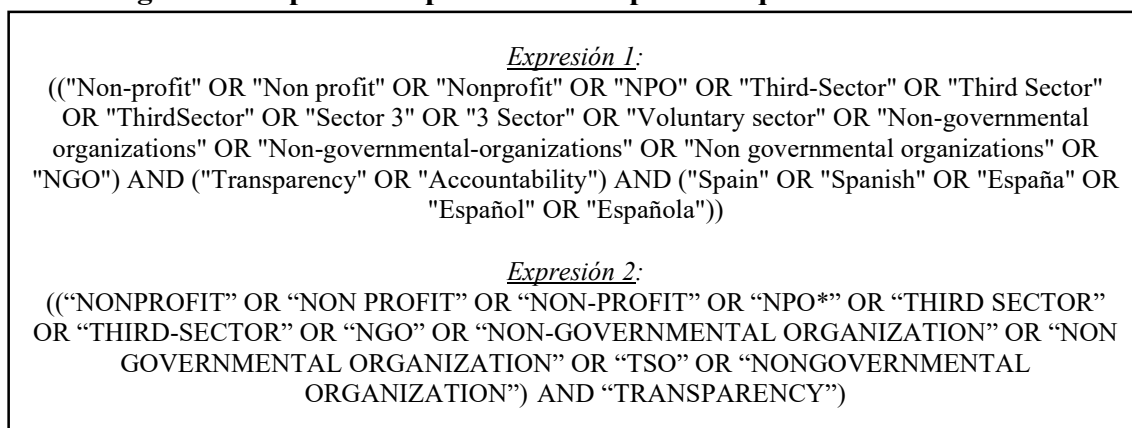
aplicando los filtros que se expone a continuación, para así seleccionar la muestra final del estudio. El ritual, por tanto, consistió en hacer la búsqueda avanzada, en ambas bases de datos, siguiendo las cuatro etapas que se detalla en la Figura 1.

Figura 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. 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 identificados anteriormente y obtenidos mediante otras formas de búsqueda. Ante lo expuesto, hicimos una tercera acción de búsqueda, utilizando la Expresión 2 de la Figura 2, que es la misma utilizada por Ortega-Rodríguez et al. (2020).

Figura 2 - Expresiones palabras clave para búsqueda avanzada.

