



HACIA LA DIVULGACIÓN DE INFORMACIÓN DE SOSTENIBILIDAD EN EL SECTOR PÚBLICO

TOWARDS SUSTAINABILITY REPORTING IN THE PUBLIC SECTOR

VICENTE MONTESINOS JULVE¹
ISABEL BRUSCA ALIJARDE²

RESUMEN

La divulgación de información no financiera ha recibido un impulso importante en los últimos años y, con independencia del país e incluso del continente, parece existir cierto consenso a nivel global sobre la necesidad de extender las obligaciones de divulgación de información financiera de las empresas a la información de tipo no financiero, que permita dar cuenta de su impacto, por ejemplo, desde una perspectiva social y medioambiental. Esta tendencia ha calado también en el sector público y cada vez existen más iniciativas para que las administraciones públicas incluyan también información no financiera en sus informes, si bien hay que reconocer que los esfuerzos son más

-
- 1 Catedrático Emérito en Economía Financiera y Contabilidad, Facultad de Economía, Universidad de Valencia, España. Correo electrónico: vicente.montesinos@uv.es.
ORCID: 0000-0001-7933-0595.
 - 2 Catedrática en Economía Financiera y Contabilidad, Facultad de Economía y Empresa, Universidad de Zaragoza, España. Correo electrónico: ibrusca@unizar.es.
ORCID: 0000-0002-2897-1744.

Código JEL: H83, Q56.

Fecha de recepción: 13/07/2022

Fecha de aceptación: 23/09/2022

DOI: <https://doi.org/10.18601/16577175.n31.02>

recientes y menos generalizados y todavía queda mucho camino por recorrer. La relevancia de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), y el compromiso de las administraciones para alcanzarlos, pueden ser un impulso importante para lograr avances en este camino. Este artículo se ocupa brevemente de la relevancia de la información no financiera en las administraciones públicas, las principales iniciativas llevadas a cabo en el contexto internacional y los retos a los que se enfrentan las administraciones para dar cumplimiento a esta demanda de la sociedad, entre los que se incluyen proporcionar información sobre su contribución a los ODS.

Palabras clave: administraciones públicas; desarrollo sostenible; información integrada; ODS; rendición de cuentas.

ABSTRACT

Non-financial reporting has received an important boost in recent years, and regardless of the country and even the continent, there seems to be a certain global consensus on the need to extend accountability requirements of companies to sustainability reporting, in order to inform stakeholders about the impact of the activities, for example, from a social and environmental perspective. This trend has also found its way into public sector and there are more and more initiatives for public administrations to also include non-financial information in their reports, although it must be recognized that the efforts are more recent and less generalized and there is still a long way to go. The relevance of the Sustainable Development Goals and the commitment that the administrations have to achieve them, can be an important boost to achieve progress on this path. This paper presents the relevance of non-financial information in public administrations, analyzing the main initiatives carried out in the international context and the challenges that administrations face to comply with this demand, highlighting the need to provide information on their contribution to the Sustainable Development Goals.

Keywords: accountability, integrated reporting, public administrations, SDGs, sustainable development.

INTRODUCCIÓN

La presentación de información financiera tiene como objetivo lograr que los distintos usuarios puedan tomar decisiones mejor informadas, pero hace ya unos años que se considera insuficiente para satisfacer las necesidades de los distintos grupos de interés, habiendo surgido los informes de responsabilidad social, de gobierno corporativo y de sostenibilidad, como complementos fundamentales que permiten mostrar la gestión llevada a cabo desde una perspectiva que supera lo estrictamente financiero, abarcando áreas como lo social o lo medioambiental. La crisis financiera, el cambio climático y, más recientemente, la pandemia del COVID

19, han puesto todavía más de relieve la importancia de contribuir a la sociedad no sólo en términos económicos sino también sociales y medioambientales (Cohen, 2021; Stefanescu, 2021).

En algunos países la información ha adquirido carácter obligatorio para las empresas, y han sido los propios organismos reguladores los que han tratado de dar respuesta a las demandas de información (Adams y Abhayawansa, 2022). Es el caso, por ejemplo, de la Directiva 2014/95/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, del 22 de octubre de 2014, por la que se modificó la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información no financiera e información sobre diversidad de determinadas grandes empresas y grupos, lo que supuso un desafío para los países miembros. La Directiva ha sido traspuesta a las normativas nacionales de los países miembros de la Unión Europea, y en la actualidad en todos ellos se requiere la presentación de información no financiera de las empresas de mayor tamaño. Actualmente la Directiva está en fase de revisión y existe ya una propuesta de directiva de información corporativa en materia de sostenibilidad (Comisión Europea, 2021), en la que se establece la elaboración de unas normas europeas de información sobre sostenibilidad.

