

ANÁLISIS DE LAS PRÁCTICAS DE RESPONSABILIDAD SOCIAL EN GOBIERNOS LOCALES: UN ESTUDIO EMPÍRICO

Tesis Doctoral presentada por Francisco José Alcaraz Quiles

Dentro del Programa Oficial de Doctorado en Ciencias Económicas y Empresariales



ugr

Universidad
de Granada

Directores: Dr.
Dr. Andrés Navarro Galera
Dr. David Ortiz Rodríguez

Dr. Manuel Pedro Rodríguez Bolívar



UNIVERSIDAD DE GRANADA
Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Departamento de Economía Financiera y Contabilidad

TESIS DOCTORAL

**ANÁLISIS DE LAS PRÁCTICAS DE RESPONSABILIDAD SOCIAL EN
GOBIERNOS LOCALES: UN ESTUDIO EMPÍRICO**

Francisco José Alcaraz Quiles

Directores:

Dr. Andrés Navarro Galera

Dr. David Ortiz Rodríguez

Dr. Manuel Pedro Rodríguez Bolívar

*Programa Oficial de Doctorado en Ciencias Económicas y
Empresariales
Granada, 2013

Editor: Editorial de la Universidad de Granada
Autor: Francisco José Alcaraz Quiles
D.L.: GR 898-2014
ISBN: 978-84-9028-916-7

El doctorando Francisco José Alcaraz Quiles y los directores de la tesis Andrés Navarro Galera, David Ortiz Rodríguez y Manuel Pedro Rodríguez Bolívar. Garantizamos, al firmar esta tesis doctoral, que el trabajo ha sido realizado por el doctorando bajo la dirección de los directores de la tesis y hasta donde nuestro conocimiento alcanza, en la realización del trabajo, se han respetado los derechos de otros autores a ser citados, cuando se han utilizado sus resultados o publicaciones.

Granada, 21 de Octubre de 2013

Director/es de la Tesis

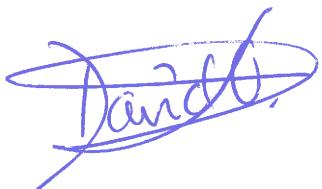


Fdo.: Andrés Navarro Galera

Doctorando



Fdo.: Francisco José Alcaraz Quiles



Fdo: David Ortiz Rodríguez



Fdo: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar

AGRADECIMIENTOS

Sirvan estas líneas para expresar mi agradecimiento a todos aquellos que de una u otra forma han contribuido a la realización de esta tesis, sin los cuales seguro no hubiera sido posible.

En primer lugar agradecer a los miembros del tribunal su presencia aquí, en este momento tan importante para mí. Es un honor que el tribunal de mi tesis esté formado por tan prestigiosos profesionales.

Agradecer a mis compañeros de la Universidad Complutense de Madrid, donde comencé esta andadura docente, en especial a Ester Fidalgo, como directora del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad II, por haberme dado la oportunidad y haber depositado en mí la confianza al hacerme cargo de las asignaturas y grupos a impartir. No puedo olvidar a mis compañeros Mar Camacho, Ángel Gómez, Clara Muñoz y Pilar Sánchez que siempre estuvieron y están disponibles.

Si mi docencia universitaria comenzó en la Complutense, mi andadura investigadora se inició en la Universidad de Granada. Aquí, debo dar las gracias a las enseñanzas, la ayuda y el apoyo prestado por mis directores de tesis, Dr. D. Andrés Navarro Galera, Dr. D., David Ortiz Rodríguez y Dr. D. Manuel Pedro Rodríguez Bolívar. En especial, quiero manifestar mi agradecimiento a D. Andrés, primero por haberme dado la alternativa investigadora y segundo por apostar por mi incluyéndome como investigador pre-doctoral en el Proyecto de Excelencia de la Junta de Andalucía del que es IP “Sistemas de información para Responsabilidad Social Corporativa en Administraciones Locales”, mediante el cual se ha financiado gran parte de la investigación que presentamos, y sin el que no habría sido posible. D. David siempre está ahí cuando lo necesitas, sea para lo que sea, a pesar de sus múltiples ocupaciones y a costa de quitarle tiempo a su familia. Además quiero agradecerle su trato y valía humana, espero que se me pegue algo. A D. Manuel Pedro agradecerle su no horario, siempre disponible, cualquier día a cualquier hora, lo que te da la tranquilidad de que tienes un apoyo permanente.

No puedo olvidar a los compañeros de otros departamentos cuya colaboración desinteresada ha hecho posible que este trabajo salga adelante, en especial a D.

Francisco Muñoz Leyva y a D. Andrés González Carmona, por sus aportaciones en el campo de la estadística.

Por supuesto, agradecer a mis compañeros del departamento de Economía Financiera y Contabilidad su ayuda y apoyo. En particular Ana Plata, que me ayudó a ordenar y cerrar toda la documentación, y a Esteban Romero, que siempre me animó y brindó su colaboración.

A mis vecinas de despacho, Gema y Laura, por todos los buenos ratos que pasamos en la facultad, que son muchos, y por la alegría y ánimo que transmiten.

A mi familia, especialmente a mis padres por todo lo que me han dado y por su apoyo permanente. Y por supuesto a mi mujer, por su comprensión, por aguantar mis ausencias y hacerse cargo de todo.

Contenido

Lista de Tablas..... **iii**

Lista de Figuras..... **v**

Resumen..... **vii**

Capítulo 1: Introducción..... **1**

1.	Responsabilidad social corporativa y sostenibilidad.....	3
2.	Sostenibilidad en el ámbito del sector público.....	10
3.	Transparencia y divulgación de información sobre sostenibilidad en los gobiernos.....	15
4.	Guías marco para la difusión de información sobre sostenibilidad gubernamental.....	23
5.	Ámbito de estudio, objetivos y estructura del trabajo de investigación.....	27
6.	Bibliografía.....	32

Capítulo 2: La divulgación de información sobre responsabilidad corporativa en administraciones públicas: un estudio empírico en gobiernos locales..... **45**

1.	Introducción.....	47
2.	La responsabilidad social corporativa en las administraciones públicas.....	48
3.	Un estudio empírico en la administración local española.....	51
3.1	Selección de la muestra.....	51
3.2	Metodología.....	54
3.3	Resultados obtenidos.....	59
4.	Conclusiones.....	64
5.	Bibliografía.....	70

Capítulo 3: A comparative analysis of transparency in sustainability reporting by local and regional governments..... 81

1. Introduction.....	83
2. Sustainability reporting by public authorities.....	84
3. Sample selection and methodology.....	86
3.1 Sample selection.....	86
3.2 Research methodology.....	90
4. Analysis of results.....	92
5. Conclusions.....	96
6. References.....	99

Capítulo 4: Factors determining online sustainability reporting by local governments..... 111

1. Introduction.....	113
2. Corporate social responsibility and sustainability in public entities.....	114
3. Selection of the sample and of the variables.....	117
3.1 Selection of the sample.....	117
3.2 Selection of explanatory variables.....	119
4. Research methodology.....	123
5. Analysis of the results.....	126
6. Conclusions.....	130
7. References.....	134

Capítulo 5: Factors influencing the transparency of sustainability information in regional governments: an empirical study..... 149

1. Introduction.....	151
2. Sustainability reporting in the public sector.....	152
3. Sample selection and methodology.....	155

3.1 Sample selection.....	155
3.2 Research methodology.....	157
4. Empirical results.....	161
5. Discussion.....	164
6. Conclusions.....	167
7. References.....	169

Capítulo 6: Conclusiones y futuras líneas de investigación..... 183

1. Conclusiones.....	185
2. Futuras investigaciones.....	190

Lista de tablas

Capítulo 2

Tabla 1. Grupos de <i>Stakeholders</i> considerados.....	77
Tabla 2. Pesos de los ítem.....	77
Tabla 3. Posibles variables explicativas.....	77
Tabla 4. Análisis de los Cluster respecto a la Población.....	77
Tabla 5. Análisis de los Cluster respecto al Presupuesto.....	77
Tabla 6. Análisis de los Cluster respecto a la Competencia Política.....	78
Tabla 7. Análisis de los Cluster respecto al Partido Gobernante.....	78

Capítulo 3

Table 1. Statistical data for each of the blocks analysed.....	104
Table 2. Information disclosure: GRI vs. ITE, Debt and Deficit.....	105
Table 3. Results of the Spearman rank correlation analysis.....	106

Capítulo 4

Table 1. Explanatory variables.....	143
Table 2. KMO and Barlett´s test of sphericity.....	144
Table 3. Pearson correlation.....	145
Table 4. Total disclosure.....	145
Table 5. Explanatory variables Block 1.....	145
Table 6. Explanatory variables Block 2.....	146
Table 7. Explanatory variables Block 3.....	146
Table 8. Explanatory variables Block 4.....	146

Table 9. Associations between dependent and independent variables..... 146

Capítulo 5

Table 1. Explanatory variables..... 177

Table 2. Cluster 1. Members and Spearman Coefficient..... 178

Table 3. Cluster 2. Members and Spearman Coefficient..... 179

Table 4. Cluster 3. Members and Spearman Coefficient..... 180

Table 5. Cluster 4. Members and Spearman Coefficient..... 175

Lista de Figuras

Capítulo 1

Gráfico 1. Entidades componentes de los distintos Cluster..... 78

Gráfico 2. Distribución de Medias según procedimiento no jerárquico..... 79

Capítulo 4

Figura 1. Optimal Sample..... 147

RESUMEN

Tanto organizaciones internacionales (Unión Europea, IFAC, G-20), mediante la promoción de reformas dirigidas a lograr una mayor transparencia y rendición de cuentas, como diversos *stakeholders*, están demandando que los organismos públicos actúen de manera sostenible y socialmente responsable. Estas demandadas han dado lugar a la necesidad de divulgar informes de sostenibilidad como una ampliación de la información financiera tradicionalmente divulgada y esto, a su vez, ha promovido la publicación de directrices internacionales a este respecto por parte de la OCDE, el Grupo del Banco Mundial o el Pacto Mundial de las Naciones Unidas. De entre las guías internacionales sobre informes de sostenibilidad, las emitidas por la Global Reporting Initiative (GRI) son las de mayor aceptación a nivel internacional. Específicamente para las administraciones públicas, la GRI publicó en 2005 una guía piloto que ha sido posteriormente actualizada en 2010.

La publicación de información sobre sostenibilidad incrementa la transparencia corporativa, pero ésta depende del canal a través del cual se disemina la información, facilitando o dificultando el flujo de información emitido e impactando en la disponibilidad de información real de los agentes económicos. En este sentido, Internet ofrece numerosas posibilidades para las administraciones públicas para mejorar la divulgación de información, y al mismo tiempo, la transparencia.

Generalmente, la literatura previa se ha centrado en la divulgación de información bien de carácter financiero, bien en el estudio de los servicios prestados vía Web por parte de los gobiernos. Sin embargo, pocos estudios han sido dedicados a analizar las organizaciones públicas desde la perspectiva de la responsabilidad social. Siendo ésta una temática actual y de gran interés, tanto en la comunidad científica como en los organismos internacionales, sería interesante el desarrollo de investigaciones futuras que permitan analizar tanto la gestión de la sostenibilidad que están llevando las administraciones públicas, como la forma en la que éstas divultan las actuaciones que desarrollan dentro de este ámbito.

La presente Tesis Doctoral, elaborada por agrupación de cuatro artículos, se centra en la segunda de las líneas especificadas previamente y analiza la divulgación de

información sobre sostenibilidad en dos niveles de gobierno españoles: Administración Local y Administración Regional. Asimismo, pretende analizar la posible incidencia de determinadas variables sobre la divulgación de información de sostenibilidad por parte de ambos niveles gubernamentales.

En el primer artículo estudiamos la divulgación de información sobre sostenibilidad de 55 Gobiernos Locales (GL) españoles, a través del análisis de sus páginas web, mediante un cuestionario de 73 ítems, mayoritariamente formado por ítems de las guías GRI (también se incluyen ítems procedentes de otros pronunciamientos internacionales tales como la Audit Commission, la CIPFA, la OCDE y AECA). Adicionalmente, para testar la posible influencia de algunos factores demográficos, económicos y políticos en el nivel de divulgación de información de Responsabilidad Social Corporativa (RSC), hemos aplicado un Análisis Cluster, obteniendo tres cluster en función del nivel de información divulgada por cada GL. Posteriormente, sobre la base de los resultados obtenidos por el Análisis Clusters, analizamos la asociación entre las características cada grupo y el nivel de difusión de compromisos RSC. Para ello, hemos seleccionado cuatro variables: Tamaño poblacional; Volumen de recursos presupuestarios manejados; Competencia política y; Signo político del partido gobernante. Los resultados indican que el nivel de divulgación de información sobre sostenibilidad de estos 55 GL es del 40%. Por lo que respecta a los posibles factores explicativos, solo obtenemos significación con el partido gobernante, el cual no tiene repercusión en la divulgación de información sobre RSC.

El segundo artículo da un paso adelante en cuanto al estudio de posibles factores explicativos. Con la misma muestra pero con un cuestionario reducido únicamente a ítems recogidos en el GRI (61), nos planteamos dos objetivos: conocer el nivel de divulgación de información sobre sostenibilidad de estos 55 GL, y estudiar la posible influencia que 13 factores, ampliamente desarrollados en la literatura previa, pueden tener sobre la divulgación de información sobre sostenibilidad en los GL de la muestra. Los resultados muestran que el nivel de divulgación se mantiene igual (40%). En cuanto a los posibles factores influyentes, los resultados muestran que la población dependiente, y la autonomía financiera presentan una relación positiva con la divulgación de información sobre sostenibilidad. Por su parte, la presión fiscal presenta una relación negativa.

En el tercer artículo nos planteamos analizar si el nivel de gobierno podría influir en la divulgación de la información sobre RSC. Por ello, el tercer artículo presenta una comparativa entre los niveles de divulgación de los Gobiernos Locales (GL) y los Gobiernos Regionales (GR). Utilizando el cuestionario de 61 ítems, inicialmente dirigimos nuestra investigación a conocer qué nivel gubernativo revela más información sobre sostenibilidad. Posteriormente, y mediante un análisis de correlación rangos de Spearman, comparamos los niveles de divulgación con los niveles de renta y déficit per cápita, y con los resultados sobre transparencia total divulgados por Transparencia Internacional España (TIE). Del análisis de los resultados se desprende que, en general, los GR divultan más información sobre sostenibilidad que los GL (61% frente a 40%). En cuanto al análisis de correlación de rangos de Spearman, éste muestra una relación positiva moderada ($r=0.4426$) entre el índice ITE y la información divulgada por los GL. Para el caso de los GR, se obtiene una relación moderada-fuerte de signo negativo ($r=-0.5246$) con el índice ITE, y una relación moderada-baja ($r=-0.3443$), de carácter también negativo, con el déficit per cápita. Por último, la deuda per cápita no tiene relación con la información divulgada ni por los GR ni por los GL. Tampoco tiene incidencia sobre la información divulgada por estos últimos el déficit per cápita.

En el cuarto artículo nos planteamos analizar si los factores que podrían influir en la divulgación de información RSC por parte de los GR españoles se diferencian de los ya analizados para los GL. Además ampliamos el conjunto de factores a analizar para poder obtener resultados aún más significativos. Los resultados muestran que tres variables tienen incidencia, de carácter positivo, sobre la difusión de información sobre sostenibilidad de los GR: por un lado tamaño poblacional y gastos medioambientales (ambas relacionadas con la Teoría de la Legitimidad), y por otro el nivel educativo de la población (relacionadas con la Teoría de los *Stakeholders*).

Por último, en el capítulo cinco, presentamos las conclusiones generales de la tesis y las futuras líneas de investigación.

CAPÍTULO 1: INTRODUCCIÓN

1 RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA Y SOSTENIBILIDAD.

Las primeras menciones del término Responsabilidad Social Corporativa (RSC), en el sentido en que lo entendemos actualmente, se remontan a 1953. En este año, Howard Bowen postula la necesidad de llevar a cabo políticas para la toma de decisiones y líneas de acción que fuesen compatibles con los valores y objetivos de la sociedad (Bowen, 1953). En el año 1971, gracias a la emisión por parte del Comité para el Desarrollo Económico de Estados Unidos (CED, 1971), del informe “*Responsabilidad Social de las Corporaciones de Negocios*”, se consolida el concepto de RSC, propiciando la aparición de un movimiento social con mayores exigencias a las empresas. Así, el concepto de RSC, tal como lo concibe Carroll (1979), sería la forma en que las empresas responden a sus obligaciones, no solo económicas, sino también legales, éticas o discretionales.

La idea de futuro, y por tanto de sostenibilidad, subyace en las medidas adoptadas para la puesta en marcha de prácticas de RSC. Otros factores ligados a la sostenibilidad son la eliminación de sobreproducciones y consumos no necesarios y la utilización eficiente de recursos, incluidos los financieros (Farmer y Hogue, 1985). Así, uno de los fundamentos teóricos para la implantación de la RSC ha sido el cambio en el funcionamiento-finalidad de la empresa, pasando de estar enfocada exclusivamente a la obtención del máximo beneficio, a la persecución de objetivos sociales y medioambientales (Senge, 2001; Hart, 1997).

Otra idea básica en la RSC es la consideración de la opinión y los efectos que las actuaciones de la empresa pueden ejercer sobre los grupos de interés, conocidos como *Stakeholders*. El concepto de *Stakeholder* fue introducido en la terminología de la RSC por Edward Freeman en 1983, distinguiendo entre un enfoque restringido -aquellos grupos o individuos de los que la organización depende para su supervivencia- y un enfoque amplio que, además de lo anterior, incluye grupos o individuos que puedan afectar, o que son afectados, por el logro de los objetivos de la organización (Freeman, 1983). De este modo, en el contexto de la RSC los *Stakeholders* demandan mayor representación, defensa y reconocimiento de sus intereses. Por ello, las actividades de la empresa deben cumplir con los requisitos de sostenibilidad e interacción con los *Stakeholders* (Rodríguez *et al.*, 2001).

En el ámbito europeo, además de las demandas de los *Stakeholders*, las instituciones de la Unión Europea (UE) han fomentado la implantación de la RSC a través de una serie de iniciativas. Así, en el año 2001 se publica el *Libro Verde* (Unión Europea, 2001), planteando un amplio debate sobre el modo en que la Unión Europea podría promover la responsabilidad social de las empresas, aumentar la transparencia e incrementar la fiabilidad de la evaluación y de la validación de las diversas iniciativas realizadas en Europa. Sólo un año después, la Comunicación de la Unión Europea (2002) supuso, junto al anteriormente mencionado *Libro Verde*, un impulso para la inclusión de la RSC como pilar fundamental del desarrollo sostenible. Posteriormente, en 2006, la Comisión Europea diseñó una propuesta con el objetivo del crecimiento y excelencia de la RSC. La Unión Europea considera el desarrollo de la RSC como una contribución esencial al desarrollo sostenible (UE, 2006).

El interés mostrado por la UE en el impulso a la RSC tuvo su reflejo en España. En este sentido, el primer pronunciamiento relevante se produce en 1998 por parte de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV), a través de la publicación del *Código de Buen Gobierno* (CNMV, 1998), con el que se responde a la “gran demanda surgida en los últimos años por parte de la opinión pública, como consecuencia de los excesos cometidos, acerca de un mejor gobierno en las sociedades, que evite el desembocar en crisis financieras”. Este código formula recomendaciones que pretenden sintetizar medidas o prácticas de buen gobierno en el contexto de la sociedad española y destaca la falta de transparencia y fluidez en la información, por lo que plantea la exigencia de rendición de cuentas en cuanto a dar cuenta y razón de su proceder por parte de los gobernantes.

Otro documento destacable es el elaborado por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), que en 2004 publicó el *Marco Conceptual de la Responsabilidad Social Corporativa*. Este documento pretende “establecer los conceptos básicos y los objetivos sobre los que construir un sólido edificio para el desarrollo conceptual y práctico de la RSC” (AECA, 2004-pag. 6). Una de las ideas recogidas en el documento es que la RSC tiene como objetivo principal la consecución del desarrollo sostenible y la generación de valor para todos los *Stakeholders* en el largo plazo. Asimismo, aboga por la transparencia informativa como instrumento de medida y comunicación del comportamiento socialmente responsable (AECA, 2004).

Estos pronunciamientos, junto con la publicación por parte de la UE del *Libro Verde* propició en España el inicio de un debate que desembocó, en el año 2006, en la presentación a través del Boletín Oficial de las Cortes Generales (BOCG) del *Libro Blanco de la RSC en España* (BOCG, 2006), que recoge tanto opiniones de distintos *Stakeholders* sobre diferentes aspectos de la RSC, como conclusiones acerca de las directrices y recomendaciones para la implantación de la RSC en España. En base a las conclusiones del *Libro Blanco*, la implantación de la RSC conlleva un nuevo modelo de gestión, con integración de los impactos de la sostenibilidad en la toma de decisiones.

En este contexto, y como consecuencia de la relativamente reciente evidencia de la sobreexplotación de los recursos de la Tierra, y la aceptación de que los grandes desastres medioambientales constituyen una amenaza real para el mundo, se ha producido, a nivel internacional, un incremento en la concienciación sobre la necesidad de que el crecimiento económico elimine el actual desequilibrio entre recursos, producción y consumo, aconsejando el cambio a un nuevo modelo de desarrollo. El modelo de crecimiento basado en el desarrollo sostenible introduce los medios para alcanzar las vías de solución a estos desequilibrios. De hecho, la implementación de políticas de fomento de la RSC, tanto públicas como privadas, tienen como uno de sus principales objetivos la contribución al desarrollo sostenible (Larrinaga y Bebbington, 2001; Moneva *et al.*, 2006).

Alcanzar un desarrollo sostenible es el mayor reto al que se enfrentan las sociedades del siglo XXI, ya que de él depende el avance o el retroceso en el grado de desarrollo humano. Nos encontramos ante un reto complejo que va a exigir plazos y objetivos, por parte de la empresa privada y del Sector Público, tanto a corto, como medio y largo plazo (Suárez, 2001; Sen, 2000).

Una de las primeras referencias a la idea de desarrollo sostenible aparece en 1987 en el informe “*Our Common Future*”, emitido por la “Comisión Mundial del Medio Ambiente y el Desarrollo” de la Organización de Naciones Unidas (ONU) (ONU, 1987). Esta comisión, integrada por veinte expertos de distintos países, se creó con el objetivo de elaborar un programa para el cambio en los comportamientos de los países que ejercían una presión aplastante sobre los recursos naturales y el medio ambiente. Este informe, más conocido por “Informe Brundland”, define el desarrollo sostenible como “aquel desarrollo que satisface las necesidades de la generación

presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades”.

El informe Brundtland constituyó un punto de inflexión al menos por cuatro razones: primero, se define por primera vez el desarrollo sostenible; segundo, establece el desarrollo sostenible como un componente fundamental de la práctica y pensamiento internacional sobre desarrollo; en tercer lugar, es el punto de partida para la aparición de estudios y trabajos sobre el tema; por último, impulsa a nivel mundial el concepto de sostenibilidad (Observatorio para la Sostenibilidad en España -OSE-, 2012). La definición de desarrollo sostenible del informe Brundtland se extiende hacia el establecimiento de un desarrollo fiscalmente sostenible, sin olvidar la incorporación de los requerimientos y limitaciones esenciales de sostenibilidad social y medioambiental (Unerman, 2011).

Tras el informe Brundtland, la Unión Europea también se hizo eco de la necesidad de implantar medidas para alcanzar un desarrollo sostenible y, en 1990, el comisario europeo Carlo di Meana encarga a un grupo de expertos la elaboración del “Libro Verde del Medio Ambiente Urbano” (UE, 1990), base para conseguir el compromiso de la UE en la mejora de la calidad del medio ambiente, siendo uno de sus principales logros la recomendación a los estados miembros de la integración del medio ambiente en las políticas sociales y económicas para permitir el desarrollo de las ciudades.

Posteriormente, en junio de 1992 tuvo lugar en Río de Janeiro la conferencia de Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo conocida como “Cumbre de la Tierra”. Entre otros convenios sobre diversidad biológica o cambio climático, este evento promovió el establecimiento de objetivos e indicadores de sostenibilidad con objetivos de medición y control (Matten y Crane, 2005).

La conferencia de Río de Janeiro (ONU, 1992) produjo varios resultados cruciales, entre los que destacamos, por un lado, la “Declaración de Río”, con 27 principios que comprometían a los gobiernos a asegurar la protección del medio ambiente así como a un crecimiento económico respetuoso con el medio ambiente, los derechos humanos y las necesidades de desarrollo de los pobres. Por otro lado, la declaración de Río supuso la adopción de un conjunto de convenciones internacionales y, finalmente, el documento clave titulado Agenda 21, o “Plan de Acción de Río”, que

supone el compromiso por parte de los estados participantes con el concepto de desarrollo sostenible apuntado en el “Informe Brundland”, y contempla medidas que deben tomarse para la implantación del desarrollo sostenible sobre el terreno (ONU, 1992).

Avanzando en la línea marcada en el “Libro Verde del Medio Ambiente Urbano”, en 1993 se presenta el V Programa de Acción Ambiental de la Unión Europea “Hacia un Desarrollo Sostenible”. Este programa representa la nueva estrategia comunitaria en materia de medio ambiente y de las acciones que deben emprenderse para lograr un desarrollo sostenible, correspondientes al período 1992-2000, introduciendo un nuevo planteamiento de la política medioambiental, con el objetivo de que la protección del medio ambiente sea compatible con el desarrollo económico (UE, 1993).

La puesta en marcha de este V Programa de Acción genera como resultado inmediato la Primera Conferencia Europea de Ciudades y Pueblos Sostenibles, que supuso el inicio de la Campaña Europea de Ciudades y Pueblos Sostenibles (UE, 1994). Celebrada en 1994 en la ciudad danesa de Aalborg, bajo el patrocinio conjunto de la Comisión Europea y la Ciudad de Aalborg, y organizada por el Consejo Internacional de Iniciativas Ambientales Locales, la Conferencia Europea sobre Ciudades Sostenibles tiene como principal resultado el compromiso conocido como Carta de Aalborg. La firma de esta carta por un numeroso grupo de ciudades europeas (suscrita en sus inicios por 300 ciudades de 28 estados), actúa como motor para la integración de los principios de Sostenibilidad en todas las políticas (económica, social, agrícola, sanitaria...) y a todos los niveles, destacándose el ámbito local mediante procesos de gestión que establecen los propios municipios europeos. Los firmantes de la Carta se comprometen a participar en un Plan de Acción a largo plazo hacia la sostenibilidad (Federación Española de Municipios y Provincias -FEMP-, 2012).

Así las cosas, esta idea de sostenibilidad está íntimamente ligada, y tiene su punto de partida, en el modelo de desarrollo económico basado en el desarrollo sostenible. El desarrollo sostenible, y por tanto la sostenibilidad en su triple vertiente, económica, social y medioambiental, puede alcanzarse mediante la adopción de medidas RSC. Es a través de la sostenibilidad y la implantación de medidas de RSC

como superaremos el reto de desarrollo al que nos enfrentamos en el siglo XXI (AECA, 2004; Suárez, 2001; Elkington, 1999).

En cualquier caso, y a pesar del considerable incremento que se ha producido en las últimas décadas tanto en pronunciamientos de organismos internacionales, como en trabajos de investigación que tienen como tema central los términos de desarrollo sostenible, sostenibilidad y RSC, no existe una definición generalmente aceptada, ni tampoco se realiza una diferenciación entre estos tres términos. De hecho, se habla de desarrollo sostenible, sostenibilidad, RSC y comportamiento ético de las empresas, a veces con diferentes matices de significado, y otras se usan como sinónimos (Ebner y Baumgartner, 2006).

Teniendo en cuenta la definición de desarrollo sostenible incluida en el Informe Brundtland, (donde tienen un papel central los conceptos de necesidades, en particular de los países más pobres, y de limitaciones en cuanto a los recursos presentes y futuros), Elkington (1998) argumenta que las empresas no sólo deben centrarse en la mejora de su valor a través de la maximización de beneficios y resultados sino que deben atender, también, a temas ambientales y sociales por igual. Por tanto, el desarrollo sostenible, según este autor, se define por medio del modelo “*triple-bottom-line*” refrendado en 1992 en la “Cumbre de la Tierra” de Naciones Unidas celebrada en Río de Janeiro.

En la línea anterior, autores como Mao y Ai (2009), afirman que el término Responsabilidad Social asume que la empresa no solo tiene obligaciones de índole económica y jurídica, sino que también comprende otras de tipo social.

De este modo, en la actualidad sigue sin existir un acuerdo en cuanto a la definición de RSC y encontramos definiciones muy dispares. En este sentido, la definición del *World Business Council for Sustainable Development* (WBCSD) considera la RSC como motor para la dimensión social (el progreso social), que sirve de apoyo a las empresas para cumplir con sus responsabilidades como buenos ciudadanos, definiéndola como “aquel compromiso de "negocio" que contribuye al desarrollo económico sostenible, trabajando con los empleados, sus familias, la comunidad local y la sociedad en general para mejorar su calidad de vida ”(WBCSD, 2006). Por su parte, la Comisión de Comunidades Europeas describe la RSC como un “concepto mediante el cual las empresas integran, de forma voluntaria, tanto las consideraciones sociales y

medioambientales en sus operaciones comerciales, como las interacciones con sus *Stakeholders*" (UE, 2001).

A los efectos de nuestro trabajo de investigación, seguiremos la definición contenida en el trabajo realizado por Ebner y Baumgartner (2006), cuyo objetivo es conocer –a través de un extenso estudio de la literatura- las distintas definiciones y relación existente entre desarrollo sostenible y RSC. Para estos autores, la RSC debería centrarse en los aspectos sociales del comportamiento de las empresas, mientras que el desarrollo sostenible y la sostenibilidad deben ser usadas en un sentido más amplio, donde se agrupan tanto la visión social de la RSC como las preocupaciones de índole económica y medioambiental. Por tanto, la sostenibilidad abarcaría los elementos propuestos por Elkington (1998) y que constituyen el modelo "*triple-bottom-line*", donde el aspecto económico de la sostenibilidad se analiza junto con el criterio ambiental (que durante mucho tiempo fue el foco principal de análisis de la sostenibilidad), así como con la dimensión social (Ebner y Baumgartner, 2006).

A modo de resumen, las principales ideas desarrolladas en este epígrafe son las siguientes. En primer lugar, la RSC propone la puesta en marcha una serie de medidas tendentes a compatibilizar la pervivencia de la empresa, con el mantenimiento de los valores y los objetivos de la sociedad. Tanto desde diferentes organismos internacionales, como desde la UE, se han puesto en marcha medidas para la promoción de la adopción de prácticas de RSC por parte de los agentes económicos.

En segundo lugar, siendo conscientes del reto al que se enfrentan las economías del siglo XXI, con el objetivo de que el desarrollo económico se realice de manera sostenible, las prácticas de RSC aparecen íntimamente ligadas a este desarrollo sostenible y, por tanto, a la sostenibilidad. De este modo, la puesta en marcha de medidas de RSC pueden contribuir al desarrollo sostenible y, por tanto, a la sostenibilidad en su triple dimensión: económica, social y medioambiental.

Por último, el hecho de que los conceptos RSC, desarrollo sostenible y sostenibilidad estén íntimamente ligados, y que no exista una definición común de los mismos, hace que nos decantemos por la definición contenida en el trabajo de Ebner y Baumgartner (2006), en la que la RSC está relacionada con la parte social del comportamiento empresarial, mientras que la sostenibilidad tiene un sentido más

amplio, abarcando tanto los aspectos sociales de la RSC como las preocupaciones de índole económico y medioambiental.

2. SOSTENIBILIDAD EN EL ÁMBITO DEL SECTOR PÚBLICO

La necesidad de que el desarrollo económico se lleve a cabo de manera sostenible, junto con motivaciones tales como los grandes escándalos financieros, el impulso de las medidas de buen gobierno corporativo, preocupaciones de tipo medioambiental, y la influencia de la economía global, hacen que la sostenibilidad se postule como un estándar de desarrollo. Esto ha propiciado el interés no sólo de las grandes corporaciones empresariales, sino también de las entidades del Sector Público (OSE, 2012).

En el caso del Sector Público la importancia de la sostenibilidad está justificada por dos cuestiones fundamentales: primera, el Sector Público abarca el 40% de la actividad económica internacional, y segunda, del gasto total sobre el PIB, el gasto correspondiente al Sector Público supone un 42% (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE, 2013a).

A juicio de Farneti y Siboni (2011), las organizaciones del Sector Público deben jugar un papel activo en la puesta en marcha de medidas de desarrollo sostenible por varias razones: 1) tienen un enorme impacto operacional sobre el medio ambiente, la sociedad y la economía; 2) como gran comprador de bienes y servicios al sector privado, el Sector Público puede contribuir con la sostenibilidad, además de adoptar políticas y programas tangibles que den sustancia a la idea de vivir sosteniblemente y promocionar el contrato social; y 3) la misión del Sector Público es prestar servicios públicos y crear valor público, asumiendo la responsabilidad de elaborar políticas que apoyen el desarrollo sostenible.

En este sentido, Ball y Grubnic (2007) destacan que las organizaciones del Sector Público son claves en la implantación del desarrollo sostenible por el impacto significativo que sus actuaciones tienen sobre el medio ambiente, la sociedad y la economía.

Más aún, según otros autores, las entidades públicas deben asumir una doble implicación respecto a la sostenibilidad. Por un lado, el Sector Público debe de

promocionar las prácticas de sostenibilidad en las empresas del sector privado, tanto a través de políticas de medidas voluntarias, como, cuando sea necesario, con regulación complementaria, por ejemplo, para promover la transparencia, crear incentivos de mercado que premien las conductas sostenibles y asegurar la rendición de cuentas. En este sentido, Fox *et al.* (2002) consideran que el papel de las entidades públicas a este respecto es obligar, facilitar, colaborar y promocionar la introducción de prácticas de sostenibilidad. Por otro lado, las administraciones públicas tienen el deber de aplicar internamente las políticas de sostenibilidad que promueven entre las empresas (UE, 2011; Moon 2004; Crane y Matten 2007).

Respecto del primer aspecto, la promoción de las prácticas de sostenibilidad, la UE en su “Estrategia Renovada 2011-2014 para la RSC” (UE, 2011) plantea que las organizaciones del Sector Público, en su papel promotor y favorecedor de la sostenibilidad, juegan un papel central en la atención a la creación de condiciones favorables para el desarrollo sostenible (Farneti y Simoni, 2011).

En cuanto al segundo, aplicación interna de políticas de sostenibilidad, a nivel internacional distintos organismos abogan por impulsar la incorporación de medidas de sostenibilidad a la actividad del Sector Público y la divulgación de informes de sostenibilidad. Así, la Unión Europea viene realizando numerosas actuaciones para impulsar medidas de sostenibilidad en el ámbito público (Perrini *et al.*, 2006; Breitbarth *et al.*, 2009), como por ejemplo, en sus Resoluciones del Consejo de 29 de noviembre de 2001 y 10 de enero de 2003, dentro de la Estrategia de Lisboa, indica la necesidad de “incorporar, si procede, los principios de la RSE en su propia administración”.

En esta línea, los ministros del G-20 en la reunión de 2010 celebrada en la ciudad surcoreana de Busan, instaron a los gobiernos a poner en práctica medidas creíbles de sostenibilidad, diferenciadas y adaptadas a las circunstancias nacionales de cada país, especialmente en el ámbito de la sostenibilidad fiscal (G-20, 2010). Adicionalmente, como respuesta a la presente complejidad del Sector Público, y a causa de la emergente demanda de clarificación y rendición de cuentas (Wihlborg y Palm, 2008), se ha introducido, con el objetivo de fortalecer el Sector Público, una nueva forma de rendición de cuentas basada en los *Stakeholders* (Meijer, 2007).

Por ello, se ha puesto de manifiesto la importancia tanto de la adopción de actuaciones encaminadas a la implantación de medidas de sostenibilidad, como de la

difusión de las mismas por parte de las entidades del Sector Público. En este sentido, la *International Federation of Accountants* (IFAC), en la última reunión del G-20 celebrada en 2013 en Rusia, realiza una serie de recomendaciones para la incorporación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (conocidas como *IPSAS*) como medida de la salud de los sistemas financieros, y para que el *Financial Stability Board* (FSB) se encargue específicamente de examinar y mejorar la divulgación de información financiera del Sector Público, la transparencia y la rendición de cuentas. Este encuentro de 2013 ha puesto de manifiesto la necesidad de que el Sector Público incremente la transparencia y la rendición de cuentas acerca de su gestión, así como, que el desarrollo, a nivel gubernamental, se lleve a cabo de manera sostenible (G-20, 2013).

En esta misma línea, la IFAC, en su “Guía para la presentación de informes sobre la sostenibilidad a largo plazo de la finanzas de las entidades” (IFAC, 2013), anima a las entidades públicas a emitir información sobre la sostenibilidad de sus finanzas a largo plazo. Además, esta guía hace especial hincapié en la importancia de la sostenibilidad financiera a largo plazo, y en sus repercusiones sociales y medioambientales, reconociendo también la importancia de la divulgación de información sobre estos temas.

Además de lo expuesto anteriormente, el incremento de los niveles de deuda y las secuelas de la crisis financiera en los gobiernos, junto con las preocupaciones ciudadanas y de distintos organismos internacionales acerca de la posibilidad de que las organizaciones del Sector Público puedan continuar prestando el mismo nivel de servicios en el futuro, han puesto de manifiesto la importancia de la sostenibilidad de las finanzas públicas. En el actual entorno económico de crisis financiera, económica y fiscal, y con el problema añadido del envejecimiento de la población, la UE emite el *Fiscal Sustainability Report* (UE, 2012), con el objetivo de analizar las finanzas públicas de sus estados miembros y recomendar medidas para la sostenibilidad de éstas. El *Fiscal Sustainability Report* intenta elaborar un análisis comprensivo de la sostenibilidad de las finanzas de los estados miembros de la UE. El análisis del desarrollo de la deuda gubernamental y los riesgos de la sostenibilidad fiscal es crucial en la actual coyuntura para la Unión Europea en su conjunto a la hora de ser capaces de formular políticas apropiadas para responder y restablecer la credibilidad y la confianza. Asimismo, el *Fiscal Sustainability Report* pone de manifiesto el importante desafío que

para las políticas públicas suponen el deterioro de la posición fiscal y la deuda gubernamental, junto a la transición demográfica, a causa de una población envejecida (UE, 2012).

La sostenibilidad de las políticas fiscales es concebida como la capacidad de mantener las actuales políticas, ahora y en el futuro, sin cambios en lo que respecta a la prestación de los servicios públicos, teniendo siempre en cuenta la capacidad del gobierno para cumplir con los costes de su deuda actual y futura a través de los ingresos (UE, 2012).

En este sentido, la OCDE (2013b) manifiesta que, a pesar del progreso considerable en los últimos años, muchos países se enfrentan todavía a importantes procesos de consolidación fiscal, con el objetivo de recuperar o mantener la deuda pública en niveles manejables. Sobre esta base, la OCDE presenta un enfoque estructurado para el diseño estrategias de sostenibilidad fiscal que reduzcan al mínimo los efectos secundarios adversos sobre el crecimiento y la equidad tanto en el corto como en el a largo plazo.

En línea con la preocupación internacional acerca de la pervivencia en la prestación de servicios públicos, el *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* (CIPFA) (organismo de actuación a nivel mundial para mejorar la gestión de las finanzas públicas que juega un papel activo en la elaboración de las IPSAS, cuyos objetivos son mejorar la transparencia en la gestión financiera pública) en su documento *Delivering good governance in Local Government: Framework*, aboga por el establecimiento de canales claros de comunicación con todos los *Stakeholders*, para garantizar y fomentar la rendición de cuentas y la provisión de los servicios prestados (CIPFA, 2012).

Más aún, la *United States Agency for International Development* (USAID), (organismo estadounidense creado en 1961 con el objetivo inicial de administrar ayuda a países extranjeros y promover el desarrollo económico, que a partir de la década de los 90 tiene como una de sus prioridades la promoción del desarrollo sostenible), sostiene que el objetivo es mantener y desarrollar la capacidad de una organización que está proporcionando un servicio beneficioso para la comunidad, ya que los beneficios de la mejora de la sostenibilidad de la organización puede ser de gran alcance, ya que, en la

mayoría de los casos, esas organizaciones desempeñan un papel vital en la prestación de servicios públicos que de otro quedarían desatendidos (USAID, 2012).

En el caso particular de España, la UE (2012) señala que la completa implementación de los actuales planes de ajuste podría llevar a largo plazo hacia una reducción de la presión fiscal. Adicionalmente, deberían de reducirse, por un lado el alto nivel de deuda gubernamental (según el Banco de España se sitúa en el 84.2% del PIB en 2012), así como las perspectivas de que esta siga incrementándose (UE, 2012).

En resumen, la importancia de la sostenibilidad en el Sector Público se pone de manifiesto como consecuencia de la crisis financiera, y debido al tamaño de la actividad económica que desarrolla (un 40% de la actividad económica internacional), y a los importantes impactos sociales y medioambientales de su actividad. Además, la importancia del Sector Público debido a su capacidad para la emisión de políticas que favorezcan la sostenibilidad, lo sitúa en una posición privilegiada para desempeñar su doble papel, tanto en la promoción como en la adopción de medidas de sostenibilidad. En este sentido, a nivel internacional, diversos organismos, como la Unión Europea, el G-20, la USADI, el CIPFA ó la IFAC, abogan por la inclusión de las prácticas de sostenibilidad en las organizaciones del Sector Público y la divulgación de las mismas.

En esta línea, diversos autores afirman que las prácticas de sostenibilidad pueden mejorar la eficacia, la eficiencia y la rendición de cuentas de las entidades públicas, por lo que resulta oportuna la realización de estudios sobre dichas prácticas en el ámbito público. Además, dada la actual coyuntura de las finanzas públicas, se demanda la realización de más investigaciones sobre cómo la gestión de la sostenibilidad y la responsabilidad se pueden aplicar para asegurar que las organizaciones públicas incrementen su contribución al desarrollo sostenible.

Por último, diversos autores y organismos internacionales demandan el aumento de los estudios empíricos acerca del papel y la naturaleza que juegan las prácticas de responsabilidad en las organizaciones del Sector Público (European Union 2012; IFAC, 2012; USAID, 2011; Pina *et al.*, 2010; Guthrie *et al.*, 2010; Gray *et al.*, 2009; Marcuccio y Steccolini, 2005), lo que motiva la oportunidad e interés de investigaciones como la que aquí presentamos.

3. TRANSPARENCIA Y DIVULGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE SOSTENIBILIDAD EN LOS GOBIERNOS

La transparencia, entendida como un concepto esencial del término anglosajón *accountability*, donde se engloban tanto la realización de determinadas acciones como la rendición de cuentas de las mismas, debe ayudar a los usuarios a evaluar la capacidad de la entidad para cumplir con sus compromisos de sostenibilidad. En este sentido, la IFAC (2013) afirma que las organizaciones deben proporcionar a sus usuarios información acerca de la sostenibilidad futura de la entidad, con los objetivos de rendición de cuentas y la toma de decisiones. En esta línea, AECA (2004) señala que el compromiso con la transparencia informativa confiere un alto grado de confianza en las organizaciones, especialmente valorado por los distintos *Stakeholders* que desean conocer los impactos presentes y futuros de la organización y su sostenibilidad.

Por tanto, una de las consecuencias del compromiso de los gobernantes con la *accountability* debería ser la divulgación de información sobre sostenibilidad (Moneva *et al.*, 2006; AECA, 2004; Gray *et al.*, 1996). A este respecto, autores como Unerman *et al.* (2007) y Patel y Rayer (2008), ponen de manifiesto que las entidades emiten informes sobre sostenibilidad por motivos distintos de los valores y principios de sus miembros. Estos motivos serían la imagen pública, las presiones externas y los desastres naturales.

En este sentido, recientemente, la USAID ha hecho especial hincapié en la trascendencia de la divulgación de información sobre sostenibilidad, cuando afirma que la comunicación es un factor clave en el proceso de sostenibilidad. Los principales rasgos de una organización sostenible giran alrededor de una buena comunicación: una organización sostenible mantiene buenas relaciones con sus *Stakeholders*, realiza un marketing efectivo, y responde a las "necesidades sentidas" de la comunidad. Estos elementos del proceso se refuerzan entre sí (USAID, 2012). Actualmente, la transparencia es considerada un aspecto clave del gobierno democrático. Como señala Kierkegaard (2009), la transparencia sirve para mantener gobiernos honestos "*Good government must be seen to be done*". Además, es de resaltar, como hace el *Libro Blanco de la RSC en España* (2006), que la transparencia implica la comunicación hacia la sociedad.

En este contexto, la transparencia es una cuestión que no tiene connotaciones exclusivamente a corto plazo, sino también consideraciones a largo plazo. La información gubernamental debe estar disponible en un lugar y formato accesible, para que la transparencia se mantenga a largo plazo. La accesibilidad a la información pública es un tema clave en la percepción general de un gobierno abierto. Uno de los caminos por los que se calibra la transparencia en las relaciones entre ciudadanos y gobierno, es a través de la disponibilidad de registros públicos. Para Ball (2009), “la transparencia se manifiesta cuando las organizaciones promueven tomas de decisiones visibles, están abiertas a las sugerencias del público, permiten al público la elección del máximo número de servicios, y trabajan en cooperación con otras organizaciones con objetivos públicos comunes”.

De hecho, las leyes de libertad de información están destinadas a incrementar la transparencia gubernamental y avanzar hacia la rendición de cuentas (Relly y Sabharwal, 2009). En este sentido, Florini (2007) señala el interés de los gobiernos en regular y legislar para adoptar medidas de transparencia, entendiendo ésta como “el grado en que la información está disponible para los externos y que les permite tener voz informada en las decisiones y/o evaluar las decisiones tomadas por los interiores”.

Por otra parte, como señalamos anteriormente, la fuerte interacción entre sostenibilidad y transparencia ha sido postulada por diversos organismos internacionales (IFAC, 2013; GCNU, 2009; OCDE, 2002). La transparencia corporativa depende del canal a través del cual se disemina la información, facilitando o dificultando el flujo de información emitido por las compañías e impactando en la disponibilidad de información real de los agentes económicos. En este sentido, Internet ofrece numerosas posibilidades para las administraciones públicas como medio para mejorar la divulgación de información y, al mismo tiempo, la transparencia (Bushman *et al.*, 2004).