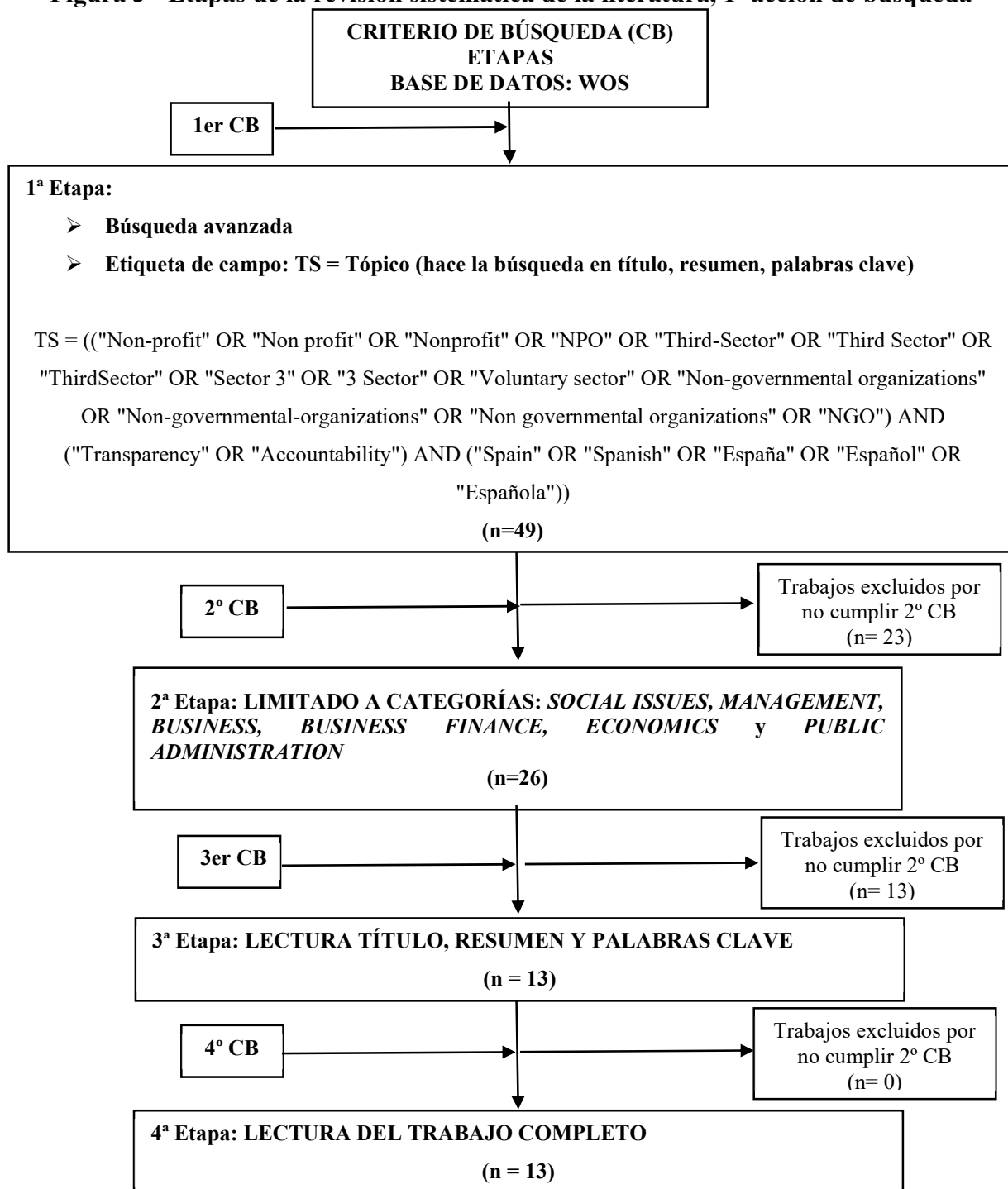


De esa manera, fue posible identificar la razón por la cual los mencionados artículos escaparon en el proceso de búsqueda avanzada. Lo que ocurrió fue debido al el hecho de que no constaba el nombre del país en el título, ni en el resumen y tampoco en las palabras clave. Ante lo expuesto, vimos la necesidad de cambiar el criterio y emprender más una acción de búsqueda, sin constar el nombre del país y gentilicios. Eso provocó un aumentó 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 refinó, 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 1. El 1er CB fue, en la función de búsqueda avanzada, introducir la Expresión 1 de la Figura 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.

Figura 3 - Etapas de la revisión sistemática de la literatura, 1ª acción de búsqueda



Ante lo expuesto, presentamos en la Figura 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.

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 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 5.

Figura 4 - Etapas de la revisión sistemática de la literatura, 2ª acción de búsqueda