En este contexto, el importante crecimiento en el uso de Internet y el rápido desarrollo del e-comercio en el ámbito privado, han supuesto una creciente presión sobre el Sector Público para que, además de prestar servicios a los ciudadanos de manera electrónica, permita a los mismos la interacción con el gobierno a través de las tecnologías de la información y, especialmente, Internet (Mussari y Steccolini, 2006; Tat-Kei Ho, 2002).

En los últimos años, la adopción de las tecnologías basadas en la Web ha sido un elemento común en los programas de modernización de las democracias occidentales, además de ser una tendencia mundial en las administraciones públicas (Pina *et al.*, 2009). Las tecnologías de información y comunicación, y en particular Internet, han proporcionado nuevos métodos de comunicación permitiendo divulgar información sin límites temporales, reduciendo costes de impresión y de personal. Unido a lo anterior, el uso de Internet para divulgar información contribuye a incrementar la transparencia informativa, generando y añadiendo valor a la compañía y mejorando la comunicación con sus *Stakeholders* (Gandía, 2008). Así, Internet provee de un potencial mecanismo de divulgación con muchas ventajas, como por ejemplo que cualquiera puede tener acceso a la información de manera rápida y fácil, en cualquier momento y lugar (Gallego-Álvarez *et al.*, 2011). En la era de Internet, los sitios web son un instrumento clave para mejorar las relaciones entre las organizaciones y los diferentes actores que interactúan con ellas (De Andrés *et al.*, 2010).

De acuerdo con todo ello, podemos afirmar que Internet provee a las organizaciones del Sector Público de una oportunidad para mejorar su *accountability*, incrementar la respuesta ante las necesidades de los ciudadanos y promover un cambio en la filosofía global del gobierno y el modo de organizar las actividades (McIvor *et al.*, 2002). Entre las ventajas del uso de Internet como medio de comunicación entre los gobiernos y sus *Stakeholders* encontramos las siguientes: a) la disponibilidad permanente de gran cantidad de datos, b) la difusión de información en tiempo y forma oportuna, c) el enriquecimiento de la información con teleconferencias, archivos de audio y video, gráficos, y d) la posibilidad de emitir una información más directa e interactuar con los usuarios (Mussari y Steccolini, 2006).

Así, como señalan Reddick y Frank (2007), se requiere una información más transparente en los asuntos financieros del gobierno, ya que esta rendición de cuentas gubernamental puede ser facilitada, y los ciudadanos informados de los procesos de toma de decisiones. Para ello, estos autores destacan que las relaciones a través de la red son una gran herramienta de comunicación entre gobierno y ciudadanos, además de haber ayudado a las interacciones entre ambos.

En este sentido, el reciente documento de AECA “La difusión de información financiera pública en Internet”, señala que, debido a las necesidades de información

puestas de manifiesto por distintos *Stakeholders*, junto con la actual coyuntura de crisis económica, las administraciones públicas están cada vez más presionadas para incrementar su trasparencia y llevar a cabo una mejor rendición de cuentas. Además, resalta el hecho de que los distintos *Stakeholders* demandan una información más flexible, continua, oportuna y dinámica, donde se incluiría información de tipo social y medioambiental (AECA, 2013).

Las administraciones públicas deben adoptar las nuevas tecnologías para reunir, de una manera efectiva y eficiente, las demandas sociales (Caba *et al.*, 2008; Welch y Hinnant, 2002). Estas nuevas tecnologías no sólo hacen más eficaz y eficiente la gestión pública, sino que otorgan a ésta mayor transparencia, democracia, participación y responsabilidad hacia las necesidades sociales.

Por tanto, una manera que tienen los gobiernos para incrementar la transparencia es mostrar los registros públicos en una web con formato más accesible. Cuanta más información haya disponible y más abierta sea la toma de decisiones, más transparente es la entidad gubernamental (Armstrong, 2011). De acuerdo con ello, numerosas administraciones públicas usan las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TICs) para ofrecer, por un lado servicios, y por otro una mayor transparencia económica, otorgando a los usuarios un acceso a la información más libre, fácil y apropiado (Caba *et al.*, 2008). Por ello, en la actualidad, en todos los niveles de la administración se confía en la Web como un recurso esencial para la difusión de información (Muñoz-Cañavate e Hípolo, 2011). Además, como apuntan Pina *et al.* (2009), en los últimos diez años los gobiernos locales de toda la UE han expandido enormemente su presencia en Internet, lo que ha facilitado a los ciudadanos la localización y descarga de información de carácter oficial, la comunicación con el gobierno a través de e-mail, y la realización de trámites on-line.

Paralelamente, organismos internacionales como la OCDE han expresado su interés en que la información financiera pública esté disponible para el público en general, pero esta recomendación va más allá de la información meramente financiera e “incluye la disponibilidad de todos los informes para descargarlos libremente de Internet” (OCDE; 2001). En el caso particular de España se han producido distintos pronunciamientos, destacando en el ámbito legislativo, la Ley 34/2002 sobre servicios de la sociedad de la información y comercio electrónico, la Ley 57/2003 sobre la

modernización de los gobiernos locales, la Ley 11/2007 de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, ó más recientemente, el Proyecto de ley de Transparencia, de 22 de Junio de 2012 de Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno, tienen como objetivo promover la modernización de los gobiernos locales con la implementación de nuevas tecnologías.

Por su parte, en el ámbito de los entes locales, la FEMP ha publicado el *Código de Buenas Prácticas Ambientales*, como herramienta de gestión práctica y normalizada de políticas de desarrollo sostenible para el conjunto de los gobiernos locales españoles.

Por otro lado, en 2005 nace el Observatorio para la Sostenibilidad, fruto de un convenio de colaboración entre el Ministerio de Medio Ambiente, la Fundación Biodiversidad y la Fundación General de la Universidad de Alcalá. Este observatorio trabaja, centrado en los gobiernos locales, en colaboración con organismos europeos, nacionales y autonómicos con el objetivo de proveer información objetiva, fiable y comparable sobre el estado, presiones y respuestas en torno al desarrollo sostenible en España. Su misión ha sido estimular el cambio social hacia la sostenibilidad mediante la aportación de la mejor información posible (FEMP, 2012).

Pese a las demandas realizadas, desde distintos pronunciamientos internacionales y por parte de diversos *Stakeholders*, acerca de la inclusión en las actividades de las administraciones públicas de criterios de sostenibilidad, así como en una mayor transparencia y divulgación de información por parte de las mismas (Guillamón *et al.*, 2011; *Global Reporting initiative* (GRI), 2004), hasta el momento la literatura previa no ha prestado la suficiente atención a la divulgación de información específica de sostenibilidad por parte de los distintos niveles de gobierno (Dumay *et al.*, 2010; Guthrie *et al.*, 2010; Guthrie y Farneti, 2008; Marcuccio y Steccolini, 2005; Ball, 2004).

Los trabajos previos sobre difusión de información por parte de las entidades del Sector Público se han centrado bien en la implantación y evolución del e-gobierno (Pina *et al.*, 2009; Serrano-Cinca *et al.*, 2009; Tolber-Mossberger, 2006; Torres *et al.*, 2005; Caba *et al.*, 2005), bien en la divulgación de información pública de carácter financiero (Caamaño *et al.*, 2012; Guillamón *et al.*, 2011; Caba *et al.*, 2008; Alt *et al.*, 2006; Rodríguez *et al.*, 2007), bien en la medida de la calidad de vida de los ciudadanos (González *et al.*, 2011), y en aspectos sociales y medioambientales (Ball y Bebbington,

2008; Ball y Grubnic, 2007), o sólo en aspectos medioambientales (Lodhia *et al.*, 2012; Owen *et al.*, 1997; Matews, 1997).

Sin embargo, a pesar de las demandas académicas acerca de la necesidad de incrementar tanto los trabajos centrados en la transparencia sobre sostenibilidad de las entidades del Sector Público como las investigaciones empíricas sobre los mismos (Osborne y Ball, 2011; Guthrie *et al.*, 2010; Parker, 2005, Gray, 2002), pocos trabajos tienen como objetivo la divulgación de información sobre sostenibilidad en administraciones públicas y, menos aún, analizan posibles factores influyentes (Bellringer *et al.*, 2011; Ball, 2004, 2005).

Sin embargo, de entre los trabajos dedicados al estudio de la divulgación de información sobre sostenibilidad en entidades públicas, podemos destacar los trabajos de autores como Bebbington *et al.* (2009), Chapman y Milne (2004), y Milne *et al.* (2003), en los que la investigación se centra en las motivaciones de los gobiernos locales neozelandeses para publicar informes de sostenibilidad. También en el ámbito local, debemos hacer referencia a los trabajos de autores como Farneti y Guthrie (2009), Sciulli (2009), Williams *et al.* (2009) y Herbohn y Griffiths (2005) sobre informes de sostenibilidad en gobiernos locales australianos, de Marcuccio y Steccolini (2005) sobre gobiernos locales italianos, de Ball (2005) en el Reino Unido y de García-Sánchez *et al.* (2013) en España.

El objeto de nuestro trabajo, como señalaremos más adelante, también se centra sobre los gobiernos locales. El motivo de la selección de este ámbito se basa, fundamentalmente, en su cercanía a los ciudadanos, el volumen de recursos gestionados, y el elevado nivel de deuda, concentrado en este nivel gubernamental. Además, otra motivación responde al hecho de que, actualmente, en países como España se están tramitando reformas normativas que parten de cuestionar el tamaño y la sostenibilidad de las administraciones locales.

Asimismo, en el marco de nuestro trabajo sobre la divulgación de información sobre sostenibilidad en los gobiernos locales, creemos que es interesante el análisis de los posibles factores influyentes en el comportamiento de los gobiernos acerca de sus prácticas de difusión de información. Para enmarcar este estudio, entre las numerosas teorías utilizadas para justificar la emisión de información, las más ampliamente

utilizadas son la Teoría de la Legitimidad y la Teoría de los *Stakeholders* (Bellringer *et al.*, 2011; Marcuccio y Steccolini, 2005; Deegan, 2002).

En cuanto a la Teoría de la Legitimidad (TL), la primera referencia se encuentra en el trabajo de Dwoling y Pfeffer (1972): “*Podemos hablar de legitimidad organizacional cuando las organizaciones intentan establecer congruencia entre sus valores sociales o en los que están implicadas por sus actividades y las normas de comportamiento aceptable en el sistema social en el que están inmersas. Cuando exista disparidad entre los dos sistemas de valores, existirá una amenaza para la legitimidad de la organización*”. Según esta teoría, la legitimidad es un recurso del cual la organización depende para sobrevivir. Mientras los gestores estimen que determinado elemento o recurso es necesario para la supervivencia de la entidad, asegurarán que este recurso permanezca en la empresa a lo largo del tiempo. La TL observa las actuaciones emprendidas por los gestores para, normalmente a través de la difusión de información, cambiar la percepción sobre los gobiernos con el objetivo de aumentar la legitimidad de sus actuaciones y de su existencia.

De este modo, según la TL, informar sobre sostenibilidad motivaría a las organizaciones que buscan legitimarse ante la sociedad, presentando ante ésta las acciones llevadas a cabo y los logros positivos obtenidos con las mismas (Deegan, 2002). La emisión de informes de sostenibilidad puede ser una parte de la estrategia para alcanzar, mantener o reparar la legitimidad. Como señalan Lodhia *et al.* (2012), sólo unos pocos autores han aplicado la TL a la emisión de informes de sostenibilidad en el Sector Público. Sin embargo, una muestra de que las nociones de la TL son relevantes en el Sector Público, es que aquellas entidades que se enfrentan a mayores presiones para una mejor rendición de cuentas públicas (y por tanto para legitimarse) suelen inclinarse hacia una mayor emisión de información (Burrit y Welch, 1997). De acuerdo con la TL algunos de los factores que podrían afectar a la emisión de información sobre sostenibilidad serían la visibilidad, temas sociales y políticos y el rendimiento de la organización. (Marcuccio y Steccolini, 2009; Edwards, 1998).

Por su parte, la Teoría de los *Stakeholders* (TS) afirma que la existencia en el tiempo de la organización requiere el apoyo de sus *Stakeholders* y debe buscar la aprobación de éstos (Liu y Ambumozhi, 2009). La consecución de los objetivos marcados por parte de la organización, redundará en beneficios para sus *Stakeholders* a través de las responsabilidades sociales de la misma (Banerjee, 2000).

Según Donaldson y Preston (1995), la TS está formada por supuestos normativos (las organizaciones tienen deberes morales y éticos con respecto al conocimiento y respeto de los intereses de los *Stakeholders*), supuestos descriptivos (el medioambiente operacional de las organizaciones debe describirse por la identificación de los distintos *Stakeholders* y sus objetivos, y la relación de estos con la organización), y supuestos instrumentales (las estrategias de sostenibilidad deben ser desplegadas para alinear los diferentes intereses de los *Stakeholders* y eliminar potenciales conflictos que puedan surgir a causa de las divergencias de los mismos).

Para el Sector Público, *Stakeholders* serían aquellos con los que interactúan o tienen algún interés en las organizaciones públicas, y podemos delimitar dos grandes grupos de *Stakeholders*: a) ambientales, tales como clientes, propietarios y la comunidad, b) de proceso, como pueden ser los empleados y los proveedores. La demanda de información por parte de los *Stakeholders* hacia el Sector Público no para de crecer, por lo que se requiere que este ponga atención en todos los *Stakeholders*, no solo en los ciudadanos (Meijer, 2007).

Finalmente, para cerrar este epígrafe, vamos a resumir las ideas expuestas en el mismo. La transparencia, entendida como el grado en que la información está disponible para terceros, ajenos a la organización, y que les permite tener voz informada y/o evaluar las decisiones tomadas por los interiores a la misma. Diferentes organismos internacionales (USAID; OCDE), y legislaciones de diferentes países, resaltan la importancia de la sostenibilidad en el ámbito público, y animan a tomar medidas para que la información pública esté disponible abiertamente, tanto a corto, como a largo plazo.

La transparencia de los gobiernos puede ser condicionada por el canal de difusión que se elija para divulgar la información. En este sentido, Internet ofrece nuevas posibilidades para incrementar la transparencia, teniendo grandes ventajas como canal de difusión de información. Estas ventajas se concretan en la rapidez y facilidad de acceso a la información, la permanencia en el tiempo de los registros, y la posibilidad de interacción con los ciudadanos. Por tanto, la adopción de las TICs por parte de las administraciones públicas, y en particular de Internet como medio de divulgación de información, hace que la gestión pública sea más transparente, democrática, participativa y responsable con las demandas de los ciudadanos.

A pesar de los pronunciamientos internacionales y de las demandas tanto académicas como de distintos *Stakeholders*, la divulgación de información sobre sostenibilidad en los distintos niveles gubernamentales no ha sido un tema suficientemente estudiado. De este modo, si bien se han elaborado trabajos sobre transparencia financiera, divulgación de información de carácter social ó de carácter medioambiental, hasta ahora los trabajos específicos sobre difusión de información sobre sostenibilidad han sido insuficientes.

En la actualidad, uno de los temas de mayor interés y oportunidad, es el conocimiento de los posibles factores influyentes en la publicación de información sobre sostenibilidad en los gobiernos. Basándonos en la literatura previa sobre difusión de información en el ámbito público, podemos aplicar diversas teorías. De entre todas, las más ampliamente aceptadas son la Teoría de la Legitimidad (la difusión de información motiva a las organizaciones que buscan legitimarse ante la sociedad) y la Teoría de los *Stakeholders* (la consecución de los objetivos de la organización redundará en sus *Stakeholders*, por lo que aquella buscará tanto el apoyo como la aprobación de estos). Ambas teorías proporcionan el marco teórico por el que las organizaciones del Sector Público podrían estar interesadas en divulgar información sobre sostenibilidad.

4. GUÍAS MARCO PARA LA DIFUSIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE SOSTENIBILIDAD GUBERNAMENTAL

El interés a nivel internacional por difundir información acerca de las acciones y prácticas de sostenibilidad gubernamental ha provocado la emisión de algunas guías internacionales para la difusión de informes sobre sostenibilidad, que podrían resultar útiles para las agencias públicas (Dumay *et al.*, 2009, Martinov-Bennie y Hecimovic 2010), ya que su objetivo es “facilitar la divulgación de información sobre materias sociales, medioambientales, éticas y de gobierno, para un amplio rango de *Stakeholders*” (Dumay *et al.*, 2010).

De entre los pronunciamientos internacionales, podemos destacar, de una parte, el informe *Corporate Governance Inspection: Key Lines of Enquiry*, publicado por la *Audit Commission for Local Authorities and National Health Service in England and*

Wales (organismo de control independiente, para el impulso de la economía, eficiencia y la eficacia en los servicios públicos locales de Inglaterra y Gales). Este informe propone una serie de indicadores agrupados en cuatro categorías: 1) enfoque hacia la comunidad; 2) estructuras y procesos; 3) gestión del riesgo y control interno; y 4) liderazgo. El objetivo de estos indicadores es examinar diferentes aspectos del gobierno y ofrecer mejores resultados para todos los *Stakeholders* (Audit Commission, 2006).

También mencionaremos las guías desarrolladas por la OCDE (2006), “*Intellectual assets and value creation: implications for corporate reporting*”, donde se resalta que la competencia está obligando a que las iniciativas, tanto públicas como privadas, tengan un papel central a la hora de crear conciencia sobre la importancia y las mejores prácticas existentes en cuanto a divulgación de corporativos.

Por su parte, el Grupo Banco Mundial (2007) en su guía “*Environmental, Health, and Safety General Guidelines*”, señala que la aplicación de estas guías debe adaptarse a cada proyecto y realizarse sobre la base de los resultados de una evaluación ambiental previa, utilizando para ello variables como país anfitrión, el contexto, la capacidad de asimilación del medio ambiente, y otras. Las guías se estructuran en cuatro bloques (información medioambiental; seguridad y salud en el trabajo; seguridad y salud de la comunidad; y construcción y desmantelamiento), cada uno de los cuales incluye un conjunto de indicadores.

Junto a las anteriores, encontramos las guías emitidas por *AccountAbility* (2008a, 2008b), con sus “Principios sobre Desarrollo Sostenible”. Estos principios se centran en la rendición de cuentas, por lo que obligan a que las organizaciones respondan a los problemas y preocupaciones de sostenibilidad, y a que los informes expliquen y rindan cuentas a los *Stakeholders* acerca de las decisiones, acciones y desempeño. La información suministrada por estas guías incluye la forma en que gobierna la organización, estrategia y rendimiento, y está basada en los principios de inclusividad, materialidad, y responsabilidad. Estas guías han sido desarrolladas para asegurar la credibilidad y la calidad del desempeño de la sostenibilidad y la información.

Por su parte, la guía desarrollada por el *Global Compact* de las Naciones Unidas (NUGC, 2009), insta a las empresas tanto a la adopción de los diez principios universales, centrados en las áreas de derechos humanos, trabajo, medio ambiente y anti-corrupción, y desarrollados por el Pacto Mundial, como a la colaboración con las

Naciones Unidas. Esta guía se ha convertido en una plataforma importante para las Naciones Unidas para interactuar eficazmente con las empresas a través de todo el mundo. Las oportunidades y retos sociales, políticos y económicos afectan más que nunca a los negocios, por lo que muchas empresas reconocen la necesidad de colaborar y asociarse con los gobiernos, la sociedad civil, el trabajo y las Naciones Unidas.

Paralelamente, el *Canadian Institute of Chartered Accountants* (CICA), presentó en 2009 el documento *Climate Change Briefing*. En este documento, la CICA reconoce la necesidad de hacer frente a los impactos que las organizaciones provocan con sus operaciones, no sólo en el ámbito económico, sino también en el social y medioambiental con el fin de lograr metas financieras y la sostenibilidad de su entidad a largo plazo. El citado documento propone una batería de indicadores, agrupados en siete apartados: 1) general; 2) riesgos; 3) estrategia; 4) posición y rendimiento financiero; 5) evaluación externa; 6) sistemas y controles; y 7) gobierno. Estos indicadores tienen como objetivo evaluar la implicación de los directores de las compañías en las acciones hacia la reducción de las consecuencias del cambio climático (CICA, 2009).

En España, AECA publicó en 2004 el documento *Marco conceptual de la Responsabilidad Social Corporativa*. El documento señala que el objetivo básico de la RSC es suministrar elementos de dirección y gestión consistentes para el desarrollo de un modelo de empresa sostenible. Entre los principios desarrollados en dicho documento, el principio de transparencia constituye la pieza básica en la que se sustenta el comportamiento socialmente responsable, señalando como instrumento fundamental de la transparencia el Informe de Sostenibilidad, el cual estará dirigido a todos los grupos de interés (AECA, 2004).

Sin embargo, como evidencian Dumay *et al.* (2010), las guías más utilizadas actualmente para la emisión de informes de sostenibilidad en general, y en el Sector Público en particular, son las emitidas por el *Global Reporting Initiative* (GRI). El GRI fue creado en 1997 como una iniciativa conjunta de la *Coalition for Environmentally Responsible Economies* (CERES), organización no gubernamental de EE.UU. y el Programa Medioambiental de las Naciones Unidas. El objetivo general era desarrollar un marco mundialmente aceptado de informes para mejorar la calidad, el rigor y la utilidad de los informes de sostenibilidad (GRI, 2002).

Las Directrices del GRI siguen 11 principios (transparencia, globalidad, auditabilidad, exhaustividad, pertinencia, contexto de sostenibilidad, precisión, neutralidad, comparabilidad, claridad y oportunidad) para asegurar que los informes de sostenibilidad presentan un balance razonable y equilibrado de los derechos económicos, ambientales, y sociales, facilitar la comparación a través del tiempo y a través de las organizaciones, y afrontar con credibilidad a temas de interés para los *Stakeholders*. El primer conjunto de directrices GRI fue publicado en 1999 como un proyecto de exposición y desde entonces se han llevado a cabo varias revisiones.

El GRI es actualmente el modelo de guía de sostenibilidad más ampliamente adoptado a nivel internacional, de un modo comparable, y mediante el establecimiento de un intercambio transparente y fiable de información sobre sostenibilidad. El número de organizaciones que emiten sus informes de sostenibilidad usando las guías GRI ha crecido sustancialmente desde la publicación de la primera guía, allá por el año 2000, pasando de 941 en 2008 a 1.852 en mayo de 2011 ((Lodhia *et al.*, 2012; Dumay *et al.*, 2010; Farneti y Siboni, 2008). El modelo de informe de sostenibilidad propuesto por el GRI engloba información de tipo económico, social y medioambiental, en línea con el modelo de *triple-bottom-line* promulgado por Elkington (1999), incluyendo la medición, divulgación y *accountability* de la sostenibilidad de las organizaciones (Moneva *et al.*, 2006).

Las guías GRI cuentan con dos partes. Una primera con principios, orientaciones y protocolos, que está dedicada a la manera de presentar la información, y la segunda parte, que comprende los contenidos básicos y suplementos sectoriales y se refiere al tipo de información a presentar.

La guía GRI del año 2006, conocida como G-3 (GRI, 2006), clasifica los principios en dos tipos: aquéllos para la definición del contenido de la memoria (denominados materialidad, participación de los grupos de interés, contexto de sostenibilidad y exhaustividad), y aquéllos que garantizan la calidad (denominados equilibrio-neutralidad, claridad, precisión, periodicidad, comparabilidad y fiabilidad).

Los contenidos de las guías de sostenibilidad del GRI, se estructuran en cuatro grandes bloques:

1) Información general, dividido a su vez en cuatro partes: Estrategia y Análisis, Perfil de la Organización, Parámetros de la Información, y Gobierno, Compromisos y Participación de los Grupos de Interés, y compuesto por indicadores cuyos objetivos son presentar una visión de la estrategia de sostenibilidad de la organización, las actividades, productos, servicios y reconocimientos recibidos, alcance y verificaciones e indicadores de desempeño.

2) Información económica, con indicadores acerca de las condiciones económicas de los *Stakeholders*, los resultados económicos, presencia en el mercado.

3) Información social, cuyos indicadores se centran en el desempeño de aspectos laborales, de derechos humanos, relaciones con la sociedad.

4) Información Medioambiental está constituida por indicadores sobre el consumo de energía, el uso de productos y energías renovables, las fuentes, el consumo y el reciclaje de agua, impacto de productos y servicios y biodiversidad.

Para el caso específico de las administraciones públicas, el GRI publicó una guía piloto (GRI, 2005), llamada *Supplement for Public Agencies*, actualizada con una nueva versión (GRI, 2010).

Por último, en 2013 se ha promulgado la versión G4 de las guía GRI (GRI, 2013) con tres importantes novedades: 1) está basado en la materialidad, lo que se traduce en que solo habrán de recogerse aquellos indicadores que la organización haya considerado como materiales; 2) desaparecen los niveles A, B C y los niveles plus: confeccionar un estándar en su nivel básico se simplifica enormemente así como la elaboración del índice GRI; 3) por último se han mejorado definiciones de los aspectos y los indicadores.

5. ÁMBITO DE ESTUDIO, OBJETIVOS Y ESTRUCTURA DEL TRABAJO DE INVESTIGACIÓN

En esta introducción hemos señalado cómo y por qué, en el ámbito público, existe una creciente demanda de información por parte de los distintos *Stakeholders* que, en el contexto de la crisis financiera, reclaman mayor información sobre la sostenibilidad, no solo financiera, de las entidades públicas.

En el marco de un Proyecto de Investigación concedido por la Junta de Andalucía, en su categoría de Proyectos de Excelencia, denominado “Sistemas de información para Responsabilidad Social Corporativa en Administraciones Locales” (P09-SEJ-5395), un grupo de profesores coordinados por profesor Andrés Navarro Galera, están trabajando en la definición de una metodología de diseño de sistemas de información que posibilite a los gobiernos locales la implantación de prácticas de RS.

En desarrollo del referido proyecto de investigación, la presente tesis doctoral pretende contribuir a la mejora de las prácticas de transparencia informativa en materia de sostenibilidad de los gobiernos locales españoles, para lo que planteamos los siguientes objetivos:

1. Conocimiento de las debilidades y fortalezas de las actuales prácticas de difusión de información sobre sostenibilidad en los sitios webs de los gobiernos locales, al objeto de identificar factores de éxito de la transparencia.
2. Análisis comparativo entre las prácticas de divulgación de información sobre sostenibilidad en gobiernos locales y en gobiernos regionales.
3. Conocimiento de las variables que, en base a los hallazgos de la literatura previa, podrían favorecer o perjudicar la transparencia informativa sobre sostenibilidad gubernamental.
4. Identificación de factores influyentes en la publicación de compromisos con la sostenibilidad en los sitios webs de los gobiernos locales, para generar nuevo conocimiento que permita aumentar la transparencia sobre la sostenibilidad de sus políticas.

El ámbito objetivo de la investigación son los gobiernos locales. Este objeto de estudio está justificado por varias razones: a) los gobiernos locales, debido a su proximidad al ciudadano, disfrutan de una situación privilegiada a la hora de atender las necesidades informativas de la población (Watt, 2004); b) en los países occidentales desarrollados, los gobiernos locales gestionan presupuestos elevados, además de prestar una amplia variedad de servicios, algunos de los cuales, como los servicios sociales, que también corresponden a otros niveles gubernamentales (Sainz, 2011); c) en el actual contexto de crisis de las finanzas públicas, con altos niveles de deuda y déficit

acumulados por parte de los gobiernos locales, es necesario analizar la capacidad de estos gobiernos para seguir prestando servicios en el futuro, en el que la sostenibilidad en su triple dimensión, juega un papel central (Muñoz-Cañabate e Hípolo, 2011).

En esta tesis nos centramos en el caso particular de los gobiernos locales españoles. Según datos del Banco de España, la deuda de los ayuntamientos a 31 de Diciembre de 2012 es de 35.290 millones de euros (cantidad que se eleva a los 41.964 si tenemos en cuenta las diputaciones, consejos y cabildos insulares, y las entidades locales menores y mancomunidades). Del total de la deuda, el 36.5% se concentra en las seis ciudades con población superior a 500.000 habitantes (Madrid, Barcelona, Valencia, Sevilla, Málaga y Zaragoza). Además, y a la vista de estos datos, una motivación más de este trabajo responde las reformas normativas que actualmente se están tramitando en España, cuyo origen está en cuestionar el tamaño y la sostenibilidad de las administraciones locales.

Para alcanzar los objetivos propuestos, este trabajo se estructura como sigue. El capítulo 2 (artículo publicado en la “*Revista Española de Contabilidad-SAR*”) realiza un análisis de la divulgación de información por parte de 55 gobiernos locales españoles. La muestra está compuesta por aquellos municipios españoles que son catalogados de “gran población” por el artículo 121 de la Ley 7/1985, Reguladora de Bases de Régimen Local (incorporado por la Ley 57/2003, de medidas para la modernización del gobierno local). Analizamos las páginas web de estos 55 municipios, mediante un listado de 73 ítems usando principalmente las recomendaciones y criterios del GRI, pero incluyendo también los de otros organismos como *Audit Commission* (2007), *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* (CIPFA) (2007), OCDE (2001) y AECA (2004). Adicionalmente, para estudiar la posible influencia de algunos factores en el nivel de divulgación de información RSC, hemos aplicado un Análisis Cluster. Seguidamente, sobre la base de los resultados obtenidos por el Análisis Clusters, creemos de interés analizar la asociación entre las características cada grupo y el nivel de difusión de compromisos RS. Hemos optado por seleccionar cuatro variables, en base a los razonamientos siguientes, con el objetivo de analizar la asociación entre las características de cada grupo y el nivel de difusión de compromisos RS: Tamaño poblacional (a mayor volumen de población mayor cantidad y variedad de *Stakeholders*, y por tanto de demandas por parte de los mismos. Además, los ayuntamientos más grandes tendrán personal de mayor cualificación, los que podría

impulsar la divulgación de las prácticas de RS); Volumen de Gasto (a mayor presupuesto mayor importe para destinar a labores informativas, y mayores demandas por parte de los *Stakeholders* para conocer la gestión del presupuesto); Competencia Política (aquellos ayuntamientos gobernados en coalición recibirán mayores presiones tanto de los socios de gobierno como de la oposición para divulgación información acerca de sus compromisos de RS); y Signo del Partido Gobernante (queremos testar si el signo del partido político gobernante está influyendo en la divulgación de los compromisos RS por parte de los ayuntamientos seleccionados). Las conclusiones de este estudio pusieron de manifiesto, por un lado, que ni el tamaño poblacional, ni el volumen de gasto, ni la competencia política ni el signo del partido gobernante tienen influencia en el desarrollo de las prácticas de publicación de información RS. Por otro, la necesidad de analizar posibles factores socioeconómicos que pueden explicar el desarrollo de prácticas RS en diferentes gobiernos.

Partiendo de las conclusiones obtenidas en el trabajo anterior, y con el objetivo de determinar si tanto la descentralización como la cercanía al ciudadano influye en la divulgación de información, hemos realizado un estudio comparativo entre la divulgación de información sobre sostenibilidad por parte de los Gobiernos Locales y los Gobiernos Regionales. En el capítulo tres, (artículo aceptado en la revista “*Lex Localis*”) analizamos las web de ambos niveles de gobierno, utilizando un cuestionario de 61 ítems, todos pertenecientes a las guías GRI. Además de estudiar la información sobre sostenibilidad divulgada por cada nivel gubernamental, adicionalmente hemos realizado un análisis de correlación de rangos de Spearman. Con este análisis pretendemos comparar el nivel de divulgación sobre sostenibilidad obtenido por cada nivel gubernamental, por un lado, con los niveles de renta y déficit per cápita, y por otro, con los resultados sobre transparencia total divulgados por Transparencia Internacional España (TIE). Este estudio comparativo nos llevó a plantearnos la necesidad de realizar un análisis más detallado acerca de los factores que podían estar influyendo en la divulgación de información sobre sostenibilidad en los Gobiernos Regionales.

El siguiente paso fue la ampliación de los posibles factores explicativos que pudieran estar influyendo en la divulgación de información sobre sostenibilidad. Así, en el capítulo cuatro (artículo aceptado en la revista “*International Review of Administrative Science*”) avanzamos en el estudio de la información sobre

sostenibilidad emitida por 55 Gobiernos Locales españoles, con la inclusión del análisis de la posible relación de trece variables explicativas, ampliamente tratadas en la literatura previa sobre difusión de información en entidades públicas. Además, el listado de apartados a considerar se circunscribe solo a los pronunciamientos del GRI, por lo que pasa a ser de 61 ítems. Por último, para conocer la posible relación de las trece variables seleccionadas con los niveles de divulgación de información sobre sostenibilidad de estos 55 GL, realizamos una regresión lineal múltiple. Entre las conclusiones de este trabajo encontramos la necesidad de ampliar el campo de estudio a un nivel superior de gobierno, en nuestro caso los Gobiernos Regionales.

Siguiendo esta línea, en el capítulo cinco, (artículo en revisión en la revista “*Journal of Cleaner Production*”) nos centramos nuestro análisis en los Gobiernos Regionales, con el objetivo de analizar posibles factores influyentes en la divulgación de información sobre sostenibilidad para este nivel gubernamental. En primer lugar, analizamos la información sobre sostenibilidad divulgada por los diecisiete Gobiernos Regionales españoles, mediante un cuestionario de 61 ítems derivados de las guías GRI. Posteriormente, mediante un análisis cluster, pretendemos conocer la posible influencia de diez variables, utilizadas en la literatura previa, con la información divulgada por los 17 GR españoles.

Por último, en el capítulo seis, exponemos las principales conclusiones y las futuras líneas de investigación.

6. BIBLIOGRAFÍA

AccountAbility (2008a). *AA1000 AccountAbility Principles Standard*. Londres: Accountability.

AccountAbility (2008b). *AA1000 Assurance Standard 2008*. Londres: Accountability.

Alt, J. E., Lassen, D. D. y Shanna, R. (2006). The causes of fiscal transparency: evidence from the U.S. states. *IMF Staff Papers*, 53, 30-57.

Armstrong, C. L. (2011) Providing a Clearer View: An examination of Transparency on Local Governments Websites. *Government Information Quarterly*, 28(1), 11-16.

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) (2004). *Marco conceptual de la Responsabilidad Social Corporativa*. Madrid: AECA.

Audit Commission for Local Authorities and National Health Service in England and Wales (2007). *Corporate Governance inspection: key lines of enquiry*. Disponible en: www.audit-commission.gov.uk

Ball, A. (2004). A sustainability accounting project for the UK local government sector? Mapping theories of social, environmental and sustainability accounting and locating a frame of reference. *Critical Perspectives on Accounting*, 15(8), 1009-35.

Ball, A. (2005). Environmental accounting and change in UK local government. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(3), 346-73.

Ball, A. (2009). What is transparency? *Public integrity*, 11(4), 293-307.

Ball, A. y Bebbington, J. (2008). Editorial: Accounting and Reporting for Sustainable Development in Public Service Organizations. *Public Money and Management*, 28(6), 323-326.

Ball, A. y Grubnic, S. (2007) “Sustainability accounting and accountability in the public sector” en Unerman, J., Bebbington, J. and O’Dwyer, B. (eds), *Sustainability Accounting and Accountability*. Londres: Routledge.

Banerjee, S.B. (2000). Whose land is it anyway? National interest, indigenous stakeholders and colonial discourses: The case of the Jabiluka uranium mine. *Organization and Environment*, 13(1), 3-38.

Bebbington, J., Higgins, C. y Frame, B. (2009). Initiating sustainable development reporting: evidence from New Zealand. *Accounting Auditing and Accountability Journal*, 22(4), 588-625.

Bellringer, A., Ball, A. y Craig, R. (2011) Reasons for sustainability reporting by New Zealand local governments. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 2(1), 126-138.

Boletín Oficial de las Cortes Generales (BOCG) (2006) (Serie D: 424). Aprobación por la comisión de trabajo y asuntos sociales del informe de la subcomisión para potenciar y promover la responsabilidad social de las empresas. Disponible en:

http://www.senado.es/legis8/publicaciones/pdf/congreso/bocg/D_424.PDF

Bowen, H. (1953). *Social Responsibility of Businessman*. Nueva York: Harper & Brothers.

Breitbarth, T., Harris, P. y Aitken, R. (2009). Corporate social responsibility in the European Union: a new trade barrier?. *Journal of Public Affairs*, 9(4), 239-255.

Burrit, R.L. y Welch, S. (1997): "Annual reports of Australian Commonwealth authorities: an analysis of their environmental disclosures", Abacus 33(1), 69-87.

Bushman, R. M., Priotroski, J. D. y Smith, A. J. (2004). What determines corporate transparency?. *Journal of Accounting Research*, 42(2), 207-252.

Caamaño-Alegre, J., Lago-Peñas, S., Reyes-Santias, F. y Santiago-Boubeta, A. (2013). Budget transparency in Local Governments: An empirical analysis. *Local Government Studies*, 39(2), 182-207.

Caba, C., López, A. M. y Rodríguez, M. P. (2005). Citizens' access to online governmental financial information: practices in the European Union Countries. *Government Information Quarterly*, 22(2), 258-76.

Caba Pérez, C., Rodríguez Bolívar, M. P. y López Hernández, A. M. (2008). e-Government process and incentives for online public financial information. *Online Information Review*, 32(3), 379-400.

Carroll, A. B. (1979). A three dimensional conceptual model of corporate performance. *Academy of Management Review*, 4(4), 497-505.

Chapman, R. y Milne, M.J. (2004). The triple bottom line: how New Zealand companies measure up. *Corporate Environmental Strategy: International Journal for Sustainable Business*, 11(2), 37-50.

Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA) (2007). *Delivering good governance in local government*. Londres: CIPFA.

CIPFA (2012). Delivering good governance in Local Government: Framework. Disponible en: <http://www.cipfa.org/-/media/Files/Publications/Reports/delivering%20good%20governance%20addendum.pdf>

Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) (1998). Código de buen gobierno. Disponible en: <https://www.cnmv.es/Portal/Menu.aspx?id=5>

Committee for Economic Development (CED) (1971). *Social responsibilities of business corporations*. Washington DC: CED.

Crane, A. y Matten, D. (2007). *Business ethics: managing corporate citizenship and sustainability in the age of globalization*. Oxford: Oxford University Press.

De Andrés, J., Lorca, P. and Martínez, A. B. (2010). Factors influencing web accessibility of big listed firms: an international study. *Online Information Review*, 34(1), 75-97.

Deegan, C. (2002). Introduction: the legitimising effect of social and environmental disclosure –a theoretical foundation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(3), 282-311.

Donaldson, T. y Preston, L. E. (1995). The Stakeholder Theory of the corporation. Concepts, evidence, and implications. *Academy of Management Review*, 20(1), 65-91.

Dowling, J. y Pfeffer, J. (1975) Organisational Legitimacy: Social Values and Organisational Behaviour. *The Pacific Sociological Review*, 18(1),122-136.

Dumay, J., Farneti, F., y Guthrie, J. (2009). *The Worth of International Guidelines for Sustainability Reporting in Public and Not for Profit Sector Organisations*. Artículo presentado en la Sustainable Management of Organisations Conference, Julio, Italia, Bolonia.

Dumay, J. C., Guthrie, J., y Farneti, F. (2010). GRI sustainability reporting guidelines for public and third sector organisations. *Public Management Review*, 12(4), 531-548.

Ebner, D. y Baumgartner, R. J. (2006). The relationship between sustainable development and corporate social responsibility. In: *Corporate Responsibility Research Conference 2006*, Trinity College Dublin, IRL, 4-5 Septiembre.

Edwards, D. (1998). *The Link between Company Environmental and Financial Performance*. Londres: Earthscan.

Elkington, J. (1998). *Cannibals with Forks. The Triple Bottom Line of the 21st Century*. Oxford: Capstone Publishing.

Elkington, J. (1999) Triple bottom line reporting: Looking for a balance. *Australian CPA*, Marzo, 19-21.

Farmer, R. y Hogue, W. (1985). *Corporate Social Responsibility*. Lexington, M.A.: D.C.Heath & Co.

Farneti, F. y Siboni, B. (2011) An analysis of the Italian governmental guidelines and of the local governments' practices for social reports. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 2(1), 101-125.

Farneti, F. y Guthrie, J. (2009). Sustainability reporting by Australian public sector organisations: why they report. *Accounting Forum*, 33(2), 89-98.

Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP) (2012). *20 años de Políticas Locales de Desarrollo Sostenible en España*. Disponible en: http://www.femp.es/files/566-1351archivo/20A%C3%91OS DESARROLLO SOSTENIBLE FEMP_baja.pdf

Florini, A. M. (2007). The battle over transparency. En A. Florini (Ed.), *The right to know: Transparency for an open world* (pp. 1-16). Nueva York: Columbia University Press.

Fox, T., Ward, H. y Howard, B (2002). *Public sector roles in strengthening corporate social responsibility: a baseline study*. London: International Institute for Environment and Development.

Freeman, R. E. (1983). Strategic management: A stakeholder approach. En Lamb, R. (Ed.), *Advances in Strategic Management* (pp. 31-60). Greenwich: JAI Press.

G-20 (2010). Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors. Document, Busan, República de Corea, 5 de junio de 2010. Disponible en : www.g20.org

G-20 (2013). G-20 Leaders' Declaration. Document, St. Petesburbo, Rusia, 6 de Septiembre de 2013. Disponible en: www.g20.org

Gallego-Álvarez, I., Rodríguez-Domínguez, L. y García-Sánchez, I. M. (2011). Information disclosed online by Spanish universities: content and explanatory factors. *Online Information Review*, 35(3), 360-385.

Gandia, J. L. (2008). Determinants of internet-based corporate governance disclosure by Spanish listed companies. *Online Information Review*, 32(6), 791-817.

García-Sánchez, I., Frías Aceituno, J. V. y Rodríguez Domínguez, L. (2013). Determinants of corporate social disclosure in Spanish local governments. *Journal of Cleaner Production*, 39(January 2013), 60-72.

Global Reporting Initiative (GRI) (2002). Sustainable Reporting Guidelines. Disponible en: www.globalreporting.org.

GRI (2004). *Public Agency Sustainability Reporting. A GRI Resource Document In Support of the Public Agency Sector Supplement Project*. Disponible en: http://rsuniversitaria.org/web/images/stories/Documentos_antiguos/grip.pdf

GRI (2005). *Sector Supplement for Public Agencies*. Amsterdam: GRI.

GRI (2006). *G3 Sustainability Reporting Guidelines*. Amsterdam: GRI.

GRI (2010). *Reporting in Government Agencies*. Amsterdam: GRI.

GRI (2013). *G4 Sustainability Reporting Guidelines*. Disponible en: <https://www.globalreporting.org/reporting/g4/Pages/default.aspx>

Gonzalez, E., Carcaba, A., Ventura, J. y García, J. (2011). Measuring quality of life in Spanish municipalities. *Local Government Studies*, 37(2), 171-197.

Gray, R. (2002). The social accounting project and accounting, organizations and society: privileging engagement, imaginings, new accountings and pragmatism over critique. *Accounting, Organizations and Society*, 27(7), 687-708.

Gray, R., Dillard, J. y Spence, C. (2009). Social Accounting Research as if the World Matters: An Essay in Postalgia and a New Absurdism. *Public Management Review*, 11(5), 545-73.

Gray, R., Owen, D. y Adams, C. (1996). *Accounting and accountability: changes and challenges in corporate social and environmental reporting*. Londres: Prentice Hall.

Grupo Banco Mundial (2007). *Environmental, Health, and Safety (EHS) Guidelines*. Environment and Social Development Department, Washington DC: International Finance Corporation.

Guillamón, M. D., Bastida, F. y Benito, B. (2011). The determinants of local government's financial transparency. *Local Government Studies*, 37(4), 391-406.

Guthrie, J., Ball, A. y Farneti, F. (2010). Advancing sustainable management of public and not for profit organisations, *Public Management Review*, 12(4), 449-459.

Guthrie, J. y Farneti, F. (2008). GRI Sustainability Reporting by Australian Public Sector Organizations. *Public Money and Management*, 28(6), 361-366.

Hart, S. (1997). Beyond greening: strategies for a sustainable world. *Harvard Business Review*, 75(1), 66-76.

Herbohn, K. y Griffiths, A. (2005) *Sustainability Reporting in Local Government: Systems Change or Greenwash?*. Research Report, CPA Australia, Melbourne: December.

International Federation of Accountants (2012). *Sustainability Framework 2.0. Professional Accountants as Integrators*. Disponible en: <http://viewer.zmags.com/publication/052263e2#/052263e2/1>

IFAC (2013). *Reporting on the Long-Term Sustainability of an Entity's Finances*. Disponible en: <http://www.ifac.org/publications-resources/recommended-practice-guideline-1>

Kierkegaard, S. (2009). Open access to public documents—more secrecy, less transparency!. *Computer Law & Security Review*, 25(1), 3–27

Larrinaga, C. y Bebbington, J. (2001) Accounting change or institutional appropriation? A case study of the implementation of environmental accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 12(3), 269-292.

Libro Blanco de la RSC en España (2006). Informe de la subcomisión para potenciar y promover la Responsabilidad Social de las Empresas. Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados. N° 424/4 de 4 de Agosto de 2006.

Liu, X. y Anbumozhi, V. (2009). Determinant factors of corporate environmental information disclosure: an empirical study of Chinese listed companies. *Journal of Cleaner Production*, 17(6), 593-600.

Lodhia, S., Jacobs, K. & Park, Y. J. (2012) Driving public sector environmental reporting, *Public Management Review*, 14(5), pp. 631-647.

Mao, H. y Ai, Y. (2009) Enterprise Social Responsibility and Enterprise Sustainable Development. *Journal of Sustainability Development*, 2(1), 192-195.

Marcuccio, M. y Steccolini, I. (2005). Social and environmental reporting in local authorities. *Public Management Review*, 7(2), 155-176.

Marcuccio, M. y Steccolini, I. (2009). Patterns of voluntary extended performance.reporting in Italian local authorities. *International Journal of Public Sector Management*, 22(2), 146-167.

Martinov-Bennie, N. y Hecimovic, A. (2010). Assurance of Australian Natural Resource Management. *Public Management Review*, 12(4), 549-565.

Mathews, M. R. (1997) Twenty-five years of social and environmental accounting research: is there a silver jubilee to celebrate?. *Accounting, auditing and Accountability Journal*, 10(4), 481-531.

Matten, D. y Crane, A. (2005). Corporate citizenship: Toward an extended theoretical conceptualization. *Academy of Management Review*, 30(1), 166-179.

McIvor, R. McHugh, M. y Cadden, C. (2002). Internet technologies: Supporting transparency in the public sector. *International Journal of Public Sector Management*, 15(3), 170-187.

Meijer, A. J. (2007). Publishing public performance results on the Internet. Do stakeholders use the Internet to hold Dutch public service organizations to account?. *Government Information Quarterly*, 24(1), 165-185.

Milne, M.J., Tregidga, H. y Walton, S. (2003). The triple bottom line: benchmarking New Zealand's early reporters. *University of Auckland Business Review*, 5(2).

Moneva, J. M., Archel, P. y Correa, C. (2006) GTI and the camouflating of corporate unsustainability. *Accounting Forum*, 30(2), 121-137.

Moon, J. (2004). *Government as a Driver of Corporate Social Responsibility. Research Paper*. International Center for Corporate Social Responsibility: Nottingham.

Muñoz-Cañavate, A. e Hípolo, P. (2011). Electronic Administration in Spain: From its Beginnings to the Present. *Government Information Quarterly*, 28(1), 74-90.

Mussari, R. y Steccolini, I. (2006). Using the Internet for communicating performance information. *Public Money and Management*, 26(3), 193-196.

Naciones unidas (1987). *Informe de la Comisión Mundial del Medio Ambiente y el Desarrollo: Nuestro Futuro Común*. Disponible en: <http://www.un-documents.net/wced-ocf.htm>

Naciones Unidas (1992). *Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo*. Disponible en: <http://www.un.org/spanish/esa/sustdev/agenda21/riodeclaration.htm>

Naciones Unidas Global Compact (NUGC) (2009). What Is the Global Compact?. Disponible en: <http://www.unglobalcompact.org/>.

Observatorio para la Sostenibilidad en España (OSE) (2012). *Indicadores de Sostenibilidad de los Municipios Españoles y Portugueses*. Disponible en: <http://www.obsam.cat/documents/informes/Sostenibilidad-minicipios-espanoles-portugueses.pdf>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) (2001). *The Hidden Threat to E-Government, PUMA Polici Brief N° 8*. Paris: OCDE.

OCDE (2002). *OECD Best Practices for Budget Transparency*. Disponible en: www.oecd.org/dataoecd/33/13/1905258.pdf

OCDE (2013a). Economic outlook, analysis and forecasts. Disponible en: <http://www.oecd.org/eco/outlook/Fiscal%20balances%20and%20Public%20Indebteness.xls>

Osborne, S. P. y Ball, A. (2011). *Social Accounting and Public Management: Accountability for the Public Good*. UK: Routledge.

Owen, D. L., Gray, R. H. y Bebbington, K. J. (1997) Green accounting: cosmetic irrelevance or radical agenda for change. *Asia-Pacific Journal of Accounting*, 4(2), 175-198.

Patel, T. y Rayer, S. (2008) A cultural appreciation of corporate sustainability reporting by Indian companies. British Academy of Management Conference Proceeding, Harrogate.

Parker, L. (2005). *Social and environmental accountability research: a view from the commentary box*. Working paper, Adelaide University: Adelaide.

Perrini, F., Pogutz, S. y Tencati, A. (2006). *Developing Corporate Social Responsibility—A European Perspective*. Cheltenham: Edward Elgar.

Pina, V., Torres, L. y Royo, S. (2009). E-government evolution in EU local governments: a comparative perspective. *Online Information Review*, 33(6), 1137-1168.

Pina, V., Torres, L., y Royo, S. (2010). Accountability as a differentiated value in supranational government, *The American Review of Public Administration*, 40(6), 742-760.

Reddick, C. y Frank, H. (2007). The Perceived Impacts of e-Government on U.S. Cities: A Survey of Florida and Texas City Managers. *Government Information Quarterly*, 24(3), 576-594.

Relly, J. E. y Sabharwal, M. (2009). Perceptions of transparency of government policymaking: A cross-national study. *Government Information Quarterly*, 26(1), 148-157.

Rodríguez, M. A., Ricart, J. E. y Sánchez, P. (2001). *Sustainable Development and Sustainability of Competitive Advantage: A Dynamic and Sustainable View of the Firm*. Documento de trabajo del IESE.

Rodríguez, M. P., Caba, M. C. y López, A. M. (2007). E-Government and public financial reporting: the case of Spanish regional governments. *American Review of Public Administration*, 37(2), 142-177.

Sciulli, N. (2009). Sustainability reporting by local councils in coastal regions: an Australian study. *Asian Journal of Finance and Accounting*, 1(1), 76-86.

Sen, A. (2000). *Desarrollo y libertad*. Planeta, Barcelona.

Senge, P. (2001). Innovating our way to the next industrial revolution. *MIT Sloan Management Review*, 42(2), 24-38.

Serrano-Cinca, C., Rueda-Tomás, M. y Portillo-Tarragona, P. (2009). Determinants of e-government extension. *Online Information Review*, 33(3), 476-498.

Suárez, A. (2001). *Nueva economía y nueva sociedad*. Prentice Hall, Madrid.

Tat-Kei Ho, A. (2002) Reinventing Local Governments and the e-government initiative. *Public Administration Review*, 62(4), 434-444.

Tolbert-Mossberger, K. (2006). The effects of e-government on trust and confidence in government. *Public Administration Review*, 63(3), 354-69.

Torres, L., Pina, V. y Royo, S. (2005) E-government and the transformation of public administrations in EU countries: beyond NPM or just a second wave of reforms?. *Online Information Review*, 29(5), 531-53.

Unerman, J. (2011) Debate: The importance of an integrated understanding of sustainability in guiding accounting practices. *Public Money and Management*. 31(4), 233-235.

Unerman, J., Bebbington, J. y O'Dwyer B. (2007) *Sustainability Accounting and Accountability*. Londres: Routledge

Unión Europea (1990) (COM 90-218) Green paper of the urban environment. Disponible en: http://ec.europa.eu/green-papers/pdf/urban_environment_green_paper_com_90_218final_en.pdf

Unión Europea (1993) (RES C 138 de 17.05.1993) Quinto programa comunitario de actuación en materia de medio ambiente: hacia un desarrollo sostenible. Disponible en: http://europa.eu/legislation_summaries/other/l28062_es.htm

Unión Europea (1994) Carta de las ciudades europeas hacia sostenibilidad. Disponible en: <http://www.lignumfacile.es/prmxesevd/downloads/xestec-2/pdf-67.pdf>

Unión Europea (2001) (COM 2001-0366) Libro verde - Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas. Disponible en: http://europa.eu/legislation_summaries/employment_and_social_policy/employment_rights_and_work_organisation/n26039_es.htm

Unión Europea (2002) (COM 2002-347) La responsabilidad social de las empresas: una contribución empresarial al desarrollo sostenible. Disponible en: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2002:0347:FIN:es:PDF>

Unión Europea (2006) (COM 2006-136) Implementing the Partnership for Growth and Jobs: Making Europe a Pole of Excellence on Corporate Social Responsibility. Disponible en: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0136:FIN:EN:PDF>

Unión Europea (2011) (COM 2011-681) A renewed EU strategy 2011-14 for Corporate Social Responsibility. Disponible en: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0681:FIN:EN:PDF>

Unión Europea (2012). *Fiscal Sustainability Report 2012*. Disponible en: http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/2012/pdf/ee-2012-8_en.pdf

United States Agency for International Development (USAID) (2011) Fundamentals of NGO financial sustainability. Disponible en: http://www2.pathfinder.org/site/DocServer/Fundamentals_of_NGO_Financial_Sustainability.pdf

Watt, P. (2004). Financing Local Government. *Local Government Studies*, 30(4), 609-623.

Welch, E. W. y Hinnant, C. C. (2002). Internet use, transparency, and interactivity effects on trust in government. *Proceedings of the 36th Hawaii International Conference on System Sciences-2003*.

Wihlborg, E. y Palm, J. (2008). Who is governing what? Governing local technical system-an issue of accountability. *Local Government Studies*, 34(3), 349-362.

Williams, B., Wilmshurst, T. y Clift, R. (2009). *Sustainability reporting in local government in Australia – a preliminary analysis*. paper presented at Eighth Australasian Conference on Social and Environmental Accounting Research, University of Canterbury, Christchurch.

World Business Council for Sustainable Development (WBCSD) (2006). Corporate Social Responsibility. Disponible en: <http://www.wbcsd.org/work-program/business-role/previous-work/corporate-social-responsibility.aspx>

**CAPÍTULO 2: LA DIVULGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE
RESPONSABILIDAD CORPORATIVA EN ADMINISTRACIONES
PÚBLICAS: UN ESTUDIO EMPÍRICO EN GOBIERNOS LOCALES.**

Artículo publicado en “*Revista de Contabilidad-SAR*” (Volumen 12, número 2, páginas 181-214)

Revista indexada en SCOPUS, IN-RECS; DICE (Difusión y Calidad Editorial de las Revistas Españolas de Humanidades y Ciencias Sociales y Jurídicas); RESH (Revistas Españolas de Ciencias Sociales y Humanas); Dialnet; ISOC-Economía; MIAR (Matriz de información para la evaluación de revistas); Latindex; ProQuest Accounting and Tax; REPEC; ULRICH'S; DOAJ (Directorio Open Access) y EBSCO.

1. INTRODUCCIÓN

Durante los últimos años, ha aumentado la conciencia ciudadana sobre la necesidad de que el crecimiento económico vaya acompañado por un desarrollo social y medioambientalmente sostenible (Gore, 2006; Stern, 2006). Intentando legitimar sus actuaciones ante la sociedad (Deegan, 2002), las grandes corporaciones empresariales han incrementado notablemente la publicación de información sobre aspectos sociales y medioambientales (Gray, 2006), y sus informes sobre Responsabilidad Social Corporativa (RSC) son cada vez más amplios y complejos (Milne y Gray, 2007). Por tanto, la RSC se ha convertido en un concepto indispensable en el ámbito empresarial, siendo una temática ampliamente tratada por la literatura (Garriga y Melé, 2004; Palazzo and Scherer, 2006; Banerjee, 2007).

En este contexto, el Sector Público viene asumiendo un papel muy activo en la promoción de prácticas de RSC de las organizaciones (Crane and Matten, 2007), como muestran las actuaciones iniciadas por la Unión Europea para impulsar la RSC (Perrini et al, 2006; Breitbarth et al., 2009). Paralelamente, las exigencias de los ciudadanos han provocado la necesidad de mejorar la eficiencia y la transparencia en las entidades públicas (Piotrowski y Van Ryzin, 2007), lo que ha contribuido a que los distintos *stakeholders*, al igual que en el sector privado, reclamen que las actuaciones de las mismas sean socialmente responsables (Crane et al., 2008). En respuesta a estas demandas, resulta imprescindible publicar información sobre la RSC de las entidades públicas, en la línea ya iniciada por algunas de ellas con la presentación de memorias de sostenibilidad o la realización de auditorías sociales (Ball, 2004).

Sin embargo, como ponen de manifiesto diferentes trabajos (Ball y Grubnic, 2007; Ball y Bebbington, 2008), los estudios sobre RSC en el ámbito público son aún escasos, aunque algunos autores han prestado atención al tema (Burritt y Welch, 1997; Bowerman y Hutchinson, 1998; Ball, 2005; Marcuccio y Steccolini, 2005; Larrinaga y Pérez, 2008; Guthrie y Farneti, 2008; Larrán y López, 2009). Además, actualmente no existen muchos referentes para las entidades públicas sobre publicación de información relativa a RSC, destacando el *Supplement for Public Agencies* emitido por el GRI (Global Reporting Initiative) (GRI, 2005), sin perjuicio de otros posibles pronunciamientos como los debidos a AECA (2004) o CIPFA (2007).

Así las cosas, como aproximación a la realidad española, este trabajo pretende mostrar una panorámica general de las prácticas de divulgación de información sobre RSC en el sector de la Administración Local así como analizar la influencia de algunos factores en el desarrollo de las mismas, identificando debilidades y fortalezas que en esta materia presentan los sistemas de información de las entidades locales. A tal fin, hemos analizado los sitios webs de 55 gobiernos locales -en concreto aquellos municipios que son catalogados de “gran población” por la Ley 57/2003, de medidas para la modernización del gobierno local-, cuya elección obedece, principalmente, a su proximidad a los *stakeholders*, a la variedad de servicios que prestan, y a su elevado peso específico en términos poblacionales y presupuestarios.

Las principales conclusiones muestran que, en general, el nivel de difusión de información RSC en las entidades analizadas es bajo, especialmente en materia medioambiental, mientras que la información social es la más divulgada. Asimismo, el tamaño de la entidad, la competencia política y el signo del partido gobernante, no pueden catalogarse como variables explicativas del grado de publicación de información RSC.

2. LA RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA EN LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

El término RSC es utilizado ampliamente, existiendo multiplicidad de acepciones (Spence, 1999; Garriga y Melé, 2004; Okoye, 2009), si bien no existe consenso sobre la definición de RSC (McWilliams et al., 2006; Godfrey and Hatch, 2007). Murillo y Lozano (2009) consideran esta situación como una dificultad añadida a la aún demasiado esotérica naturaleza del RSC, mientras que otros autores (Campbell, 2007; Palazzo y Scherer, 2007) incluyen entre las dificultades el hecho de adolecer de una base normativa que sustente las prácticas de RSC.

Entre las definiciones más citadas, aunque no exenta de críticas, encontramos la propuesta por Carroll (1979) para las empresas de negocios, para quien las organizaciones tienen que cubrir expectativas no sólo de tipo legal y económico, sino también de tipo ético y discrecional (filantrópico). Garriga y Melé (2004) estructuran los trabajos realizados sobre RSC clasificándolos en cuatro teorías de estudio: a) instrumental: promueve los objetivos económicos a través de las actividades sociales; b)

política: defiende el poder corporativo y su uso responsable; c) integradora: muestra la necesidad de las entidades de integrar las demandas sociales; y d) ética: valora la moralidad y justicia de la acción social de la entidad. En esta línea, es común hablar de RSC refiriéndose a la triple perspectiva económica, social y medioambiental derivada del trabajo de Elkington (1997).

El rol del Sector Público en materia de RSC, a juicio de autores como Moon (2004), ha de orientarse a la realización de acciones de promoción de la misma. En este sentido, Fox et al. (2002) consideran que el papel de las entidades públicas respecto de la RSC consiste en obligar, facilitar, colaborar y promocionar; sin embargo, las acciones de las propias entidades públicas han de ser socialmente responsables. En este sentido, Erdmenger (1998) propugna un triple rol del sector público en el desarrollo sostenible, en particular para las entidades locales. Este triple rol supone emprender acciones de protección sostenible del área geográfica, el diseño y ejecución de políticas en materia de desarrollo sostenible y la administración interna de la entidad.

De acuerdo con ello, la incorporación de la sostenibilidad a los criterios de las entidades públicas ha de provocar una mejora en sus actuaciones. Bebbington et al. (2008) encuentran evidencia de que informar sobre sostenibilidad proporciona a las organizaciones mecanismos para reflexionar sobre quién son y sobre lo que pretenden alcanzar, motivando acciones futuras. Desde este punto de vista, en opinión de Lamprinidi y Kubo (2008), los motivos por los que las agencias públicas deberían mostrar interés por informar sobre sostenibilidad no difieren de los de las entidades privadas. Estos motivos serían: 1) necesidad de demostrar esfuerzos sobre el cambio climático y otras cuestiones de sostenibilidad; 2) un creciente interés y demanda en transparencia y rendición de cuentas; 3) explicación de la gestión realizada a los *stakeholders*; 4) mostrar liderazgo en el sector; 5) existencia de “campeones” de informes de sostenibilidad que quieren promover la presentación de informes de sostenibilidad y compartir los beneficios que han experimentado; 6) el informe de sostenibilidad puede ser construido a partir de requisitos de la información existentes.

En cambio, para Ball y Bebbington (2008) la perspectiva de las agencias públicas frente a RSC difiere de la del sector privado. En primer lugar, criticando la realidad de los informes de sostenibilidad, el sector privado se ha quedado en la ecoeficiencia; el Sector Público debería analizar la gestión del desarrollo sostenible de las entidades públicas. En segundo lugar, el Sector Público debería ser capaz de

proporcionar una mejor información, por un lado porque su relación con los *stakeholders* no es sólo a través del mercado y, por otro, porque las acciones de sostenibilidad llevadas a cabo por las entidades públicas están relacionadas con sus funciones principales.

A pesar de esta controversia, como ya se ha indicado, actualmente no abundan investigaciones sobre la información de sostenibilidad en el Sector Público. Según Lamprinidi y Kubo (2008), la situación a nivel internacional es diversa, ya que encontramos países como Australia o Nueva Zelanda, donde la difusión de la información específica sobre sostenibilidad ha aumentado sustancialmente en los últimos años, junto a otros países, como por ejemplo Canadá, donde pocas entidades públicas emiten informes sobre temas de RSC. Esta situación, como señalan Guthrie y Farneti (2008), no deja de ser contradictoria. Dos serían los motivos para ello: 1) las entidades públicas suponen el 40% de la actividad económica (Ball and Grubnic, 2007); 2) las entidades públicas marcan el desarrollo de las políticas públicas, por lo que adquieren un papel central en el avance de la sociedad hacia una situación más sostenible (Ball et al., 2006).

No obstante, el hecho de que las entidades públicas no difundan informes específicos sobre RSC no significa que no estén preocupadas por estos temas ni tampoco que no publiquen compromisos a través de otros medios (Frost, 2007).

Respecto al contenido de la información sobre RSC a divulgar por el Sector Público deben tenerse en cuenta las recomendaciones emitidas por el GRI (Bernhart, 2009; Chen y Bouvain, 2009), llegando a considerarse la denominada G3 (GRI, 2006) como el prototipo de guía de información sobre sostenibilidad (Cognale, 2008; 2009a; 2009b).

El GRI surge de la conjunción, en 1997, de los esfuerzos del CERES y del Programa Medioambiental de la ONU. En los pronunciamientos del GRI (2000, 2002, 2006) se establecen las principales cuestiones que las entidades deben incluir en los informes corporativos respecto de medioambiente, prácticas laborales y trabajo decente, derechos humanos, sociedad y producción responsable, estructurados en cinco bloques: 1) Estrategia y Análisis; 2) Perfil de la organización; 3) Parámetros de la memoria; 4) Gobierno corporativo, compromisos, retos y participación de grupos de interés; 5) Enfoque de gestión e indicadores de desempeño. Estos informes se gradúan en niveles

(del C al A) en función del detalle de información facilitada y de la existencia o no de verificación externa.

Para completar la información en un determinado contexto, el GRI elabora los denominados suplementos de sector (*Sector Supplement*). En el caso de las entidades públicas, y basado en la anterior guía del GRI, se publicó el *Sector Supplement for Public Agencies* (GRI, 2005), última versión hasta la fecha de elaboración de este trabajo, que adapta ciertos aspectos a la realidad de las entidades públicas. También en el ámbito público destaca la iniciativa del CIPFA (2006, 2007), si bien, como apunta Lewis (2008), aún cuando su papel debería ser primordial, no se están realizando pasos para su puesta en práctica, en particular en los gobiernos locales.

Por otro lado, entre los pocos trabajos realizados sobre aplicación de estas guías, Guthrie y Farneti (2008) analizan la información revelada por siete entidades australianas en base a las directrices emitidas por el GRI. El resultado del estudio muestra que la guía GRI es aplicada de forma parcial y que la emisión de este tipo de informes es aún incipiente.

Respecto de entidades españolas, Larrinaga y Pérez (2008) han realizado un estudio sobre los informes de sostenibilidad emitidos por nueve empresas públicas de agua, con el objetivo de observar las diferencias respecto de entidades privadas. Sus conclusiones ponen de manifiesto que la información formal publicada es muy limitada, lo que los propios autores achacan al hecho de que estas entidades se sienten justificadas por el control que sufren y el buen resultado en el ciclo del agua.

3. UN ESTUDIO EMPÍRICO EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL ESPAÑOLA

3.1 Selección de la muestra

En España no existe una normativa legal que obligue a las entidades públicas a elaborar y difundir formalmente una Memoria sobre RSC, aunque todas ellas tienen el compromiso legal de rendir cuentas ante los Órganos de Control Externo. Para el caso de la administración local, la obligación de rendir cuentas es establecida en el artículo 201 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y en la Regla 2 de la Orden EHA/4041/2004, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local, cuya entrada en vigor tuvo lugar el 1 de enero de 2006.

Tanto el Plan General de Contabilidad Pública de 1994 como la Orden EHA/4041/2004, en la parte dedicada a las normas de elaboración de las cuentas anuales, recogen un modelo de Memoria que incluye algunos apartados que podrían contribuir a difundir información relativa a compromisos en materia de RSC, tales como: 1, organización (enumeración de responsables políticos y administrativos); 4.5, relación de adjudicatarios y contratistas; 4.6, transferencias y subvenciones (entidades beneficiarios y condiciones); 4.7 convenios de colaboración y cooperación suscritos con grupos sociales; 4.8, personal (categorías, número de efectivos y remuneraciones); 5.3, transferencias y subvenciones recibidas (riesgo de reintegros por incumplimiento de condiciones); 5.4, tasas y precios públicos (normativa e importes); 7.4, inversiones destinadas al uso general; 9.1, endeudamiento; 9.2 avales. Asimismo, algunas magnitudes contables incluidas en los modelos de cuentas anuales podrían resultar interesantes para que algunos *stakeholders* pudieran evaluar los riesgos financieros y la sostenibilidad económica, como el remanente de tesorería y el saldo presupuestario (Casado, 1999; IGAE, 1995).

Más específicamente, la Orden EHA/4041/2004 formula como elemento de las cuentas anuales un modelo de Memoria cuyo apartado 21 incluye indicadores de tres tipos: indicadores financieros y patrimoniales, indicadores presupuestarios e indicadores de gestión. Desde nuestro punto de vista, aunque estos indicadores quizás no estén pensados para facilitar la elaboración de Memorias de RSC su inclusión en las cuentas anuales podría contribuir a la difusión compromisos interesantes para los grupos interesados en los asuntos municipales.

A pesar del vacío normativo sobre estructura y contenido de memorias RSC, existen algunos pronunciamientos, como IFAC (2001), AECA (2004), GRI (2005, 2006), Audit Commission (2007) y CIPFA (2007), que pueden servir de guía para las mismas. Actualmente, la divulgación de información sobre RSC por las administraciones públicas españolas depende más del interés e inquietud de los gestores y políticos y de los recursos disponibles, que de las exigencias de las normas legales vigentes (Cueto, 2009).

Las Administraciones Locales no son una excepción, si bien con carácter general su proximidad a los ciudadanos como consumidores de servicios públicos las sitúa en una posición ventajosa para conocer las demandas informativas de los diferentes grupos

de *stakeholders* en materia de RSC. Además, la gran variedad de servicios que los ayuntamientos españoles prestan habitualmente invita a pensar que los compromisos a divulgar en materia de RSC podrían ser también muy diversos. Estas circunstancias, unidas a la obligación de incluir determinados indicadores en el apartado 21 de la Memoria, nos hizo decantarnos por seleccionar a las administraciones locales como ámbito de estudio de este trabajo. Como ya se ha dicho, el tema de la información sobre RSC en administraciones públicas ha sido muy poco estudiado en España hasta ahora, por lo que este trabajo únicamente pretende ser una primera aproximación, con alcance limitado a un subsector de las administraciones públicas.

Por otra parte, el elevado número de entidades locales existentes en España y la disparidad de tamaños poblacionales, con más de 8.000 de las que la mayoría tienen una población inferior a 5.000 habitantes, nos obligó a fijar un criterio para seleccionar una muestra de las mismas. En coherencia con el criterio empleado en numerosos trabajos empíricos (Brusca, 1997; Bastida y Benito, 2007; Navarro, 2005; Navarro et al. 2008; Zafra et al., 2008 y 2009; Pina et al., 2009), optamos por seleccionar exclusivamente ayuntamientos de gran población, fundamentalmente por los siguientes motivos: a) los ayuntamientos con población superior a 50.000 habitantes engloban en torno al 50% de la población española (Fundación La Caixa, 2008), por lo que sus grupos de *stakeholders* pueden ser más numerosos y diversos; b) en los ayuntamientos grandes, los recursos disponibles son mayores que en municipios de pequeña población, por lo que las posibilidades de elaborar información sobre RSC podrían ser también mayores; c) la capacitación profesional de los gestores en ayuntamientos grandes suele ser más completa que en los municipios de pequeña población, lo que podría haber facilitado la innovación en materia de RSC.

Sobre esa base, incluimos en la muestra aquellos municipios españoles que son catalogados de “gran población” por el artículo 121 de la Ley 7/1985, Reguladora de Bases de Régimen Local (incorporado por la Ley 57/2003, de medidas para la modernización del gobierno local). Según este precepto legal, son considerados municipios de gran población aquéllos que cumplan alguna de las siguientes características: a) población superior a 250.000 habitantes; b) capitales de provincia con población superior a 175.000 habitantes; c) capitales de provincia, capitales autonómicas o sedes de las instituciones autonómicas.

La Ley 57/2003, además de los ayuntamientos anteriores, también engloba en su ámbito de aplicación a aquéllos cuya población supere los 75.000 habitantes, siempre que presenten circunstancias económicas, sociales, históricas o culturales específicas, añadiendo el requisito de que “así lo decidan las asambleas legislativas correspondientes a iniciativa de los propios ayuntamientos”. Toda vez que no existe una lista oficialmente divulgada de los ayuntamientos que integran este grupo y que su enumeración no puede realizarse de manera objetiva, hemos optado por no incluir en la muestra a aquellos ayuntamientos que pudieran formar parte del mismo. La elección de la Ley 57/2003 para fijar el criterio de selección es adecuada para los objetivos de esta investigación por dos motivos asociados a la RSC en organismos públicos. En primer lugar, uno de los objetivos de esta ley reside en favorecer la participación ciudadana, impulsando la implantación de mecanismos para aumentar la implicación de los ciudadanos en el gobierno local así como la aplicación de nuevas tecnologías de forma interactiva con el objetivo de promover la comunicación con los mismos. En segundo lugar, esta ley pretende que los gobiernos locales asuman funciones en materia de cooperación con el fomento del desarrollo económico y social. Así, pues, la muestra de este trabajo está compuesta por un total de 55 ayuntamientos, cuya lista figura en el Anexo II.

3.2 Metodología

La identificación de las prácticas de divulgación de información sobre RSC ha sido realizada en base al contenido de las Webs de los gobiernos locales de la muestra, siguiendo tanto la línea de trabajos realizados en el ámbito de las administraciones públicas (Rodríguez et al., 2006 y 2007; Pina et al., 2007; Pina et al., 2009) como las conclusiones de Meijer (2007) y Cameron (2004) cuando afirman que la importancia creciente de Internet ha abierto nuevas dimensiones para la rendición de cuentas de las entidades públicas. En esta misma dirección, Tagesson et al. (2009) sostiene que las corporaciones usan cada vez más canales de comunicación para informar a sus *stakeholders*, siendo Internet el canal más frecuentemente usado en los últimos años.

Con estos fundamentos, hemos revisado las páginas Webs de los 55 ayuntamientos de la muestra, incluyendo la totalidad de concejalías, áreas y departamentos. El método empleado en la búsqueda ha sido el siguiente: 1) acceso al sitio web de cada administración local; 2) búsqueda de la información recogida por cada ítem en las distintas áreas/departamentos/concejalías, siguiendo un orden en función de

la naturaleza de la referida información (genérica, económica, social, medioambiental); 3) en caso de que la información de los ítems no se encuentre publicada en el área inicialmente seleccionada, procedimos a la búsqueda en otras áreas o departamentos.

De acuerdo con autores como Ball y Beebbington (2008) y Ball y Grubnic (2007), la definición de indicadores sobre RSC en entidades públicas debe realizarse sobre la base del estudio de los grupos de *stakeholders* y de sus necesidades informativas. Lógicamente, la identificación de las demandas informativas sobre RSC de cada uno de estos grupos de *stakeholders* requeriría otro trabajo de investigación. Considerando la prácticamente nula experiencia de las entidades públicas españolas en elaboración de Memorias de RSC, en el ámbito de este trabajo hemos seleccionado una serie de indicadores sobre la base de la propuesta del GRI (2005, 2006) y en función de los grupos de interés identificados por distintos pronunciamientos internacionales (GASB, 1987; CICA, 1990; AARF, 1990; IFAC, 2001; Audit Commission, 2007; CIPFA, 2007).

En un estudio realizado sobre siete entidades públicas australianas, Guthrie y Farneti (2008) han concluido que la guía GRI es demasiado genérica para el Sector Público, lo que aconseja su adaptación. De acuerdo con ello, los ítems del cuestionario han sido definidos adaptando la propuesta del GRI en dos direcciones: a) exclusión de aquellos ítems que, por ser muy específicos de las empresas privadas, no resultan de aplicación a las administraciones públicas, como es el caso de la forma jurídica; b) inclusión de ítems específicos de la naturaleza y objetivos de las administraciones públicas, como la capacidad legal de endeudamiento y el programa de gobierno, para lo que hemos usado las recomendaciones y criterios de organismos de la Audit Commission (2007), CIPFA (2007), OCDE (2002) y AECA (2004).

Así pues, hemos utilizado un cuestionario formado por un total de 73 ítems, divididos en cuatro bloques (Anexo I): a) información general sobre RSC, integrado por 26 ítems; b) información económica, compuesto por 24 ítems; c) información social, formado por 10 ítems; y d) información medioambiental, que recoge 13 ítems. Además, al objeto de comprobar si las entidades estudiadas divulgan formalmente Memoria de RSC, hemos incluido un primer ítem dedicado a la publicación de la misma en los sitios Webs.

Comenzando por el bloque 1, la inclusión de información general en el cuestionario encuentra justificación en que, como sucede en el sector empresarial, cualquier Memoria de RSC debe cumplir una serie de requisitos mínimos que, sirviendo de base para la definición de los indicadores a divulgar, describan la estrategia y el perfil de la organización, indiquen los parámetros de la información e identifiquen los grupos de *stakeholders* (AECA, 2004; CIPFA, 2007). En ausencia de Memorias formales sobre RSC, la divulgación de este tipo de información representaría una condición indispensable para que una entidad pública revele, al menos, su interés por asumir compromisos en esta materia.

Asimismo, los bloques segundo y tercero están dedicados a información económica e información social, respectivamente. Sobre la base de la propuesta del GRI y considerando determinados grupos de interés, los indicadores de estos bloques han sido seleccionados a la luz tanto de pronunciamientos sobre marco conceptual para los indicadores (IGAE, 2007; Audit Commission, 2007; GASB, 1999; AECA, 2004) como de las conclusiones de algunos trabajos empíricos sobre utilidad de los mismos (Navarro et al., 2008; Ortiz et al., 2006; Guthrie y Farneti, 2008).

Por su parte, el cuarto bloque incluye la denominada información medioambiental, cuyos ítems han sido tomados de la propuesta del GRI, excluyendo aquéllos que no resultan de aplicación a las entidades objeto de estudio. La Tabla 1 recoge los grupos de *stakeholders* considerados para adaptar la propuesta del GRI.

(Tabla 1)

En cuanto al sistema empleado para puntuar el nivel de divulgación de información RSC de cada entidad estudiada, hemos contemplado dos alternativas para cada ítem: a) “sí”, al que asociamos el dígito 1, para aquellos casos en los que la entidad ha divulgado la información a la que se refiere cada ítem; b) “no”, al que asignamos el dígito 0, cuando la entidad no ha divulgado la información que refleja cada ítem. Este sistema de puntuación permite medir de manera objetiva y transparente el grado de cumplimiento de los requerimientos exigidos por los ítems del cuestionario empleado y ha sido usado en numerosos trabajos empíricos de naturaleza similar a éste (Bastida y Benito, 2007; Pina et al. 2007; Rodríguez et al., 2006 y 2007; Condit y Fagan, 2001; Huang y Chao, 2001 y Ettredge et al., 2001).

De acuerdo con la metodología empleada en estos estudios, hemos tomado la puntuación obtenida por cada entidad de la muestra y hemos agregado puntuaciones a diferentes niveles, lo que nos ha permitido elaborar rankings en función del grado de divulgación de información sobre RSC a partir del cálculo de una serie de índices, en concreto: a) porcentaje de “si” sobre el total de ítems para el conjunto de entidades de la muestra; b) porcentaje de “si” sobre el total de ítems para cada uno de los cuatro bloques del cuestionario y sobre el total de entidades de la muestra; c) individualmente para cada entidad, porcentaje de “si” sobre el total de ítems; y d) individualmente para cada entidad, porcentaje de “si” sobre el total ítems en cada bloque.

No obstante, la definición de la forma de cálculo más apropiada para tales índices nos obligó a abordar un problema no suficientemente estudiado hasta ahora, como es el peso específico a asignar a cada ítem. Desde nuestro punto de vista, considerando los objetivos de este trabajo, no todos los ítems deberían tener el mismo peso específico. Dutta y Lawson (2009) señalan que la asignación de ponderaciones a las tres dimensiones –económica, social y medioambiental- deben estar equilibradas, ya que los pesos otorgados pueden ayudar a transmitir la importancia otorgada a cada una de ellas. No obstante, hay una serie de interrogantes sin resolver, tales como: ¿qué criterio usar para asignar diferentes pesos a los distintos ítems del cuestionario?, ¿un mayor número de ítem implica mayor utilidad para los *stakeholders*?, ¿cuáles son los temas de mayor interés común para los diferentes tipos de *stakeholders*? Posiblemente un estudio empírico, que escapa de los objetivos de este trabajo, sobre la utilidad de los distintos ítems para los diferentes grupos de *stakeholders* podría orientar en la asignación de pesos. En esta investigación, de acuerdo con la metodología empleada en otros trabajos (Rodríguez et al., 2006 y 2007), hemos optado por asignar un 25% de la puntuación a cada uno de los cuatro bloques del cuestionario, lo que encuentra justificación en que nuestras pretensiones consisten en comprobar si se está divulgando, de manera equilibrada, información sobre RSC relativa a los cuatro bloques basados en el GRI (2005, 2006). La Tabla 2 refleja los pesos específicos en función del número de ítem y los pesos asignados para el cálculo de índices globales.

(Tabla 2)

Adicionalmente, para estudiar la posible influencia de algunos factores en el nivel de divulgación de información RSC, hemos aplicado un Análisis Cluster,

empleado en numerosos trabajos, tales como Mar y Serrano (2001), Pérez (2001), Pardo y Ruiz (2005) y Royo (2008). Hemos usado la aplicación informática *Statistica*, en su versión 7, tomando como variables para segmentar los cuatro índices calculados previamente para cada entidad, uno por cada bloque del cuestionario. Además, considerando el tamaño de la muestra, para estimar el número óptimo de cluster, hemos empleado dos métodos: a) método del vínculo completo, que toma por distancia entre dos clusters el máximo de las distancias entre un objeto de un cluster y un objeto de otro cluster; y b) método de Ward, donde la distancia entre dos clusters es la suma de cuadrados entre grupos en el ANOVA, sumando para todas las variables.

Seguidamente, sobre la base de los resultados obtenidos por el Análisis Clusters, creemos de interés analizar la asociación entre las características cada grupo y el nivel de difusión de compromisos RSC. Ante la ausencia de trabajos dedicados a la relación entre la publicación de información sobre RSC en entidades públicas y algunas características de las mismas, hemos optado por seleccionar las cuatro variables incluidas en la Tabla 3, en base a los siguientes razonamientos, que también nos han permitido soportar el planteamiento de las siguientes cuatro hipótesis.

(Tabla 3)

En cuanto al tamaño poblacional, parece razonable pensar que los municipios más grandes tendrán un mayor número y variedad de *stakeholders*, por lo que, al menos a priori, sus equipos de gobierno podrían estar más motivados para difundir compromisos RSC que los de los ayuntamientos pequeños. Además, los ayuntamientos de gran población, por lo general, cuentan con un personal de mayor cualificación que el propio de los ayuntamientos de menor dimensión, lo que podría fomentar las prácticas de RSC. De acuerdo con ello, planteamos la siguiente hipótesis:

H1: El tamaño poblacional de las administraciones locales favorece el desarrollo de sus prácticas de divulgación de información RSC

En segundo lugar, puede presumirse que los ayuntamientos que disponen de mayor presupuesto cuentan con más medios para mejorar la utilidad y alcance de sus sistemas de información; además, estos ayuntamientos podrán hacer uso de más recursos para ampliar su oferta de servicios públicos, lo que podría redundar en un

mayor número y variedad de *stakeholders*, incentivndo así a sus equipos de gobierno para publicar información sobre RSC. Sobre esa base, planteamos la hipótesis 2.

H2: El volumen de recursos presupuestarios manejando por las administraciones locales favorece sus prácticas de difusión de información RSC.

Respecto a lo que hemos denominado “competencia política”, de antemano, cabe argumentar que aquellos ayuntamientos que gobiernan en coalición reciben más presiones de sus socios de gobierno y/o de los partidos de la oposición para comunicar a la ciudadanía sus compromisos sobre RSC, en relación a aquellos otros que cuentan con mayoría absoluta, lo que nos conduce a plantear la hipótesis 3. Finalmente, ante la ausencia de evidencia previa sobre el particular, proponemos una cuarta hipótesis para analizar el posible efecto del signo político en la publicación de compromisos RSC.

H3: La competencia política de los equipos de gobierno de las administraciones locales favorece la difusión de información sobre RSC.

H4: El signo político del partido gobernante en las administraciones locales no tiene repercusiones en el nivel divulgación de información sobre RSC.

Para testar estas cuatro hipótesis, hemos empleado el test de la Chi-Cuadrado, considerando el carácter categórico de las variables analizadas así como que las entidades donde han sido captadas las observaciones son independientes.

3.3 Resultados obtenidos

El estudio empírico fue realizado durante el periodo septiembre-diciembre de 2009. Para garantizar la neutralidad y objetividad de los resultados, la tarea de revisión de los sitios webs fue realizada por un solo investigador, que empleó un único cuestionario -previamente validado por el equipo de trabajo-, aplicándose los criterios de divulgación/no divulgación de manera uniforme en todas las entidades objeto de estudio.

Los resultados conjuntos para las 55 administraciones locales son reflejados en el Anexo I, mientras que el Anexo II muestra los resultados individuales alcanzados en cada ayuntamiento. Como puede apreciarse, ninguno de los 55 ayuntamientos estudiados divulga en su sitio Web Memoria de RSC, lo que no es óbice para los mismos cumplan con algunos de los requerimientos informativos incluidos en el

cuestionario, publicando información sobre RSC. En opinión de Larrinaga y Pérez (2008), la ausencia de Memoria sobre RSC no tiene por qué ser, en sí misma, una mala práctica, siempre que sea divulgada información sobre el particular.

Comenzando por los porcentajes globales y por bloques, el conjunto de entidades locales analizadas divultan el 40.42% de la información sobre RSC respecto del total recogido en el cuestionario, por lo que sus sistemas de información habrían de mejorar para difundir el 59.58% restante. A nivel de bloques, la información de carácter social presenta el mayor grado de publicación (52%), mientras que la información medioambiental es claramente la que tiene mayores carencias (24%), situándose a un nivel intermedio la información general (45%) y la información económica (40%).

Los índices globales muestran que el conjunto de la muestra alcanza un 0.40, como resultado de agregar los cuatro índices parciales de cada bloque, debidamente ponderados ($0.11+0.10+0.13+0.06$). En base a los índices individuales de cada ayuntamiento, el Anexo II muestra un ranking donde puede verse que el ayuntamiento con el índice global más alto es Vitoria (0.71), seguido de Barcelona (0.67), de Madrid (0.64) y de Málaga (0.62). En la parte más baja del ranking encontramos los ayuntamientos de Gerona (0.08), Tarragona (0.10) y Jaén (0.20). Asimismo, puede apreciarse que solo 8 ayuntamientos (Vitoria, Barcelona, Madrid, Málaga, Zaragoza, Vigo, Córdoba y La Coruña) superan el valor 0.50, si bien algunos otros están muy próximos, como León (0.49), Lugo, Huelva, Bilbao, Hospitalet y Palencia (0.48 todos ellos), Gijón (0.47) y Cuenca (0.46).

Por otra parte, si observamos individualmente los bloques sin tener en cuenta ponderaciones, mientras que en el bloque de información general Vitoria sigue siendo el ayuntamiento que cumple con el mayor número de ítem del cuestionario (76.92% del total), en cambio en el bloque de información económica es Madrid el ayuntamiento con mayor porcentaje (83.33%), mientras que en el bloque de información medioambiental la primera posición recae en Málaga (84.62%). Por su parte, en el bloque de información social, el mayor porcentaje alcanzado es un 70%, al que llegan ocho ayuntamientos: Bilbao, Cuenca, Gijón, La Coruña, Lugo, Madrid, Vigo y Vitoria.

Si tomamos los datos agregados para toda la muestra (Anexo I), en el bloque de Información General, como aspecto clave destaca que solo el 22% de los ayuntamientos incluyen a los grupos de interés en la información divulgada aunque ninguno de ellos

publica los criterios empleados para su identificación y selección. Solamente en 7 ayuntamientos (13% del total de la muestra) se ha divulgado declaración del máximo responsable sobre la importancia de la sostenibilidad, si bien solo dos declaraciones reflejan perspectivas de desempeño y ninguna incluye los logros y fracasos. Asimismo, mientras que la inmensa mayoría de los ayuntamientos publican las áreas de su estructura organizativa, identificando los respectivos responsables (en torno al 95%) y difunden su presupuesto de ingresos (70%), prácticamente ninguno de ellos informa sobre la existencia de cambios relevantes ni sobre la obtención de premios o distinciones. De igual forma, en la mayoría de los ayuntamientos se hace público un punto de contacto general, se difunde información de interés específico para proveedores y usuarios (96% y 92%), existe una persona u órgano responsable de definir la estrategia (96%) y existen comités de empresa o representantes de los trabajadores (96%). En la parte más negativa, destaca la ausencia de información sobre las fechas y frecuencias de difusión de información (0%), sobre la prioridad de los aspectos difundidos y, en menor medida, sobre el número de empleados (12%) y sobre la concurrencia de cargos en el máximo responsable (31%).

Respecto a la Información Económica, tan sólo el 7% de los ayuntamientos difunde haber cumplido con la rendición de cuentas, aunque 12 ayuntamientos (22%) han divulgado sus cuentas anuales, de los que 8 (14%) publican las políticas contables empleadas. No obstante, el 69% divulga el presupuesto de gastos, de los que casi la mitad (31%) informa de las perspectivas a medio plazo y el 18% revela los supuestos económicos clave de las estimaciones, si bien en torno al 70% difunde el importe de sus presupuestos por habitante. Aunque hay una inmensa mayoría de ayuntamientos que publican los concursos de abastecimiento y el perfil del contratante (94%), muchos de ellos tienen considerables carencias en este bloque, entre las que destacan: programa de gobierno y compromisos cumplidos (5%), patrimonio y bienes asegurados (3%), coste de los servicios (20%), periodo medio de pago (24%), política de promoción interna (22%), capacidad de endeudamiento legal (16%) y riesgos financieros futuros (22%). No obstante, en torno a la mitad de los ayuntamientos revelan la presión fiscal (53%), la existencia de mayoría absoluta del partido gobernante (46%) y las acciones de formación (55%).

En cuanto al tercer bloque, relativo a Información Social, resalta que solo el 33% de los ayuntamientos publica los gastos dedicados a asuntos sociales así como que

únicamente el 16% difunde indicadores de eficacia y eficiencia, a lo que hay que unir que ningún ayuntamiento difunde información sobre la relación entre el salario inicial y el salario mínimo local y sobre el gasto en proveedores locales así como sobre las obligaciones de pensiones con los empleados. En el otro extremo, una amplia mayoría de ayuntamientos (en torno al 96%) divulga las convocatorias de subvenciones para diferentes beneficiarios y las ofertas de empleo público, y un 92% hace pública la oferta de servicios.

Finalmente, en el bloque de Información Medioambiental, la tónica general es de muy baja divulgación. Destaca la información acerca de inversiones medioambientales, que es presentada por 29 ayuntamientos (53%). Además, 25 ayuntamientos (45%) revelan las fuentes y volumen de abastecimiento y 20 (36%) informan de los vertidos y destino de las aguas residuales. Dieciséis ayuntamientos (29%) difunden el consumo de energía intermedia y el mismo número incluyen en sus sitios Webs información acerca de iniciativas para promover productos eficientes y energías renovables, aunque solo 6 (11%) divulga la repercusión de dichas iniciativas. Por último, únicamente nueve ayuntamientos (17%) publican el consumo de energía procedente de fuentes primarias.

Pasando al estudio de posibles factores influyentes en los índices alcanzados, tanto el método del vínculo completo como el método de Ward dividen la muestra en tres clusters, como muestra el Gráfico 1. Aplicando el método de vínculo completo, la distancia máxima de unión de los clusters es 0.325, segmentando la muestra a una distancia del 75% (0.24). Por su parte, empleando el método de Ward la distancia máxima de unión es 1.11, segmentando la muestra a un 60% de la misma, con el punto de unión en 0.67.

(Gráfico 1)

El Gráfico 2 muestra el comportamiento de los tres clusters identificados en relación a la media de cada uno de los cuatro índices, según la distancia de medias mediante procedimiento no jerarquico. Como puede verse en el Gráfico 2, las ciudades incluidas en el cluster 1 presentan, con carácter general, los índices más bajos, si bien las ciudades del cluster 3 presentan un índice de información medioambiental aún por debajo. Asimismo, mientras las ciudades del cluster 2 destacan favorablemente en los índices relativos a información genérica y medioambiental, por su parte, las ciudades del cluster 3 tienen los mayores valores para los índices económico y social, si bien presentan los índices medioambientales más bajos.

(Gráfico 2)

Respecto al test de las cuatro hipótesis planteadas, el análisis de los factores con posible influencia en tales índices (Tabla 4) muestra un mayor tamaño de las ciudades integradas en los cluster 2 y 3, aunque las diferencias son quasi-significativas, puesto que $p>0.05$ ($F= 2,6657$; $p= 0,0790$). Por tanto, la asociación de los mayores tamaños con las ciudades de los cluster 2 y 3, aunque existe, es débil, lo que no permite soportar la hipótesis 1, que debe rechazarse.

(Tabla 4)

En cuanto a la variable “volumen de gasto”, como recoge la Tabla 5, los resultados revelan que no existen diferencias significativas entre los tres clusters considerados ($F=2,2677$ y $p=0,1137$), por lo que esta variable no explica de manera significativa los valores de los índices de divulgación. Sobre esa base, la hipótesis 2 no está soportada y ha de rechazarse.