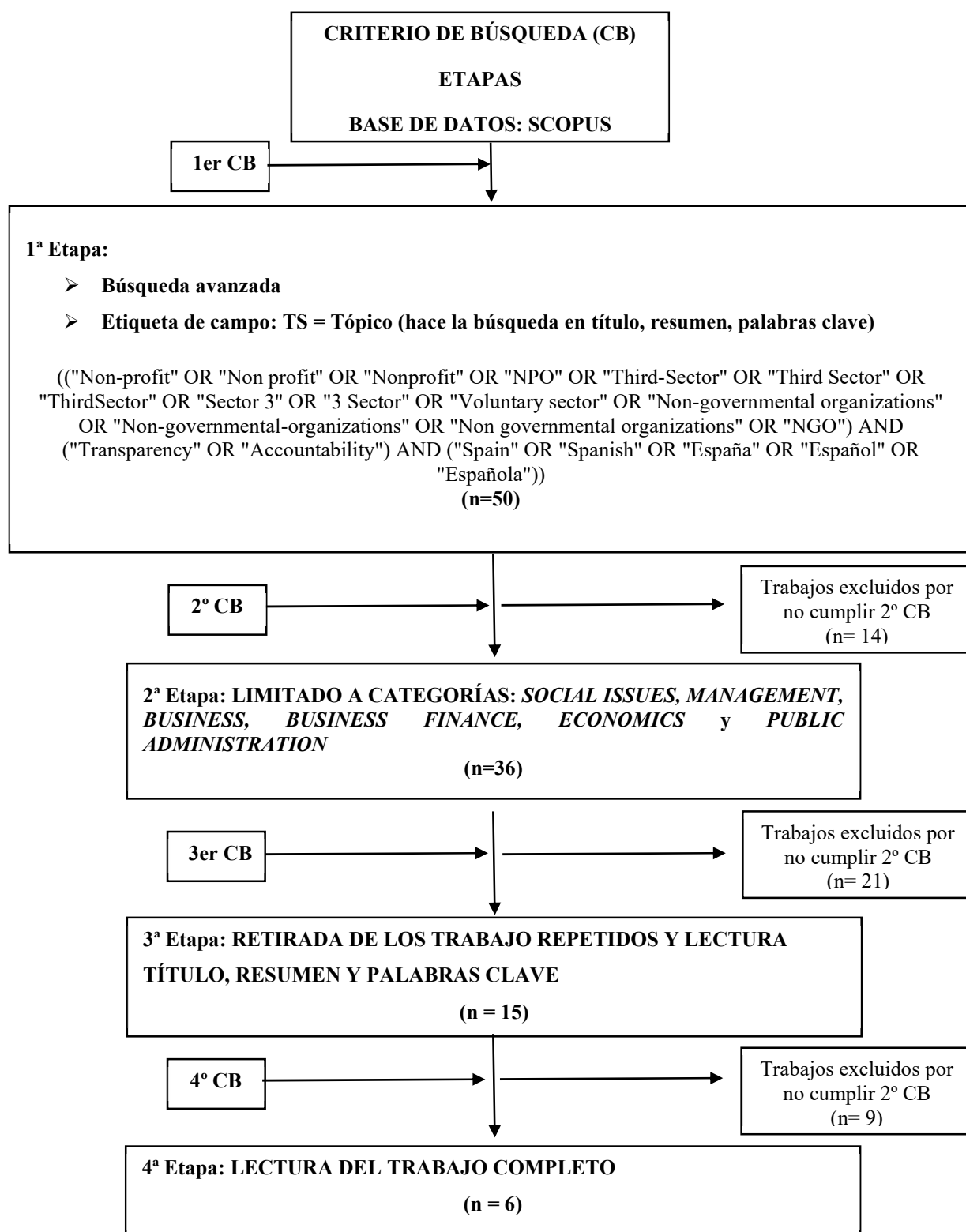