(Tabla 5)

En tercer lugar, la variable “competencia política” ha sido tratada como categórica y dicotómica, asignando el dígito 0 si la entidad tiene un gobierno en coalición y, alternativamente, el dígito 1 cuando la entidad está gobernada en mayoría absoluta. A la vista de los resultados de la Tabla 6 ($F=1,6864$ y $p=0,4303$), donde p es mayor que 0.05, la variable “competencia política” no está asociada significativamente al valor de los índices de los tres clusters, aunque las entidades del cluster 3 tienen cierta tendencia a los gobiernos en coalición. Por tanto, la hipótesis 3 no está soportada y debe rechazarse.

(Tabla 6)

Por último, el tratamiento de la variable “partido gobernante” también ha recibido un tratamiento dicotómico, tomando tres valores: dígito 0 (Partido Popular), dígito 1 (Partido Socialista Obrero Español), y dígito 2 (otras fuerzas políticas). Aunque una parte de las entidades integradas en el cluster 2 tienen en común estar gobernadas por el PSOE (Tabla 7), las diferencias no son significativas ($F=2,1669$ y $p= 0,7051$), lo que implica que el signo político del partido gobernante no está asociado a los niveles de difusión de información RSC, por lo que la hipótesis 4 ha de aceptarse.

(Tabla 7)

4. CONCLUSIONES

En el ámbito de las administraciones públicas españolas, las prácticas de divulgación de información sobre RSC son muy escasas, y no existe una normativa legal que guie a las mismas en la definición y difusión sistemática de sus compromisos en materia de RSC, sin perjuicio de la existencia de pronunciamientos nacionales e internacionales que pueden servir de referencia. Así, pues, puede ser muy interesante investigar el tema de la RSC en las administraciones públicas, en la medida en que hay bastantes criterios, instrumentos e indicadores de las prácticas RSC del sector empresarial que quizás necesiten, como mínimo, nuevos planteamientos que los adapten a las particularidades del ámbito público.

El estudio empírico desarrollado permite concluir que las administraciones locales analizadas no divulgan, formalmente presentadas, Memorias sobre RSC, sin perjuicio de que todas ellas difunden determinada información que, susceptible de asociación a sus compromisos RSC, alcanza en conjunto el 40% del total de ítems definidos en base a la propuesta del GRI. Los datos agregados revelan que, en materia de publicación de información RSC, las mayores carencias corresponden a la información medioambiental, mientras que el mayor avance obedece a la difusión de información social, seguida de información general y de información económica, cuyo grado de divulgación es muy similar. En base a los índices agregados individuales los ayuntamientos con mayor nivel de divulgación global RSC son Vitoria, Barcelona, Madrid y Málaga, mientras que las peores posiciones responden a Gerona, Tarragona y Jaén. Paralelamente, los porcentajes de cumplimiento de ítems por bloques revelan que: a) Vitoria es el ayuntamiento con mayor divulgación de información general sobre RSC; b) Madrid lidera el ranking de difusión de información económica; c) varios ayuntamientos -Bilbao, Cuenca, Gijón, La Coruña, Lugo, Madrid, Vigo y Vitoria- son los mejor situados en publicación de información social; y d) Málaga tiene el mayor nivel de revelación de información medioambiental.

En el caso de la información general, las principales deficiencias residen en que muy pocos ayuntamientos incluyen en sus sitios Webs los grupos de interés así como en la ausencia de los criterios empleados para su identificación y selección, además del escaso número de ayuntamientos donde el máximo responsable reconoce la importancia de la sostenibilidad. En cambio, una inmensa mayoría cuentan con un órgano o persona responsable de definir la estrategia así como con representantes de los trabajadores. En

cuanto a la información económica, un número reducido de ayuntamientos hace públicas las cuentas anuales, de los que solo algunos informan sobre las políticas contables seguidas, siendo aún menor el número de los que comunican el cumplimiento de la obligación de rendir cuentas. No obstante, prácticamente todos los ayuntamientos difunden los concursos de abastecimiento y el perfil del contratante, mientras que en torno a la mitad revelan la presión fiscal, sin perjuicio de carencias generalizadas sobre publicación del coste de los servicios, de la capacidad legal de endeudamiento y del periodo medio de pago. En el bloque de información social, algunos datos clave, como la relación entre salario inicial y salario mínimo local, el gasto en proveedores locales frente al gasto total o información sobre obligaciones de pensiones de empleados, no son divulgados por ninguno de los ayuntamientos de la muestra. Además, en torno a un tercio publica los gastos destinados a asuntos sociales, la mitad de los cuales difunde indicadores de eficacia y eficiencia, sin perjuicio de que prácticamente todas las entidades estudiadas publican las convocatorias de subvenciones, las ofertas de empleo público y las ofertas de servicios. Por su parte, la información medioambiental, con bastante menor difusión general que el resto de bloques, es objeto de divulgación, por la mitad de los ayuntamientos, en materia de inversiones y de fuentes y volumen de abastecimiento de agua, aunque presenta debilidades importantes, como el escaso número de ayuntamientos que divulgan las repercusiones de las iniciativas para promover productos eficientes y energías renovables así como el consumo de energía procedente de fuentes primarias.

En definitiva, todas estas carencias representan las principales oportunidades de mejora de los sistemas de información de los gobiernos locales en materia de RSC, cuyo desarrollo debería materializarse tanto en la elaboración y publicación de Memorias formalmente estructuradas con difusión institucional en cada entidad como en la ampliación del alcance de los tres tipos de compromisos integrantes de RSC, con especial atención a la información medioambiental y a la información económica, para lo que resultaría crucial la identificación de los grupos interesados y de sus necesidades informativas. Particularmente, aunque la publicación de las cuentas anuales en su conjunto está contribuyendo a la divulgación de compromisos RSC en el sector local, el contenido de la Memoria está resultando claramente insuficiente para que las entidades locales puedan responder adecuadamente a los requerimientos informativos sobre RSC que han establecido los pronunciamientos internacionales, entre los que destaca el GRI.

Por tanto, la reforma de la contabilidad local, que tendrá lugar tras la aprobación del nuevo plan general de contabilidad, podría representar una buena oportunidad para ampliar el contenido de la Memoria en materia de RSC, definiendo los compromisos e indicadores a divulgar sobre información medioambiental, económica y social.

En cuanto al análisis de factores asociados, no hemos encontrado evidencia para soportar que el desarrollo de las prácticas de publicación de información RSC pueda ser favorecido por el tamaño de la entidad, el volumen de gasto, el nivel de competencia política y el signo político del partido gobernante.

Por tanto, el mayor número y variedad de *stakeholders* y la mejor preparación de sus empleados, que se les presuponen a los municipios de gran población, no parecen impulsar la motivación y compromiso de sus equipos de gobierno para publicar compromisos RSC. Asimismo, la mayor capacidad de gasto de los municipios con más presupuesto no ha ido acompañada de un mayor esfuerzo por divulgar información sobre sostenibilidad de sus políticas públicas. De igual forma, las exigencias de los partidos de oposición no explican el comportamiento de los partidos gobernantes en materia de publicación de información sobre RSC, el cual es independiente del signo político de los mismos.

Por último, señalaremos que los resultados de este trabajo han puesto de manifiesto la necesidad de desarrollar investigaciones futuras, entre las que destacan las siguientes: a) análisis del papel de las normas contables en la difusión de información sobre RSC; b) indagación en metodologías de trabajo dirigidas a la identificación de criterios de selección de los grupos de interés; c) estudio de las demandas de información de los grupos de interés; d) análisis de factores socioeconómicos que pueden explicar el desarrollo de prácticas RSC en diferentes entidades; e) diseño de procedimientos para el cálculo de índices globales sobre divulgación de información RSC.

ANEXO I

0. ¿Divulga Memoria de RSC?

SI	% SI	NO	% NO
0	0,00%	55	100,00%

BLOQUE I: INFORMACION GENERAL SOBRE RSC

1. Estrategia y análisis:				
1. ¿Existe declaración del máximo responsable acerca de la relevancia de la sostenibilidad para la organización y para su estrategia?	7	12,73%	48	87,27%
2. ¿Esta declaración incluye prioridades, estrategias y asuntos clave a medio/corto plazo?	6	10,91%	49	89,09%
3. ¿Esta declaración incluye tendencias de mayor alcance que afectan a prioridades en materia de sostenibilidad?	5	9,09%	50	90,91%
4. ¿Esta declaración incluye eventos, logros y fracasos registrados durante el periodo de información?	0	0,00%	55	100,00%
5. ¿Esta declaración incluye perspectivas de desempeño en relación a los objetivos?	2	3,64%	53	96,36%
6. ¿Esta declaración incluye desafíos y metas para el próximo año y los 3-5 siguientes?	4	7,27%	51	92,73%
2. Perfil de la organización:				
7. ¿La entidad tiene marcas propias?	4	7,27%	51	92,73%
8. ¿Existen distintas áreas claramente definidas?	53	96,36%	2	3,64%
9. ¿Existen responsables definidos por área?	52	94,55%	3	5,45%
10. Localización de la sede principal de la entidad	52	94,55%	3	5,45%
11. Número de países en los que desarrolla actividades significativas.	52	94,55%	3	5,45%
12. Número de empleados	7	12,73%	48	87,27%
13. Presupuesto de ingresos	39	70,91%	16	29,09%
14. ¿Se han producido cambios relevantes en la estructura o tamaño de la entidad?	1	1,82%	54	98,18%
15. ¿Ha obtenido la entidad premios o distinciones en el periodo que abarca la información suministrada?	3	5,45%	52	94,55%
3. Parámetros de la información :				
16. Periodo que abarca la información suministrada	49	89,09%	6	10,91%
17. Fecha información suministrada anterior	32	58,18%	23	41,82%
18. Frecuencia de presentación de la información suministrada	32	58,18%	23	41,82%
19. ¿Existe punto de contacto general para cuestiones relativas a la información suministrada?	53	96,36%	2	3,64%
20. ¿Incluye la información suministrada datos de interés específico para proveedores y usuarios?	51	92,73%	4	7,27%
21. ¿Viene asignada la prioridad de los aspectos recogidos en la información suministrada?	2	3,64%	53	96,36%
4. Gobierno, compromisos y participación de los grupos de interés				
22. ¿Existe persona u órgano responsable de la definición de la estrategia de la organización?	53	96,36%	2	3,64%
23. ¿Ostenta el máximo responsable algún otro cargo público o privado?	17	30,91%	38	69,09%
24. ¿Existen comités de empresa o representantes de los trabajadores?	53	96,36%	2	3,64%
25. ¿Se incluyen a los grupos de interés en la información suministrada?	12	21,82%	43	78,18%
26. ¿Se incluyen criterios de identificación y selección de los grupos de interés?	0	0,00%	55	100,00%

BLOQUE II: INFORMACION ECONOMICA SOBRE RSC

5. Indicadores Económicos.				
27. Presupuesto de Gastos/Población beneficiada	40	72,73%	15	27,27%
28. Presupuesto de ingresos/Población beneficiada	39	70,91%	16	29,09%
29. Ingresos por transferencias de otras Administraciones publicas/ingresos totales	38	69,09%	17	30,91%
30. Presión fiscal	29	52,73%	26	47,27%
31. ¿La información presentada incluye el programa de gobierno?	3	5,45%	52	94,55%
32. Compromisos cumplidos del programa de gobierno.	3	5,45%	52	94,55%
33. El partido gobernante tiene mayoría absoluta.	25	45,45%	30	54,55%
34. ¿Está publicado el coste de los servicios?	11	20,00%	44	80,00%
35. Periodo medio de pago	13	23,64%	42	76,36%
36. Concursos vigentes para abastecimiento de bienes o servicios	52	94,55%	3	5,45%
37. ¿Publica el perfil del contratante?	52	94,55%	3	5,45%
38. Futuras convocatorias de concursos.	52	94,55%	3	5,45%
39. Estipulaciones de la política de promoción interna.	12	21,82%	43	78,18%
40. Acciones de formación.	30	54,55%	25	45,45%
41. Capacidad de endeudamiento legal.	9	16,36%	46	83,64%
42. Riesgos financieros futuros.	12	21,82%	43	78,18%
43. Patrimonio y bienes asegurados.	2	3,64%	53	96,36%
44. Se ha producido la rendición de cuentas	4	7,27%	51	92,73%
45. Datos sobre subvenciones recibidas	11	20,00%	44	80,00%
46. Están difundidas las Cuentas Anuales.	12	21,82%	43	78,18%
47. Divulga informe de las políticas contables aplicadas.	8	14,55%	47	85,45%
48. Divulga el presupuesto de gastos e incluye:	38	69,09%	17	30,91%
49. Perspectivas a medio plazo.	17	30,91%	38	69,09%
50. Muestra los supuestos económicos clave: previsión crecimiento PIB, empleo, tasa de desempleo, inflación y tipos de interés.	10	18,18%	45	81,82%

GERONA	4	5,48%	0,08	0	0,00%	0,00	0	0,00%	0,00	0	0,00%	0,00	4	30,77%	0,08
GIJON	36	49,32%	0,47	14	53,85%	0,13	15	62,50%	0,16	7	70,00%	0,18	0	0,00%	0,00
GRANADA	26	35,62%	0,34	12	46,15%	0,12	8	33,33%	0,08	5	50,00%	0,13	1	7,69%	0,02
GUADALAJARA	35	47,95%	0,44	13	50,00%	0,13	16	66,67%	0,17	6	60,00%	0,15	0	0,00%	0,00
HOSPIALET	33	45,21%	0,48	14	53,85%	0,13	6	25,00%	0,06	5	50,00%	0,13	8	61,54%	0,15
HUELVA	35	47,95%	0,48	12	46,15%	0,12	12	50,00%	0,13	5	50,00%	0,13	6	46,15%	0,12
HUESCA	26	35,62%	0,35	11	42,31%	0,11	8	33,33%	0,08	5	50,00%	0,13	2	15,38%	0,04
JAEN	14	19,18%	0,20	9	34,62%	0,09	1	4,17%	0,01	4	40,00%	0,10	0	0,00%	0,00
LA CORUÑA	38	52,05%	0,52	14	53,85%	0,13	13	54,17%	0,14	7	70,00%	0,18	4	30,77%	0,08
LAS PALMAS DE GRAN CANARIA	30	41,10%	0,40	10	38,46%	0,10	12	50,00%	0,13	5	50,00%	0,13	3	23,08%	0,06
LEON	32	43,84%	0,49	10	38,46%	0,10	7	29,17%	0,07	5	50,00%	0,13	10	76,92%	0,19
LERIDA	33	45,21%	0,44	13	50,00%	0,13	11	45,83%	0,11	5	50,00%	0,13	4	30,77%	0,08
LOGROÑO	32	43,84%	0,42	12	46,15%	0,12	13	54,17%	0,14	6	60,00%	0,15	1	7,69%	0,02
LUGO	35	47,95%	0,48	12	46,15%	0,12	13	54,17%	0,14	7	70,00%	0,18	3	23,08%	0,06
MADRID	48	65,75%	0,64	15	57,69%	0,14	20	83,33%	0,21	7	70,00%	0,18	6	46,15%	0,12
MALAGA	44	60,27%	0,62	15	57,69%	0,14	13	54,17%	0,14	5	50,00%	0,13	11	84,62%	0,21
MERIDA	27	36,99%	0,39	10	38,46%	0,10	7	29,17%	0,07	5	50,00%	0,13	5	38,46%	0,10
MURCIA	31	42,47%	0,40	12	46,15%	0,12	12	50,00%	0,13	5	50,00%	0,13	2	15,38%	0,04
ORENSE	22	30,14%	0,33	9	34,62%	0,09	4	16,67%	0,04	5	50,00%	0,13	4	30,77%	0,08
OVIEDO	33	45,21%	0,44	13	50,00%	0,13	11	45,83%	0,11	5	50,00%	0,13	4	30,77%	0,08
PALENCIA	34	46,58%	0,48	13	50,00%	0,13	10	41,67%	0,10	6	60,00%	0,15	5	38,46%	0,10
PALMA DE MALLORCA	30	41,10%	0,41	12	46,15%	0,12	9	37,50%	0,09	5	50,00%	0,13	4	30,77%	0,08
PAMPLONA	34	46,58%	0,45	17	65,38%	0,16	8	33,33%	0,08	5	50,00%	0,13	4	30,77%	0,08
PONTEVEDRA	21	28,77%	0,25	11	42,31%	0,11	7	29,17%	0,07	3	30,00%	0,08	0	0,00%	0,00
SALAMANCA	22	30,14%	0,31	9	34,62%	0,09	6	25,00%	0,06	5	50,00%	0,13	2	15,38%	0,04
SAN SEBASTIAN	30	41,10%	0,41	13	50,00%	0,13	9	37,50%	0,09	6	60,00%	0,15	2	15,38%	0,04
SANTA CRUZ DE TENERIFE	27	36,99%	0,39	10	38,46%	0,10	8	33,33%	0,08	6	60,00%	0,15	3	23,08%	0,06
SANTANDER	28	38,36%	0,35	13	50,00%	0,13	10	41,67%	0,10	5	50,00%	0,13	0	0,00%	0,00
SANTIAGO DE COMPOSTELA	30	41,10%	0,41	13	50,00%	0,13	8	33,33%	0,08	5	50,00%	0,13	4	30,77%	0,08
SEGOVIA	26	35,62%	0,34	10	38,46%	0,10	10	41,67%	0,10	5	50,00%	0,13	1	7,69%	0,02
SEVILLA	27	36,99%	0,35	12	46,15%	0,12	9	37,50%	0,09	5	50,00%	0,13	1	7,69%	0,02
SORIA	27	36,99%	0,35	11	42,31%	0,11	11	45,83%	0,11	5	50,00%	0,13	0	0,00%	0,00
TARRAGONA	5	6,85%	0,10	0	0,00%	0,00	0	0,00%	0,00	0	0,00%	0,00	5	38,46%	0,10
TERUEL	17	23,29%	0,24	9	34,62%	0,09	3	12,50%	0,03	5	50,00%	0,13	0	0,00%	0,00
TOLEDO	24	32,88%	0,36	9	34,62%	0,09	5	20,83%	0,05	5	50,00%	0,13	5	38,46%	0,10
VALENCIA	29	39,73%	0,39	12	46,15%	0,12	10	41,67%	0,10	6	60,00%	0,15	1	7,69%	0,02
VALLADOLID	31	42,47%	0,41	11	42,31%	0,11	12	50,00%	0,13	5	50,00%	0,13	3	23,08%	0,06
VIGO	40	54,79%	0,54	14	53,85%	0,13	15	62,50%	0,16	7	70,00%	0,18	4	30,77%	0,08
VITORIA	52	71,23%	0,71	20	76,92%	0,19	16	66,67%	0,17	7	70,00%	0,18	9	69,23%	0,17
ZAMORA	18	24,66%	0,27	8	30,77%	0,08	3	12,50%	0,03	5	50,00%	0,13	2	15,38%	0,04
ZARAGOZA	39	53,42%	0,56	14	53,85%	0,13	10	41,67%	0,10	5	50,00%	0,13	10	76,92%	0,19

Ranking de ayuntamientos

	Nº SI	% SI	SCORE
1 VITORIA	52	71,23%	0,71
2 BARCELONA	49	67,12%	0,67
3 MADRID	48	65,75%	0,64
4 MÁLAGA	44	60,27%	0,62
5 ZARAGOZA	39	53,42%	0,56
6 VIGO	40	54,79%	0,54
7 CÓRDOBA	37	50,68%	0,53
8 LA CORUÑA	38	52,05%	0,52
9 LEÓN	32	43,84%	0,49
10 LUGO	35	47,95%	0,48

11	HUELVA	35	47,95%	0,48
12	BILBAO	37	50,68%	0,48
13	HOSPITALET	33	45,21%	0,48
14	PALENCIA	34	46,58%	0,48
15	GIJON	36	49,32%	0,47
16	CUENCA	35	47,95%	0,46
17	PAMPLONA	34	46,58%	0,45
18	GUADALAJARA	35	47,95%	0,44
19	LERIDA	33	45,21%	0,44
20	OVIEDO	33	45,21%	0,44
21	AVILA	33	45,21%	0,43
22	CASTELLON	32	43,84%	0,42
23	LOGRONO	32	43,84%	0,42
24	VALLADOLID	31	42,47%	0,41
25	PALMA DE MALLORCA	30	41,10%	0,41
26	SANTIAGO DE COMPOSTELA	30	41,10%	0,41
27	SAN SEBASTIAN	30	41,10%	0,41
28	LAS PALMAS DE GRAN CANARIA	30	41,10%	0,40
29	MURCIA	31	42,47%	0,40
30	BADAJOZ	29	39,73%	0,40
31	MERIDA	27	36,99%	0,39
32	VALENCIA	29	39,73%	0,39
33	SANTA CRUZ DE TENERIFE	27	36,99%	0,39
34	ALICANTE	29	39,73%	0,38
35	TOLEDO	24	32,88%	0,36
36	SANTANDER	28	38,36%	0,35
37	SEVILLA	27	36,99%	0,35
38	HUESCA	26	35,62%	0,35
39	SORIA	27	36,99%	0,35
40	SEGOVIA	26	35,62%	0,34
41	GRANADA	26	35,62%	0,34
42	CADIZ	25	34,25%	0,33
43	ORENSE	22	30,14%	0,33
44	CIUDAD REAL	25	34,25%	0,33
45	CACERES	24	32,88%	0,31
46	SALAMANCA	22	30,14%	0,31
47	ALMERIA	22	30,14%	0,29
48	BURGOS	21	28,77%	0,29
49	ALBACETE	20	27,40%	0,27
50	ZAMORA	18	24,66%	0,27
51	PONTEVEDRA	21	28,77%	0,25
52	TERUEL	17	23,29%	0,24
53	JAEN	14	19,18%	0,20
54	TARRAGONA	5	6,85%	0,10
55	GERONA	4	5,48%	0,08

5. BIBLIOGRAFÍA

- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) (2004). *Marco conceptual de la Responsabilidad Social Corporativa*, AECA, Madrid.
- Audit Commission for Local Authorities and National Health Service in England and Wales (2007). *Corporate Governance inspection: key lines of enquiry*, United Kingdom.
- Australian Accounting Research Foundation (AARF), 1990. *Statement of Accounting no. 2, Objective of general purpose financial reporting*, Caulfield, AARF.
- Ball, A. (2004). A Sustainability Accounting Project for the UK Local Government Sector? Testing the Social Theory Mapping Process and Locating a Frame of Reference. *Critical Perspectives on Accounting*, 15(8), 1009-1035.
- Ball, A. (2005). Environmental accounting and change in UK local government. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. 18(3), 346-373.
- Ball, A. y Bebbington, J. (2008). Editorial: Accounting and Reporting for Sustainable Development in Public Service Organizations. *Public Money & Management*, 28(6), 323-326.
- Ball, A., Broadbent, J. y Jarvis, T. (2006). Waste management, the challenges of the PFI and sustainability reporting. *Business Strategy and the Environment*, 15(4), 258-274.
- Ball, A. y Grubnic, S. (2007). Sustainability accounting and accountability in the public sector. En Unerman, J., Bebbington, J. and O'Dwyer, B. (Eds) *Sustainability Accounting and Accountability*, Routledge, London.
- Banerjee, S.B. (2007). *Corportate Social Responsibility: The Good, the Bad and the Ugly*, Edward Elgar, Cheltenham.
- Bastida, F. y Benito, B. (2007). Central government budget practices and transparency: an international comparison. *Public Administration*, 85(3), 667-716.
- Bebbington, J., Larrinaga-González, C. y Moneva, J. (2008). Corporate social reporting and reputation risk management. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 21(3), 337-361.
- Bernhart, M. (2009). The rules of The Game. *Communication World*, 26(5), 25-28.
- Bowerman, M. y Hutchinson, F. (1998). The role of local authority accountants in environmental decision-making. *Financial Accountability and Management*, 14(4), 229-317.

- Breitbarth, T., Harris, P. y Aitken, R. (2009). Corporate social responsibility in the European Union: a new trade barrier?. *Journal of Public Affairs*, 9(4), 239-255.
- Brusca Alijarde, I. (1997), *Un modelo de información contable para el análisis de la viabilidad financiera en la administración local*. Ed. Ayuntamiento de Zaragoza.
- Burrit, R.L. y Welch, S. (1997). Annual reports of AustralianCommonwealth authorities: an analysis of their environmental disclosures. *Abacus*, 33(1), 69-87.
- Cameron, W. (2004). Public accountability: Effectiveness, equity, ethics. *Australian Journal of Public Administration*, 63(4), 59-67.
- Campbell, T. (2007). The Normative Grounding of Corporate Social Responsibility: A Human Rights Approach. En McBarnet, D.J., Voiculescu, A. and Campbell, T. (Eds.), *The New Corporate Accountability: Corporate Social Responsibility and the Law*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Carroll, A.B. (1979). A three dimensional conceptual model of corporate performance. *Academy of Management Review*, 4, 497-505.
- Casado Robledo, S. (1999). *La Contabilidad de las Administraciones Públicas*. Ed. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) (1990). *Public Sector Accounting. Local Government Financial Statements*, Toronto, Statement No. 6, Objectives and General Principles. Canadian Institute of Chartered Accountants.
- Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA) (2006). *Sustainability: A Reporting Framework for the Public Services*. London.
- Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA) (2007), *Delivering good governance in local government*. United Kingdom.
- Chen, S. y Bouvain, P. (2009). Is Corporate Responsibility Converging? A Comparison of Corporate Responsibility Reporting in the USA, UK, Australia, and Germany. *Journal of Business Ethics*, 87(1), 299-317.
- Condit, J. y Fagan, B.D. (2001). Citizens' Access to On-line State Legislative Documents. *Government Information Quarterly*, 18(2), 105-121.
- Crane, A. y Matten, D. (2007), Business ethics: managing corporate citizenship and sustainability in the age of globalization. Oxford: Oxford University Press.
- Crane, A., Matten, D. y Spence, L.J. (2008). *Corporate Social Responsibility. Readings and cases in a Global Context*. Oxon: Routledge.
- Croganale, G. (2008). The Global Reporting Initiative G3 Sustainability Reporting Guidelines (Part 1). *Business and the Environment*, 19(12), 12-14.

- Croganale, G. (2009a). The Global Reporting Initiative G3 Sustainability Reporting Guidelines (Part 2). *Business and the Environment*, 20(1), 10-12.
- Croganale, G. (2009b). The Global Reporting Initiative G3 Sustainability Reporting Guidelines (Conclusion). *Business and the Environment*, 20(2), 11-14.
- Cueto Cedillo, C. (2009). La aplicación de modelos de transparencia y responsabilidad por las Corporaciones Locales y su potencial efecto multiplicador sobre el desarrollo sostenible global. *Boletín AECA*, junio: 10-14.
- Deegan, C. (2002). The legitimising effect of social and environmental disclosures - A theoretical foundation?. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15 (3), 282-311.
- Dutta, S.K. y Lawson, R.A. (2009). Aligning Performance Evaluation and Reward Systems with Corporate Sustainability Goals. *Cost Management*, 23(6), 15-23.
- Elkington, J. (1997). *Cannibals with Forks: The Triple Bottom Line of 21st Century Business*. Oxford: Capstone Publishing.
- Erdmenger, C. (1998). From business to municipality-and back. *Local Environment*, 3(3), 371-379.
- Ettredge, M., Richardson, J.V. y Scholz, S. (2001). The presentation of financial information at Corporate Web Sites. *International Journal of Accounting Information Systems*, 2(3), 149-168.
- Fox, T., Ward, H. y Howard, B (2002). *Public sector roles in strengthening corporate social responsibility: a baseline study*. London: International Institute for Environment and Development.
- Frost, G. (2007). The introduction of mandatory environmental reportingguidelines: Australian Evidence. *Abacus*, 43(2), 190-216.
- Fundación La Caixa (2008), *Anuario Social de España*, Barcelona: Colección Estudios Sociales, Fundación La Caixa.
- Garriga, E. y Melé, D. (2004). Corporate social responsibility theories: mapping the territory. *Journal of Business Ethics*. 53(1/2), 51-71.
- Global Reporting Initiative (GRI) (2000). *Sustainability Reporting Guidelines on Economic, Environmental and Social Performance*. Boston: Global Reporting Initiative.
- Global Reporting Initiative (GRI) (2002). *Sustainability Reporting Guidelines*. Boston: Global Reporting Initiative.

- Global Reporting Initiative (GRI) (2005). *Sector Supplement for Public Agencies*, Amsterdam: Global Reporting Initiative.
- Global Reporting Initiative (GRI) (2006). *G3 Sustainability Reporting Guidelines*, Amsterdam: Global Reporting Initiative.
- Godfrey, P. C. y Hatch, N. W. (2007). Researching Corporate Social Responsibility: An Agenda for the 21st Century. *Journal of Business Ethics*, 70(1), 87–98.
- Gore, A. (2006). *An Inconvenient Truth*. London: Rodale Book.
- Governmental Accounting Standards Board (GASB) (1987). *Objectives of Financial Reporting*. USA: Norwalk. Concepts Statements nº 11, www.gasb.org
- Governmental Accounting Standards Board (GASB) (1999). *Concepts Statement on SEA Reporting Performance Measurement Information Clearinghouse for Governments*, www.gasb.org
- Gray, R. (2006). Social, environmental and sustainability reporting and organizational value creation: whose value? Whose creation?. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 19(6), 793-819.
- Guthrie, J. y Farneti, F. (2008). GRI Sustainability Reporting by Australian Public Sector Organizations. *Public Money & Management*, 28(6), 361-366.
- Huang, C.J., y Chao, M.H. (2001). Managing WWW in Public Administration: Uses and Misutes. *Government Information Quarterly*, 18(4), 357-373.
- International Federation of Accountants (IFAC) (2001). *Governance in the Public Sector: A governing body perspective*, United States of America.
- Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) (1995). *Manual de Contabilidad Pública*, Ed. Ministerio de Economía y Hacienda.
- Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) (2007). *Indicadores en el ámbito del Sector Público*, Ed. IGAE.
- Lamprinidi, S. y Kubo, N. (2008). Debate: The Global Reporting Initiative and Public Agencies. *Public Money & Management*, 28(6), 326-329.
- Larrán, M. y Lopez, A. (2009). ¿Son las Universidades Públicas Andaluzas Socialmente Responsables?. ¿Por qué?. *Workshop en Responsabilidad Social, Gobierno Corporativo y Transparencia Informativa*. Granada 2-3 Julio.
- Larrinaga-González, C. y Pérez-Chamorro, V. (2008). Sustainability Accounting and Accountability in Public Water Companies. *Public Money & Management*, 28(6), 337-343.

- Lewis, T. (2008). Public Sector Sustainability Reporting-Implication for Accountants. *Public Money & Management*, 28(6), 329-331.
- Mar, M. C. y Serrano, C. (2001). Bank failure: a multidimensional scaling approach. *European Journal of Finance*, 7(2), 165-183.
- Marcuccio, M. y Steccolini, I. (2005). Social and environmental reporting in local authorities. *Public Management Review*, 7(2), 155-176.
- Meijer, A.J. (2007). Publishing public performance results on the Internet. Do stakeholders use the Internet to hold Dutch public service organizations to account?. *Government Information Quarterly*, 24(1), 165-185.
- McWilliams, A., Siegel, D. y Wright, P. (2006). Corporate Social Responsibility: Strategic Implications. *Journal of Management Studies*, 43(1), 1–18.
- Milne, M.J. and Gray, R. (2007). Future prospects for corporate sustainability reporting. En Unerman, J., Bebbington, J. and O'Dwyer, B. (Eds), *Sustainability Accounting and Accountability*. London: Routledge.
- Moon, J. (2004). Government as a Driver of Corporate Social Responsibility. Research Paper, *International Center for Corporate Social Responsibility*, Nottingham, 20–2004.
- Murillo, D. y Lozano, J.M. (2009). Pushing forward SME RSC through a network: an account from the Catalan model. *Business Ethics: An European Review*, 18(1), 7–20.
- Navarro Galera, A. (2005). A proposal for the application of the international standards' valuation model to the Spanish public entities assets. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXXIV(126), julio-septiembre, 637-661.
- Navarro Galera, A., Ortiz Rodríguez, D. y López Hernández, A. (2008). Identifying barriers to the application of standardized performance indicators in local government. *Public Management Review*, 10(2), 241- 262.
- Okoye, A. (2009). Theorising Corporate Social Responsibility as an Essentially Contested Concept: Is a Definition Necessary?. *Journal of Business Ethics*, 89(4), 613–627.
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) (2002). OECD Best Practices for Budget Transparency. *OECD Journal on Budgeting*, Ed. OECD.

- Ortiz, D., Navarro, A. y López, A. (2006). Consensus among public managers as strategy for standardization of performance indicators. *International Public Management Journal*, 9(4), 371-398.
- Palazzo, G.S. y Scherer, A.G. (2006). Corporate Legitimacy as Deliberation: A Communicative Framework. *Journal of Business Ethics*, 66(1), 71-88.
- Palazzo, G.S. y Scherer, A.G. (2007). Towards a Political Conception of Corporate Responsibility: Business and Society Seen from a Habermasian Perspective. *Academy of Management Review*, 32(4), 1096-1120.
- Pardo Merino, A. y Ruiz Diaz, M. A. (2005). Análisis de Datos con SSPS 13 Base. España: McGraw-Hill.
- Pérez, C. (2001). Técnicas estadísticas con SSPS. España: Pearson Prentice Hall.
- Perrini, F., Pogutz, S. y Tencati, A. (2006), *Developing Corporate Social Responsibility—A European Perspective*, Cheltenham: Edward Elgar.
- Pina, V., Torres, L., y Acerete,B. (2007). Are ICTs promoting government accountability?: A comparative analysis of e-governance developments in 19 OECD countries. *Critical Perspectives on Accounting*, 18(5), 583-602.
- Pina, V., Torres, L. y Martí, C. (2009). Accrual Accounting in EU local governments: one method, several approaches. *European Accounting Review*, 18(4), 765-807.
- Piotrowski, S.J. y Van Ryzin, G.G. (2007). Citizen Attitudes towards transparency in Local Government. *American Review of Public Administration*, 37(3), 306-323.
- Rodríguez Bolívar, M.P., Caba Pérez, M.C. y López Hernández, A.M. (2006). Cultural contexts and governmental digital reporting. *International Review of Administrative Sciences*, 72(2), 269-290.
- Rodríguez Bolívar, M.P., Caba Pérez, M.C. y López Hernández, A.M. (2007). E-Government and public financial reporting: the case of Spanish regional governments. *American Review of Public Administration*, 37(2), 142-177.
- Royo, S. (2008). *El gobierno electrónico en la rendición de cuentas de la Administración local*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Spence, L. (1999). Does size matter? The state of the art in small business ethics. *Business Ethics: A European Review*, 8(9), 163–172.
- Stern, N. (2006). *The Economics of Climate Change: The Stern Review*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Tagesson, T., Blank, V., Broberg, P. and Collin, S. (2009). What Explains the Extent and Content of Social and

- Environmental Disclosures on Corporate Websites: A Study of Social and Environmental Reporting in Swedish Listed Corporations. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 16, 352-364.
- Zafra Gómez, J.L., López Hernández, A. M. y Hernández Bastida, A. (2008).
Developing a model to measure financial condition in Local Governments.
American Review of Public Administration, 39(4), 425-449.
- Zafra Gómez, J.L., López Hernández, A. M. y Hernández Bastida, A. (2009).
Developing an alert system for local governments in financial crisis. *Public Money & Management*, 29(3), 175-181.

Tabla 1. Grupos de Stakeholders considerados

PERSONAS	GRUPOS SOCIALES
Contribuyentes	Asociaciones de vecinos
Votantes	Otras asociaciones ciudadanas
Usuarios de servicios	Sindicatos
Proveedores	Asociaciones empresariales
Inversores	Instituciones financieras
Empresarios	Compañías aseguradoras
Gestores públicos	Partidos políticos
Representantes políticos	Tribunales de Cuentas
Empleados públicos	ONGs
Ciudadanos en general	Otras entidades públicas

Tabla 2. Pesos de los ítem

BLOQUES DEL CUESTIONARIO	Nº DE ITEM	PESOS DE LOS ITEM	PONDERACIONES ASIGNADAS
A) Información general	26	35.61%	25%
B) Información económica	24	32.87%	25%
C) Información social	10	13.69%	25%
D) Información medioambiental	13	17.83%	25%
Totales	73	100%	100%

Tabla 3. Posibles variables explicativas

VARIABLES	MEDICIÓN
Tamaño poblacional	Nº de habitantes del término municipal
Volumen de gasto	Liquidación del presupuesto de gastos
Competencia política	Mayoría absoluta o, alternativamente, gobierno en coalición del partido gobernante
Signo político	Conservador, progresista, otros

Tabla 4. Análisis de los Cluster respecto a la Población

	MEDIA	CASOS	DESV. TIPICA
Cluster 1	189.966,2	37	171.740,7
Cluster 2	499.072,6	8	491.595,5
Cluster 3	501.388,1	10	978.966,9
Total	291.549,3	55	482.000,5

Tabla 5. Análisis de los Cluster respecto al Presupuesto

	MEDIA	CASOS	DESV. TIPICA
Cluster 1	245.463.054	37	2,628E+08
Cluster 2	730.152.300	8	7,651E+08
Cluster 3	849.658.593	10	2,009E+09
Total	425.817.042	55	9,293E+08

Tabla 6. Análisis de los Cluster respecto a la Competencia Política

		CLUSTER 1	CLUSTER 2	CLUSTER 3	TOTAL
MS/C	n	18	5	7	30
	% total columna	48,65%	62,50%	70,00%	
MA	n	19	3	3	25
	% total columna	51,35%	37,50%	30,00%	
Total	n	37	8	10	55
	% total	100 %	100 %	100 %	

Tabla 7. Análisis de los Cluster respecto al Partido Gobernante

	PARTIDO GOBIERNO	CLUSTER 1	CLUSTER 2	CLUSTER 3	TOTAL
PP	n	15	2	4	21
	% total columna	40,54%	25,00%	40,00%	
PSOE	n	18	6	5	29
	% total columna	48,65%	75,00%	50,00%	
Otros	n	4	0	1	5
	% total columna	10,81%	0,00%	10,00%	
Total	n	37	8	10	55
	% total	100 %	100 %	100 %	

Gráfico 1. Entidades componentes de los distintos Cluster.

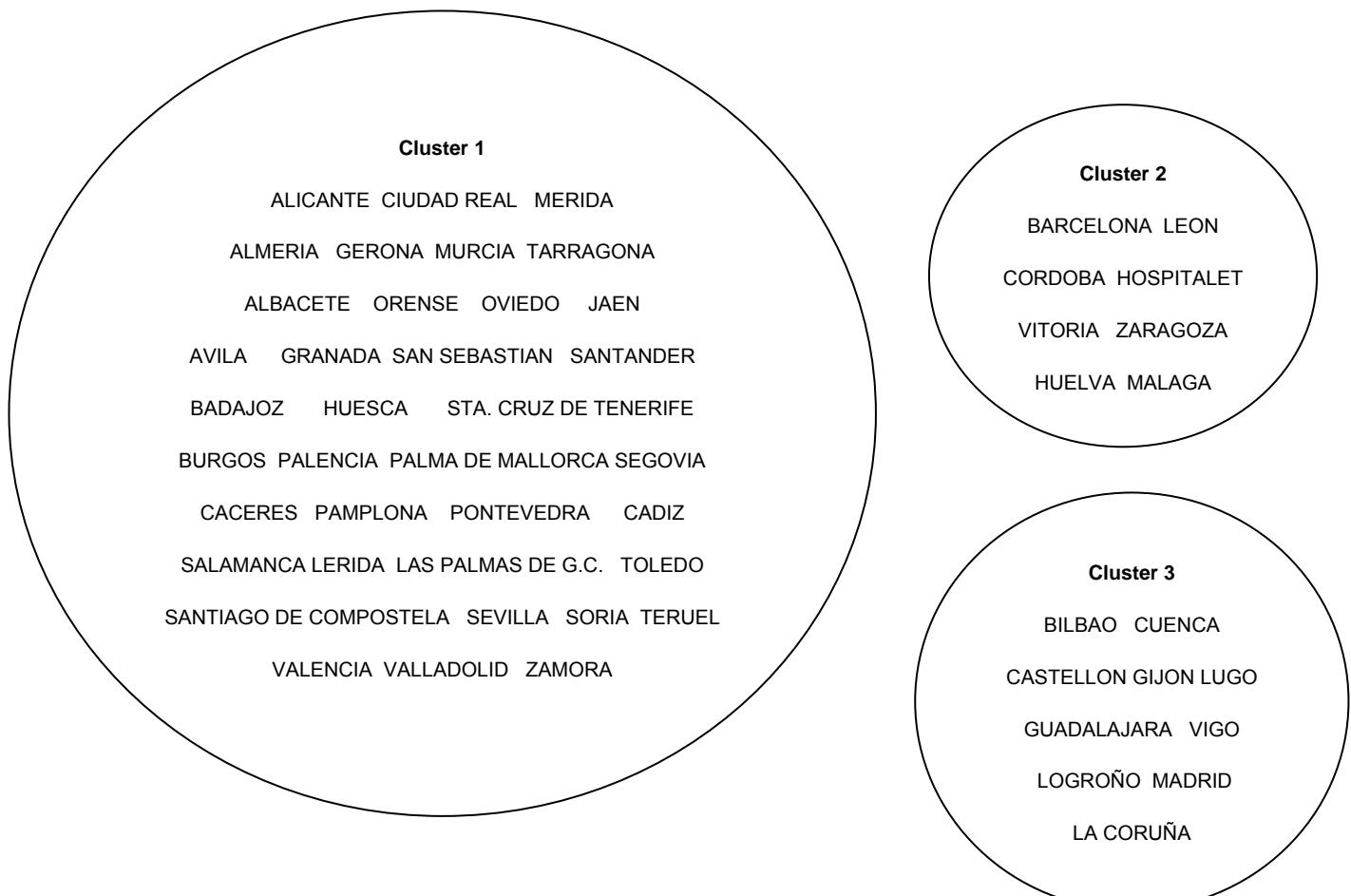
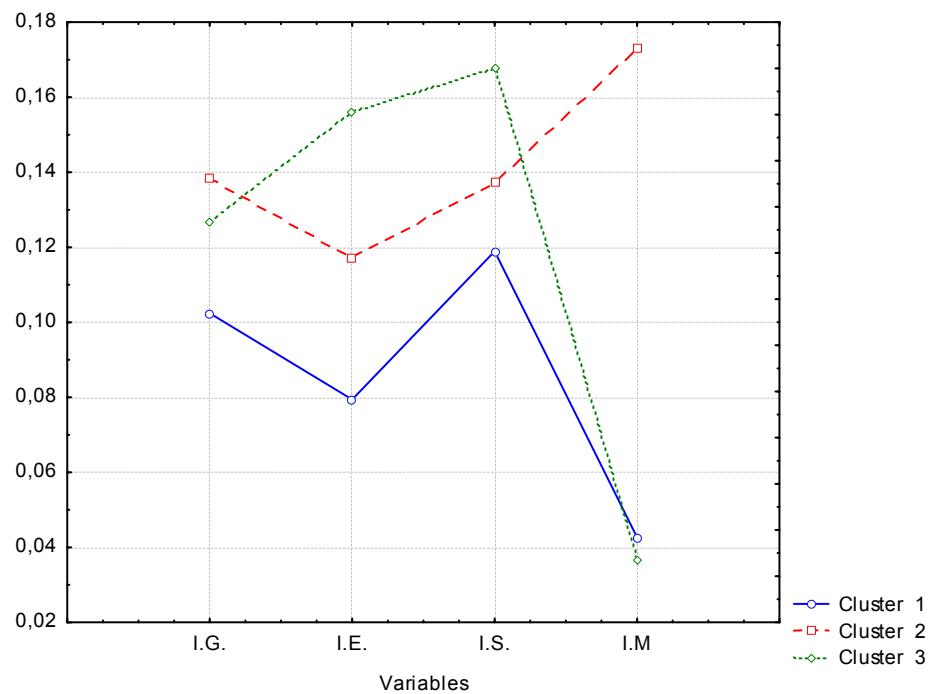


Gráfico 2. Distribución de Medias según procedimiento no jerárquico.



CAPÍTULO 3: A COMPARATIVE ANALYSIS OF TRANSPARENCY IN SUSTAINABILITY REPORTING BY LOCAL AND REGIONAL GOVERNMENTS

Artículo aceptado “*Lex Localis*”.

Factor de impacto en 2012: 0.400 (ISI Web of Knowledge -Thomson-Reuters)

Esta revista está indexada en Social Sciences Citation Index (SSCI) (ISI Impact factor: 0,400, Political Science 111/157, Public Administration 39/47), CSA Worldwide Political Science Abstracts, Current Geographical Publications, Academic's OneFile (Gale), International Political Science Abstracts, ProQuest, Scopus (SRJ Indicator: 0,211, Public Administration 33/57), International Bibliography of Periodical Literature (IBZ), International Bibliography of the Social Sciences (IBSS).

1. INTRODUCTION

In recent years, among institutions and the public at large, there has been growing concern about the impact made by organisations on society and the environment (European Union, 2013; Osborne and Ball, 2011), and the three dimensions of sustainability – economic, social and environmental – are now considered crucial aspects of policies regarding organisational transparency (IFAC, 2011). Traditional economic and financial information is increasingly being complemented by reporting on social and environmental issues, and sustainability reporting (SR) has come to be a key concept in the business world, and the object of extensive study (Banerjee, 2007).

In the public sector, the publication of information on sustainability issues is an aspect of growing importance. Diverse international organisations now recommend that governments should adopt socially responsible practices and disclose information on sustainability issues arising from their actions (for example, European Union, 2011; World Bank Group, 2007; OECD, 2006). Stakeholders are also calling for sustainable public action and greater information in this respect (Coglianese, 2009).

However, to date there have been few studies on the dissemination of information concerning sustainability in the public sector (Osborne and Ball, 2011), although important work has been done by Guthrie and Farneti (2008), Navarro *et al.* (2010) and Guthrie *et al.* (2010), whose general conclusion is that sustainability is a key factor in the modernisation of relations between government and citizens, and that there is a need for further studies on how to promote the disclosure of information on sustainability in the public sector. In this line, Guthrie *et al.* (2010) called for more research into the nature and role of such sustainability practices.

In the current economic situation, with high levels of government debt and deficit (Eurostat, 2012), many experts are questioning the policy decisions being taken, and therefore it is both timely and necessary to study the question of sustainability in the public sector and the influence of the financial situation of local governments on their practices with respect to sustainability (Pina *et al.*, 2010; European Union 2012; IFAC, 2012; USAID, 2011). Research focused on local authorities is of particular interest for several reasons: first, their proximity to the general population; second, the size of the budget controlled by local governments and the variety of services they provide; and finally, the dimensions of the accumulated deficit and debt (Muñoz-Cañavate and Hípolo, 2011).

In this context, the aim of the present paper is to advance our knowledge of transparency in the field of local government, with particular reference to the sustainability of public policies. This study is based on an analysis of the information supplied on the websites of local governments in Spain and on comparing the latter with the information published by Spanish regional governments, in order to generate new information for managers, enabling them to improve the transparency practices applied with respect to sustainability.

2. SUSTAINABILITY REPORTING BY PUBLIC AUTHORITIES

Several theories have been proposed regarding the disclosure of governmental information about sustainability (Marcuccio and Steccolini, 2005). However, the most widely used approaches to justify the disclosure of information in this respect focus on Legitimacy Theory (LT) and Stakeholder Theory (Bellringer *et al.*, 2011). Legitimacy is considered to be achieved when there is harmony between social values and organisational behaviour. Concern arises when there is a “legitimacy gap” between an organisation’s activities and the values prevailing within society, and LT describes how organisations deploy strategies to decrease this gap (Lodhia *et al.*, 2012). Legitimacy is a resource on which an organisation is dependent for survival, and when managers consider that the supply of a particular resource is vital to organisational survival, they will pursue strategies to ensure the continued supply of the resource in question (Deegan, 2002).

Stakeholder Theory (ST) is based on the idea that every company is associated with a large number of interested parties, or stakeholders, to whom information must be supplied, and that the functions of the company and its corporate governance should be extended beyond its immediate focus (Marcuccio and Steccolini, 2005). According to ST, governmental information should satisfy the demands of all user groups/stakeholders, taking into account their values, interests and expectations (Goodpaster, 2009).

However, whatever the theory underlying information disclosure, and as noted by Guthrie *et al.* (2010), sustainability has yet to be universally considered a key element in public sector organisations.

Governments should not only implement policies favouring sustainable development, but also align their internal administration procedures accordingly. Furthermore, the disclosure of such practices is of fundamental importance, as

transparency and accountability are held to be cornerstones of good governance. These considerations underlie the increasing significance of sustainability reports in the public sector (Lewis, 2008).

The reasons why public sector organisations should be interested in reporting on sustainability do not differ from those of private entities (Lamprinidi and Kubo, 2008). Moreover, the publication of economic, social and environmental information benefits public bodies because sustainability reporting provides them with mechanisms to reflect on what they want to achieve, thus laying the foundations for future actions. In this line, Marcuccio and Steccolini (2005) concluded that adherence to sustainable practices can improve the effectiveness, efficiency and accountability of public entities.

Accordingly, and as indicated by the IFAC (2011), the disclosure of public-sector information has evolved from traditional economic reports, focusing almost exclusively on financial aspects, accompanied by notes on actions affecting social and environmental issues, to today's sustainability reports. The growing interest in sustainability reporting (SR) has led to the publication of several useful guidelines to the disclosure of sustainable practices by public entities (Martinov-Bennie and Hecimovic, 2010), including those issued by the OECD (2006), the World Bank (2008), AccountAbility (2008) and the United Nations Global Compact (2009). Nevertheless, the proposal that is most widely accepted internationally is that made by the Global Reporting Initiative (GRI).

The GRI published a pilot document for public entities (GRI, 2005), which was subsequently updated in 2010 (GRI, 2010). The GRI guidelines have been adopted as a framework for SR, and one of their aims is to advise organisations on how to provide comparable information about their activities in economic, social and environmental areas, establishing a framework for the transparent, reliable exchange of information on sustainability (Lodhia *et al.*, 2012).

Internationally, the GRI guidelines have had the greatest impact, and are considered a benchmark for SR. The number of public entities that publish sustainability reports using the GRI methodology has risen substantially since the publication of the first guide in 2000 (Farneti and Siboni, 2008).

In any case, previous studies have highlighted the timeliness and interest of studying information transparency in LG. Although several authors have focused on government transparency regarding financial information (Alt *et al.*, 2006; Piotrowski and Van Ryzin, 2007), only a few studies have specifically addressed the issue of SR by

public entities, chief among which are those by Guthrie and Farneti (2008), Navarro *et al.* (2010), Lodhia *et al.* (2012) and García-Sánchez *et al.* (2013). In the particular case of LG, although recent analyses have been made of the factors influencing financial transparency (Guillamón *et al.*, 2011; Caamaño *et al.*, 2013), the question of transparency regarding sustainability remains somewhat neglected. Thus, the relevance and interest of the present study. Furthermore, as noted by Guthrie and Farneti (2008), it is surprising that more public entities do not publish sustainability reports, since, on the one hand, the public sector accounts for 40% of all economic activity and, on the other, such reports highlight the development and application of public policies, and thus play a central role in the progress of society toward a more sustainable position (Ball and Grubnic, 2007).

Accordingly, and as emphasised by Guthrie *et al.* (2010), further research is needed into the sustainability and accountability of public entities. As noted by Coglianese (2009), information transparency favours sustainability by promoting dialogue between citizens and policy makers and by spotlighting errors committed in the public sector. Both of these outcomes are clearly in the public interest. In this respect, Marcuccio and Steccolini (2005) believe that there are two interesting lines of research: to analyse SR systems and to study why such information should be published.

3. SAMPLE SELECTION AND METHODOLOGY

3.1 Sample selection

Of the different levels of governance in the public sector, local government (LG) has certain characteristics that make this an appropriate area of study for generating new knowledge about the sustainability of public bodies. On the one hand, as well as sharing a common regulatory framework, LGs present considerable sociopolitical and economic variety. Furthermore, due to their proximity, local corporations are in an excellent position to respond to the population's needs and demands, while in developed economies, they manage very sizable budgets. Finally, in the current context of economic crisis, the major cities have accumulated very significant levels of debt and deficit (Muñoz-Cañavate and Hípolo, 2011).

All these features are strongly marked in the case of Spanish LGs, making them a very appropriate choice for study. The structure of LGs in Spain, with municipalities,

provincial corporations and supra-municipal associations, presents considerable complexity. Informing of results and changes is a challenging process, as innovations in management are made in a situation of multiple accountabilities and within a dynamic context, influenced by changes in the local political scene, in central government policies and in local needs (Lowndes, 1997).

Spain has a very large number of municipalities (8,116), of which 1,037 have fewer than 100 inhabitants, 3,796 have fewer than 500 inhabitants and 6,821 (84.1%) have fewer than 5,000 inhabitants (Muñoz-Cañavate and Hípolo, 2011). In terms of public spending, local authorities account for 13.6% of the public sector, nationwide, a percentage that has varied little since 1981 (10%). The larger municipalities manage the majority of resources and are responsible for providing a wide variety of public services.

At present, Spanish LGs are in a particularly weak financial position, with high levels of debt and deficit. According to the Bank of Spain, the national debt was 639 billion euros in 2011. Local authorities owed over 35 billion euros (5.5%), of which 10.49 billion euros (1.6%) corresponded to the six cities with over 500,000 inhabitants (Barcelona, Madrid, Seville, Malaga, Valencia and Zaragoza), while the deficit of the local corporations amounted to 4.07 billion euros (4.4%). Indeed, previous studies and international agencies have acknowledged that the continued existence of government debt and deficit endangers sustainability, and advocate the establishment of measures to control both magnitudes (Pina *et al.*, 2010; USAID, 2011; EU, 2013). Accordingly, it is now a matter of some interest to conduct an empirical study of whether debt and deficit levels influence the transparency of information regarding sustainability.

Finally, in relation to the provision of services, LGs are uniquely suited to respond to stakeholders' information needs, due to their proximity to the beneficiaries of the public services provided. Moreover, and with respect to the specific purpose of this study, local authorities in Spain are legally obliged to include certain indicators in their published financial accounts (Ministerial Order EHA/4041/2004 approving the local accounting standards model), although no specific mention is made of issues related to sustainability. Taking into account the wide variety of services normally provided by Spanish LGs, it is clear that their responsibilities regarding the publication of information on sustainability could also be very broad.

Having decided to study the situation of LGs in Spain, the next step, in view of the large number of such local authorities and the disparity in their population size, was to adopt a sample selection criterion. Consistent with the approach used in numerous empirical studies (Navarro *et al.*, 2010; Zafra *et al.*, 2009), we chose to study just the municipalities with a large population, for the following reasons: a) around 50% of the population live in cities with over 50,000 inhabitants (Fundación La Caixa, 2011), and so stakeholders there are expected to be more numerous and diverse; b) in large municipalities, more resources are available than in those with small populations, and so the potential for developing sustainability reporting could also be greater (Rodríguez-Bolívar and Navarro-Galera, 2007); c) managerial skills in large local authorities are usually more complete than in smaller ones (Navarro *et al.*, 2010), which should facilitate innovation in the area of SR.

On that basis, our sample includes only the municipalities classed as "large population" under Local Government Modernisation Act 57/2003, which among other aims seeks to improve LG transparency. This Act defines a municipality as having a large population if it meets any of the following characteristics: a) it has over 250,000 inhabitants; b) it is a provincial capital with a population of over 175,000 inhabitants; c) it is a provincial or regional capital in which a regional parliament is located. Currently 55 municipalities meet at least one of these characteristics. Full details are shown in Appendix II.

For the purposes of this study, a comparative (benchmarking) analysis was performed of information disclosure by local governments (LGs) and regional governments (RGs). In this paper, the benchmarking of LGs and RGs is considered appropriate and justified for various reasons.

First, international guidelines on the dissemination of government information (among others, OECD, 2006; IMF, 2007; World Bank Group, 2007; CICA 2009; European Union, 2011) apply to public entities in general, and so in this respect LGs and RGs are clearly comparable. These international recommendations for enhancing transparency do not distinguish between local, regional or central institutions, but are common to all levels of government. Therefore, from the point of view of information disclosure, LGs and RGs are similar, regardless of other aspects that may differentiate them (type of services provided, funding model, size of budget, etc.), which do not limit

the usefulness of comparisons, in accordance with the above-mentioned international pronouncements.

Second, many authors have observed that a fundamental requirement of benchmarking is that uniform measures be applied (see, among others, Rutherford, 2000; Ammons *et al.*, 2001; Folz, 2004; Rodríguez and Navarro, 2012). In this study, the same list of items was measured (see following section) for both LGs and RGs, thus ensuring the uniformity of measurement and enabling meaningful benchmarking of the levels of information disclosure between these two levels of government.

Third, previous studies have defended the usefulness of vertical benchmarking between LGs and RGs. For example, this approach has been used to study the effects of e-government on the transparency of public organisations (Rondo-Brovetto and Saliterer, 2007; Pina *et al.*, 2007).

Furthermore, in the specific case of government bodies in Spain, the analysis of LGs and RGs is of particular interest. On the one hand, this vertical comparison allows us to determine the extent of social awareness regarding accountability, for different levels of government, and thus to evaluate the effect of institutional proximity on the promotion of transparency. A fundamental aspect of the constitutional process developed in the 1970s was the creation of 17 RGs with the main aims of promoting transparency, strengthening trust between citizens and political authorities, promoting sustainable development nationwide and achieving greater proximity to better understand citizens' needs and demands (Gil-Ruiz and Iglesias, 2007).

On the other hand, various items of legislation are currently being developed in Spain regarding the disclosure of information related to sustainability at various levels of government. These include the Sustainable Economy Act No. 2/2011, the Fiscal Stability and Financial Sustainability Act No. 2/2012 and the Transparency, Access to Public Information and Good Governance Bill. In view of these regulatory reforms, it is especially timely and interesting to compare different information disclosure practices at all levels of government, assessing the degree of implementation of legislation such as the above, regardless of the mode, form or funding applicable to the provision of any particular service. As in the case of the above-mentioned international organisations, these new laws do not differentiate between levels of government, and establish similar

information transparency obligations on both LGs and RGs, which further corroborates the benefits of benchmarking the two cases.

In summary, the recommendations of numerous international bodies and of prior research have led us to adopt the benchmarking procedure to compare LGs and RGs, as a useful and reliable tool for our research purposes. This question is of considerable interest in the Spanish context, due to the continuing process of regulatory reform and because uniform measures are available with which to evaluate levels of information disclosure by these two types of governments.

Appendix II presents the distribution of the LGs analysed, and the regions to which they belong.

3.2 Research methodology

As mentioned above, the GRI guidelines have been adopted internationally as a reference framework for the publication of information on sustainability (Lodhia *et al.*, 2012). The latest version (G3) is considered the standard guide for SR, it is the most widely accepted internationally, and its level of acceptance and use continues to grow rapidly (Farneti and Siboni, 2008).

The present study examines the indicators proposed in the G3 guidelines and the supplements for public entities (GRI, 2005, 2006, 2010), including a set of indicators to measure economic, social and environmental aspects. Although other guidelines (OECD, 2006; World Bank, 2008; AccountAbility, 2008; United Nations Global Compact, 2009) could be considered, we believe that by focusing on the GRI proposals, the empirical results will be more objective, impartial and neutral than if we selected specific items from different guidelines.

In this empirical study, we took into account that modern institutions providing public services must address increasingly dynamic, informal and non-institutionalised forms of accountability. Accordingly, of all the media available for disclosure, we analyse the use of the internet, an essential element for e-government. As noted by Zhao and Zhao (2010), the use of the internet for publishing public-sector information represented a major advance in the service offered to citizens, and many governments now take advantage of the opportunities offered by the Web to increase their efficiency, transparency and competitiveness. Moreover, the internet has helped to eliminate

barriers between citizens and government, providing more information, more accessibly and more frequently (Armstrong, 2011).

Public administrations in Spain do not usually publish formal sustainability reports, as they are not legally obliged to do so. Nevertheless, the present study assumes that the formal absence of SR does not mean that public entities are not interested or do not publish this information through other means (Larrinaga-González and Pérez-Chamorro, 2008). Accordingly, based on the GRI indicators, we analyse the disclosure of information on institutional websites. In any case, our aim in this paper is to assess the level of sustainability information disclosed in accordance with the criteria established under the GRI proposal. Therefore, the aspects included in the list examined are related to the disclosure or otherwise of information, whether mandatory or voluntary, because as observed by Spanish audit institutions, the fact that information disclosure is mandatory does not mean that this information is available or, if so, readily accessible to the public (Tribunal de Cuentas, 2012).

Specifically, we analysed 61 items (Appendix I) divided into seven sections, which can be grouped into four blocks: a) general information (items 1-25), including information on strategy, organisation profile, characteristics of the information published and of the government entity, its commitments and the engagement of stakeholders; b) financial information (items 26-41); c) social information (items 42-48); and d) environmental information (items 49-61).

Following other studies of e-government (Rodríguez *et al.*, 2006), we analysed the disclosure of sustainability information by examining the websites of 55 local governments and, for the comparative study, those of the 17 regional governments. This analysis was conducted during the second quarter of 2012. In both cases, and for every website, we took into consideration all the above information sections, observing the provision or otherwise of the items in question.

One of the techniques most often used in the study of information issued by public and private entities is that of content analysis, under which a score of 1 is assigned if the information is disclosed and 0 otherwise. This technique provides a numerical indicator of the amount of information issued, and has been applied in several previous studies (Ortiz and Clavel, 2006). In the content analysis performed in our case, the score for each local or regional government is the sum of the values obtained for the

61 items. Additionally, we calculated the percentage of information disclosure, both total and per block.

Finally, taking into account that our analysis of sustainability information disclosure is located in relation to government transparency, and in accordance with the Eurostat (2012) recommendations, the previous research cited in Section 2 and Legitimacy Theory (LT) and Stakeholders Theory (ST), we consider it appropriate to compare the disclosure of sustainability information by Spanish LGs and RGs, to determine whether citizens' needs in this respect are met to a greater or lesser degree depending on the level of government in question.

Furthermore, by means of Spearman rank correlation analysis (a technique that has been used for similar cases and samples in many studies as the best statistical means of testing variables where a rank order exists) (Stevenson, 1981; Sánchez, 2004; Rodríguez and Navarro, 2007), we compare the levels of disclosure revealed by our analysis (both total disclosure and that referring to each of the information blocks in our questionnaire), using the ST approach, with debt and deficit levels per capita. In addition, taking ST into account, we compare our results with those published by Transparency International Spain (ITE, 2013), an NGO working to promote transparency and the accomplishment of the principle of accountability, by evaluating public institutions, including those of local government.

4. ANALYSIS OF RESULTS

Table 1 shows the main results obtained from our review of LG and RG websites. Furthermore, Appendix 1 presents the number of entities publishing information on each item, both in absolute terms and as a percentage.

(Table 1)

The results show that none of the LGs issue a formal sustainability report. As a whole, they publish 40.21% of the information items listed in the GRI guidelines, and 22 of the 61 items are published by over 50% of all LGs.

Block III, on social information, is the most widely published (52.18%). The lowest level of disclosure corresponds to Block IV, environmental information

(24.20%), and this is also the most widely dispersed. Both the information shown in Block I (containing items such as ‘Statements made by the Head of Government on the importance of sustainability’, or referring to area-defined responsibilities) and that in Block II (with items concerning the budget or future financial risk) could correspond to the organisation’s need to establish its legitimacy. On the other hand, the information shown in Block III (which includes items such as the grants or subsidies offered to diverse stakeholders, or offers of public employment) could be related to ST, as the disclosure of this type of information could be in response to specific demands from certain stakeholders. Finally, the information disclosed in Block IV could be related both to ST (with respect to items such as different sources of water employed and energy consumption) and to LT (referring to items such as initiatives taken to alleviate the environmental impact of products and services, or those promoting products and services that are energy efficient or based on the use of renewable energies).

General information (Block I) is published by 43.78% of the LGs analysed. The financial information section (Block II), despite being the area of information that has traditionally been developed and issued by public entities in Spain, is present in only 40.14% of LG websites.

Of the 61 items listed, while only five are published on over 95% of the websites analysed, 14 are present on over 89%. By contrast, six are not disclosed by any LG, and in another four cases publication is limited to one or two websites.

In a more detailed analysis of the public sector information posted online, we found that among the items distributed by most LGs, nine corresponded to Block I, and in particular, issues related to the organisation itself or to the nature of the information provided. With respect to economic information (Block II), the items most widely disclosed were related to the expenses/revenue budget and to the funding received. In Block III (social information), five of the items were disclosed by more than 90% of the 55 local governments. Finally, in Block IV (environmental information), only one item was present in over 50% of the websites examined.

Of the six items not published by any of the local governments, three corresponded to Block II. Specifically, these were expenditure by type of payment, the relationship between the lowest starting salary paid and the local minimum wage, and procurement from local suppliers in relation to the total value. In Block III, only one

item was not disclosed by any LG, namely staff pension obligations. In Block I, only two items were completely absent, namely the LG's achievements and failures during the period and its criteria for identifying and selecting stakeholders, although information concerning material changes in the structure or size of the entity was only provided by one LG. In Block IV, all items are made available on at least one website; the item least often published concerns the level of reduction of environmental impact achieved by actions taken to this purpose, this information being provided by only two of the 55 LGs.

None of the RGs, either, publishes a formal sustainability report. These entities achieve a total coverage of 61.23% of the GRI recommended items, and 39 of the 61 items are disclosed on over 50% of these websites.

By blocks, and for the RGs as a whole, in no case is the rate of disclosure below 55%, with Block III (social information), presenting the highest rate of disclosure (82.35%). In contrast, the lowest level corresponds to Block I, general information (55.06%). Between these extremes lie environmental information (Block IV) and economic information (Block II), at 59.28% and 63.24% respectively.

Therefore, as shown in Table 1 in aggregate mode, the RGs publish a higher rate of content than do the local entities, for all types of sustainability information, with the greatest differences corresponding to environmental sustainability (35.08%) and social sustainability (30.17%). The lowest degree of difference is found in the area of general sustainability (11.28%) while the regional governments publish 23.20% more information regarding economic sustainability than do their local counterparts. Furthermore, the regional governments are also more homogeneous in their rates of information disclosure. In summary, the overall percentages reflect the fact that the regional governments report 61.23% of the GRI items, while the local governments only account for 40.21%. This comparison may indicate that, under ST, the greater proximity between citizens and LGs, and thus the greater convenience for citizens to make known their needs and wishes, does not have a positive influence on information disclosure by LGs.

Finally, Table 2 shows the results of our analysis of the government websites, with the ITE score and the levels of debt and deficit per capita for each LG and RG.

(Table 2)

Table 3 shows the results of the Spearman rank correlation analysis. According to these empirical results, for the LGs, there is a moderate positive relation between the ITE transparency index and the results presented in this study, both for total disclosure ($r=0.4115$) and for the disclosure of general information ($r= 0.3822$) and financial information ($r=0.4426$). On the other hand, there is no relation with the disclosure of social or environmental information. Neither is there any relation between debt or deficit per capita and the disclosure of sustainability information.

On the other hand, the information disclosed by RGs presents a moderate-strong negative relation ($r=-0.5246$) between the percentage of disclosure of social information and the ITE index, and a low-moderate negative relation ($r=-0.3443$) between the disclosure of general information and deficit per capita. As in the case of LGs, debt per capita does not seem to influence the sustainability information disclosed by RGs. Furthermore, there is no statistically significant relation between the overall level of disclosure and any of the variables considered.

(Table 3)

According to LT, although the Fiscal Sustainability Report 2012 presented by the EU (2012) emphasises that current levels of debt and deficit may have a detrimental influence on sustainability, our results show that, in general, these variables have no impact on the disclosure of sustainability information by LGs or RGs (except for the low-moderate negative relation between the deficit and the general information disclosed by RGs). The fact that levels of debt and deficit per capita have no influence on the disclosure of sustainability information could be because, despite the poor financial situation of both levels of government (this situation being even more worrying for RGs, which have higher rates of debt and deficit), the need to legitimise their actions to citizens are not significantly encouraging governments to publish information about sustainability.

5. CONCLUSIONS

Analysis of the results obtained shows that the level of disclosure of sustainability information on LG websites is limited, with only 40% of the GRI recommendations in this respect being met. We also found significant differences in the level of publication, according to the type of information in question. Most information was provided with respect to social information, followed by general and financial information. The lowest degree of information transparency, by far, corresponds to environmental sustainability.

LGs provide significantly less sustainability information than RGs. The greatest differences in transparency behaviour concern social information and, to a somewhat lesser degree, environmental and economic information. Although both levels of government must comply with the same rules and respond in a similar fashion to information requirements, not only do they present different levels of disclosure, but they are also subject to different influences, according to the statistical analysis of the variables considered in this study.

Our comparative analysis shows that ST provides a more convincing explanation than LT of LGs' commitment to transparency on sustainability, and that this is also the case with respect to RGs. Thus, under ST, the fact that social information is most generally published suggests that LGs are more sensitive to the demands of less well-off stakeholders, in view of the current economic crisis, than to the financial or environmental concerns of policymakers or their technical experts. However, the fact that LGs publish less information than RGs implies that proximity to the population does not significantly favour transparency on sustainability. Indeed, the differences in levels of information disclosure suggest that, with respect to the information needs of stakeholders, LGs are no more transparent than other levels of government, with less direct contact with citizens.

The results of the Spearman rank correlation analysis show that in LGs the institutional policies on transparency regarding general information could specifically favour the disclosure of information on sustainability, particularly in terms of financial and general information. However, we found no empirical evidence of influence of the level of LG debt and the deficit on government information transparency on

sustainability. Thus, LT as a theoretical framework does not seem to explain LG concern for transparency.

Therefore, local policymakers interested in improving transparency on sustainability might consider conducting communication campaigns in different areas/departments of their organisations to enhance awareness among managers of the importance of publishing information about sustainability, as part of the institution's general policy regarding transparency.

Furthermore, in view of the fact that leading international organisations have highlighted government debt and deficit as two key elements underlying sustainability, managers' commitment to transparency would be improved if the different areas and departments within the organisation were more aware of the impact of financial risks on the viability of the services provided. According to LT, public managers' interest in transparency regarding sustainability could be encouraged if political leaders took steps to ensure that financial risks are well understood by the technical staff employed at all levels of LG. For this purpose, it would also be useful to conduct awareness-raising meetings with heads of departments and other officials, to heighten their involvement in the coordinated preparation of sustainability reports reflecting their commitment in this area, concerning not only financial but also social and environmental information. In RGs, transparency on general information and regarding the deficit could have a negative impact on transparency on social sustainability and general information, respectively. On the other hand, our empirical results show that LGs do not seem to face these barriers, and this circumstance could be exploited to increase managers' commitment to transparency on sustainability.

In addition, the empirical analysis conducted enabled us to identify certain measures that would be useful for LGs interested in improving their transparency on sustainability, such as promoting greater proximity between managers and the public (as users of services and as taxpayers, among other aspects), to become more aware of demands for sustainability information, and for this purpose, incentivised opinion polls could be usefully employed. From the results obtained, we also recommend that local policymakers, as well improving the availability of information, should dedicate resources to preparing and disclosing this information in a coordinated way among

different areas and departments. To achieve this, a very effective measure could be, as a policy commitment, to prepare a formal sustainability report, at least once a year.

6. REFERENCES

- AccountAbility (2008) *AA1000 Assurance Standard 2008* (London: Accountability)
- Alt, J.E., Lassen, D.D. & Rose, S. (2006) The causes of fiscal transparency: evidence from the U.S. states. *IMF Staff papers*, 53, pp. 30-57.
- Ammons, D. N., Coe, C. & Lombardo, M. (2001) Performance-Comparison Projects in Local Government: Participants' Perspective, *Public Administration Review*, 61(1), pp.100-115.
- Armstrong, C. L. (2011) Providing a Clearer View: An examination of transparency on local government websites, *Government Information Quarterly*, 28(1), pp. 11-16.
- Ball, A. & Grubnic, S. (2007) Sustainability accounting and accountability in the public sector, In Unerman, J., Bebbington, J. & O'Dwyer, B. (eds.) *Sustainability Accounting and Accountability* (London: Routledge)
- Banerjee, S.B. (2007) *Corporate Social Responsibility: The Good, the Bad and the Ugly* (Cheltenham: Edward Elgar)
- Bellringer, A., Ball, A. and Craig, R. (2011) Reasons for sustainability reporting by New Zealand local governments. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 2(1), pp. 126-138.
- Caamaño-Alegre, J., Lago-Peñas, S., Reyes-Santias, F. & Santiago-Boubeta, A. (2013) Budget transparency in Local Governments: An empirical analysis. *Local Government Studies*, 39(2), pp. 182-207.
- Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) (2009) Public sector statements of recommended practice (SORP) 4. Indicators of financial condition. (Toronto, Canada: CICA).
- Coglianese, C. (2009) The transparency President? The Obama administration and open government, *Governance*, 22(4), pp. 529-544.
- Deegan, C. (2002). The legitimising effect of social and environmental disclosures-a theoretical foundation. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 15(3), pp. 282-311.
- European Union (2011) *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions* (Brussels: EU)
- European Union (2012) Fiscal Sustainability Report 2012, available at:
http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/2012/pdf/e_e-2012-8_en.pdf

- European Union (2013) Corporate Social Responsibility: accountable, transparent and responsible business behaviour and sustainable growth, available at: [http://www.europarl.europa.eu/oeil/popups/ficheprocedure.do?reference=2012/2098\(INI\)&l=EN](http://www.europarl.europa.eu/oeil/popups/ficheprocedure.do?reference=2012/2098(INI)&l=EN)
- Eurostat (2012) Eurostat Newrelease Euroindicators 149/2012, available at: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/2-22102012-AP/EN/2-22102012-AP-EN.PDF
- Farneti, F. & Siboni, B. (2008) *Sustainability reporting in Italian local governments. What do they report?* Paper presented at the Fifth International Conference on Accounting, Auditing and Management in Public Sector Reforms, 3-5 September 2008, (Amsterdam: the Netherlands)
- Folz, D. H. (2004) Service Quality and Benchmarking the Performance of Municipal Services. *Public Administration Review*, 65(2), pp. 209-220.
- Fundación La Caixa (2011) *Anuario Económico de España 2011* (Barcelona: Colección Estudios Sociales, Fundación La Caixa)
- García-Sánchez, I., Frías Aceituno, J.V., & Rodríguez Domínguez, L. (2013) Determinants of corporate social disclosure in Spanish local governments. *Journal of Cleaner Production*, 39, pp. 60-72.
- Gil-Ruiz, C. L. & Iglesias, J. (2007) El gasto público en España en un contexto descentralizado, *Presupuesto y Gasto Público*, 47, pp. 185-206.
- Global Reporting Initiative (GRI) (2005) *Sector Supplement for Public Agencies* (Amsterdam: Global Reporting Initiative)
- Global Reporting Initiative (GRI) (2006) *G3 Sustainability Reporting Guidelines* (Amsterdam: Global Reporting Initiative)
- Global Reporting Initiative (GRI) (2010) *Reporting in Government Agencies* (Amsterdam: Global Reporting Initiative)
- Goodpaster, K. E. (2009). *Ética empresarial y análisis de los “stakeholders”*. (Vizcaya: Aurkilan Spanish Annual, Special Issue on Business Ethics Quarterly).
- Guillamón, M.D., Bastida, F. & Benito, B. (2011) The determinants of local government's financial transparency. *Local Government Studies*, 37(4), pp. 391-406.
- Guthrie, J., Ball, A. & Farneti, F. (2010) Advancing sustainable management of public and not for profit organisations, *Public Management Review*, 12(4), pp. 449-459.

- Guthrie, J. & Farneti, F. (2008) GRI Sustainability reporting by Australian public sector organisations, *Public Money & Management*, 28(6), pp. 361-366.
- International Federation of Accountants (IFAC) (2011) Illuminating the Issues Highlighting the Solutions, available at:
<http://viewer.zmags.com/publication/ed4395af#/ed4395af/1>
- International Federation of Accountants (2012) Sustainability Framework 2.0. Professional Accountants as Integrators. Available at:
<http://viewer.zmags.com/publication/052263e2#/052263e2/1>
- International Monetary Fund (IMF) (2007) Code of Good Practice for Fiscal Transparency (Washington: IMF).
- International Transparency España (ITE) (2013) Índice de Transparencia de los Ayuntamientos, available at: <http://www.transparencia.org.es/>
- Lamprinidi, S. y Kubo, N. (2008) Debate: The Global Reporting Initiative and Public Agencies, *Public Money & Management*, 28(6), pp. 326-329.
- Larrinaga-González, C. & Pérez-Chamorro, V. (2008) Sustainability accounting and accountability in public water companies, *Public Money & Management*, 28(6), pp. 337-343.
- Lewis, T. (2008) Public sector sustainability reporting-implications for accountants, *Public Money and Management*, 28(6) pp. 329-331.
- Lodhia, S., Jacobs, K. & Park, Y. J. (2012) Driving public sector environmental reporting, *Public Management Review*, 14(5), pp. 631-647.
- Lowndes, V. (1997) Change in public service management: New institutions and new managerial regimes, *Local Government Studies*, 23(2), pp. 42-66.
- Marcuccio, M. & Steccolini, I. (2005) Social and environmental reporting in local authorities, *Public Management Review*, 7(2), pp. 155-176.
- Martinov-Bennie, N. & Hecimovic, A. (2010) Assurance of Australian natural resource management, *Public Management Review*, 12(4), pp. 549-565.
- Muñoz-Cañavate, A. & Hípolo, P. (2011) Electronic administration in Spain: from its beginnings to the present, *Government Information Quarterly*, 28(1), pp. 74-90.
- Navarro, A., Alcaraz, F. J. & Ortiz, D. (2010) La divulgación de información sobre responsabilidad social corporativa en administraciones públicas: un estudio empírico en gobiernos locales, *Revista Española de Contabilidad RC-SAR*, 13(2), pp. 285-314.

- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) (2006) *Intellectual assets and value creation: implications for corporate reporting* (Paris: Corporate Affairs Division, Directorate for Financial and Enterprise Affairs, OECD)
- Ortiz, E. & Clavel, J. G. (2006) Índices de revelación de información. Una propuesta de mejora de la metodología. Aplicación a la información sobre recursos humanos incluida en los Informes 20F. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 35:128 pp 87-113.
- Osborne, S. P., & Ball, A (2011) *Social Accounting and Public Management: Accountability for the Public Good* (UK: Routledge)
- Pina, V., Torres, L., & Acerete, B. (2007) Are ICTs promoting government accountability? A comparative analysis of e-governance developments in 19 OECD countries. *Critical Perspectives on Accounting*, 18:5 pp 583-602.
- Pina, V., Torres, L., & Royo, S. (2010) Accountability as a differentiated value in supranational government, *The American Review of Public Administration*, 40(6), pp. 742-760.
- Piotrosky, S.J. & Van Ryzin, G.G. (2007) Citizen attitudes toward transparency in local government. *The American Review of Public Administration*, 37(3), pp. 306-323.
- Rodríguez, M.P., Caba, M.C. & López, A. (2006) Cultural contexts and governmental digital reporting, *International Review of Administrative Sciences*, 72(2), pp. 269-290.
- Rodríguez-Bolívar, M.P. & Navarro-Galera, A. (2007) Could fair value accounting be useful, under NPM models, for users of financial information? *International Review of Administrative Sciences*, 73(3), pp. 473-502.
- Rodríguez Bolívar, M.P. & Navarro Galera, A. (2012) The Role of Fair Value Accounting in Promoting Government Accountability, *Abacus*, 48(3), pp. 348-386.
- Rondo-Brovetto, P. & Saliterer, I. (2007) Comparing Regions, Cities, and Communities: Local Government Benchmarking as an Instrument for Improving Performance and Competitiveness, *The Innovation Journal: The Public Sector Innovation Journal*, 12(3), pp.1-18.
- Rutherford, B.A. (2000) Construction and presentation of performance indicators in executive agency external reports, *Financial Accountability & Management*, 16(3), pp.225-249.

- Sánchez, J. (2004) *Introducción a la Estadística Empresarial*, available at:
<http://www.eumed.net/cursecon/libreria/index.htm>
- Stevenson, W. (1981) *Estadística para Administración y Economía: Conceptos y aplicaciones* (México D.F.: Harla)
- Tribunal de Cuentas (2012) Informe de Fiscalización del Sector Público Local, ejercicio 2010, available at: www.tcu.es
- United Nations Global Compact (2009) What Is the Global Compact, available at:
<http://www.unglobalcompact.org/>
- United States Agency for International Development (USAID) (2011) *Fundamentals of NGO Financial Sustainability* (Bethesda, MD: Abt Associates Inc)
- World Bank Group (2007) *Environmental, Health, and Safety (EHS) Guidelines* (Washington, DC: Environment and Social Development Department, International Finance Corporation)
- World Bank (2008) Overview: Understanding, Measuring and Overcoming Poverty, available at: <http://web.worldbank.org>
- Zafra Gómez, J.L., López Hernández, A. M. and Hernández Bastida, A. (2009) Developing an alert system for local governments in financial crisis, *Public Money & Management*, 29(3), pp. 175-181.
- Zhao, J. J. & Zhao, S. Y. (2010) Opportunities and threats: A security assessment of state e-government websites, *Government Information Quarterly*, 27(1), pp. 49-56.

Table 1. Statistical data for each of the blocks analysed

	Mean		Std. Deviation		Minimum		Maximum	
	LG	RG	LG	RG	LG	RG	LG	RG
Block I	43.78%	55.06%	12.0841	8.5474	0.00%	0.00%	76.00%	76.00%
Block II	40.14%	63.24%	22.2380	11.4569	0.00%	0.00%	75.00%	84.62%
Block	52.18%	82.35%	16.1888	6.2462	0.00%	0.00%	85.71%	70.00%
Block	24.20%	59.28%	23.2858	21.0249	0.00%	0.00%	84.62%	84.62%
TOTAL	40.21%	61.23%	12.8652	7.5779	6.56%	7.27%	73.77%	81.82%

Table 2. Information disclosure: GRI vs. ITE, Debt and Deficit

Local government	Items included (n)	%	ITE	Debt	Def	Local government	Items included (n)	%	ITE	Debt	Def
VITORIA	45	73.77	43.8	291,56	-38	CUENCA	25	40.98	55.0	390,84	-
BARCELONA	40	65.57	81.3	476,51	-16	BADAJOZ	24	39.34	21.3	403,32	63
MALAGA	39	63.93	76.9	1.072,61	-	S.C.TENERIFE	24	39.34	52.5	299,25	172
MADRID	38	62.30	76.9	2.042,14	-	VALLADOLID	24	39.34	55.6	462,74	-42
ZARAGOZA	36	59.02	56.3	1.011,65	14	ALICANTE	24	39.34	59.4	366,16	-
CORDOBA	34	55.74	56.3	748,08	40	VALENCIA	23	37.70	40.0	989,43	114
HUELVA	32	52.46	32,5	711,14	-	MERIDA	22	36.07	#	675,85	-31
LA CORUÑA	31	50.82	56.3	318,84	38	HUESCA	22	36.07	17.5	273,34	-38
VIGO	31	50.82	80.0	<i>103,93</i>	93	SANTANDER	22	36.07	34.4	660,20	-
PAMPLONA	30	49.18	62.5	290,80	<i>114</i>	SEGOVIA	21	34.43	75.3	410,42	85
BILBAO	30	49.18	90.6	<i>30,92</i>	24	GRANADA	20	32.79	55.0	526,86	-13
PALENCIA	29	47.54	39.8	469,00	-75	SORIA	20	32.79	55.0	397,04	-26
LUGO	29	47.54	61.9	455,92	-5	CACERES	20	32.79	23.8	<i>218,87</i>	<i>191</i>
LOGROÑO	29	47.54	62.5	330,68	-98	TOLEDO	19	31.15	61.9	267,88	74
GIJON	29	47.54	82.5	469,32	16	CADIZ	19	31.15	50.3	721,54	50
LEON	28	45.90	20.0	582,20	-	CIUDAD	19	31.15	47.5	410,31	-
HOSPITALET	28	45.90	77.5	268,19	-25	ALMERIA	19	31.15	32.5	382,89	-66
OVIEDO	28	45.90	78.1	605,30	-60	ORENSE	18	29.51	48.6	420,55	108
S. DE COMPOS	28	45.90	79.4	681,88	-44	SALAMANCA	17	27.87	36.3	780,44	-39
AVILA	28	45.90	57.0	697,56	-	PONTEVEDRA	17	27.87	69.4	302,25	64
LERIDA	27	44.26	55.0	985,36	<i>132</i>	BURGOS	16	26.23	46.3	631,61	-45
LAS PALMAS	27	44.26	55.0	258,63	-98	ZAMORA	15	24.59	44.4	292,94	-
PALMA	26	42.62	46.9	331,82	30	TERUEL	14	22.95	30.0	1.223,42	-
S. SEBASTIAN	26	42.62	71.9	<i>249,76</i>	105	ALBACETE	14	22.95	67.5	427,80	6
GUADALAJARA	26	42.62	50.0	346,09	-1	JAEN	13	21.31	22.5	726,46	51
MURCIA	25	40.98	58.8	518,28	45	TARRAGONA	5	8.20	45.0	962,51	-78
CASTELLON	25	40.98	52.5	424,72	-20	GERONA	4	6.56	63.1	582,32	<i>153</i>
SEVILLA	25	40.98	78.4	598,57	<i>184</i>						

In italics and shaded, the 6 (10%) worst ranked on the ITE index and with lowest debt & deficit per capita

In bold print and shaded 6 (10%) best ranked on the ITE index and with highest debt & deficit per capita

Mérida is not included in the ITE ranking.

Regional Government	Items included (n)	%	ITE	Debt	Def	Regional Government	Items included (n)	%	ITE	Debt	Def
MADRID	46	75.41	72.5	1.820,06	<i>-213,04</i>	VALENCIA	36	59.02	63.8	2.849,13	-851,36
CATALUÑA	43	70.49	78.8	3.069,63	-1.227,99	I. BALEARES	35	57.38	83.8	2.216,50	-1.120,58
ANDALUCIA	42	68.85	92.5	1.186,14	-718,71	ARAGON	35	57.38	75.0	1.432,97	-871,16
LA RIOJA	42	68.85	97.5	1.596,85	-900,78	C. LEON	34	55.74	90.0	1.261,86	-682,35
PAIS VASCO	41	67.21	97.5	1.183,00	-755,16	EXTREMADURA	33	54.10	87.5	987,27	-628,18
ASTURIAS	40	65.57	66.3	1.003,13	-751,42	C. LA MANCHA	32	52.46	58.8	1.958,65	-1.219,23
MURCIA	39	63.93	55.0	<i>978,01</i>	-1.115,23	GALICIA	31	50.82	90.0	1.717,93	-681,71
NAVARRA	39	63.93	91.3	1.792,46	-983,27	CANTABRIA	30	49.18	95.0	1.237,38	-960,75
CANARIAS	37	60.66	63.8	1.132,97	-790,96						

In italics and shaded, the 2 (10%) worst ranked on the ITE index and with lowest debt & deficit per capita

In bold print and shaded the 2 (10%) best ranked on the ITE index and with highest debt & deficit per capita

Table 3. Results of the Spearman rank correlation analysis.

	LG	RG
TOTAL ITE	0.4114	0.0535
TOTAL DEB	-0.0411	0.0602
TOTAL DEF	0.1108	-0.0221
BL 1 ITE	0.3822	0.0847
BL 1 DEB	-0.0126	0.1127
BL 1 DEF	-0.0225	-0.3443
BL 2 ITE	0.4426	0.2867
BL 2 DEB	-0.0819	-0.2118
BL 2 DEF	0.1083	-0.1992
BL 3 ITE	0.1822	-0.5246
BL 3 DEB	-0.2257	0.0000
BL 3 DEF	0.1662	0.1698
BL 4 ITE	0.0977	-0.0411
BL 4 DEB	0.1875	0.1411
BL 4 DEF	0.0645	0.1025

APPENDIX I

	LG		RG	
	YES (n)	YES (%)	YES (n)	YES (%)
0. Formal SR Disclosed?	0	0.00%	0	0.00%

BLOCK 1: GENERAL INFORMATION ABOUT SUSTAINABILITY

1. Strategy and analysis	
1. Is a statement made by the Head of Government on the importance of sustainability for the LG/RG and its strategy?	7 12.73% 1 5.88%
2. Does this statement set out priorities, strategies and key factors for the short-medium term?	6 10.91% 1 5.88%
3. Does this statement address long-term trends relevant to priorities concerning sustainability?	5 9.09% 0 0.00%
4. Does this statement include events, achievements and failures during the period in question?	0 0.00% 1 5.88%
5. Does this statement include goals-oriented performance perspectives?	2 3.64% 0 0.00%
6. Does this statement include challenges and targets for the coming year and the forthcoming 3-5 years?	4 7.27% 0 0.00%
2. Organisation profile	
7. Does the LG/RG own trademarks?	4 7.27% 10 58.82%
8. Are different areas clearly defined?	53 96.36% 17 100.00%
9. Do LG/RG officials have area-defined responsibilities?	52 94.55% 17 100.00%
10. Is the situation of the local/regional seat of government stated?	52 94.55% 17 100.00%
11. Is a statement made of the number of countries in which significant activities are carried out?	52 94.55% 17 100.00%
12. Is the number of employees stated?	7 12.73% 9 52.94%
13. Have significant changes taken place in the LG/RG structure or size?	1 1.82% 4 23.53%
14. Has the LG/RG been awarded prizes or other recognition during the period in question?	3 5.45% 5 29.41%
3. Information parameters	
15. Is a statement made of the period corresponding to the information supplied?	49 89.09% 17 100.00%
16. Is the date of publication of this information stated?	32 58.18% 17 100.00%
17. Is the presentation frequency of this information stated?	32 58.18% 17 100.00%
18. Is there a liaison person for questions concerning the information supplied?	53 96.36% 17 100.00%
19. Does the information supplied include dates of specific interest for suppliers and users?	51 92.73% 16 94.12%
20. Is priority assigned to the aspects addressed in the information supplied?	2 3.64% 1 5.88%
4. Government, undertakings and stakeholder participation	
21. Is there a given person or government body responsible for defining organisation strategy?	53 96.36% 17 100.00%
22. Does the chief official hold any other public or private post?	17 30.91% 8 47.06%
23. Do there exist works' committees or workers' representatives?	53 96.36% 15 88.24%
24. Are the stakeholders included in the information supplied?	12 21.82% 10 58.82%
25. Are stakeholder selection and identification criteria included in the information supplied?	0 0.00% 0 0.00%

BLOCK 2: ECONOMIC INFORMATION ABOUT SUSTAINABILITY

5. Economic Indicators	
26. Is an expenditure forecast/beneficiary population published?	40 72.73% 17 100.00%
27. Is a revenue forecast/beneficiary population published?	39 70.91% 17 100.00%
28. Are revenues transferred from other public administrations/total revenues published?	38 69.09% 17 100.00%
29. Is gross expenditure, detailed by type of payment, published?	0 0.00% 0 0.00%
30. Is gross expenditure, detailed by financial classification, published?	26 47.27% 17 100.00%
31. Is capital expenditure, detailed by financial classification, published?	14 25.45% 9 52.94%
32. Is the policy on internal promotion published?	12 21.82% 4 23.53%
33. Are staff training facilities published?	30 54.55% 14 82.35%
34. Is a statement made of future financial risk?	12 21.82% 15 88.24%
35. Are data given on subsidies received?	11 20.00% 3 17.65%

36. Is a report published on the expenditure forecast?
 37. Does the latter include medium-term perspectives?
 38. Are the following key economic assumptions and forecast made public: GDP growth, employment, unemployment, inflation and rates of interest?
 39. Is a statement made on expenditure incurred in the area of social issues?
 40. Is information given on initial wage (when staff are hired)/local minimum wage?
 41. Is information given on expenditure on local suppliers/total expenditure?