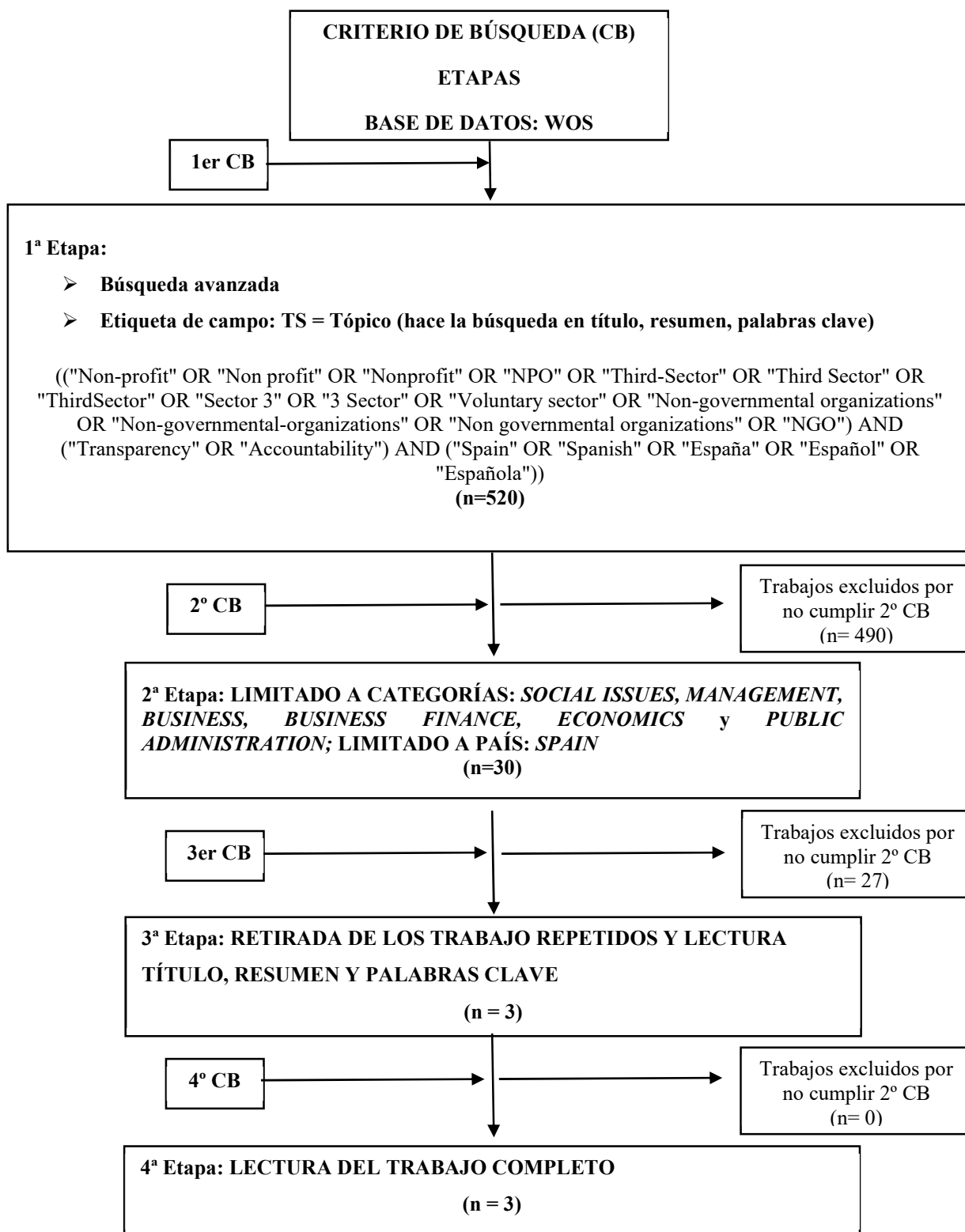