38	69.09%	16	94.12%
17	30.91%	15	88.24%
10	18.18%	14	82.35%
18	32.73%	14	82.35%
0	0.00%	0	0.00%
0	0.00%	0	0.00%

BLOCK 3: SOCIAL INFORMATION ABOUT SUSTAINABILITY

6. Social Indicators			
42. Is the offer of services made public?	51	92.73%	17
43. Is a subsidies announcement made for business activities?	52	94.55%	17
44. Is a statement made on pensions obligations to employees?	0	0.00%	0
45. Are grants offers to neighbourhood associations made public?	52	94.55%	17
46. Are offers of public employment made public?	53	96.36%	17
47. Are grants offers to NGOs made public?	52	94.55%	17
48. Are indicators of effectiveness and efficiency published?	9	16.36%	13
			76.47%

BLOCK 4: ENVIRONMENTAL INFORMATION ABOUT SUSTAINABILITY

7. Environmental Indicators			
49. Is information published on the initiatives taken to alleviate the environmental impact of products and services?	8	14.55%	4
50. Is the degree of reduction of the above impact stated?	2	3.64%	1
51. Is a statement made of the direct consumption of energy obtained from primary sources?	9	16.36%	10
52. Is a statement made of the consumption of intermediate energy?	16	29.09%	10
53. Is a statement made of the actions taken to increase savings via conservation or increased efficiency?	13	23.64%	16
54. Is information published on initiatives taken to promote products and services that are energy efficient or based on the use of renewable energies?	16	29.09%	17
55. Is information published on reductions in energy consumption as a result of the above initiatives?	6	10.91%	3
56. Is information published on the initiatives taken to reduce indirect energy consumption?	13	23.64%	16
57. Is information published on reductions achieved by the above initiatives?	5	9.09%	4
58. Is information published on the different sources of water supply employed, and the volume obtained from each source?	25	45.45%	14
59. Is information published on the percentage and total volume of water that is recycled and reused in the community?	11	20.00%	6
60. Is information published on the disposal of waste water by the community?	20	36.36%	13
61. Is information published on the total and type of expenditure on environmental investment?	29	52.73%	17
			100.00%

APPENDIX II.

Local Governments	
Albacete	Madrid
Alicante	Málaga
Almería	Mérida
Ávila	Murcia
Badajoz	Orense
Barcelona	Oviedo
Bilbao	Palencia
Burgos	Palma de Mallorca
Cáceres	Pamplona
Cádiz	Pontevedra
Castellón	Salamanca
Ciudad real	San Sebastian
Córdoba	Santa cruz de Tenerife
Cuenca	Santander
Gerona	Santiago de Compostela
Gijón	Segovia
Granada	Sevilla
Guadalajara	Soria
Hospitalet	Tarragona
Huelva	Teruel
Huesca	Toledo
Jaén	Valencia
La Coruña	Valladolid
Las Palmas de Gran Canaria	Vigo
León	Vitoria
Lérida	Zamora
Logroño	Zaragoza
Lugo	

REGIONAL GOVERNMENT	Local Government (n)	REGIONAL GOVERNMENT	Local Government (n)
ANDALUSIA	8	EXTREMADURA	3
ARAGON	3	GALICIA	6
ASTURIAS	2	LA RIOJA	1
BALEARIC ISLES	1	MADRID	1
BASQUE COUNTRY	3	MURCIA	1
CANARY ISLES	2	NAVARRE	1
CANTABRIA	1	VALENCIA	3
CASTILLA LA MANCHA	6		
CASTILLA LEON	8		
CATALONIA	5		

**CAPÍTULO 4: FACTORS DETERMINING ONLINE SUSTAINABILITY
REPORTING BY LOCAL GOVERNMENTS.**

Artículo aceptado “*International Review of Administrative Sciencse*”.

Factor de Impacto en 2012: 0.559 (ISI Web of Knowledge -Thomson-Reuters; 31/47 in Public Administration)

1. INTRODUCTION

International organizations promoting greater transparency and accountability in the public sector (Navarro and Rodriguez, 2011), as well as diverse stakeholders, are calling for the actions of public bodies to be more socially responsible and sustainable (Crane *et al.*, 2008). Growing interest in extending sustainability reporting (SR) has led to the publication of international guidelines in this respect (OECD, 2006; World Bank Group, 2007; United Nations Global Compact, 2009) especially the Global Reporting Initiative (2006). Specifically for public administrations, the GRI published and later updated a pilot guide, the Supplement for Public Agencies (GRI, 2005, 2010).

In general, research in this field has focused on the disclosure of financial information, or on studying online services (Scott, 2006; Guillamón *et al.*, 2011). However, few studies have specifically analysed public organisations, from the standpoint of social responsibility. Therefore, more research is needed on how sustainability can be managed in public organisations (Marcuccio and Steccolini, 2005; Guthrie *et al.*, 2010).

Furthermore, in the current context, the development of Internet and e-government plays a key role in the relationship between public administrations and citizens, increasing accountability and promoting the disclosure of information by public entities (Mussari and Steccolini, 2006; Tai-Kei Ho, 2002; Fountain, 2001).

The aim of this paper is to raise awareness about the current attitudes of public bodies toward sustainability, analysing the practices of sustainability information disclosure by local governments, and identifying the possible influence of certain factors on the degree of commitment to sustainability among local authorities.

Accordingly, we studied the publication of information on sustainability issues by Spanish local governments (LGs) on their websites, and compared these findings with the recommendations of the GRI guidelines. In addition, we analysed the relationship between diverse levels of sustainability information disclosure, taking into account 13 variables.

2. CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY AND SUSTAINABILITY IN PUBLIC ENTITIES

Diverse theoretical bases may be proposed to justify the implementation of sustainability-promoting practices, but they are generally addressed in terms of Legitimacy Theory (LT) (Neu *et al.*, 1998; Marcuccio and Steccolini, 2009) or of Stakeholders Theory (ST) (Gray *et al.*, 1995; Deegan and Unerman, 2006). LT observes the actions taken by managers, usually through information disclosure, aimed at changing perceptions of government in order to increase the legitimacy of their actions and existence. According to ST, the long-term existence of an organisation needs the support and approval of its stakeholders (Liu and Ambumozhi, 2009). When an organisation achieves its objectives, the stakeholders benefit from the social responsibilities discharged (Banerjee, 2000).

In local government, high levels of debt and deficit often result in a financial crisis. In this situation, to maintain or restore legitimacy, or in response to the demands and needs of stakeholders, governments could seek to be more transparent about the sustainability of their actions, as suggested by authors like Marcuccio and Steccolini (2009) and Roberts (1992), on the basis of LT and ST.

In this context, it is interesting and timely to study whether certain factors could favour governments' interest in disclosing information about the sustainability of their actions, regarding factors such as the unemployment rate, the size of the organization, political competition, the level of revenues, education results or financial autonomy (Navarro-Galera *et al.*, 2010; Marcuccio and Steccolini, 2009; Liu and Ambumozhi, 2009; Roberts, 1992).

Independently of the variables selected for our study, the objectives of this paper require us to address the meaning and scope of the term 'sustainability'. It is generally accepted that the objectives of economic and social development must be defined in terms of sustainability (World Commission on Environment and Development, 1987) and in this context, there has been lively debate on concepts such as sustainability development and corporate social responsibility (CSR).

A wide diversity of terms are commonly used, not always consistently. Ebner and Baumgartner (2006) analysed the terminology found in the literature and concluded that inconsistent use can be very misleading. They proposed that CSR should describe

the more social aspects of company behaviour, while corporate sustainability (CS) should be used in a broader sense, grouping the social vision of CSR together with environmental and economic concerns.

In our work, following the latter approach, we refer to CS in its broadest sense, incorporating the elements proposed by Elkington (1998), and making up the ‘triple-bottom-line’ model. Thus, the economic aspect of sustainability is analysed together with the environmental criterion, which for a long time was the prime focus of sustainability analysis, and the social dimension, which has been highlighted more recently (Ebner and Baumgartner, 2006).

The public sector presents a twofold relationship with CS. On the one hand, it takes an active role in promoting CS practices by firms (Crane and Matten, 2007), and on the other, public authorities have a duty to implement the same CS policies internally that they promote elsewhere. Guthrie *et al.* (2010) hold that sustainability is a key concept in contemporary organisations and that it should play a central role in public services, for which accountability is a vital element.

Bebbington *et al.* (2008) found evidence that sustainability provides organisations with mechanisms for reflecting upon what they are and what they aim to achieve, thus motivating future actions. In this same line, Marcuccio and Steccolini (2005) reported that sustainability practices can improve the effectiveness, efficiency and accountability of public entities, and cited the analysis of information systems and the reasons for the adoption of sustainability practices as two lines of research interest.

Sethi (2003) believed that one of the main signs of interest in sustainability could be the publication of standards for information disclosure. In this respect, Dutta and Lawson (2009) mentioned, among others, the proposals made by CERES (Coalition of Environmentally Responsible Economies), PERI (Public Environmental Reporting Initiative) and ISO 14031, while Bernhart (2009) highlighted, among others, the latest ISO 26000 Standard (ISO, 2008). Also noteworthy are the proposals made by the World Bank (World Bank Group, 2007). However, the proposal that has had the greatest impact to date is that made by the Global Reporting Initiative (GRI) (Bernhart, 2009), which in its most recent version is termed G3 (GRI, 2006), and is considered a model guide to sustainability reporting (Croganale, 2008, 2009a, 2009b). These proposals include various indicators to measure economic, social and environmental aspects of

organisations. In 2010, the GRI published a new supplement, specifically aimed at the public sector (GRI, 2010).

However, despite the existence of these publications, public bodies continue to publish scant information on questions of social responsibility (Guthrie and Farneti, 2008), and few studies have been made of the approach to CS by these organisations (Guthrie and Farneti, 2008; Navarro-Galera *et al.*, 2010). This situation underlines the timeliness and interest of conducting research into CS in the public domain. In this respect, Guthrie *et al.* (2010) observed that more research is currently needed on how the management of sustainability and accountability can be applied to ensure that public organisations make a greater contribution to sustainable development.

In the local context, although numerous studies have been made about financial information disclosure (Pina *et al.*, 2010; Guillamón *et al.*, 2011), or about the online provision of public services (Eschenfelder *et al.* 1997; Scott, 2006), few have been specifically devoted to the question of sustainability reporting by public organisations (Dumay *et al.*, 2010), but rather from standpoints such as the environment, for example in the ranking of the 20 most sustainable cities in the UK (Ross and Underwood, 2010).

Finally, let us note that in the European Union (EU), interest in the social responsibility of public bodies coexists with that of the various stakeholders involved, who are increasingly demanding that government actions should be socially responsible and sustainable (Crane *et al.*, 2008). In this regard, the EU plays an important part, carrying out numerous actions to promote these practices (Breitbarth *et al.*, 2009). In particular, the Renewed EU Strategy for the period 2011-2014 (European Union, 2011) stresses the importance of governments giving prominence to their sustainability practices, for general information purposes.

In this context, it is not surprising that countries such as Denmark, Finland, Sweden, Belgium, the Netherlands, Germany and France have enacted legislation requiring certain types of organisation, including local government, to disclose sustainability information. Spain, the objective of the present analysis, boosted the online provision of public services with Act 30/1992 on Rules for Public Administrations and Administrative Procedures, with Act 11/2007 on e-Access to Public Services and Act 57/2003 on the Modernization of Local Government, aimed at promoting transparency in municipal government. Moreover, the Sustainable Economy

Act, published in March 2011, among other aspects, regulated the principles of action, i.e. the mechanisms, rules and sanctions designed to ensure the financial sustainability of the public sector in order to provide a solid basis for the production model, with policies of rationalisation and of restraint in public spending, by requiring and enforcing budgetary stability (Sáiz, 2011).

The Spanish parliament is currently preparing its Law on Transparency, Access to Information and Good Governance, the draft of which was approved on 27 July 2012. This bill is aimed at public sector entities and seeks to align Spain with other European countries with respect to transparency. It imposes the obligation of good governance on public representatives, expressed through measures such as the provision of public information. The right to this information is recognized and guaranteed, and legal penalties are established for noncompliance.

3. SELECTION OF THE SAMPLE AND OF THE VARIABLES

3.1 Selection of the sample

Various reasons led us to choose Spanish local governments as the object of this study. On the one hand, the complexity of Spanish local government, which comprises city, provincial and municipal councils. This makes the accountability of results and of processes of change particularly complex. In local government, innovation in management takes place in a context of multiple accountabilities, and changes in management are also applied in a dynamic context, under the influence of local political change, of changes in central government policies and of changes in local needs (Lowndes, 1997).

Spanish local governments are currently in a weak financial position, with high levels of debt and budget deficit. According to the Bank of Spain, the total national debt amounted to 638.767 billion euros in 2011, with local authority debt accounting for 35.444 billion euros, of which 10.490 billion euros corresponded to the six cities with more than 500,000 inhabitants (Barcelona, Madrid, Seville, Malaga, Valencia and Zaragoza). As regards public expenditure, local authorities accounted for 13.6% of total public sector spending, a figure that has remained almost unchanged since 1981 (10%) (Sáiz, 2011).

Finally, local governments are generally well situated to determine the

information needs of different stakeholders, due to their proximity to the consumers of public services. In addition, Spanish local authorities have a legal obligation to include certain indicators in the financial statements published, under Ministerial Order EHA/4041/2004 approving the format for local accounting rules. Although these rules are not specific regarding sustainability, they do require increased transparency. Transparency is inversely associated with the degree of corruption, as evidenced by Transparency International, both in its Corruption Perceptions Index, referring to the public sector in different countries, and in its Transparency Indexes for various public institutions, published annually (ITE, 2013). Under these indices, the country or public entity in question is awarded a score of 0-100, where 0 represents the highest level of corruption and the lowest level of transparency, and 100 represents the lowest level of corruption and the highest of transparency. Spain is in 30th place, with 65 points, of the 176 countries surveyed, and in recent years the scores obtained by Spanish municipalities have risen steadily; in 2008 only 55 achieved 50% or more, and only one exceeded 90%, while in 2012 these levels were achieved by 87 and 33 municipalities, respectively.

For the present study, the high number of local authorities in Spain and the disparity in their population sizes forced us to set a criterion for selecting a sample. In accordance with the approach taken in previous empirical work (Zafra *et al.*, 2009a, 2009b), we decided to select only the municipalities with a large population, for the following reasons: a) the municipalities with populations of over 50,000 represent about 50% of the Spanish population (Fundación La Caixa, 2012), and so their stakeholder groups are expected to be the most numerous and diverse; b) in large municipalities, the available resources are greater than in smaller ones, and so the opportunities for them to compile information for sustainability reporting are correspondingly greater; c) the professional training of officials in large municipalities is usually more complete than that of those in smaller ones, which could facilitate innovation concerning SR issues; d) the range of public services provided in large municipalities is very homogeneous, in accordance with their legal obligations.

Accordingly, the sample used in this study consisted of 55 large Spanish municipalities. This is suitable for our purposes and sufficient for the statistical analysis performed, for various reasons: first, it includes all the municipalities classified as major cities under Law 57/2003, on municipal transparency; second, the sample size used is

similar to that applied in numerous specialized texts (Sheater, 2009; Berk, 2008; Barkus *et al.*, 2006; Chatterjee and Hadi, 2006); third, in Spain there are 135 municipalities with over 50,000 inhabitants (considered large municipalities under Law 7/1985, on local government), and so the optimal sample size, according to Tortora (1978) would be 54, assuming a 90% confidence interval, a success rate and a failure rate of 0.5. In the present study, therefore, the sample size used (55) was higher than the optimal size (Figure 1).

3.2 Selection of explanatory variables

As a means of increasing local government transparency, the web has become the main vehicle of information disclosure (Armstrong, 2011). Previous research into online information disclosure has mainly focused on the services provided (Eschenfelder *et al.*, 1997; Musso *et al.*, 2000; Scott, 2006) or on the financial information disclosed (Debreceny *et al.*, 2002; Rodríguez *et al.*, 2007; Gallego-Álvarez *et al.*, 2010), but to date little has been reported on the factors influencing the disclosure of information on sustainability in the public sector (Dumay *et al.*, 2010).

One of the aims of this paper is to analyse the influence of certain factors in the disclosure of sustainability information by local government. Based on Legitimacy Theory and Stakeholders Theory (commented on in Section 2), as well as on previous studies of the possible influencing factors on information disclosure (Marcuccio and Steccolini, 2009; Serrano-Cinca *et al.* 2009), we selected thirteen variables that could favour the disclosure of sustainability information, grouped into three categories: populational, socioeconomic and financial factors. For each of these groups of variables, we describe the criteria justifying their selection.

Populational factors

The population (Ps) is one of the most commonly used variables in studies of information disclosure (Debreceny *et al.*, 2002; González *et al.*, 2011). For Guillamón *et al.* (2011), the population has a significant positive impact on transparency: firstly, because larger municipalities manage larger budgets and are subjected to greater pressure; and secondly, because they require technical and human resources that are beyond the reach of smaller municipalities. Other studies, in both the private and the public spheres, have reported a positive relationship between the size of an organisation and the voluntary disclosure of information via its website (Gallego-Álvarez *et al.*,

2008).

In the same vein, empirical evidence shows that the size of an organisation is an important factor in accounting for the variability and extent of information disclosure, particularly when this is done voluntarily (Depoers, 2000; Gandía, 2008). On the other hand, studies carried out in the public sector show that size is not a predictive factor for the online dissemination of information (Christiaens, 1999; Laswad *et al.*, 2005).

Based on the above, and taking as our reference the explanatory variables for effectiveness and efficiency in local government that have been used in previous research (Benito *et al.*, 2010; Worthington, 2000), we selected as potential explanatory factors three variables related to the population size: 1) Percentage of dependent population (Pa) (aged under 18 years or over 65 years). This group has specific demands for information on sustainability, and we assume that the larger the total population, the larger the number of dependents. 2) Percentage of immigrant population (Ip). This group has specific needs for information on sustainability, and we wish to determine whether the existence of a higher or lower immigrant population is relevant to information disclosure. 3) Population density (Pd): we believe that if population size is a key factor in information disclosure, then areas with a higher population density will make greater demands for information.

From a theoretical standpoint, the choice of the variables Ps and Pd is based on LT, since a larger population size implies a higher number of users of public services, and therefore governments could have a greater incentive to legitimise their actions. On the other hand, the variables Pa and Ip are useful for studying the disclosure of government information and the needs of particular groups of stakeholders, which, according to ST, would have specific demands for information. Generally, the dependent population is an user of social services, while the immigrant population may encounter difficulties in social integration, and usually has lower income levels.

Socioeconomic factors

For the purposes of this study, political competition (Pc) concerns the ability of the party in power to take decisions without relying on the support of others. For Roubini and Sachs (1989a, 1989b), coalition governments have higher deficits and spending levels than those enjoying an outright majority. Alt *et al.* (2006) consider that the demand for transparency may be positively related to governmental fragmentation.

In the present study, we used a dichotomous variable, 1 if the governing party has a majority, 0 otherwise.

According to González *et al.* (2011), one of the factors to be taken into account in measuring the quality of life in a municipality is the education level of its inhabitants. In previous studies (Benito *et al.*, 2010; De Borger *et al.*, 1994) this factor has been shown to be determinant in municipal efficiency. With respect to information disclosure, Chan and Rubin (1987) reported that municipalities where the educational level of voters is higher receive greater demands for information. Similarly, Caba-Pérez *et al.* (2008) observed a significant positive relationship between the level of education of the population and the dissemination of information. Consequently, another variable selected for this study is the education level of the inhabitants (E).

The next factor considered is that of Internet access (I), defined as the percentage of homes in the municipality with access to broadband Internet. Few previous studies (Pina *et al.*, 2010) have addressed the relationship between information disclosure and Internet access. Of these, some have reported a positive relation, as more widespread Internet access could generate an increased demand for information and create a conduit for the more efficient dissemination of information (Debreccenye *et al.*, 2002), while others have found no relationship between information disclosure and Internet access (Caba-Pérez *et al.*, 2008).

Another socioeconomic factor considered is that of per capita income, which has been used in empirical studies to account for fiscal transparency. For Pina *et al.* (2010), wealthier municipalities, with a more prosperous and better educated population, will be more aware of transparency and accountability issues. These people will be more interested in the management of local finances and will demand more tax information. In this respect, Piotrowski and Van Ryzin (2007) concluded that income is positively related to fiscal transparency. However, Alt *et al.* (2006) found no significant effect of revenue on transparency. Therefore, we considered it useful to include average disposable income (ADI) as a possible explanatory variable.

In their empirical study of the quality of life in municipalities, González *et al.* (2011) used the unemployment rate (U) as an explanatory factor related to the labour market. In the present paper, too, the unemployment rate is used as a possible explanatory factor, since the higher the level of unemployment, the greater the social

needs and therefore the greater the pressure on governments to disclose information, particularly social information.

In terms of LT, a higher level of Internet access (I), the principal channel of information in the knowledge society, could represent a greater demand for government transparency. In the same theoretical framework, greater political competition (Pc), i.e., a greater fragmentation of political representation, might increase the need to legitimise the decisions taken and actions carried out. Furthermore, the selection of the variables E, ADI and U could have different justifications within ST. Thus, different educational levels usually involve specific demands in this respect due to higher levels of knowledge and greater criticism of public policies. Furthermore, the unemployed population has specific needs regarding employment policies and social services. Finally, higher average income levels would imply greater demands presented by citizens due to the greater volume of resources managed by the LG.

Financial Factors

Alt *et al.* (2006) included municipal deficit as an explanatory factor of fiscal transparency, considering that a rising level of deficit tends to be inversely related with transparency. Conversely, a high degree of fiscal transparency is associated with lower levels of deficit (Guillamón *et al.*, 2011). To measure the surplus or deficit (B s/p), we used a dichotomous variable, 1 if there is a budget surplus, and 0 otherwise.

In their empirical study of municipal efficiency, Benito *et al.* (2010) used municipal debt as an explanatory factor. Previously, Worthington (2000) had argued that this debt has a negative effect; the higher the level of debt, the more resources would be required to meet payments, and so the municipality would have less funding available for other services (sport, culture, etc.). Several empirical studies on fiscal transparency (Caba-Pérez *et al.*, 2008; Guillamón *et al.*, 2011) have included debt as an explanatory factor, and have concluded that higher levels of fiscal transparency are associated with a low degree of opportunistic public debt. The present study includes debt per capita (Dp).

In this paper, financial autonomy (A) is defined as the municipality's ability to generate revenue, apart from that received from other public administrations. Authors such as Guillamón *et al.* (2011) argue that municipalities which receive larger transfers publish more financial information and are more transparent. Empirical studies such as

those conducted by Ingram and DeJong (1987) have concluded that when transfers from national and regional governments represent a higher proportion of total municipal revenues, this is an incentive to the greater disclosure of financial information. However, Ingram (1984) found no significant relationship between transfers received and such disclosure.

The last of the financial factors studied is the fiscal pressure (Fp). Citizens wish to obtain the maximum amount of services while paying the lowest possible amount of taxes (GASB, 1987). According to Guillamón *et al.* (2011), municipalities with higher taxes issue more financial information and are more transparent. In the same vein, Ingram (1984) showed that the higher the tax burden, the more important is the dissemination of public information.

In short, the reason for including B s/p, Dp and A in our analysis is that these variables could act as drivers of a government's legitimacy, reflecting its viability and future sustainability, whether by sustaining a healthy budget situation, by reducing municipal debt or by being less dependent on revenues from other levels of government. The choice of the variable Fp could be justified under LT and also under ST. For the latter, different levels of Fp will give rise to different demands from taxpayers, who, moreover, will wish to know the use made of tax receipts. From the perspective of LT, the variable Fp was selected under the assumption that the greater the resources managed by the government, the greater its incentive to seek legitimacy.

Table 1 summarises all the explanatory variables studied.

(Table 1)

4. RESEARCH METHODOLOGY

In general, public administrations in Spain are not required to publish sustainability reports, and hence do not do so. However, our work is based on the assumption that the formal absence of sustainability reporting (SR) does not mean that public bodies are not interested in the subject or that this information is not published through other means, as previous studies have concluded (Larrinaga-González and Pérez-Chamorro, 2008).

Public administrations will need to adopt new technology to identify and meet

social demands. These new technologies not only make governance more effective and efficient, but also mean that public management becomes more transparent, democratic, participative and responsive to social needs. Numerous public administrations use information and communication technologies (ICTs) to offer services and to achieve greater economic transparency, providing users with freer, easier and more appropriate access to information (Caba-Pérez *et al.*, 2008).

The implementation of ICTs has favored the development of the diffusion and availability of governmental information, helping the implementation of e-government, understood as provision of governmental information and transaction using Internet technologies (Serrano-Cinca *et al.*, 2009; La Porte *et al.*, 2002). The e-government enable citizens, without hourly restrictions, a more appropriate and comprehensive access to government information (Tat-Kei Ho, 2002; Fountain, 2001). E-government is viewed as a positive channel for government accountability, allowing citizens to play a more active role in public affairs, and increasing transparency towards taxpayers, voters, users of public services and any other stakeholder (Pina *et al.*, 2009; Clift, 2003).

For the purposes of this study, we chose to analyse the use of the Internet by local governments. For authors like Gallego-Álvarez *et al.* (2011) and Mussari and Steccolini (2006), Internet provides a potential opportunity to increase their accountability with broad benefits, such as access to information quickly and easily. In this line, De Andrés *et al.* (2010) argue that Web is a key tool for improving relations between organizations and the stakeholders. In addition, Bushman *et al.* (2004) argue that Internet offers many possibilities to improve disclosure and transparency in public administrations. Muñoz-Cañavate and Hípolo (2011) argue that the development of the Internet has given governments an excellent platform for interaction with citizens, diversifying and expanding information flows and enhancing the relation between authorities and local populations. According to Armstrong (2011), one way for local governments to increase transparency is to present public records in a more accessible web format. The more information is available and the more open the decision-making process, the more transparent the government entity will be. Additionally, Reddick and Frank (2007) indicate that relations through the network are a great tool of communication between the governments and citizens, and has helped to interactions between them.

In the area of SR, the guidelines issued by the GRI remain the most widely

accepted internationally (Bernhart, 2009; Cognale, 2008, 2009a, 2009b), despite the criticism they have received (Dumay *et al.*, 2010). Therefore, in this study we use the indicators proposed in G3 and its supplements for public entities (GRI, 2005, 2006, 2010).

In this study, we chose to use only the items proposed in the GRI guidelines with respect to sustainability issues. Other recommendations could have been included, too, but we believe that the exclusive use of the elements listed in the GRI guidelines provides empirical objectivity, impartiality and neutrality.

After verifying the publication or otherwise of a specific report dedicated to sustainability, we analysed the online dissemination of information by each of the 55 selected LGs, for a list of 61 items (Appendix I) divided into 7 sections, grouped into 4 blocks: a) general information (items 1 to 25), which includes information on strategy, organisation profile, characteristics of disclosure and governance, commitment and participation by stakeholders; b) financial information (items 26 to 41); c) social information (items 42 to 48); d) environmental information (items 49 to 61). One of the specific contributions of this paper is its analysis of local government sustainability information via this structure of four information blocks.

One of the most widely used techniques in studying the information issued by public and private entities is that of content analysis, under which a score of 1 is awarded if a particular item of information is disclosed and 0 otherwise. This technique provides a numerical indicator of the amount of information issued and has been applied in numerous previous studies (Pina *et al.*, 2010; Depoers, 2000).

Following other studies of e-government (Rodríguez *et al.*, 2006, 2007), we analysed the disclosure of sustainability information by examining the websites of the 55 LGs selected, taking into account all the sub-pages in each one.

With respect to the explanatory factors, the multiple linear regression technique is used to explain the relationship between the expected value of a variable (dependent variable) from the values of two or more explanatory variables. As noted by Salinas and Silva (2007), this method is very robust and widely used in research to determine the linear relationship between the explanatory variables and the dependent variable, on the basis of sample data. As shown by Laswad *et al.* (2005), multiple linear regression is used to test the association between dependent and independent variables, such as the

level of information disclosure and its potential explanatory factors. In this study, we took the percentages of disclosure corresponding to each LG and for each of the blocks, to which multiple linear regression was applied to identify the factors influencing sustainability information disclosure by each LG.

According to Mederos *et al.* (2000), there is no single procedure for selecting the best regression equation. "Step by Step" regression methods, whether by forward selection or backward elimination, utilise stop rules based on levels of significance for hypothesis testing or other criteria. For the variables, the approach recommended by Montgomery *et al.* (2001) was used.

In this study, there are five dependent variables corresponding to the respective rates of information disclosure by the 55 LGs, both the overall percentage and that for each of the four blocks into which the list of items is divided. As explanatory factors, 13 independent variables are included (Table 1). A theoretical explanation for each one is provided, setting out the main reasons why it may influence the publication of information on sustainability.

Before performing the regression analysis, and in order to determine whether there is any correlation between the explanatory variables, the Kaiser-Meyer-Olkin test and Bartlett's test of sphericity were applied. The Kaiser-Meyer-Olkin measure of sampling adequacy (KMO coefficient) tests whether the partial correlations among variables are small, producing values between 0 and 1. If the KMO value is large, there is a relationship between the variables of the sample, and so these should be eliminated (otherwise, the results of the regression analysis would not be significant). Bartlett's test considers the null hypothesis that the variables are uncorrelated; if this is so, it indicates that there is a correlation between some variables, and these should be removed from the regression analysis. As a complement to the above tests, Pearson's coefficient was calculated to determine the correlations among the explanatory variables.

5. ANALYSIS OF THE RESULTS

As shown in Appendix I, the set of LGs analysed reported 40.21% of the total sustainability information addressed in the list of items, and so their information systems need to be improved to disclose the remaining 59.79%. By blocks, the highest rate of publication corresponded to social information (69.87%), and this was also the

only one to achieve a score of over 50%, while environmental information was poorest served (24.20%). Between these extremes, the disclosure rates for general and economic information were 43.78% and 34.66% respectively.

Taking aggregate data for all the LGs considered, and focusing on the first block, while seven LGs recognise the importance of sustainability, none provide any information about events, achievements, and failures in this respect. Almost all the LGs report on aspects of the areas into which they are structured, but only one informs of changes in the size of the entity. Over 90% of the LGs provide information about contact details and relevant information for suppliers and users, and 96% of the LGs inform of the existence of the chief executive and of employee representatives. By contrast, no LG publishes criteria for identifying stakeholders.

The second block, on economic data, shows that over 69% of the LGs disclose their expenditure budget and the relationship between the latter and different variables, as well as the revenue transfers from other administrations. However, none of them break down gross expenditure by payment type, nor disclose starting salaries or spending on local suppliers. In the third block, on social information, the results show a clear polarity. Over 92% of the LGs publish information on the services provided, on public employment and on subsidies offered. In contrast, none of them provide any information about pensions, and only 16% communicate indicators of effectiveness and efficiency.

Finally, on analysing the results for the environmental information block, we find that only one item, the total and type of environmental expenditure, achieves a disclosure score of over 50%, while information about initiatives to alleviate the degree of environmental impact is given by 10% or less of the LGs.

With respect to the results of the statistical regression analysis, before processing these data, a multicollinearity study of the independent variables was performed. The results of the KMO and Bartlett tests are shown in Table 2. The KMO test yields a value of less than 0.5 and the significance level of Bartlett's test is less than 0.05. Therefore, we conclude that the relationship between the explanatory variables is low; there is no presence of collinearity and none of the variables need be eliminated in order to carry out the regression analysis.

(Table 2)

In addition to the above tests, Pearson's coefficient was calculated to determine the correlations among the explanatory variables, and the results are shown in Table 3. There is a relation between the variables “population size” and “access to internet”, and this could be a limitation when interpreting the results. But considering that the independent variables neither individually nor collectively follow a normal distribution, the calculation of Pearson's coefficient of correlation between the explanatory variables showed that one in twenty of these relationships (in our case, there are 144 relationships) has a high probability of being correlated. In this regard, the model assumes a 5% error. Moreover, the apparent problem is alleviated by the step-by-step regression methods by backward elimination applied in this study (Mederos *et al.*, 2000; Montgomery *et al.*, 2001).

(Table 3)

Tables 4-8 show the results obtained in each of the regression analyses, the value of each β , the estimated error, the Student's t value, the p statistic, and the R^2 and adjusted R^2 values.

(Tables 4-8)

Concerning total percentage of disclosure (Table 4), the variable most strongly related with the level of sustainability information disclosure is that of the dependent population (Pa).

$$Ti = (0.9518 * Pa) + e_{ij}$$

Fiscal pressure (Fp) and the dependent population (Pa) are the two variables most strongly related with the level of disclosure of general information on sustainability.

$$Gi = (-0.1674 * Fp) + (1.0696 * Pa) + e_{ij}$$

The disclosure of economic information is positively and strongly related with the dependent population (Pa).

$$ECi = (0.8420 * Pa) + e_{ij}$$

Two variables are strongly related with the disclosure of social information: fiscal pressure is inversely related, while the dependent population presents a positive association.

$$Si = (-0.1589 * Fp) + (1.0750 * Pa) + e_{ij}$$

Finally, the level of disclosure of environmental information presents a positive association with financial autonomy (A).

$$ENi = (0.7206 * A) + e_{ij}$$

In all cases, except in block 4, where the values are higher than 0.5, the R^2 and adjusted R^2 values are high, sometimes close to 1, and show there is a strong relationship between the variables. This conclusion is supported by the p value, which is zero or very close to zero in all cases, and the results of the Student t test, which are well above ± 1.96 , in each of the five regression analyses.

According to LT, poor performance by an entity may oblige it to disclose more information, in order to explain these results (Marcuccio and Steccolini, 2009). From this standpoint, the impact on information disclosure of the variables financial autonomy and fiscal pressure should be negative in the first case and positive in the second (Ingram and DeJong, 1987; Guillamón *et al.*, 2011). Thus, the more restricted the financial autonomy, and the greater the dependence on budget transfers received, the more information will be disclosed. On the other hand, the stronger the fiscal pressure, the more information will be published. Thus, the impact of these variables on the disclosure of sustainability information is of the opposite sign to that reported in previous studies, with financial autonomy being positively related and fiscal pressure negatively related with the online disclosure of sustainability information.

Under ST, different groups of stakeholders and their demands may have an impact on the local government behaviour, pressuring it to provide information (Roberts, 1992). The dependent population can be considered one of these groups with specific needs. While previous studies have not found this variable to be significant with respect to information disclosure, our results suggest there is a positive relationship with that concerning sustainability.

Table 9 shows the positive and negative associations between the levels of information disclosure on sustainability and the variables analysed in the statistical analysis.

(Table 9)

Finally, we note that the relationship of the dependent population (Pa), both with

total disclosure and with general, economic and social disclosure, is marked by a high R² coefficient (0.9056 in the case of total information). This value measures the quality of the linear approximation of this relationship, that is, from the statistical point of view, and shows that the linear relationship between the dependent population variable, concerning both full disclosure and general, economic and social disclosure, is strong.

6. CONCLUSIONS

Despite its importance, the question of sustainability information disclosure by LGs has as yet received little attention. Therefore, the present study aims to contribute to further understanding in this respect, comparing the information actually published online by the most important Spanish LGs with the GRI guidelines in this respect.

The first results apparent from our empirical analysis is that although these LGs do not publish specific reports on the question of sustainability, the overall level of information disclosure in this respect is about half that recommended by the GRI. Nevertheless, the data are published by many different departments, with no common pattern of coordination. Furthermore, there is a notable lack of environmental information, in contrast with the much higher level of disclosure of social information. Both general and economic information are irregularly disclosed.

This suggests, as reported by Larrinaga-González and Pérez-Chamorro (2008), that public entities are interested in sustainability even though they do not publish specific reports. The heterogeneity implies that, in practice, sustainability information disclosure is driven more by the interest and individual concern of managers and policy makers in their respective areas than by the institutional backing of governing bodies within local authorities. From the perspective of ST, this individual interest might respond to each manager's interest in catering to the specific needs of stakeholders of the public services provided by each department. From the perspective of LT, on the other hand, it could mean that public officials seek to justify the existence of their departments/areas by publicising the actions taken, albeit in an uncoordinated way. This would also account for the fact that, in the severe crisis currently affecting the Spanish economy, social information is the most commonly disclosed.

One of our main findings is that information disclosure is significantly affected by three of the explanatory variables: the dependent population (Pa) and financial

autonomy (A) (both positively related) and the fiscal pressure (Fp), which is inversely associated with the disclosure of both general and social information. However, no such relation was observed for other variables that were considered in other studies to be explicative of information disclosure, such as population size (Gallego-Alvarez *et al.*, 2008), the level of internet access (Caba *et al.*, 2008) or factors related to the LG management, such as the education level of the population (Benito *et al.*, 2010).

In addition, the variable 'dependent population', as defined here, was not considered in previous studies of sustainability information disclosure. In our analysis, this variable (related to the needs of stakeholders and therefore to ST) was taken into consideration and was found to present the strongest relation with information disclosure. This influence could be due to an increased awareness among LGs with higher proportions of this population, from the impact on their spending budgets; these population segments are usually net consumers of resources. Our empirical results suggest that the concern of LGs for the dependent population does not just mean they are more willing to publish their commitment to social sustainability; in addition, they favour transparency in matters of economic sustainability.

With respect to financial autonomy, previous studies have shown that increases in transfers are associated with greater transparency and higher levels of financial information disclosure (Ingram and DeJong, 1987; Guillamón *et al.*, 2011). However, our study produces the opposite conclusion, particularly regarding environmental information. At least theoretically, and in particular according to LT, one would expect a negative relationship between financial autonomy and economic sustainability, as reduced autonomy would mean greater economic dependence on external subsidies and, therefore, more interest in informing citizens about the risks of a possible cutback in these subsidies. However, our empirical results show that local governments are not motivated by their level of financial autonomy with respect to informing of their commitments on economic sustainability.

Previous empirical evidence has suggested there is a positive relationship between tax burden and information disclosure (Caba-Pérez *et al.*, 2008; Guillamón *et al.*, 2011). In accordance with ST, different levels of Fiscal Pressure (Fp) would produce different demands by taxpayers. However, the results obtained by the present study show that the tax burden is associated with the disclosure of general and social information, but with a negative sign. This finding, in our opinion, could be interpreted

in at least two ways. Firstly, that the public demand for information on sustainability does not depend on the level of taxes paid. Or secondly, that local government officials do not consider that variations in tax levels influence citizens' needs for information about sustainability, i.e. the government's ability to continue providing services in the future.

In our view, the results obtained highlight the need for greater coordination in the provision of information on sustainability. According to ST, this would require a prior analysis to identify public services stakeholders and their needs. The preponderance of information disclosure on social issues, amid the present severe economic and institutional crisis, would seem to advise the use of LT as a framework for analysis.

In any case, the fact that the dependent population (Pa) is the variable that most strongly appears to influence the disclosure of sustainability information underpins the importance of specific demands and, therefore, the use of ST to explain why managers publish this type of information. Nevertheless, on the basis of the present results, this viewpoint is not supported by the results of other variables that have been analysed in previous studies and which are related to stakeholders' specific needs, such as the immigrant population, the education level or the unemployment rate. As regards LT, we found, on the one hand, that most of the variables discussed in previous studies do not seem to influence sustainability information disclosure. Moreover, the two variables that in our study were found to be related to the latter disclosure (A and Fp) presented the opposite sign to what was expected. This might mean that, at present, decisions to disclose sustainability information are not being taken with the aim of increasing the legitimacy of public entities.

However, for further research in this area, we believe it necessary to extend the scope of the statistical study, complementing it with the analysis of other variables (such as debt, the number of public sector workers, the political sign, forms of management and income per capita) and comparing these results with those obtained in other fields. Moreover, the heterogeneity of the information disclosure observed may be due to the influence of different stakeholders in different areas or services. Therefore, it would be interesting to deepen the analysis from the perspective of ST, by analysing the identification of stakeholders by local government, determining the information needs of these stakeholders, and examining the structure, content and format of the SR. It

would also be interesting to compare these results with those for other levels of government, both regional and national.

Finally, the results obtained highlight two issues of particular interest for managers. On the one hand, the public sector financial crisis has heightened the need to legitimize government actions. However, any process to increase sustainability reporting would first require analysis and the development of an institutional information disclosure plan before the individual managers involved can seek to legitimize their actions. Moreover, the incidence of the variable 'dependent population' on the disclosure of sustainability information suggests there is an important relation between the population structure and such disclosure, highlighting the need to consider the age of the population and its evolution over time as the basis for creating specific reports on sustainability.

7. REFERENCES

- Alt JE, Lassen DD and Shanna R (2006) The causes of fiscal transparency: evidence from the U.S. states. *IMF Staff Papers* 53: 30-57.
- Armstrong CL (2011) Providing a clearer view: an examination of transparency on local government websites. *Government Information Quarterly* 28(1): 11-16.
- Banerjee SB (2000) Whose land is it anyway? National interest, indigenous stakeholders, and colonial disclosures. *Organization and Environment* 13(1): 3-38.
- Barkus E, Yavorsky C and Foster J (2006) *Understanding and using advanced statistics*. UK:Sage.
- Bebbington J, Larrinaga-González C and Moneva J (2008) Corporate social reporting and reputation risk management. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 21(3): 337-361.
- Benito B, Bastida F and García JA (2010). Explaining differences in efficiency: an application to Spanish municipalities. *Applied Economics* 42(4): 515-528.
- Berk S (2008) *Statistical Learning from a regression perspective*. New York: Springer.
- Bernhart M (2009) The rules of The Game. *Communication World* 26(5): 25-28.
- Breitbarth T, Harris P and Aitken R (2009) Corporate social responsibility in the European Union: a new trade barrier?. *Journal of Public Affairs* 9(4): 239-255.
- Bushman RM, Priotroski JD and Smith AJ (2004) What determines corporate transparency? *Journal of Accounting Research* 42(2): 207-252.
- Caba-Pérez C, Rodríguez Bolívar MP and López Hernández AM (2008) e-Government process and incentives for online public financial information. *Online Information Review* 32(3): 379-400.
- Chan JL and Rubin MA (1987) The role of information in a democracy and in government operations: The public choice methodology. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting* 3: 3-27.
- Chatterjee S and Hadi AS (2006) *Regression Analysis by example. 4th edition*. New Jersey: John Wiley & Sons.
- Christiaens J (1999) Financial accounting reform in Flemish municipalities: An empirical investigation. *Financial Accountability and Management* 15(1): 21-40.
- Clift S (2003) E-democracy, e-governance and public net-work, available at: <http://stevenclift.com/?p=104>

- Crane A and Matten D (2007) *Business ethics: managing corporate citizenship and sustainability in the age of globalization*. Oxford: Oxford University Press.
- Crane A, Matten D and Spence LJ (2008) *Corporate Social Responsibility. Readings and cases in a Global Context*. Oxon: Routledge.
- Croganale G (2008) The Global Reporting Initiative G3 Sustainability Reporting Guidelines (Part 1). *Business and the Environment* 19(12): 12-14.
- Croganale G (2009a) The Global Reporting Initiative G3 Sustainability Reporting Guidelines (Part 2). *Business and the Environment* 20(1): 10-12.
- Croganale G (2009b) The Global Reporting Initiative G3 Sustainability Reporting Guidelines (Conclusion). *Business and the Environment* 20(2): 11-14.
- De Andrés J, Lorca P and Martínez AB (2010) Factors influencing web accessibility of big listed firms: an international study. *Online Information Review* 34(1): 75-97.
- De Borger B, Kerstens K, Moesen W and Vanneste J (1994) Explaining differences in productive efficiency: An application to Belgian municipalities. *Public Choice* 80(3/4): 339-358.
- Debreceny R, Gray G and Rahman I (2002) The determinants of Internet financial reporting. *Journal of Accounting and Public Policy* 21(4/5): 371-394.
- Deegan C and Unerman J (2006) *Financial Accounting Theory*. Sydney: McGraw Hill.
- Depoers F (2000) A cost-benefit study of voluntary disclosure: some empirical evidence from French listed companies. *European Accounting Review* 9(2): 245-263.
- Dumay JC, Guthrie J and Farneti F (2010) GRI sustainability reporting guidelines for public and third sector organizations. *Public Management Review* 12(4): 531-548.
- Dutta SK and Lawson RA (2009) Aligning performance evaluation and reward systems with corporate sustainability goals. *Cost Management* 23(6): 15-23.
- Ebner D and Baumgartner RJ (2006) The relationship between sustainable development and corporate social responsibility. In: *Corporate Responsibility Research Conference 2006*, Trinity College Dublin, IRL, 4-5 September.
- Elkington J (1998) *Cannibals with Forks. The Triple Bottom Line of the 21st Century*. Oxford: Capstone Publishing.
- Eschenfelder KR, Beachboard JC, McClure CR and Wyman SK (1997) Assessing U.S. federal government Websites. *Government Informarin Quarterly*, 33(1): 20-45.
- European Union (EU) (2011) *A renewed EU strategy 2011-14 for Corporate Social Responsibility*. Brussels: European Commission.

- Fountain JE (2001) *Building the Virtual State*. Washington, D.C.: Brookings Institution Press.
- Fundación La Caixa (2012) *Anuario Social de España*. Barcelona: Colección Estudios Sociales, Fundación La Caixa.
- Gallego-Álvarez I, García-Sánchez IM and Rodríguez-Domínguez L (2008) Voluntary and compulsory information disclosed online: effect of industry concentration and other explanatory factors on the presentation of financial information at corporate web sites. *Online Information Review* 32(5): 596-622.
- Gallego-Álvarez I, Rodríguez-Domínguez L and García-Sánchez IM (2010) Are determining factors of municipal E-government common to a worldwide municipal view? An intra-country comparison. *Government Information Quarterly*, 27(4): 423-430.
- Gallego-Álvarez I, Rodríguez-Domínguez L and García-Sánchez IM (2011) Information disclosed online by Spanish universities: content and explanatory factors. *Online Information Review* 35(3): 360-385.
- Gandia JL (2008) Determinants of internet-based corporate governance disclosure by Spanish listed companies. *Online Information Review* 32(6): 791-817.
- Global Reporting Initiative GRI (2005) *Sector Supplement for Public Agencies*. Amsterdam: GRI.
- GRI (2006) *G3 Sustainability Reporting Guidelines*. Amsterdam: GRI.
- GRI (2010) *Reporting in Government Agencies*. Amsterdam: GRI.
- Gonzalez E, Carcaba A, Ventura J and García J (2011) Measuring quality of life in Spanish municipalities. *Local Government Studies* 37(2): 171-197.
- Government Accounting Standards Board (GASB) (1987) *Exposure Draft. Proposed Financial Statements- and Management's Discussion and Analysis- for state and local Governments*. Norwalk: GASB.
- Gray R, Walters D, Bebbington J and Thompson I (1995) The greening of enterprise: an exploration of the (non) role of environmental accounting and environmental accountants in organizational change. *Critical Perspectives on Accounting*, 6(3): 211-39.
- Guillamón MD, Bastida F and Benito B (2011) The determinants of local government's financial transparency. *Local Government Studies* 37(4): 391-406.
- Guthrie J, Ball A and Farneti F (2010) Advancing sustainable management of public and not for profit organizations. *Public Management Review* 12(4): 449-459.