Figura 5 - Etapas de la revisión sistemática de la literatura, 3ª acción de búsqueda



3 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 1.

Tabla 1 - Muestra del estudio

Nº	Artículo	Autor(es)
1	Transparency indicators to improve accountability for non-profit organizations: a Spanish case study	(Moreno-Albarracín <i>et al.</i> , 2021)
2	Accounting Transparency of Non-Governmental Organizations: A Case Study of the Red Cross in China and Spain	(Zhang <i>et al.</i> , 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; Maguregui Urionabarrenechea; Elechiguerra Arrizabalaga, 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; Martinez; Andrades, 2020)
7	Donor reaction to non-financial information covering social projects in nonprofits: A Spanish case	(Tirado-Beltrán; Fuertes-fuertes; Cabedo, 2020)
8	Measuring what is not seen - transparency and good governance nonprofit indicators to overcome the limitations of accounting models	(Moreno-Albarracín <i>et al.</i> , 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)
10	Identifying stakeholders of non-profit organizations in the issuance of transparent information	(Maguregui Urionabarrenechea; Corral Lage; Elechiguerra Arrizabalaga, 2019)
11	Towards a higher transparency. The use of websites by NGDOs	(Benito-Esteban; Garcia-Rodriguez; Elena Romero Merino, 2019)
12	Is online disclosure the key to corporate governance?	(López-Arceiz; Torres; Bellostas, 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 <i>et al.</i> , 2018)
15	The Drivers of Voluntary Transparency in Nonprofits: Professionalization and Partnerships with Firms as Determinants	(Sanzo-Pérez; Rey-Garcia; Álvarez-González, 2017)
16	Solidarity and digital transparency. Websites and social networks of the Spanish social action NGOs	(Baamonde-Silva; García-Mirón; Martínez-Rolán, 2017)

Nº	Artículo	Autor(es)
17	Organizational and financial transparency in the website of the foundations: an empirical study for Spain	(Del Campo Moreno; Herrador Alcaide; Segovia San Juan, 2016)
18	Relationship Between Transparency and Efficiency in the Allocation of Funds in Nongovernmental Development Organizations	(Rocha Valencia; Queiruga; González-Benito, 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; Caba Pérez; Godoy, 2012)
21	Assessing and advancing foundation transparency: Corporate foundations as a case study	(Rey-Garcia; Martin-Cavanna; Alvarez-Gonzalez, 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.

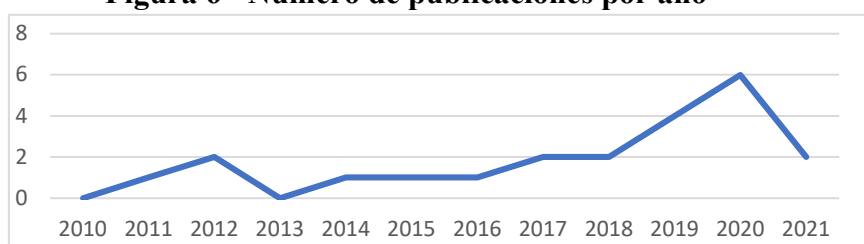
3.1 Revistas

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.

3.2 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 6 se puede ver la evolución del número de publicaciones en los últimos años, aunque en el último haya sufrido un descenso.

Figura 6 - Número de publicaciones por año



3.3 Número de autores por publicaciones

Con relación al número de autores por artículo, Tabla 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 - 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%

3.4 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 *continuant*s (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 3, donde es posible constatar que la gran mayoría publicó tan solo una vez sobre el tema estudiado en el período analizado.

Tabla 3 - Número de publicaciones por autores

Autor(es)	Total de autores	Número de publicaciones	%
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-García, M.; Tirado-Beltrán, J.M.;	10	2	18%
Resto de autores	46	1	82%
Total	56	-	100%

3.5 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 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.

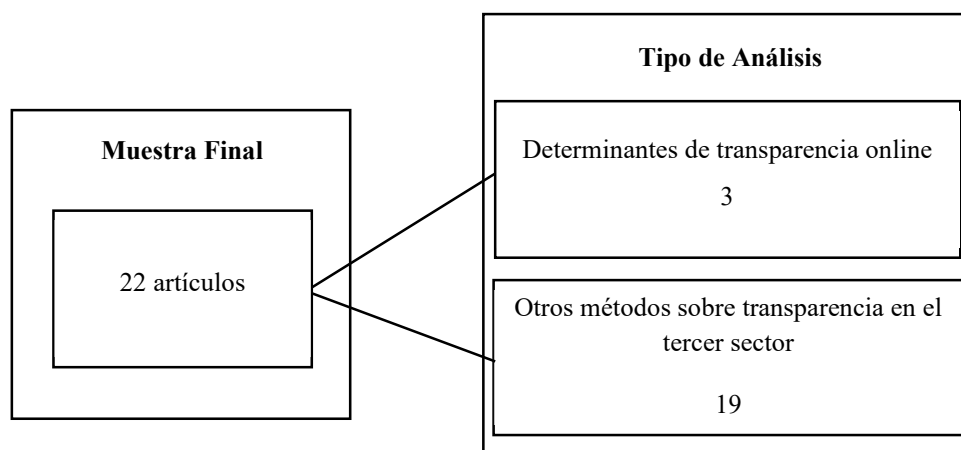
Tabla 4 - Autores más influyentes

Lugar	Autores más influyentes	Nº de citaciones
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

3.6 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 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 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 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 (IDIA) y aspectos económicos (IDIE), 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 si 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 partenariado¹ 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 Villarroja 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 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

¹ 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

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 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 5 - Análisis conjunto de los estudios

Marco Teórico	
Conceptos y definiciones	8
Leyes y normas	2
Teorías	12
Como soporte de la investigación	7
Indirectamente	5
Método de Investigación	
Empírico	21
Teórico	1
Tipo de Análisis	
Medición de la Transparencia	15
Otras investigaciones sobre transparencia	7

4 CONCLUSIONES

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 REVESCO-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. (2012).

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.

REFERÊNCIAS

BAAMONDE-SILVA, X.; GARCÍA-MIRÓN, S.; MARTÍNEZ-ROLÁN, X. Solidarity and digital transparency . Websites and social networks of the Spanish social action NGOs. **El profesional de la información**, [s. l.], v. 26, p. 438–446, 2017.

BENITO-ESTEBAN, C. I.; GARCIA-RODRIGUEZ, I.; ELENA ROMERO MERINO, M. Towards a higher transparency. The use of websites by ngdos. **UCJC Business and Society Review**, [s. l.], v. 16, n. 3, p. 18–71, 2019.

CABEDO, J. D. *et al.* Improving and measuring transparency in NGOs: A disclosure index for activities and projects. **Nonprofit Management and Leadership**, [s. l.], v. 28, n. 3, p. 329–348, 2018.

CONESA, M.; MARTINEZ, D. M.; ANDRADES, J. University foundations : an examination of the extent of their mandatory disclosures on their webpages. [s. l.], v. 32, n. 4, p. 529–549, 2020.

CORRAL-LAGE, J.; MAGUREGUI URIONABARRENECHEA, M. L.; ELECHIGUERRA ARRIZABALAGA, C. Relevancia de los indicadores relacionados con la comunicación y la rendición de cuentas en las entidades sin fines de lucro. **Cuadernos de Gestión**, [s. l.], v. 20, n. 1, p. 15–40, 2020.

DEL CAMPO MORENO, P.; HERRADOR ALCAIDE, T. C.; SEGOVIA SAN JUAN, A. I. La transparencia organizativa y económica en la web de las fundaciones: Un estudio empírico para España. **REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos**, [s. l.], v. 121, p. 62–88, 2016.

GÁLVEZ RODRÍGUEZ, M. del M.; CABA PÉREZ, M. del C.; GODOY, M. L. Determining Factors in Online Transparency of NGOs: A Spanish Case Study. **Voluntas**, [s. l.], v. 23, n. 3, p. 661–683, 2012.

GANDÍA, J. L. Internet disclosure by nonprofit organizations: Empirical evidence of nongovernmental organizations for development in Spain. **Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly**, [s. l.], v. 40, n. 1, p. 57–78, 2011.

LÓPEZ-ARCEIZ, F. J.; TORRES, L.; BELLOSTAS, A. J. Is online disclosure the key to corporate governance ?. **Online Information Review**, [s. l.], v. 43, n. 5, p. 893–921, 2019.

MAGUREGUI URIONABARRENECHEA, M. L.; CORRAL LAGE, J.; ELECHIGUERRA ARRIZABALAGA, C. 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**, [s. l.], v. 131, p. 65–85, 2019.