- Guthrie J and Farneti F (2008) GRI Sustainability Reporting by Australian Public Sector Organizations. *Public Money and Management* 28(6) 361-366.
- Ingram RW (1984) Economic incentives and the choice of state government accounting practices. *Journal of Accounting Research* 22(1): 126-144.
- Ingram RW and DeJong DV (1987) The effect of regulation on local government disclosure practices. *Journal of Accounting and Public Policy* 6(4): 245-270.
- International Organization for Standardization (ISO) (2008) *ISO 26000 Guidance Standard on Social Responsibility*. Available at: www.iso.org/sr
- International Transparency España (ITE) (2013) Índice de Transparencia de los Ayuntamientos, available at: <http://www.transparencia.org.es/>
- La Porte TM, Demchak CC and de Jong M (2002) Democracy and Bureaucracy in the Age of the Web: Empirical Findings and Theoretical Speculations. *Administration & Society* 34(4): 411-446.
- Larrinaga-González C and Pérez-Chamorro V (2008) Sustainability accounting and accountability in public water companies. *Public Money & Management* 28(6): 337-343.
- Laswad F, Fisher R and Oyelere P (2005) Determinants of voluntary Internet financial reporting by local government authorities. *Journal of Accounting and Public Policy* 24(2): 101-121.
- Liu X and Ambumozhi V (2009) Determinant factors of corporate environmental information disclosure: an empirical study of Chinese listed companies. *Journal of Cleaner Production* 17(6): 593-600.
- Lowndes V (1997) Change in public service management: New institutions and new managerial regimes. *Local Government Studies* 23(2): 42-66.
- Marcuccio M and Steccolini I (2005) Social and environmental reporting in local authorities- A new Italian fashion? *Public Management Review* 7(2): 155-176.
- Marcuccio M and Steccolini I (2009) Patterns of voluntary extended performance reporting in Italian local authorities. *International Journal of Public Sector Management* 22(2): 146-167.
- Mederos MV, Linares G and López Estrada J (2000) Selección de variables en la regresión lineal con el algoritmo RRQR restringido. *Revista Investigación Operacional* 21(3): 203-209.
- Montgomery DC, Peck EA and Vining GG (2001) *Introduction to Linear Regression Analysis*. 3rd ed. New York: John Wiley and Sons Inc.

- Muñoz-Cañavate A and Hípolo P (2011) Electronic administration in Spain: from its beginnings to the present. *Government Information Quarterly* 28(1): 74-90.
- Mussari R and Steccolini I (2006) Using the Internet for Communicating Performance Information. *Public Money and Management* 26(3): 193-196.
- Musso J, Weare C and Hale M (2000) Designing web technologies for local governance reform: good management or good democracy? *Political Communication*, 17(1): 1-19.
- Navarro-Galera A, Alcaraz-Quiles FJ and Ortiz-Rodríguez D (2010) La divulgación de información sobre responsabilidad social corporativa en administraciones públicas: un estudio empírico en gobiernos locales. *Revista Española de Contabilidad RC-SAR* 13(2): 285-314.
- Navarro Galera A and Rodríguez Bolívar MP (2011) Modernizing governments in transitional and emerging economies through financial reporting based on international standards. *International Review of Administrative Sciences* 77(3): 609-640.
- Neu D, Warsame H and Pedwell K (1998) Managing public impressions: environmental disclosures in annual reports. *Accounting, Organisations and Society*, 23(3): 265-282.
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) (2006) *Intellectual Assets and Value Creation: Implications for Corporate Reporting*. Paris: Corporate Affairs Division, Directorate for Financial and Enterprise Affairs, OECD.
- Pina V, Torres L and Royo S (2009) E-government and evolution in EU local governments: a comparative perspective *Online Information Review* 33(6): 1137-1168.
- Pina V, Torres L and Royo S (2010) Is e-government promoting convergence towards more accountable local governments? *International Public Management Journal* 13(4): 350-380.
- Piotrosky SJ and Van Ryzin GG (2007) Citizen attitudes toward transparency in local government. *The American Review of Public Administration* 37(3): 306-323.
- Reddick C and Frank H (2007) The Perceived Impacts of e-Government on U.S. Cities: A Survey of Florida and Texas Citi Managers. *Government Information Quarterly* 24(3): 576-594.
- Roberts RV (1992) Determinants of corporate social responsibility disclosure: an

- application of stakeholder theory. *Accounting Organizations and Society* 17(6): 595-612.
- Rodríguez MP, Caba MC and López A (2006) Cultural contexts and governmental digital reporting. *International Review of Administrative Sciences* 72(2): 269-290.
- Rodríguez MP, Caba MC and López AM (2007) E-Government and public financial reporting: the case of Spanish regional governments. *American Review of Public Administration* 37(2): 142-177.
- Ross B and Underwood E (2010) *The sustainable Cities Index 2010. Ranking the 20 Largest British Cities*. London: Forum for the Future.
- Roubini N and Sachs JD (1989a) Political and economics determinants of budget deficits in the industrial democracies. *European Economics Review* 33(5): 903-938.
- Roubini N and Sachs JD (1989b) Government spending and budget deficits in the industrial countries. *Economic Policy: A European Forum* 8: 99-132.
- Sáiz MP (2011) La Ley de Economía Sostenible: La sostenibilidad financiera del Sector Público. *Revista de Contabilidad y dirección* 13: 21-42.
- Salinas M and Silva C (2007) Modelos de Regresión y Correlación II. Regresión Lineal Múltiple. *Ciencia y Trabajo* 9(23): 39-41.
- Serrano-Cinca C, Rueda-Tomás M and Portillo-Tarragona P (2009) Determinants of e-government extension. *Online Information Review* 33(3): 476-498.
- Scott JK (2006) E the people: do US municipal government web sites support public involvement?. *Public Administration Review* 66(3): 341-353.
- Sheather SJ (2009) *A modern approach to regression with R*. New York:Springer
- Sethi SP (2003) *Setting Global Standards: Guidelines for Creating Codes of Conduct in Multinational Corporations*. New York: John Wiley and Sons Inc.
- Tat-Kei Ho A (2002) Reinventing local governments and the e-government initiative. *Public Administration Review* 62(4): 434-444.
- Tortora RD (1978) A Note on Sample Size estimation for Multinomial Populations. *The American Statistician* 32(3): 100-102.
- United Nations Global Compact (2009) What Is the Global Compact. Available at: <http://www.unglobalcompact.org/>
- World Bank Group (2007) *Environmental, Health, and Safety (EHS) Guidelines*. Washington, DC: Environment and Social Development Department,

- International Finance Corporation.
- World Commission on Environment and Development (1987) *Our Common Future*. Oxford: The Oxford University Press.
- Worthington AC (2000) Cost Efficiency in Australian Local Government: a Comparative Analysis of Mathematical Programming and Econometrics Approaches. *Financial Accountability and Management* 16(3): 201-223.
- Zafra Gómez JL, López Hernández AM and Hernández Bastida A (2009a) Developing a model to measure financial condition in Local Governments. *The American Review of Public Administration* 39(4): 425-449.
- Zafra Gómez JL, López Hernández AM and Hernández Bastida A (2009b) Developing an alert system for local governments in financial crisis. *Public Money and Management* 29(3): 175-181.

APPENDIX I

	YES (n)	YES (%)	NO (n)	NO (%)
0. Formal SR Disclosed?	0	0.00%	55	100.00%

BLOCK 1: GENERAL INFORMATION ABOUT SUSTAINABILITY

1. Strategy and analysis				
1. Is a statement made by the Head of Government on the importance of sustainability for the LG and its strategy?	7	12,73%	48	87,27%
2. Does this statement set out priorities, strategies and key factors for the short-medium term?	6	10,91%	49	89,09%
3. Does this statement address long-term trends relevant to priorities concerning sustainability?	5	9,09%	50	90,91%
4. Does this statement include events, achievements and failures during the period in question?	0	0.00%	55	100.00%
5. Does this statement include goals-oriented performance perspectives?	2	3,64%	53	96,36%
6. Does this statement include challenges and targets for the coming year and the forthcoming 3-5 years?	4	7,27%	51	92,73%
2. Organization profile				
7. Does the LG own trademarks?	4	7,27%	51	92,73%
8. Are different areas clearly defined?	53	96,36%	2	3,64%
9. Do LG officials have area-defined responsibilities?	52	94,55%	3	5,45%
10. Is the situation of the regional seat of government stated?	52	94,55%	3	5,45%
11. Is a statement made of the number of countries in which significant activities are carried out?	52	94,55%	3	5,45%
12. Is the number of employees stated?	7	12,73%	48	87,27%
13. Have significant changes taken place in the LG structure or size?	1	1,82%	54	98,18%
14. Has the LG been awarded prizes or other recognition during the period in question?	3	5,45%	52	94,55%
3. Information parameters				
15. Is a statement made of the period corresponding to the information supplied?	49	89,09%	6	10,91%
16. Is the date of publication of this information stated?	32	58,18%	23	41,82%
17. Is the presentation frequency of this information stated?	32	58,18%	23	41,82%
18. Is there a liaison person for questions concerning the information supplied?	53	96,36%	2	3,64%
19. Does the information supplied include dates of specific interest for suppliers and users?	51	92,73%	4	7,27%
20. Is priority assigned to the aspects addressed in the information supplied?	2	3,64%	53	96,36%
4. Government, undertakings and stakeholder participation				
21. Is there a given person or government body responsible for defining organization strategy?	53	96,36%	2	3,64%
22. Does the chief official hold any other public or private post?	17	30,91%	38	69,09%
23. Do there exist works' committees or workers' representatives?	53	96,36%	2	3,64%
24. Are the stakeholders included in the information supplied?	12	21,82%	43	78,18%
25. Are stakeholder selection and identification criteria included in the information supplied?	0	0.00%	55	100.00%

BLOCK 2: ECONOMIC INFORMATION ABOUT SUSTAINABILITY

5. Economics Indicators				
26. Is an expenditure forecast/beneficiary population published?	40	72,73%	15	27,27%
27. Is a revenue forecast/beneficiary population published?	39	70,91%	16	29,09%
28. Are revenues transferred from other public administrations/total revenues published?	38	69,09%	17	30,91%
29. Is gross expenditure, detailed by type of payment, published?	0	0.00%	55	100.00%
30. Is gross expenditure, detailed by financial classification, published?	26	47,27%	29	52,73%
31. Is capital expenditure, detailed by financial classification, published?	14	25,45%	41	74,55%
32. Is the policy on internal promotion published?	12	21,82%	43	78,18%

33. Are staff training facilities published?	30	54.55%	25	45.45%
34. Is a statement made of future financial risk?	12	21.82%	43	78.18%
35. Are data given on subsidies received?	11	20.00%	44	80.00%
36. Is a report published on the expenditure forecast?	38	69.09%	17	30.91%
37. Does the latter include medium-term perspectives?	17	30.91%	38	69.09%
38. Are the following key economic assumptions and forecast made public: GDP growth, employment, unemployment, inflation and rates of interest?				
39. Is a statement made on expenditure incurred in the area of social issues?	10	18.18%	45	81.82%
40. Is information given on initial wage (when staff are hired) local minimum wage?	18	32.73%	37	67.27%
41. Is information given on expenditure on local suppliers/total expenditure?	0	0.00%	55	100.00%
	0	0.00%	55	100.00%

BLOCK 3: SOCIAL INFORMATION ABOUT SUSTAINABILITY

6. Social Indicators				
42. Is the offer of services made public?	51	92.73%	4	7.27%
43. Is a subsidies announcement made for business activities?	52	94.55%	3	5.45%
44. Is a statement made on pensions obligations to employees?	0	0.00%	55	100.00%
45. Are grants offers to neighbourhood associations made public?	52	94.55%	3	5.45%
46. Are offers of public employment made public?	53	96.36%	2	3.64%
47. Are grants offers to NGOs made public?	52	94.55%	3	5.45%
48. Are indicators of effectiveness and efficiency published?	9	16.36%	46	83.64%

BLOCK 4: ENVIRONMENTAL INFORMATION ABOUT SUSTAINABILITY

7. Environmental Indicators				
49. Is information published on the initiatives taken to alleviate the environmental impact of products and services?	8	14.55%	47	85.45%
50. Is the degree of reduction of the above impact stated?	2	3.64%	53	96.36%
51. Is a statement made of the direct consumption of energy obtained from primary sources?	9	16.36%	46	83.64%
52. Is a statement made of the consumption of intermediate energy?	16	29.09%	39	70.91%
53. Is a statement made of the actions taken to increase savings via conservation or increased efficiency?	13	23.64%	42	76.36%
54. Is information published on initiatives taken to promote products and services that are energy efficient or based on the use of renewable energies?	16	29.09%	39	70.91%
55. Is information published on reductions in energy consumption as a result of the above initiatives?	6	10.91%	49	89.09%
56. Is information published on the initiatives taken to reduce indirect energy consumption?	13	23.64%	42	76.36%
57. Is information published on reductions achieved by the above initiatives?	5	9.09%	50	90.91%
58. Is information published on the different sources of water supply employed, and the volume obtained from each source?	25	45.45%	30	54.55%
59. Is information published on the percentage and total volume of water that is recycled and reused in the community?	11	20.00%	44	80.00%
60. Is information published on the disposal of waste water by the community?	20	36.36%	35	63.64%
61. Is information published on the total and type of expenditure on environmental investment?	29	52.73%	26	47.27%

TOTAL RESULTS

	TOTAL SAMPLE	BLOCK I	BLOCK II	BLOCK III	BLOCK IV
YES (n)	1.349	602	305	269	173
YES %	40.21%	43.78%	34.66%	69.87%	24.20%

APPENDIX II. TABLES

Table 1 Explanatory Variables

	VARIABLE	CALCULATION METHOD	SOURCE	EXPECTED SIGN	DESCRIPTION
POPULATION VARIABLES	Population Size (Ps)	Restricted search by LGs in the Spanish Statistical Institute (INE) database	INE website	+	A government with a larger population will have more clients for services and possibly a greater heterogeneity of demand, which could promote its SR practices.
	Population age <18 and >65 (Pa)	Sum of the population aged under 18 years and over 65 years $(<18 + >65) / TP$	INE website	+	When there is a higher population in these age groups, there is a greater need of public expenditure, and so there may be greater demands by citizens for social information.
	Immigrant Population (Ip)	Foreigners registered in the municipality divided by the population size $TOTAL FOREIGNERS / Ps * 100$	INE website	+	Governments with the highest percentage of immigrants must meet the demands of a wider range of stakeholders, so they should disclose more information on their CSR practices.
	Population Density (Pd)	Total inhabitants in the municipality's total area in km ² Population / Extension	Yearbook La Caixa, INE website	+	The more densely populated a municipality, the variety of stakeholders and the information needs are greater.
SOCIOECONOMIC VARIABLES	Political Challenge (Pc)	Search of the government/opposition profile in each LG.	Website of each LG	-	A government with less political opposition will suffer less pressure from other political groups to disclose sustainability information
	Level of Education (E)	Number of university graduates, divided by population size Graduates / Ps	INE website	+	A high level of education among stakeholders may make them more demanding regarding SR, which could make the government more likely to publish its commitments in this respect.
	Access to Internet (I)	Number of persons with access to the Internet, divided by population size Persons with access / Ps	INE website	+	If there is a large population with access to the Internet, the government may consider its website to be a useful instrument for disclosing sustainability information.

	VARIABLE	CALCULATION METHOD	SOURCE	EXPECTED SIGN	DESCRIPTION
SOCIOECONOMIC VARIABLES	Average Disposable Income (ADI)	Average income of the municipality divided by the average number of inhabitants.	Yearbook La Caixa	+	A higher level of income, the greater and more varied demands and service information. At low levels of income, will demand the fulfillment of basic services.
GOVERNMENT FINANCIAL VARIABLES	Unemployment Rate (U)	Restricted search by LG in the INE database	INE website	+	The greater the number of unemployed persons, the greater the social necessities in a country, and thus the greater the pressure exerted on the government to disclose social information.
	Budget surplus / deficit. (B s/p)	Difference between total revenue and total expenditure budget settlement.	Website Ministry of Economy and Finance	+ o -	The demands for information from stakeholders will be greater in the LG with deficits in those with surplus.
	Debt Per Capita (Dp)	Total debt divided by number of inhabitants TOTAL DEBT / Ps	Website Ministry of Economy and Finance	+	The LG with a higher proportion of debt, will be under greater pressure in terms of disclosure.
	Financial Autonomy (A)	Total budgeted income, less (current transfers + capital transfers), divided by total budgeted income	Website of each LG	+ or -	Greater financial autonomy might encourage a government to respond to taxpayers' demands; on the other hand, it could reduce governmental interest in this respect, as resources are provided by other levels of government.
	Fiscal Pressure (Fp)	Sum of Direct Taxes Indirect Taxes are divided between the population size. (D.T. + IT) / Ps	Website Ministry of Economy and Finance	+ o -	The increased tax burden may mean that governments are less concerned about the economic, as will be focused on the current period. However, reducing the tax burden, governments can increase their sensitivity to economic sustainability.

Table 2. KMO and Bartlett's test of sphericity

Kaiser-Meyer-Olkin measure of sampling adequacy		0.435
Bartlett's test of sphericity	Chi-squared (approx.)	899.579
	G1	153
	Sig.	0.000

Table 3. Pearson correlation.

		INDEPENDENT VARIABLES												
		Pz	Pa	Ip	Pd	Pc	E	I	ADI	U	B s/p	Dp	A	Fp
Pz	<i>p</i> Correlation	1	-.144	.145	.471*	.100	.188	.986*	.335*	-.095	-.054	.163	.158	-.112
	Sig. (2-tailed)		.294	.292	.000	.466	.168	.000	.013	.492	.693	.234	.249	.416
Pa	<i>p</i> Correlation		1	.272*	-.109	.034	-.007	-.118	-.107	-.149	.078	-.073	-.050	.220
	Sig. (2-tailed)			.044	.427	.806	.957	.391	.439	.278	.573	.595	.719	.107
Ip	<i>p</i> Correlation			1	.013	-.067	.043	.165	.207	-	-.151	-.061	-.027	.055
	Sig. (2-tailed)				.928	.626	.753	.228	.130	.038	.271	.658	.847	.688
Pd	<i>p</i> Correlation				1	-.067	.119	.491*	.177	-.083	.060	.207	.365*	.092
	Sig. (2-tailed)					.624	.386	.000	.195	.548	.665	.129	.006	.505
Pc	<i>p</i> Correlation					1	-.093	.067	.356*	.048	-	-.106	-.254	-.006
	Sig. (2-tailed)						.500	.625	.008	.726	.014	.440	.062	.964
E	<i>p</i> Correlation						1	.166	-.074	-	-.011	.157	.155	-
	Sig. (2-tailed)							.227	.589	.001	.936	.253	.257	.007
Ip	<i>p</i> Correlation							1	.311*	-.086	-.058	.137	.134	-.065
	Sig. (2-tailed)								.021	.533	.672	.319	.330	.636
ADI	<i>p</i> Correlation								1	-.031	-.047	-.064	.033	.060
	Sig. (2-tailed)									.823	.734	.641	.810	.665
U	<i>p</i> Correlation									1	.142	-.057	.044	-.008
	Sig. (2-tailed)										.300	.681	.749	.956
B s/p	<i>p</i> Correlation										1	-.086	.159	-.170
	Sig. (2-tailed)											.533	.248	.214
Dp	<i>p</i> Correlation											1	-.088	-.128
	Sig. (2-tailed)												.523	.350
A	<i>p</i> Correlation												1	-.129
	Sig. (2-tailed)													.347
Fp	<i>p</i> Correlation													1
	Sig. (2-tailed)													

Table 4. Total Disclosure

	Parameter	Estimated Error	Student t value	P value
Population age <18 and >65 (Pa)	0.9518	0.0417	22.8134	0.0000

	Multiple R ²	Fitted R ²
Ti	0.9056	0.9043

Table 5. Explanatory variables - Block 1.

	Parameter	Estimated Error	Student t value	P value
Fiscal Pressure (Fp)	-0.1674	0.0412	-4.0597	0.0002
Population age <18 and >65 (Pa)	1.0696	0.0412	25.9343	0.0000

	Multiple R ²	Fitted R ²
Gi	0.9458	0.9438

Table 6. Explanatory variables - Block 1.

	Parameter	Estimated Error	Student t value	P value
Population age <18 and >65 (Pa)	0.8420	0.0734	11.4673	43*10 ⁻¹¹

	Multiple R ²	Fitted R ²
ECi	0.7089	0.7035

Table 7. Explanatory variables - Block 3.

	Parameter	Estimated Error	Student t value	P value
Fiscal Pressure (Fp)	-0.1589	0.0331	-4.7999	13*10 ⁻⁶
Population age <18 and >65 (Pa)	1.0750	0.0331	32.4827	0.0000

	Multiple R ²	Fitted R ²
Si	0.9651	0.9638

Table 8. Explanatory variables - Block 4.

	Parameter	Estimated Error	Student t value	P value
Financial Autonomy (A)	0.7206	0.0944	7.6363	38*10 ⁻¹¹

	Multiple R ²	Fitted R ²
ECi	0.5192	0.5103

Table 9. Associations between Dependent and Independent Variables

Independent Variable		Dependent Variables				
		Total	Block 1	Block 2	Block 3	Block 4
Population Size (Ps)						
Population Age (Pa)		+	+	+	+	
Immigrant Population (Ip)						
Population Density (Pd)						
Political Challenge (Pc)						
Level of Education (E)						
Access to Internet (I)						
Average Disposable Income (ADI)						
Unemployment Rate (U)						
Budget surplus/deficit (B s/d)						
Debt per Capita (Dp)						
Financial Autonomy (A)						+
Fiscal Pressure (Fp)			-	-	-	

Figure 1. Optimal Sample.

a) Equation for a sample from a finite population:

$$n = \frac{Z_{\forall}^2 \times p \times q \times N}{\epsilon^2(N-1) + Z_{\forall}^2 \times p \times q}$$

b) Equation for an optimum sample from a finite population:

$$n_{optimal} = \frac{n}{1 + \left(\frac{n}{N} \right)}$$

where: N = Population size; ϵ = Sampling error; p = Success rate; q = Failure rate;
 Z_{\forall} =Value of the normal distribution

Equations (1) and (2) were applied to the following data: $N = 135$; $\epsilon = 0.05$; $p = 0.5$; $q = 0.5$; $Z_{\forall} = 1.65$, assuming the least favourable situation (when $p=q=0.5$), thus, the results are as follows.

a) Equation for a sample from a finite population:

$$n = \frac{1.65^2 \times 0.5 \times 0.5 \times 135}{0.05^2 (135-1) + 1.65^2 \times 0.5 \times 0.5} = 90.47$$

b) Equation for an optimum sample from a finite population:

$$n_{optimal} = \frac{90.47}{1 + \left(\frac{90.47}{135} \right)} = 54$$

**CAPÍTULO 5: FACTORS INFLUENCING THE TRANSPARENCY OF
SUSTAINABILITY INFORMATION IN REGIONAL GOVERNMENTS:
AN EMPIRICAL STUDY**

Artículo en revisión en “*Journal of Cleaner Production*”

1. INTRODUCTION

In the public sector today, the disclosure of information on sustainability is a groundbreaking issue in the relationship between governments and citizens, for three reasons. First, international organisations such as the EU, the OECD, the UN, the World Bank and the US Agency for International Development have recommended governments to adopt socially responsible practices and to provide their citizens with information about the sustainability of government actions, in social, economic and environmental terms (European Union, 2007, 2011; USAID, 2011; World Bank Group, 2007; OECD, 2006).

Accordingly, as authors such as Fox *et al.* (2002), the role of public entities regarding sustainability is not just about promoting good practice in the private sector, but also to show their commitment to sustainability of government policies. In fact, some authors (Bebbington *et al.*, 2008; Lamprinidi and Kubo, 2008; among others) point out that public bodies must inform the citizens about the sustainability of their own actions, for reasons such as reflection on their goals, motivation for future actions and the accountability to stakeholders.

Second, stakeholders are calling for the actions of public administrations to be more sustainable and for more information on government sustainability (Coglianese, 2009; Crane *et al.*, 2008; Ball, 2005). Third, transparency and accountability are held to be the two main pillars on which the public sector should be constructed, and sustainability reporting mechanisms provide the means for reflecting on what the government wishes to achieve and on its motivations for future actions (Lee, 2008; Bebbington *et al.*, 2008).

However, as observed by Ball and Bebbington (2008), Dumay *et al.* (2010) and Osborne and Ball (2011), as yet few studies have been conducted about the sustainability information published by public sector organisations. Among these, Herborgh (2005), Guthrie and Farneti (2008), Navarro-Galera *et al.* (2010), Guthrie *et al.* (2010) and García-Sánchez *et al.* ((2013) concluded that sustainability is a key factor in the modernisation of relations between government and citizens, and that more research is needed on how to promote sustainability disclosure by governments. In this line, Gray *et al.* (2009) and Guthrie *et al.* (2010) called for more research into the nature and role of sustainability practices in public sector organisations.

This growing interest in sustainability is now influencing the debate concerning regional governments (Potts, 2010). In the present context of financial crisis affecting

governments worldwide, we believe an analysis of the sustainability of regional governments (RGs) is appropriate and of interest, for several reasons. First, although RGs provide a large number of services, this level of the public sector has received relatively little research attention (Navarro-Galera *et al.*, 2010; Benito *et al.*, 2007; Pina *et al.*, 2007). Second, due to high levels of deficit and debt (IGAE, 2011), processes of decentralisation and the overall size of the public sector are being strongly challenged in some countries (Ruiz-Huerta and García, 2012), and therefore RGs need to make their activities more widely known in order to legitimise their existence. Finally, RGs are in an optimal position to address the challenges of communication and sustainable development, at both local and national levels (Lansu *et al.*, 2013).

The aim of this paper is to enhance our understanding of governmental transparency on sustainability and thus enable better practices of disclosure of information about sustainability. Accordingly, we seek to identify factors that may contribute to the disclosure of information on the sustainability of public policies, by studying the information content of the websites of 17 RGs and its relation with ten variables, selected taking into account Stakeholder Theory and Legitimacy Theory.

2. SUSTAINABILITY REPORTING IN THE PUBLIC SECTOR

In this paper, we refer to corporate social responsibility (CSR) in its broadest sense, incorporating the elements proposed by Elkington (1997), and constituting the “triple-bottom-line” model. Sustainability is part of the broad concept of CSR, and we focus on this specific aspect, analysing economic sustainability, environmental sustainability (for many years, the main focus of sustainability analysis) and the social dimension of sustainability, which has come into prominence more recently (Ebner and Baumgartner, 2006). Accordingly, sustainability can be defined as the full integration of the environmental and social dimensions into economic and sectoral policies and into decision-making in all spheres of economic and environmental activity (WCED, 1987).

Terminological questions aside, there is growing receptiveness in society to the declaration by the World Commission on Environment and Development (1987) that goals of economic and social development should be defined in terms of sustainability, as a crucial part of CSR. In this line, Guthrie *et al.* (2010) held that sustainability is a key element in contemporary organisations and must be a central consideration in the provision of public services. Moreover, Osborne and Ball (2011) pointed out that public

sector entities are encouraged to become reference models to encourage private organisations to enhance their accountability practices.

On the other hand, in the present environment of crisis in public finances, in which part of the increasing deficit and debt is caused by RGs' difficulties in funding the services they must provide (Ruiz-Huerta and García, 2012), the fact that governments operate in accordance with principles of sustainability is of major importance, for at least two reasons. On the one hand, because the decisions they take have an important impact on the social and economic environment; and, on the other, due to the high proportion of public spending within the economy and the extent of its effects. In parallel, diverse stakeholders are insistently calling on the public sector, and especially RGs, to ensure that their actions comply with socially responsible criteria (Crane *et al.*, 2008).

Furthermore, in general terms, modern institutions providing public services must deal with increasingly dynamic, informal and non-institutionalised forms of accountability (Meijer, 2007). As noted by Lee (2008), transparency and accountability are the two main pillars on which the government should construct the public sector.

An example of this is the growing importance of sustainability reporting, an area in which high expectations are placed on public organisations (Lewis, 2008). According to Lamprinidi and Kubo (2008), the reasons why the public sector should be interested in reporting on the sustainability of its actions are no different from those affecting private entities. In the same vein, authors such as Bebbington *et al.* (2008) and Lamprinidi and Kubo (2008) point out that public bodies, as well promoting sustainable development in the world of business, must inform the citizens about the sustainability of their own actions.

However, despite the great current interest in the subject, very few studies have been devoted specifically to the issue of sustainability reporting (SR) by public entities (Dumay *et al.*, 2010; Lodhia *et al.*, 2012). Of these few, the most important are those by Herbohn (2005), Guthrie and Farneti (2008), Farneti and Guthrie (2009), Mussari and Monfardini (2010) and Navarro-Galera *et al.* (2010). However, none of these have examined the factors that influence the disclosure of sustainability information by public sector organisations, although García-Sánchez *et al.* (2013) identified some factors that influence information disclosure regarding social responsibility in local governments.

In any case, the publication of information on sustainability, as well as providing greater transparency, is beneficial to the public sector. As noted by Bebbington *et al.* (2008), SR provides organisations with mechanisms to reflect on what they wish to achieve, together with motivations for their future actions. In this line, Marcuccio and Steccolini (2005) concluded that the application of sustainable practices can improve the effectiveness, efficiency and accountability of public entities. These authors also emphasised information systems analysis and the reasons for the adoption of sustainability practices as two lines of research interest.

Diverse theoretical bases may be proposed to justify the implementation of sustainability-promoting practices, but they are generally addressed in terms of Legitimacy Theory (LT) (Dowling and Pfeffer, 1975; Neu *et al.*, 1998; Deegan, 2002) or of Stakeholder Theory (ST) (Gray *et al.*, 1995; Deegan and Unerman, 2006). Legitimacy is considered to be a resource on which an organisation is dependent for its survival, i.e., organisations exist to the extent that the society to which they belong considers them to be legitimate. More often than not, sustainability information disclosure strategies have been linked to legitimising intentions (Deegan, 2002). According to ST, the long-term existence of an organisation needs the support and approval of its stakeholders (Liu and Ambumozhi, 2009). When an organisation achieves its objectives, the stakeholders benefit from the social responsibilities discharged (Banerjee, 2007).

The growing interest in SR has led to the publication of a series of guidelines for the dissemination of sustainable practices, useful for public entities (Dumay *et al.*, 2009; Martinov- Bennie and Hecimovic, 2010), including those issued by the OECD (2006), the World Bank (2008), AccountAbility (2008a, 2008b) and the United Nations Global Compact (2009).

However, the proposal made by the Global Reporting Initiative (GRI), the latest version of which is known as G3 (GRI, 2006), is considered the standard guide for SR (Cognale, 2008, 2009a, 2009b). Internationally, the GRI guide has been adopted as a framework for the publication of SR (Lodhia *et al.*, 2012). It is the guide producing greatest impact on public bodies (Bernhart, 2009; Chen and Bouvain, 2009; Canyelles, 2011) and there has been a dramatic increase in the number of organisations putting its recommendations into practice (Farneti and Siboni, 2008).

3. SAMPLE SELECTION AND METHODOLOGY

3.1 Sample selection

As noted by Jordana *et al.* (2005), a study focusing on regions within a single country has advantages over one of regions in different countries. In the first case, while regions may present significant differences in political, economic and social terms, the effects on information dissemination produced by other variables, such as legislation, remain constant, which facilitates analysis of the observations made.

In Spain, a fundamental aspect of the constitutional process that took place in the 1970s was the creation of 17 RGs, with their corresponding governments and parliaments (Muñoz Cañavate and Chain Navarro, 2004). While the central government remains responsible for the overall legislative framework regarding infrastructure, foreign affairs, defence, etc., just 25 years after their creation, the level of decentralization in some RGs is now far greater than that found in the rest of Europe (Jeffery, 1997; Le Galès and Lequesne, 1998).

According to official data (IGAE, 2011), and in the present economic crisis, with very severe effects on public finances, Spanish RGs have a deficit of almost 37 billion euros (15 billion euros more than the previous year), equivalent to 3.5% of GDP (1.5% more than the figure corresponding to the previous year), accounting for 34.6% of non-financial public spending in 2010. Spanish RGs have a very high degree of autonomy, and are responsible for services such as health, education, roads, environmental issues, employment and social affairs. In addition, they finance services provided by local authorities, such as culture, sport, infrastructure and equipment.

In this sense, authors such as Fernandez and Morán (2013) note that the tight budgetary situation is particularly affecting the RGs due to the difficulty to access credit markets in a context of prolonged economic recession and high unemployment. This motivates filed challenging the sustainability of RGs in their service delivery policies.

Nevertheless, to date, most studies of accountability have focused on the financial information provided by national or local entities (Laswad *et al.*, 2005; Benito *et al.*, 2007; Pina *et al.*, 2007), while the disclosure of information by RGs has received much less attention.

In this study, we examined all 17 Spanish RGs, i.e., the total population in this respect. It is useful to examine the situation in Spain because an analysis of the sustainability of its public sector entities may be very revealing for other countries, for two reasons. First, our findings provide new knowledge about the contribution of processes of administrative decentralisation to improve government accountability, in international terms. Spain, like many developed Western countries, has created RGs taking into account certain principles – formalized by Hood (1991, 1995) – such as focusing on citizens as clients (Cantarero and Pascual, 2008). The main objectives of the creation of RGs were to promote transparency, to strengthen trust between the population and political authorities, to promote sustainable development throughout the country and to achieve greater proximity to citizens, in order to better understand their needs and demands (Ojeda *et al.*, 2007; Gil-Ruiz and Iglesias, 2007; Ribó and Pastor, 2006; Caminal, 1999; Borja, 1988). This decentralisation process is now concluded, and so it may be interesting to analyse whether the above objectives have been attained, by studying the RGs' commitment to the disclosure of sustainability information. Our findings could be useful for the governments of other countries in determining policies of administrative reform.

Second, the methodology applied in this study constitutes an important reference for the comparative study of sustainability information disclosure in other cultural settings and/or levels of government. Insofar as models of public management in Spain are similar to those of other countries (Argandoña, 1998), the procedure adopted in this study may be viewed as an experiment the results of which can be used to test the feasibility and effectiveness of the method used.

Furthermore, the identification of significant factors in practices of governmental sustainability disclosure in Spain may be of use to other countries. On the one hand, stakeholders have more data with which to assess the scope of their governments' sustainability commitments; and on the other, governments, as organisations that provide services for the benefit of citizens, can thus obtain a benchmark of the socioeconomic circumstances that determine the sustainability of improvements in public policies.

In addition, public managers interested in implementing sustainability practices can identify factors that should be taken into account in order to motivate their

employees – both political and technical – to improve such practices and to design mechanisms to evaluate their performance in the context of sustainability. In parallel, central governments, which supervise and finance the activities of RGs, should consider the variables identified as significant when implementing policies to promote sustainable practices at lower levels of government.

3.2 Research methodology

RGs in Spain are under no legal obligation to issue sustainability reports. However, this study hypothesises that the formal absence of SR does not mean that public entities are not interested in the subject nor that they do not publish such information in other formats (Frost, 2007; Larrinaga-González and Pérez-Chamorro, 2008).

In the present study, we analyse the online distribution of information on the sustainability of RGs. The internet constitutes an incentive for public sector organisations to be more open and to publish information about their performance. Furthermore, it makes it much easier to create channels of interaction between stakeholders and the public sector (Meijer, 2007). Many governments have acknowledged the opportunities offered by the web to increase efficiency, transparency and competitiveness (Zhao and Zhao, 2010). As observed by Muñoz Cañavate and Chain Navarro (2004), governments' use of the internet as a tool for the dissemination of public information has led to a breakthrough in public service. Similarly, Gandía and Archidona (2008) concluded that the internet has enhanced the availability of government information.

Among other reasons why the use of the internet as a means of disseminating information promotes transparency, the vast majority of the information issued by governments, of all kinds, is now in digital form. Many users have access to this format, and so the internet has increased interest in having access to government information (Jaeger and Bertot, 2010).

Accordingly, the implementation of e-government can promote sustainability practices by enhancing public services, public administration and the interaction between government and citizens (Estevez and Janowski, 2013).

In the same vein, Gallego-Alvarez *et al.* (2010) argued that the use of the internet has helped break down barriers between citizens and government, providing more information more frequently. In this line, too, Muñoz-Cañavate and Hípolo (2011) noted that the development of the internet has provided governments with an excellent platform for interaction with citizens, expanding and diversifying information flows.

Moreover, and as mentioned above, the GRI recommendations are the most widely accepted and internationally recognized guidelines for the publication of sustainability information in the public sector. In this empirical study, therefore, we use the indicators proposed in the latest version (G3) and its Public Agency Sector Supplement, which is specially designed for general use by public agencies operating in the three main tiers of government: national, regional and local (GRI, 2005, 2006, 2010). These guidelines are the most appropriate for our purposes, as they include a balanced set of indicators to measure economic, social and environmental aspects of organisations.

Internationally, the GRI guidelines have been adopted as a reference framework for the publication of sustainability reports by public bodies. G3 is currently considered the standard guide to SR (Cognale, 2008, 2009a, 2009b). It has greatest international impact (Canyelles, 2011; Bernhart, 2009; Chen and Bouvain, 2009) and its acceptance and use are still increasing rapidly (Farneti and Siboni, 2008).

In this paper, we used the items proposed in the GRI guidelines. Despite the existence of other international guidelines (OECD, 2006; World Bank 2008; AccountAbility, 2008a, 2008b; United Nations Global Compact, 2009), we believe that the exclusive use of the items in the GRI guidelines confers empirical objectivity, impartiality and neutrality, as the joint use of items from other guidelines could bias the results obtained.

In using these guidelines, we first verified the publication or otherwise of a specific sustainability report and then checked, item by item, the online dissemination of information from each of the 17 RGs selected, based on a list of 61 items (Annex I), obtained from the GRI guidelines, divided into four sections: a) general information (items 1-25); b) financial information (items 26-41); c) social information (items 42-48); and d) environmental information (items 49-61).

Following other studies of e-government (García-Sánchez *et al.*, 2013; Rodriguez *et al.*, 2006, 2007; Pina *et al.*, 2009), we analysed the disclosure of sustainability information by examining the websites of the 17 selected RGs, determining in each case the extent of information dissemination with respect to the 61 items obtained from the GRI guidelines.

As regards the method of measurement, one of the techniques most widely used in studying the information issued by public and private entities is that of content analysis (Ettredge *et al.*, 2001; Bonsón-Ponte *et al.*, 2008), under which a score of 1 is assigned if the information is disclosed and 0 otherwise (Ortiz and Clavel, 2006; Torres *et al.*, 2006). This technique provides a numerical indicator of the amount of information published and has been applied in many previous studies (Ettredge *et al.*, 2001; Larrán and Giner, 2002; Xiao *et al.*, 2004). The total score for each RG is the sum of the values for each item. In addition, we calculated the percentage of information disclosure, both total and per block (Annex 1).

With respect to the explanatory factors we wish to identify, using LT and ST (commented in Section 2), and taking into account previous studies of factors that may influence information disclosure (Marcuccio and Steccolini, 2009; Serrano-Cinca *et al.*, 2009), we selected ten variables (Table 1) that could favour the disclosure of sustainability information by RGs.

(Table 1)

From a theoretical standpoint, the choice of the variables Population Size (Ps), Political Challenge (Pc), Access to Internet (I), Environmental Expenditure (Ee) and Financial Autonomy (A), might be based on LT, since a larger population size implies a higher number of users of public services, and therefore governments could have a greater incentive to legitimise their actions. In the same theoretical framework, greater political competition (Pc), i.e., a greater fragmentation of political representation, might increase the need to legitimise the decisions taken and actions carried out. In terms of LT, a higher level of internet access (I), the principal channel of information in the knowledge society, could represent a greater demand for government transparency. Furthermore, the reason for including (Ee) and (A) in our analysis, from the standpoint of LT, is that both variables reflect the viability and future sustainability of the RG, in terms of maintaining a healthy environment and of being less dependent on revenues

from other levels of government.

On the other hand, according to ST, the variables Level of Services Provided (S), Fiscal Pressure (Fp), Population Age (Pa), Level of Education (E) and Unemployment Rate (U) are useful for studying the disclosure of government information, focusing on the needs of particular groups of stakeholders. A broad range of services provided (S) involves a greater number and variety of stakeholders and users, who have greater demands for information, when more services are provided by the RG. The choice of the variable (Fp) could be justified under ST, as different levels of (Fp) will give rise to different demands from taxpayers, who, moreover, will wish to know the use made of tax receipts. Generally, members of the dependent population are users of social services, and usually have lower income levels. Finally, the selection of the variables (E) and (U) could be justified in various ways under ST; for example, different educational levels usually involve specific demands in this respect due to higher levels of knowledge and greater criticism of public policies. Furthermore, the unemployed population has specific needs regarding employment policies and social services.

Additionally, cluster analysis was performed in order to determine whether ten specific variables (Table 1), influence the degree of information disclosure in each of the blocks. Due to the limited number of observations (although, as mentioned above, these constituted the total population of possible observations), together with the impossibility of knowing with certainty whether each of the variables individually, and all of them together, follow a normal distribution pattern, it was not possible to use statistical tools such as regression analysis.

In the cluster analysis, we used the K-means optimisation algorithm (MacQueen, 1967), an instrument that is widely employed and has been considered in multivariate studies as an appropriate method to deal with a quantity of observations similar to that in the present study (Johnson and Wichern, 2002; Lattin *et al.*, 2003), and one that is very suitable for cluster analysis (Gordon, 1999; Hartigan, 1975; Anderberg, 1973). In a simple, straightforward way, this procedure classifies a set of data by means of a number of clusters (assuming k clusters) determined a priori such that the intra-group similarity is high, while the inter-group similarity is low. This similarity is measured relative to the mean value of the objects in the cluster, which can be considered as its

centre of gravity. For our purposes, four centroids were established, each formed by the percentage of information disclosure in Blocks 1, 2, 3 and 4 respectively.

Furthermore, for each of the clusters established, we included the data obtained from the Spearman correlation coefficient. This measure the degree of association between two ordinal variables based on the difference between ranks, and is used as an alternative to Pearson's coefficient in the absence of normality in the variables. This coefficient helps determine the sign of the relations obtained, in terms of the strength of association or correlation between variables.

(Table 1)

4. EMPIRICAL RESULTS

As shown in Annex I, the RGs as a whole publish 61.23% of all the sustainability information included in the list of items, and so their information systems need to be improved in order to publish the remaining 38.77%. Broken down by blocks, the highest degree of publication corresponded to the block of social information (82.35%), while that of general information had the lowest level of disclosure (55.06%). The blocks for environmental and economic information were at intermediate levels (59.28% and 63.24%, respectively).

Taking the aggregate data for all RGs (Annex I), and focusing on the first block, information on strategy and analysis, only one RG publishes a statement on the importance of sustainability. Regarding the profile of the organisation, all RGs provide information about their structure, by areas and by responsibilities, while half of them disclose the number of staff employed. However, only four inform of changes in organisation size during the period in question. With respect to information parameters, practically all the RGs published this information in full, except as regards the assignment of priority to information, which is disclosed by just one RG. In the area of “government and commitments”, all RGs provide information about the existence of a person responsible for setting strategy, and most of them report on issues such as workers’ representatives. On the other hand, none of the RGs publish criteria for identifying stakeholders.

In the second section, financial information, all RGs provide information about their gross expenditure, broken down by financial categories, together with details on the budget and its relation to different variables. Furthermore, most RGs report on their forecast expenditure, medium-term financial risk and budget outlook. By contrast, none of them publish starting salaries, expenditure on local suppliers or gross expenditure by type of payment.

In the third block, social information, the results show a marked polarity: all RGs publish their provision of services, details of public employment and subsidies/grants, but none provide data on pensions. In the block of results for environmental information, while most of the items obtained a score above 50%, information about the measures taken to reduce the level of environmental impact is made public by only 23% of RGs. In contrast, most of them report on issues such as environmental costs and investments, as well as initiatives to reduce indirect energy consumption.

For the cluster analysis, we established four clusters, with the centroid of each one being the percentage of information disclosure for each of the blocks, considered individually. The four clusters obtained consist of three, five, two and four variables, respectively. Tables 2-5 show the results obtained for each cluster, the variables comprising each one, the distance from the centre of the corresponding cluster and the Spearman correlation coefficient.

In Cluster 1, composed of three variables, the central value is the percentage of disclosure for Block 1 (Table 2). This group shows that information disclosure for Block 1 presents a similar pattern of behaviour to that of political challenge (Pc) and of the dependent population (Pa). Although the Spearman coefficient shows that Pc is positively related, while the relation with Pa is negative, in both cases the significance is greater than 0.05%, and so the sign of its possible impact on information disclosure for Block 1 remains unclear.

On consideration of this cluster, and taking LT into consideration, the pressures arising from political competition do not seem to be a factor encouraging RGs to publish more information about sustainability as an instrument to legitimise their actions to the population. In addition, in accordance with ST, the specific demands of

(Pa) do not seem to make managers especially concerned about transparency concerning the sustainability of their policies.

(Table 2)

Cluster 2 has five variables, where the central value is the percentage of disclosure for Block 2 (Table 3). This group shows that access to the internet (I), the level of education (E) among the population, fiscal pressure (Fp) and financial autonomy (A) all have a similar behaviour pattern to that of information disclosure for Block 2. The Spearman correlation coefficient is positive in all cases, although only the level of education is significant (0.037), which suggests this could have a positive influence on the dissemination of economic information. From the standpoint of ST, too, the greater demand for information by persons with higher levels of education would have a positive effect on the disclosure of economic information.

(Table 3)

Cluster 3 contains only two variables. The central value is the percentage of disclosure of social information, Block 3 (Table 4). In this case, the unemployment rate (U) presents a similar pattern to the percentage of information disclosure in Block 3, with the Spearman correlation coefficient being positive, but not significant, and so we are unable to determine the sign of the possible influence of the unemployment rate on the publication of information in Block 3. From the standpoint of ST, the specific demands of the unemployed population would not contribute to increasing RGs' commitment to provide more information on social sustainability.

(Table 4)

Finally, Cluster 4 consists of four variables, with the central value of this cluster being the percentage of information disclosed for Block 4 (Table 5). The variables that have a pattern of disclosure similar to that of the disclosure of environmental information are population size (Ps), the level of services provided (S) and environmental expenditure (Ee). The Spearman correlation coefficient for the four variables making up Cluster 4 is positive, being significant for population size and environmental expenditure, and so these are considered to have a positive influence on the disclosure of environmental information. According to LT, the fact that there is a positive relationship between both (Ps) and (Ee) and the disclosure of environmental information would encourage RGs to disclose more such information.

(Table 5)

5. DISCUSSION

According to various international declarations, as well as the findings of previous research, the question of the transparency of public bodies with respect to sustainability is a subject of great current interest in the relationship between administrations and citizens. However, the practical experience of governmental information disclosure regarding sustainability remains very limited. This fact, together with the scant amount of research published in this respect, justifies the present study, which aims to show how governmental commitments to communicating to stakeholders the sustainability of their public policies may be improved.

In the current worldwide economic crisis, which is severely affecting government finances, the analysis of sustainability within RGs is a question of particular interest. This is so for various reasons, including their levels of deficits and debt, the volume of services provided, the resources managed, as well as the scant research attention paid to this question to date.

Our empirical study of the institutional websites of the 17 Spanish RGs shows that these administrations do not publish formal sustainability reports, but that they do disclose certain information, representing over 60% of the items proposed in the GRI guidelines. Thus, although the internet is being used as an instrument of transparency in areas of sustainability, our empirical study highlights the dispersion and variety of the information published by these RGs. Therefore, the process of administrative decentralisation and the increased size of RGs has not favoured coordination among different departments within each RG to issue joint information on sustainability; rather, the publication of this information is more the response of individual initiatives than of compliance with institutional guidelines.

Likewise, our results show that these RGs are more transparent in terms of social information than for general, economic and environmental information. Thus, while administrative decentralisation has not sufficiently motivated governments to commit themselves wholeheartedly to the communication of sustainability, in the current crisis of government finances, the social needs of the population appear to represent a higher

priority than economic data (deficit and debt levels) as regards communicating sustainability information to stakeholders.

With respect to general information, positive aspects include the publication of statements on the importance of sustainability and acknowledging the existence of persons responsible for strategy in this respect, while on the negative side we emphasise the absence of criteria for identifying stakeholders. In short, although governments acknowledge the importance of commitments to sustainability, they publish data in this respect whilst ignoring stakeholders' wishes and needs. With respect to financial information, the most important budgetary data are published, which may be due to greater concern among governments regarding the current crisis of public finance, as well as their legal obligation to prepare and publish financial statements. In the case of social information, although this receives most attention in online information disclosure, information on pensions does not seem to be a government priority, despite the fact that all international organisations have identified this as a key aspect of governmental sustainability information. With regard to environmental information, despite the data provided about environmental investments, the greatest weakness is that nothing is said about the measures taken to reduce their environmental impact.

Regarding the factors that may influence sustainability information disclosure, our results show that greater population size and environmental spending can encourage RGs to be more transparent in terms of environmental sustainability. Furthermore, higher educational levels among the population may promote their commitment to transparency on economic sustainability.

Similarly, although the evidence for this is much weaker, political challenge could have a positive impact on the disclosure of general information, while the level of dependency among the population could have a negative influence. At the same time, the disclosure of social information could be promoted by high levels of unemployment.

These results lead us to conclude that both ST and LT are useful theoretical frameworks to explain the motivations of RGs with respect to the transparency of their sustainability reporting. In fact, our results corroborate the expected sign (positive) for the influence of two variables (population size and environmental expenditure), selected in accordance with LT, and that for educational level (positive), selected in accordance with ST. However, these empirical results do not support the influence of other

variables, financial autonomy and internet access, chosen on the basis of LT, or that of levels of services and of taxation, in accordance with ST.

These conclusions extend the findings of previous studies that identified population size as a factor influencing information disclosure by local governments and universities (Gallego-Alvarez *et al.*, 2011; González *et al.*, 2011; Guillamón *et al.*, 2011; Serrano-Cinca *et al.*, 2009). Furthermore, our results advance the conclusions of other previous studies (Caba *et al.*, 2008; Benito *et al.*, 2010) in which a significant positive relationship was observed between the level of education and the disclosure of financial information by local governments, as our own conclusions refer specifically to economic, social and environmental sustainability.

Our results also highlight the existence of factors that influence government transparency in general but not specifically that concerning sustainability. Thus, we cannot corroborate the influence of variables such as political competition, internet access or financial autonomy on the disclosure of sustainability information. By contrast, other studies have concluded there is a positive influence on government transparency by political challenge (García-Sánchez *et al.*, 2013), financial autonomy (Piotrowski and Van Ryzin, 2007; Guillamón *et al.*, 2011) and internet access (Pina *et al.*, 2010).

Therefore, the comparison between RGs and local governments leads us to conclude that interest among RGs in greater transparency in matters of sustainability could be encouraged by promoting practices that increase direct contact between managers and the users of public services, because in other levels of government that are closer to the population, this contact seems to increase governments' commitment to information transparency.

In addition, although our results do not corroborate the influence of tax pressure and the rate of unemployment on the disclosure of sustainability information – in line with the findings of González *et al.* (2011) – Piotrowski and Van Ryzin (2007) and Guillamón *et al.* (2011) concluded that greater fiscal pressures do increase the demand from citizens for more government transparency.

6. CONCLUSIONS

Our empirical study shows that the RGs analysed only publish part of the sustainability reporting information recommended by the GRI, and that there is a notable lack of general information, in contrast with the much higher level of disclosure of social information. Thus, while administrative decentralisation (which under LT is a mechanism to justify the existence of RGs) has not sufficiently motivated governments to commit themselves wholeheartedly to the communication of sustainability, in the current crisis of government finances the social needs of the population (associated with LT) appear to represent a higher priority than economic data as regards communicating sustainability information.

Our findings show that two variables related to LT (population size and environmental expenditure) could contribute to increasing interest among RGs in information transparency on environmental sustainability. Furthermore, the educational level of the population (a variable that is associated with ST) can motivate RGs to improve the transparency of their economic sustainability commitments.

Furthermore, our results highlight the existence of factors that influence government transparency in general, but not specifically the question of sustainability. Some variables (such as internet access, tax pressure or financial autonomy) have been considered in previous studies to be incentives for transparency, but this is not the case according to our findings.

The interest among RGs in achieving greater transparency in matters of sustainability could be encouraged by promoting practices that increase direct contact between managers and the users of public services, because in other levels of government that are closer to the population, this contact seems to increase governments' commitment to information transparency. Our findings have identified fruitful areas for future research, namely: a) establishing protocols for enhancing coordination among RG departments regarding the transparency of sustainability information; b) communication policies to raise awareness among public employees of the education level of the population and of the public's information requirements; c) identifying stakeholders and their demands with respect to sustainability reporting, with special attention to groups such as the dependent population and the unemployed; d)

comparing significant variables with respect to transparency in different levels of government.

7. REFERENCES

- AccountAbility, 2008a. AA1000 AccountAbility Principles Standard, Accountability, London.
- AccountAbility, 2008b. AA1000 Assurance Standard 2008, Accountability, London.
- Anderberg, M.R., 1973. Cluster analysis for applications, Academic Press, New York.
- Argandoña, A., 1998. The Stakeholder Theory and the Common Good. *Journal of Business Ethics*. 163, 1093–1102.
- Ball, A., 2005. Environmental accounting and change in UK local government. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. 18, 346-373.
- Ball, A., Bebbington, J., 2008. Editorial: Accounting and Reporting for Sustainable Development in Public Service Organisations. *Public Money and Management*. 28, 323-326.
- Banerjee, S.B., 2007. Corporate Social Responsibility: The Good, the Bad and the Ugly, Edward Elgar, Cheltenham, UK, Northampton, MA.
- Bebbington, J., Larrinaga-González, C., Moneva, J., 2008. Corporate social reporting and reputation risk management. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. 21, 337-361.
- Benito, B., Bastida, F., García, J.A., 2010. Explaining differences in efficiency: an application to Spanish municipalities. *Applied Economics*. 42, 515-528.
- Benito, B., Brusca, I., Montesinos, J., 2007. La armonización de los sistemas de información financiera de los gobiernos: el papel de las IPSASs. *Revista Internacional de Ciencias Administrativas: Revista de Administración Pública Comparada*. 73, 327-354.
- Bernhart, M., 2009. The rules of the game. *Communication World*. 26, 25-28.
- Bonsón-Ponte, E., Escobar-Rodríguez, T., Flores-Muñoz, F., 2008. Navigation quality as a key value for the webpage of a financial entity. *Online Information Review*. 32, 623-634.
- Borja, J., 1988. Estado y Ciudad, Promociones y Publicaciones Universitarias, Barcelona.
- Caba, C., Rodríguez, M.P., López, A.M., 2008. E-Government process and incentives for online public financial information. *Online Information Review*. 37, 142-177.
- Caminal Badía, M., 1999. Manual de Ciencia Política, Tecnos, Madrid.

- Cantarero, D., Pascual, M., 2008. Analysing the impact of fiscal decentralization on health outcomes: empirical evidence from Spain. *Applied Economics Letters*. 15, 109-111.
- Canyelles, J.M., 2011. Responsabilidad Social de las Administraciones Públicas. *Revista de Contabilidad y Dirección*. 13, 77-104.
- Chen, S., Bouvain, P., 2009. Is corporate responsibility converging? A comparison of corporate responsibility reporting in the USA, UK, Australia, and Germany. *Journal of Business Ethics*. 87, 299-317.
- Coglianese, C., 2009. The Transparency President? The Obama Administration and Open Government. *Governance*. 22, 529-544.
- Crane, A., Matten, D., Spence, L.J., 2008. Corporate Social Responsibility. Readings and cases in a Global Context, Routledge, Oxon.
- Cognale, G., 2008. The Global Reporting Initiative G3 Sustainability Reporting Guidelines (Part 1). *Business and the Environment*. 19, 12-14.
- Cognale, G., 2009a. The Global Reporting Initiative G3 Sustainability Reporting Guidelines (Part 2). *Business and the Environment*. 20, 10-12.
- Cognale, G., 2009b. The Global Reporting Initiative G3 Sustainability Reporting Guidelines (Conclusion). *Business and the Environment*. 20, 11-14.
- Deegan, C., 2002. The legitimising effect of social and environmental disclosures-a theoretical foundation. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. 15, 282-311.
- Deegan, C., Unerman, J., 2006. Financial Accounting Theory, McGraw Hill, Sydney.
- Dowling, J., Pfeffer, J., 1975. Organisational legitimacy: social values and organisational behaviour. *Pacific Sociological Review*. January, 122-136.
- Dumay, J., Farneti, F., Guthrie, J., 2009. The Worth of International Guidelines for Sustainability Reporting in Public and Not for Profit Sector Organisations. Paper presented at the Sustainable Management of Organisations Conference, July, Italy, Bologna.
- Dumay, J.C., Guthrie, J., Farneti, F., 2010. GRI sustainability reporting guidelines for public and third sector organisations. *Public Management Review*. 12, 531-548.
- Ebner, D., Baumgartner, R.J., 2006. The Relationship between Sustainable Development and Corporate Social Responsibility. Paper presented at the Corporate Responsibility Research Conference 2006, 4-5 September, Dublin, Trinity College.

- Elkington, J., 1997. Cannibals with Forks: The Triple Bottom Line of 21st Century Business, Capstone Publishing, Oxford.
- Estevez, E., Janowski, T., 2013. Electronic Governance for Sustainable Development- Conceptual framework and state of research. *Government Information Quarterly*. 30, S95-S109.
- Ettredge, M., Richardson, J.V., Scholz, S., 2001. The presentation of financial information at Corporate Web Sites. *International Journal of Accounting Information Systems*. 2, 149-168.
- European Union, 2007. Corporate Social Responsibility - National public policies in the European Union, European Commission, Luxembourg.
- European Union, 2011. A renewed EU strategy 2011-14 for Corporate Social Responsibility, European Union, Brussels.
- Farneti, F., Guthrie, J., 2009. Sustainability Reporting by Australian Public Sector Organisations. *Accounting forum*. 33, 89-98.
- Farneti, F., Siboni, B., 2008. Sustainability Reporting in Italian Local Governments. What do they report? Paper presented at the Fifth International Conference on Accounting, Auditing and Management in Public Sector Reforms, 3-5 September 2008, Amsterdam, the Netherlands.
- Fernandez Llera, R., Morán Méndez, E., 2013. Las Comunidades Autónomas en la crisis: cifras, planes y retos de control. *Auditoría Pública*. 59, 39-50.
- Fox, T., Ward, H., Howard, B., 2002. Public sector roles in strengthening corporate social responsibility: a baseline study, International Institute for Environment and Development, London.
- Frost, G., 2007. The introduction of mandatory environmental reporting guidelines: Australian Evidence. *Abacus*. 43, 190-216.
- Gallego-Álvarez, I., Rodríguez-Domínguez, L., García-Sánchez, I.M., 2010. Are determining factors of municipal E-government common to a worldwide municipal view? An intra-country comparison. *Government Information Quarterly*. 27, 423-430.
- Gallego-Álvarez, I., Rodríguez-Domínguez, L., García-Sánchez, I.M., 2011. Information disclosed online by Spanish universities: content and explanatory factors. *Online Information Review*. 35, 360-385.
- Gandía, M.C., Archidona, J.L. 2008. Determinants of web site information by Spanish city councils. *Online Information Review*. 32, 35-57.

- García-Sánchez, I., Frías Aceituno, J.V., Rodríguez Domínguez, L., 2013. Determinants of corporate social disclosure in Spanish local governments. *Journal of Cleaner Production*. 39, 60-72.
- Gil-Ruiz, C.L., Iglesias, J., 2007. El gasto público en España en un contexto descentralizado. *Presupuesto y Gasto Público*. 47, 185-206.
- Global Reporting Initiative (GRI), 2005. Sector Supplement for Public Agencies, GRI, Amsterdam.
- GRI, 2006. G3 Sustainability Reporting Guidelines, GRI, Amsterdam.
- GRI, 2010. Reporting in Government Agencies, GRI, Amsterdam.
- González, E., Cárcaba, A., Ventura, J., García, J., 2011. Measuring quality of life in Spanish municipalities. *Local Government Studies*. 38, 171-197.
- Gordon, A.D., 1999. Classification, 2nd ed. Chapman and Hall/CRC, Boca Raton, FL.
- Gray, R., Dillard, J., Spence, C., 2009. Social Accounting Research as if the World Matters: An Essay in Postalgia and a New Absurdism. *Public Management Review*. 11, 545-73.
- Gray, R., Kouhy, R., Lavers, S., 1995. Corporate Social and Environmental Reporting: A Review of the Literature and a Longitudinal Study of UK Disclosure. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 8, 47-77.
- Guillamón, M.D., Bastida, F., Benito, B., 2011. The determinants of local government's financial transparency. *Local Government Studies*. 37, 391-406.
- Guthrie, J., Ball, A., Farneti, F., 2010. Advancing sustainable management of public and not for profit organisations. *Public Management Review*. 12, 449-459.
- Guthrie, J., Farneti, F., 2008. GRI Sustainability Reporting by Australian Public Sector Organisations. *Public Money and Management*. 28, 361-366.
- Hartigan, J.A., 1975. Clustering Algorithms, Wiley, New York.
- Herbohn, K., 2005. A Full Cost Environmental Accounting Experiment. *Accounting Organisation and Society*. 30, 519-536.
- Hood, C., 1991. A public management for all seasons?. *Public Administration*. 69, 3-19.
- Hood, C., 1995. Contemporary Public Management: A New Global Paradigm?. *Public Policy and Administration*. 10, 104-117.
- IGAE, 2011. Avance actuación económica y financiera de las Administraciones Públicas, IGAE, Madrid. <http://www.igae.pap.meh.es>.

- Jaeger, P.T., Bertot, J.C., 2010. Transparency and technological change: Ensuring equal and sustained public access to government information. *Government Information Quarterly*. 27, 371-376.
- Jeffery, C., 1997. The regional dimension of the European Union: Towards a third level in Europe?, Frank Cass, London.
- Johnson, R.A., Wichern, D., 2002. Applied multivariate statistical analysis, 5th ed. Prentice Hall, New Jersey.
- Jordana, J., Fernández, X., Sancho, D., Welp, Y., 2005. Which Internet Policy? Assessing Regional Initiatives in Spain. *Information Society*. 21, 341-351.
- Lamprinidi, S., Kubo, N., 2008. Debate: The Global Reporting Initiative and Public Agencies. *Public Money and Management*. 28, 326-329.
- Lansu, A., Boon, J., Sloep, P.B., van Dam-Mieras, R., 2013. Changing professional demands in sustainable regional development: a curriculum design process to meet transboundary competence. *Journal of Cleaner Production*. 49, 123-133.
- Larrán, M., Giner, B., 2002. The use of the internet for corporate reporting by Spanish companies. *The International Journal of Digital Accounting Research*. 2, 53-82.
- Larrinaga-González, C., Pérez-Chamorro, V., 2008. Sustainability Accounting and Accountability in Public Water Companies. *Public Money and Management*. 28, 337-343.
- Laswad, F., Fisher, R., Oyelere, P., 2005. Determinants of voluntary Internet financial reporting by local government authorities. *Journal of Accounting and Public Policy*. 24, 101-121.
- Lattin, J., Carroll, J.D., Green, P.E. 2003. Analyzing multivariate data, Thomson Brooks/Cole, Pacific Grove, CA.
- Le Galès, P., Lequesne, C., 1998. Regions in Europe, Routledge, London.
- Lee, J., 2008. Preparing performance information in the public sector: an Australian perspective. *Financial Accountability and Management*. 24, 117-149.
- Lewis, T., 2008. Public Sector Sustainability Reporting-Implication for Accountants. *Public Money and Management*. 28, 329-331.
- Liu, X., Anbumozhi, V., 2009. Determinant factors of corporate environmental information disclosure: an empirical study of Chinese listed companies. *Ournal of Cleaner Production*. 17, 593-600.
- Lodhia, S., Jacobs, K., Park, Y.J., 2012. Driving Public Sector Environmental Reporting. *Public Management Review*. 14, 631-647.

- Neu, D., Warsame, H., Pedwell, K., 1998. Managing public impressions: environmental disclosures in annual reports. *Accounting Organizations and Society*. 23, 265-282.
- MacQueen, J., 1967. Some methods for classification and analysis of multivariate observations, in: Le Cam, L.M., Neyman, J., (Eds.), *Proceedings of the 5th Berkeley Symposium of Mathematical Statistics and Probability, Volume 1: statistics*. University of California Press, Berkeley, CAL, pp. 281-297.
- Marcuccio, M., Steccolini, I., 2005. Social and environmental reporting in local authorities: A new Italian fashion?. *Public Management Review*. 7, 155-176.
- Marcuccio, M., Steccolini, I., 2009. Patterns of voluntary extended performance reporting in Italian local authorities. *International Journal of Public Sector management*. 22, 146-167.
- Martinov-Bennie, N., Hecimovic, A., 2010. Assurance of Australian Natural Resource Management. *Public Management Review*. 12, 549-565.
- Meijer, A.J., 2007. Publishing public performance results on the Internet. Do stakeholders use the Internet to hold Dutch public service organisations to account?. *Government Information Quarterly*. 24, 165-185.
- Muñoz Cañavate, A., Chain Navarro, C., 2004. The World Wide Web as an information system in Spain's regional administrations (1997–2000). *Government Information Quarterly*. 21, 199-218.
- Muñoz-Cañavate, A., Hípolo, P., 2011. Electronic Administration in Spain: From its Beginnings to the Present. *Government Information Quarterly*. 28, 74-90.
- Mussari, R., Monfardini, P., 2010. Practices of social reporting in public sector and non-profit organisations. *Public Management Review*. 12, 487-492.
- Navarro-Galera, A., Alcaraz-Quiles, F.J., Ortiz-Rodríguez, D., 2010. La Divulgación de Información sobre Responsabilidad Social Corporativa en Administraciones Públicas: Un Estudio Empírico en Gobiernos Locales. *Revista Española de Contabilidad RC-SAR*. 13, 285-314.
- Ojeda, R., Conde, C., Martínez, G., Montabes, J., Ortega, N., Pérez, L., Ruiz, S., Szmolka, I., 2007. Estudio Comparado del Proceso de Descentralización en España, Francia y en Québec: la Gestión Pública Multinivel, Fundación Centro de Estudios Andaluces, Sevilla.
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), 2006. Intellectual Assets and Value Creation: Implications for Corporate Reporting, Corporate Affairs Division, Directorate for Financial and Enterprise Affairs, OECD, Paris.

- Ortiz, E., Clavel, J.G., 2006. Índices de revelación de información. Una propuesta de mejora de la metodología. Aplicación a la información sobre recursos humanos incluida en los Informes 20F. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. 35, 87-113.
- Osborne, S.P., Ball, A., 2011. Social Accounting and Public Management: Accountability for the Public Good, Routledge, UK.
- Pina, V., Torres, L., Acerete, B., 2007. Are ICTs promoting government accountability? A comparative analysis of e-governance developments in 19 OECD countries. *Critical Perspectives on Accounting*. 18, 583-602.
- Pina, V., Torres, L., Yetano, A., 2009. Accrual Accounting in EU local governments: one method, several approaches. *European Accounting Review*. 18, 765-807.
- Pina, V., Torres, L., Royo, S., 2010. Is E-Government promoting convergence towards more accountable local governments?. *International Public Management Journal*. 13, 350-380.
- Piotrosky, S.J., Van Ryzin, G.G., 2007. Citizen attitudes toward transparency in local government. *The American Review of Public Administration*. 37, 306-323.
- Potts, T., 2010. The natural advantage of regions: linking sustainability, innovation, and regional development in Australia. *Journal of Cleaner Production*. 18, 713-725.
- Ribó, R., Pastor, J., 2006. La Estructura Territorial del Estado, in: Caminal Badía, M., (Ed.), *Manual de Ciencia Política*. 3th ed. Tecnos, Madrid, pp. 483-501.
- Rodríguez, M.P., Caba, M.C., López, A., 2006. Cultural contexts and governmental digital reporting. *International Review of Administrative Sciences*. 72, 269-290.
- Rodríguez, M.P., Caba, M.C., López, A.M., 2007. E-Government and public financial reporting: the case of Spanish regional governments. *American Review of Public Administration*. 37, 142-177.
- Ruiz-Huerta Carbonell, J., García Díaz, M.A., 2012. El endeudamiento de las Comunidades Autónomas: Límites y problemas en el contexto de la crisis económica. *Revista de Estudios Autonómicos y Federales*. 15, 124-163.
- Serrano-Cinca, C., Rueda-Tomás, M., Portillo-Tarragona, P., 2009. Determinants of e-government extension. *Online Information Review*. 33, 476-498.
- Torres, L., Pina, V., Acerete, B., 2006. E-Governance Developments in European Union Cities: Reshaping Government's Relationship with Citizens. *Governance: An International Journal of Policy, Administrations, and Institutions*. 19, 277–302.

United Nations Global Compact (UNGC), 2009. What Is the Global Compact.
<http://www.unglobalcompact.org/>.

United States Agency for International Development (USAID), 2011. Fundamentals of NGO Financial Sustainability, Abt Associates Inc, Bethesda, MD.

World Bank, 2008. Overview: Understanding, Measuring and Overcoming Poverty.
<http://web.worldbank.org>.

World Bank Group (WBG), 2007. Environmental, Health, and Safety (EHS) Guidelines, Environment and Social Development Department, International Finance Corporation, Washington DC.

World Commission on Environment and Development (WCED), 1987. Our Common Future, The Oxford University Press, Oxford.

Xiao, J.Z., Yang, H., Chow, C.W., 2004. The determinants and characteristics of voluntary internet-based disclosures by listed Chinese companies. Journal of Accounting and Public Policy. 23, 191-225.

Zhao, J.J., Zhao, S.Y., 2010. Opportunities and threats: A security assessment of state e-government websites. Government Information Quarterly. 27, 49-56.

Table 1. Explanatory Variables

VARIABLE	CALCULATION METHOD	SOURCE	EXPECTED SIGN	JUSTIFICATION
Population size (Ps)	Restricted search, by RGs, in the Spanish Statistical Institute (INE) database)	INE website	+	A government with a larger population will have more clients for services and possibly a greater heterogeneity of demand, which could promote its SR practices.
Level of services provided (S)	Level A: Higher number of services provided, in terms of duration and competences legally assumed Level B: Lower number of services provided, in terms of duration and competences legally assumed	Spanish Constitution	+	If a broad range of services is provided, there will be a high number and variety of stakeholders, especially users, which could stimulate the government's interest in disclosing sustainability information.
Political challenge (Pc)	Search of the government/opposition profile in each RG.	Website of each RG	-	A government with less political opposition will suffer less pressure from other political groups to disclose sustainability information
Fiscal pressure (Fp)	Sum of direct and indirect taxes divided by population size $(ID + II) / TP$	Website of each RG	+ or -	Greater fiscal pressure may mean that the government will be less concerned about economic sustainability, instead focusing on the present financial year. However, reduced fiscal pressure may make the government more responsive in the area of economic sustainability.
Population age <18 and >65 (Pa)	Sum of the population aged under 18 years and over 65 years $(<18 + >65) / TP$	INE website	+	When there is a higher population in these age groups, there is a greater need of public expenditure, and so there may be greater demands by citizens for social information.
Access to Internet (I)	Number of persons with access to the Internet, divided by population size Persons with access / TP	INE website	+	If there is a large population with access to the Internet, the government may consider its website to be a useful instrument for disclosing sustainability information.
Level of education (E)	Number of university graduates, divided by population size Graduates / TP	INE website	+	A high level of education among stakeholders may make them more demanding regarding SR, which could make the government more likely to publish its commitments in this respect.
Unemployment rate (U)	Restricted search in the INE	INE website	+	The greater the number of unemployed persons, the greater the social necessities in a country, and thus the greater the pressure exerted on the government to disclose social information.
Environmental expenditure (Ee)	Budgeted expenditure dedicated to environmental items by each RG	Website of each RG	+	A higher proportion of environmental expenditure means greater governmental awareness to the question of environmental sustainability, which could favour the disclosure of information in this respect.
Financial autonomy (A)	Total budgeted income, less (current transfers + capital transfers), divided by total budgeted income	Website of each RG	+ or -	Greater financial autonomy might encourage a government to respond to taxpayers' demands; on the other hand, it could reduce governmental interest in this respect, as resources are provided by other levels of government.

Table 2. Cluster 1: Members and Spearman Coefficient.

Members of Cluster Number 1 and Distances from Respective Cluster Center	
	Distance
BLOCK 1	0,769087
POLITICAL CHALLENGE	0,709896
DEPENDENT POPULATION	0,801349

Spearman Correlation Coefficients			
		POLITICAL CHALLENGE	DEPENDENT POPULATION
BLOCK 1	Spearman's rho	0,147	-0,044
	Sig. (2-tailed)	0,572	0,867

Table 3. Cluster 2: Members and Spearman Coefficient.

Members of Cluster Number 2 and Distances from Respective Cluster Center	
	Distance
BLOCK 2	0,729102
ACCESS TO INTERNET	0,725465
LEVEL OF EDUCATION	0,691109
FISCAL PRESURE	0,706440
FINANCIAL AUTONOMY	0,831061

Spearman Correlation Coefficients					
		ACCESS TO INTERNET	LEVEL OF EDUCATION	FISCAL PRESURE	FINANCIAL AUTONOMY
BLOCK 2	Spearman's rho	0,174	0,509	0,165	0,226
	Sig. (2-tailed)	0,504	0,037	0,526	0,384

Table 4. Cluster 3: Members and Spearman Coefficient.

Members of Cluster Number 3 and Distances from Respective Cluster Center	
	Distance
BLOCK 3	0,543821
UNEMPLOYMENT RATE	0,543821

Spearman Correlation Coefficients		
		UNEMPLOYMENT RATE
BLOCK 3	Spearman's rho	0,309
	Sig. (2-tailed)	0,141

Table 5. Cluster 4: Members and Spearman Coefficient.

Members of Cluster Number 4 and Distances from Respective Cluster Center	
	Distance
BLOCK 4	0,629918
POPULATION SIZE	0,505928
LEVEL OF SERVICES PROVIDED	0,667676
ENVIRONMENTAL EXPENDITURE	0,471710

Spearman Correlation Coefficients				
		POPULATION SIZE	LEVEL OF SERVICES PROVIDED	ENVIRONMENTAL EXPENDITURE
BLOCK 2	Spearman's rho	0.596	0.364	0.495
	Sig. (2-tailed)	0.012	0.151	0.043

ANNEX I

	YES (n)	YES (%)	NO (n)	NO (%)
0. Formal SR Disclosed?	0	0.00%	17	100.00%

BLOCK 1: GENERAL INFORMATION ABOUT SUSTAINABILITY

1. Strategy and analysis				
1. Is a statement made by the Head of Government on the importance of sustainability for the RG and its strategy?	1	5.88%	16	94.12%
2. Does this statement set out priorities, strategies and key factors for the short-medium term?	1	5.88%	16	94.12%
3. Does this statement address long-term trends relevant to priorities concerning sustainability?	0	0.00%	17	100.00%
4. Does this statement include events, achievements and failures during the period in question?	1	5.88%	16	94.12%
5. Does this statement include goals-oriented performance perspectives?	0	0.00%	17	100.00%
6. Does this statement include challenges and targets for the coming year and the forthcoming 3-5 years?	0	0.00%	17	100.00%
2. Organization profile				
7. Does the RG own trademarks?	10	58.82%	7	41.18%
8. Are different areas clearly defined?	17	100.00%	0	0.00%
9. Do RG officials have area-defined responsibilities?	17	100.00%	0	0.00%
10. Is the situation of the regional seat of government stated?	17	100.00%	0	0.00%
11. Is a statement made of the number of countries in which significant activities are carried out?	17	100.00%	0	0.00%
12. Is the number of employees stated?	9	52.94%	8	47.06%
13. Have significant changes taken place in the RG structure or size?	4	23.53%	13	76.47%
14. Has the RG been awarded prizes or other recognition during the period in question?	5	29.41%	12	70.59%
3. Information parameters				
15. Is a statement made of the period corresponding to the information supplied?	17	100.00%	0	0.00%
16. Is the date of publication of this information stated?	17	100.00%	0	0.00%
17. Is the presentation frequency of this information stated?	17	100.00%	0	0.00%
18. Is there a liaison person for questions concerning the information supplied?	17	100.00%	0	0.00%
19. Does the information supplied include dates of specific interest for suppliers and users?	16	94.12%	1	5.88%
20. Is priority assigned to the aspects addressed in the information supplied?	1	5.88%	16	94.12%
4. Government, undertakings and stakeholder participation				
21. Is there a given person or government body responsible for defining organization strategy?	17	100.00%	0	0.00%
22. Does the chief official hold any other public or private post?	8	47.06%	9	52.94%
23. Do there exist works' committees or workers' representatives?	15	88.24%	2	11.76%
24. Are the stakeholders included in the information supplied?	10	58.82%	7	41.18%
25. Are stakeholder selection and identification criteria included in the information supplied?	0	0.00%	17	100.00%

BLOCK 2: ECONOMIC INFORMATION ABOUT SUSTAINABILITY

5. Economics Indicators				
26. Is an expenditure forecast/beneficiary population published?	17	100.00%	0	0.00%
27. Is a revenue forecast/beneficiary population published?	17	100.00%	0	0.00%
28. Are revenues transferred from other public administrations/total revenues published?	17	100.00%	0	0.00%
29. Is gross expenditure, detailed by type of payment, published?	0	0.00%	17	100.00%
30. Is gross expenditure, detailed by financial classification, published?	17	100.00%	0	0.00%
31. Is capital expenditure, detailed by financial classification, published?	9	52.94%	8	47.06%
32. Is the policy on internal promotion published?	4	23.53%	13	76.47%
33. Are staff training facilities published?	14	82.35%	3	17.65%
34. Is a statement made of future financial risk?	15	88.24%	2	11.76%
35. Are data given on subsidies received?	3	17.65%	14	82.35%
36. Is a report published on the expenditure forecast?	16	94.12%	1	5.88%
37. Does the latter include medium-term perspectives?	15	88.24%	2	11.76%
38. Are the following key economic assumptions and forecast made public: GDP growth, employment, unemployment, inflation and rates of interest?	14	82.35%	3	17.65%

39. Is a statement made on expenditure incurred in the area of social issues?	14	82.35%	3	17.65%
40. Is information given on initial wage (when staff are hired)/local minimum wage?	0	0.00%	17	100.00%
41. Is information given on expenditure on local suppliers/total expenditure?	0	0.00%	17	100.00%

BLOCK 3: SOCIAL INFORMATION ABOUT SUSTAINABILITY

6. Social Indicators				
42. Is the offer of services made public?	17	100.00%	0	0.00%
43. Is a subsidies announcement made for business activities?	17	100.00%	0	0.00%
44. Is a statement made on pensions obligations to employees?	0	0.00%	17	100.00%
45. Are grants offers to neighbourhood associations made public?	17	100.00%	0	0.00%
46. Are offers of public employment made public?	17	100.00%	0	0.00%
47. Are grants offers to NGOs made public?	17	100.00%	0	0.00%
48. Are indicators of effectiveness and efficiency published?	13	76.47%	4	23.53%

BLOCK 4: ENVIRONMENTAL INFORMATION ABOUT SUSTAINABILITY

7. Environmental Indicators				
49. Is information published on the initiatives taken to alleviate the environmental impact of products and services?	4	23.53%	13	76.47%
50. Is the degree of reduction of the above impact stated?	1	5.88%	16	94.12%
51. Is a statement made of the direct consumption of energy obtained from primary sources?	10	58.82%	7	41.18%
52. Is a statement made of the consumption of intermediate energy?	10	58.82%	7	41.18%
53. Is a statement made of the actions taken to increase savings via conservation or increased efficiency?	16	94.12%	1	5.88%
54. Is information published on initiatives taken to promote products and services that are energy efficient or based on the use of renewable energies?	17	100.00%	0	0.00%
55. Is information published on reductions in energy consumption as a result of the above initiatives?	3	17.65%	14	82.35%
56. Is information published on the initiatives taken to reduce indirect energy consumption?	16	94.12%	1	5.88%
57. Is information published on reductions achieved by the above initiatives?	4	23.53%	13	76.47%
58. Is information published on the different sources of water supply employed, and the volume obtained from each source?	14	82.35%	3	17.65%
59. Is information published on the percentage and total volume of water that is recycled and reused in the community?	6	35.29%	11	64.71%
60. Is information published on the disposal of waste water by the community?	13	76.47%	4	23.53%
61. Is information published on the total and type of expenditure on environmental investment?	17	100.00%	0	0.00%

TOTAL RESULTS

	TOTAL SAMPLE	BLOCK I	BLOCK II	BLOCK III	BLOCK IV
YES (n)	635	234	172	98	131
YES %	61.23%	55.06%	63.24%	82.35%	59.28%

CAPÍTULO 6: CONCLUSIONES Y FUTURAS LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN

1. CONCLUSIONES

Primera. La Responsabilidad Social Corporativa y la Sostenibilidad han sido conceptos ampliamente estudiados para el caso de las entidades privadas. Sin embargo, el análisis de los mismos en el Sector Público es aún escaso. De hecho, la literatura previa y los organismos internacionales han señalado la oportunidad e interés de estudiar la sostenibilidad en las administraciones públicas así como la necesidad de estudiar si los criterios e instrumentos utilizados en el sector empresarial podrían adaptarse al ámbito público. Paralelamente, el presente contexto internacional de crisis de las finanzas gubernamentales, y en particular el elevado volumen de deuda y de déficit, son una motivación adicional que justifica la actualidad y relevancia del análisis de la sostenibilidad de las entidades públicas.

Segunda. Los hallazgos de nuestras investigaciones han revelado que, con carácter general, los Gobiernos Locales (GL) de los grandes municipios españoles no divulgan memorias de sostenibilidad formalmente presentadas. Entre otras causas, esto puede deberse tanto a inexistencia de obligación legal de emitir este tipo de memorias como a la ausencia de un formato de memoria de sostenibilidad generalmente admitido.

Tercera. Aunque no se emiten memorias específicas, los gobiernos locales difunden información sobre sostenibilidad en sus Webs, si bien ésta se encuentra muy dispersa en diferentes apartados. Esta dispersión podría deberse a que, en la práctica, la divulgación de información sobre sostenibilidad es debida más al interés individual de algunos gestores y responsables políticos de determinadas áreas o departamentos que a una estrategia institucional ocasionada por compromiso del gobierno con la sostenibilidad.

Cuarta. En las páginas webs de las entidades locales analizadas, en comparación con los estándares recomendados por los principales pronunciamientos internacionales, las mayores carencias corresponden a la información medioambiental, mientras que el mayor nivel de difusión se produce en el apartado de información social, seguida de información general y de información económica, cuyo grado de divulgación es muy similar. A nivel

agregado, el volumen de información sobre sostenibilidad difundido por los GL de la muestra no alcanza el 50% del propuesto por las guías internacionales de mayor reconocimiento.

Quinta. La divulgación de información sobre sostenibilidad en el ámbito local ha sido favorecida por la inclusión de algunos aspectos concretos en los estados financieros integrantes de las cuentas anuales, si bien los contenidos publicados en la Memoria resultan claramente insuficientes para dar una respuesta adecuada a los requerimientos informativos establecidos por los principales pronunciamientos internacionales.

Sexta. Entre las debilidades observadas en las prácticas de difusión de información sobre sostenibilidad destaca el hecho de que no consta que las entidades locales hayan identificado sus *Stakeholders* y las necesidades informativas de los mismos como referencia para preparar y difundir sus compromisos con la sostenibilidad.

Séptima. El análisis estadístico desarrollado en el primer estudio sobre los GL no ha revelado evidencia para soportar que la divulgación de información sobre sostenibilidad pueda estar favorecida por el tamaño de la entidad, el volumen de gasto, el nivel de competencia política y el signo político del partido gobernante.

Octava. Los primeros hallazgos obtenidos del análisis descriptivo muestran el interés de analizar la repercusión que el contacto cercano de los gobernantes locales con los ciudadanos podría tener en los compromisos de transparencia informativa sobre sostenibilidad, por lo que hemos considerado relevante desarrollar un análisis comparativo entre las prácticas de divulgación de información sobre sostenibilidad en GL y en Gobiernos Regionales (GR).

Novena. El estudio comparado de la divulgación en las Webs de los GL y GR españoles, muestra que la cercanía al ciudadano no está motivando un mayor nivel de difusión sobre sostenibilidad. De hecho, nuestros resultados indican que los GR divulgan un mayor volumen de información sobre sostenibilidad, lo que podría indicar que el proceso de descentralización que ha vivido España, origen de las Comunidades Autónomas, podría estar impulsando la divulgación de

información sobre sostenibilidad como consecuencia de las necesidades de legitimación de este nivel de gobierno.

Décima. En los dos niveles gubernamentales objeto de nuestro análisis comparativo, la información más divulgada es la de carácter social. Esto podría deberse al incremento en la sensibilidad de los gobernantes acerca de las necesidades sociales de la población, ya sea por demandas de los *Stakeholders* o por cuestiones de legitimación de las acciones de los gobiernos hacia segmentos de población que requieren mayores recursos. Resulta llamativo que, para ambos niveles de gobierno, la información de carácter económico, tradicionalmente divulgada mediante las cuentas anuales, presente un nivel de divulgación intermedio entre el mayor y el menor nivel de difusión. Además, mientras que en los GL la información menos divulgada es la de carácter medioambiental, en los GR la información que alcanza un nivel de información menor es la de carácter general.

Decimoprimera. El estudio de los posibles factores influyentes en la divulgación de información por parte de los GL nos ha permitido concluir que para algunas de las variables usadas en estudios previos –el tamaño poblacional, el acceso a Internet o el nivel educativo de la población-, que fueron consideradas influyentes en el nivel de difusión de información, en nuestro trabajo no hemos obtenido evidencia empírica de su influencia sobre la divulgación de información sobre sostenibilidad.

Decimosegunda. Entre las variables que, según los resultados obtenidos en nuestros estudios, sí parecen incidir en la divulgación de información sobre sostenibilidad, se encuentra la población dependiente. Esta variable tiene una influencia fuerte y positiva en la divulgación de información sobre sostenibilidad, lo que podría deberse a la importancia de las demandas específicas de este grupo de *Stakeholders*.

Decimotercera. Otra de las variables que los resultados de nuestro estudio revelan como influyentes en la divulgación de información sobre sostenibilidad es la autonomía financiera de los GL. Aunque trabajos previos a nivel teórico (en particular los basados en la Teoría de la Legitimidad) han puesto de manifiesto

que el incremento en las transferencias procedentes de otras administraciones producen un aumento en la transparencia financiera, los resultados de nuestros estudios indican que cuanto mayor es la autonomía financiera, mayor volumen de información sobre sostenibilidad es divulgada. Por tanto, parece que la autonomía financiera no ocasiona la misma repercusión en la divulgación de información financiera que en la difusión de información sobre sostenibilidad

Decimocuarta. La presión fiscal es otra variable para la que hemos obtenido evidencia de su influencia en la divulgación de información sobre sostenibilidad en los GL. Los resultados de nuestro trabajo arrojan una relación de signo negativo entre la presión fiscal y la divulgación de información sobre sostenibilidad mientras que, en la literatura previa se obtenido evidencia de la existencia de una relación positiva entre presión fiscal y divulgación de información. A nivel teórico, y de acuerdo con la Teoría de los *Stakeholders*, diferentes niveles de presión fiscal deberían producir distintas demandas por parte de los contribuyentes. Los resultados obtenidos en nuestro estudio, donde la relación entre presión fiscal y divulgación de información es de signo negativo, podrían interpretarse de dos maneras. Por un lado, las demandas de información pública sobre sostenibilidad parecen no depender del nivel de impuestos que se paguen. Por otro, es posible que los gobernantes locales consideren que las variaciones en los niveles de impuestos no influyan en las necesidades de información de los ciudadanos acerca de la sostenibilidad.

Decimoquinta. Tanto el hecho de que la información más divulgada sea la de carácter social como que la población dependiente sea la variable que explica de manera más robusta la divulgación de información sobre sostenibilidad, parecen apuntar que la Teoría de los *Stakeholders* proporciona un mejor marco teórico que la Teoría de la Legitimidad a la hora de explicar las motivaciones que llevan a los GL a difundir información sobre sostenibilidad.

Decimosexta. En el caso de los GR, los resultados del análisis de los posibles factores influyentes en la divulgación de información sobre sostenibilidad muestran que no hemos podido corroborar la influencia de variables como la competencia política, el acceso a Internet y la autonomía financiera. Sin embargo, trabajos

previos sí encontraron evidencia de una relación positiva de éstas variables con la divulgación de información, sobre todo de información financiera.

Decimoséptima. Los resultados de nuestros estudios muestran que el tamaño poblacional está positivamente relacionado con la divulgación de información sobre sostenibilidad en los GR. Este resultado se encuentra en línea con lo señalado por estudios previos, que identificaron el tamaño poblacional como un factor influyente en la divulgación de información tanto en GL como en Universidades.

Decimoctava. Por otro lado, nuestra investigación empírica permite concluir que el nivel educativo de la población puede ejercer una influencia positiva en la difusión de información sobre sostenibilidad por parte de los GR. Este resultado coincide con los obtenidos en trabajos previos donde se halló una relación significativa y de signo positivo entre el nivel de educación y la divulgación de información financiera por parte de los GL.

Decimonovena. El último factor determinante hallado en nuestros estudios que puede influir en la divulgación sobre sostenibilidad en los GR responde al volumen de gastos medioambientales. La literatura previa no ha analizado la relación de esta variable con la divulgación de información. Por tanto, nuestros trabajos amplían las variables influyentes en la divulgación de información y revelan evidencia de una posible influencia de signo positivo entre los gastos medioambientales y la divulgación de información en los GR.

Vigésima. Por último, los resultados de nuestros estudios ponen de manifiesto que los factores que podrían tener incidencia en la divulgación de información sobre sostenibilidad en los GL (población dependiente, autonomía financiera, presión fiscal), no coinciden con los que podrían estar influyendo en la difusión de las prácticas de sostenibilidad por parte de los GR (tamaño poblacional, nivel educativo, gastos medioambientales). Además, nuestros resultados no permiten obtener evidencia empírica de la influencia que pueden ejercer, sobre la divulgación de información sobre sostenibilidad, en ambos niveles gubernamentales, otros factores como el acceso a Internet o la competencia

política. Trabajos previos hallaron relaciones significativas de ambos factores con la divulgación de información.

2. FUTURAS INVESTIGACIONES

Los resultados de este trabajo han puesto de manifiesto el interés de desarrollar investigaciones futuras, entre las que destacan las siguientes.

Por un lado, podría ser relevante ampliar nuestro objeto de estudio a otros contextos, completando la muestra con gobiernos locales de otros países y comparando con los resultados obtenidos para el caso de España. En esta misma línea, también podría generar nuevo conocimiento el estudio comparativo de la difusión de información sobre sostenibilidad en gobiernos locales de con diversos tamaños poblacionales, empleando criterios de segmentación de la muestra generalmente admitidos para distinguir entre grandes, pequeños y medianos.

Por otra parte, hemos observado que la heterogeneidad de la información divulgada puede deberse a la influencia de los diferentes grupos de interés en las diferentes áreas o servicios. Por lo tanto, sería interesante profundizar en el análisis e identificación de los principales *Stakeholders* en el ámbito de la sostenibilidad por parte de los gobiernos, en la indagación en metodologías de trabajo dirigidas a la identificación de criterios de selección de estos grupos de interés, y en el estudio de las demandas de información de los mismos.

Además, otra línea de investigación futura, con el objetivo de mejorar el posible valor explicativo de las distintas variables, sería ampliar el alcance del estudio estadístico complementándolo con el análisis de otras variables que pudieran ejercer influencia en la divulgación de información de sostenibilidad (tales como deuda, el número de empleados públicos, permanencia de partidos en el gobierno, las formas de gestión y el ingreso per cápita). Asimismo, también puede resultar interesante el examen de la estructura, contenido y formato de una Memoria de Sostenibilidad estandarizada para la emisión de información sobre sostenibilidad por parte de las entidades públicas.

Finalmente, también nos parece interesante el análisis del establecimiento de protocolos para mejorar la coordinación entre los distintos departamentos

gubernamentales con respecto a la transparencia de la información sostenibilidad, el análisis de las políticas de comunicación para sensibilizar a los empleados públicos del nivel educativo de la población y de las necesidades de información del público, la identificación de los actores y de sus demandas con respecto de los informes de sostenibilidad, con especial atención a grupos como la población dependiente y los desempleados.