MARCUELLO, C.; SALAS, V. Nonprofit organizations, monopolistic competition, and private donations: Evidence from Spain. **Public Finance Review**, [s. l.], v. 29, n. 3, p. 183–207, 2001.

MERIGÓ, J. M.; YANG, J.-B. Accounting Research : A Bibliometric Analysis. **Australian Accounting Review**, [s. l.], v. 27, n. 1, p. 71–100, 2017.

MONZÓN, J. L.; CHÁVES, R. Evolución reciente de la Economía Social en la Unión Europea. **Noticias de la Economía Pública Social y Cooperativa**, [s. l.], n. 57, p. 38–53, 2018.

MORENO-ALBARRACÍN, A. L. *et al.* Measuring What Is Not Seen - Transparency and

Good Governance Nonprofit Indicators to Overcome the Limitations of Accounting Models. **Sustainability**, [s. l.], v. 12, n. 7275, p. 1–20, 2020.

MORENO-ALBARRACÍN, A. L. *et al.* Transparency indicators to improve accountability for non-profit organizations: A spanish case study. **Technological and Economic Development of Economy**, [s. l.], v. 27, n. 3, p. 763–782, 2021.

ORTEGA-RODRÍGUEZ, C.; LICERÁN-GUTIÉRREZ, A.; MORENO-ALBARRACÍN, A. L. Transparency as a key element in accountability in non-profit organizations: A systematic literature review. **Sustainability**, [s. l.], v. 12, n. 5834, p. 1–21, 2020.

PÉREZ, V. M.; CRUZ, N. M. **Influence of online transparency on efficiency. Analysis of spanish NGDOs**. [S. l.: s. n.], 2020-. ISSN 19896816.

REY-GARCIA, M.; MARTIN-CAVANNA, J.; ALVAREZ-GONZALEZ, L. I. Assessing and Advancing Foundation Transparency : Corporate Foundations as a Case Study. **The Foundation Review**, [s. l.], v. 4, n. 3, 2012.

ROCHA VALENCIA, L. A.; QUEIRUGA, D.; GONZÁLEZ-BENITO, J. Relationship Between Transparency and Efficiency in the Allocation of Funds in Nongovernmental Development Organizations. **Voluntas**, [s. l.], v. 26, n. 6, p. 2517–2535, 2015.

SANZO-PÉREZ, M. J.; REY-GARCIA, M.; ÁLVAREZ-GONZÁLEZ, L. I. The Drivers of Voluntary Transparency in Nonprofits: Professionalization and Partnerships with Firms as Determinants. **Voluntas**, [s. l.], v. 28, n. 4, p. 1595–1621, 2017.

TIRADO-BELTRÁN, J. M.; FUERTES-FUERTES, I.; CABEDO, J. D. Donor Reaction to Non-Financial Information Covering Social Projects in Nonprofits : A Spanish Case. **Sustainability**, [s. l.], v. 12, p. 1–17, 2020.

VALCÁRCEL-DUEÑAS, M.; SOLÓRZANO-GARCÍA, M. 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**, [s. l.], n. 95, p. 143–159, 2019.

VILLARROYA LEQUERICAONANDIA, M. B.; INGLADA GALIANA, M. E. 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**, [s. l.], v. 115, n. 2º Cuatrimestre, p. 186–214, 2014.

VILLARROYA LEQUERICAONANDIA, M. B.; RAMOS SÁNCHEZ, S. 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**, [s. l.], v. 128, p. 212–247, 2018.



YATES, D.; DIFRANCESCO, R. M. The view from the front line : shifting beneficiary accountability and interrelatedness in the time of a global pandemic. [s. l.], v. 35, n. 1, p. 85–96, 2022.

ZHANG, M. *et al.* Accounting Transparency of Non-Governmental Organizations: A Case Study of the Red Cross in China and Spain. **REVESCO Revista de Estudios Cooperativos**, [s. l.], n. 135, p. 1–13, 2020.