Así, lo que en principio parecía una moda, poco a poco se ha venido consolidando en la cultura empresarial y se ha normalizado en los organismos reguladores. Pero no solo las empresas con obligación de divulgar la información la elaboran, sino que son muchas las que de forma voluntaria elaboran informes de sostenibilidad o de responsabilidad social para ganar la confianza de sus grupos de interés, entre ellos los clientes, los proveedores, los trabajadores, o incluso los propios ciudadanos, además de sus inversores.

En el sector público, y basado fundamentalmente en los fines de prestación de servicios que le han sido asignados, existe consenso acerca de la insuficiencia de la información financiera y la necesidad de completarla con información no financiera, haciendo referencia habitualmente a los indicadores de gestión o *performance* (Abhayawansa *et al.*, 2021). Así, es normal encontrar entre esos indicadores medidas que hacen referencia al desempeño social y medioambiental de las administraciones.

Sin embargo, la elaboración de informes de responsabilidad social o de sostenibilidad de las administraciones públicas está menos extendida, siendo este un reto que deben asumir en un futuro próximo (Shil y Chowdhury, 2018; Stefanescu, 2021). Los recientes desarrollos que están teniendo lugar a nivel internacional plasman la relevancia de la información de sostenibilidad en el ámbito de las administraciones, y la necesidad de llevar a cabo un proceso de normalización, similar al que está teniendo lugar en el sector empresarial (Manes Rossi *et al.*, 2020; Stefanescu, 2021). Asimismo, el compromiso de las administraciones públicas con la Agenda 2030, aprobada por la Organización de Naciones Unidas (ONU) en 2015, y los 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) contenidos en ella (ONU, 2015), requiere que las administraciones den cuenta de su contribución al cumplimiento de los mismos, haciendo todavía más relevante la información sostenible (Kaur y Lodhia, 2019; Guerrero-Gómez *et al.*, 2021; Lauwo *et al.*, 2022).

En este trabajo se analizan, en primer lugar, las principales iniciativas en la presentación de información no financiera que han ido emergiendo, poniendo de relieve su origen y el desarrollo que han tenido en la práctica en las administraciones públicas. Posteriormente, se aborda el actual debate sobre la normalización de la información de sostenibilidad en el sector público, así como el papel de las administraciones para alcanzar los ODS y la consiguiente necesidad de revelar información sobre su contribución en esta meta, lo cual se torna en una oportunidad para consolidar la elaboración de informes no financieros en las administraciones públicas.

El trabajo se estructura del siguiente modo: tras esta introducción nos referimos a la conveniencia y el reto futuro que puede suponer la información no financiera en el sector público; seguidamente se estudian la información sostenible integrada, el estado de información no financiera y el informe popular como alternativas ofrecidas desde la literatura y la normativa. En el cuarto punto se analiza el actual debate sobre la normalización de la información de sostenibilidad en el sector público, y en el quinto se estudia el papel de las administraciones para alcanzar los ODS, así como la necesidad de ampliar las obligaciones de rendición de cuentas a esta área, proponiendo la elaboración de informes no financieros que incluyan las actuaciones de las administraciones en cada una de las áreas recogidas en los ODS. El trabajo finaliza con las principales conclusiones y las implicaciones que estas tienen en la práctica.

I. LA RENDICIÓN DE CUENTAS DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS Y SU EXTENSIÓN A LA INFORMACIÓN SOSTENIBLE

Las administraciones públicas gestionan los recursos de los ciudadanos y les prestan servicios, pero no existe una relación directa entre los ingresos recibidos y los servicios prestados, por eso la rendición de cuentas ha sido un eje fundamental de la gestión pública, basada en la obligación de proporcionar información sobre el adecuado uso de los recursos. Este es precisamente uno de los objetivos de la información contable y financiera, además de contribuir en la toma de decisiones de los gestores públicos y la buena gobernanza.

Prácticamente desde su origen los modelos de información financiera han estado sometidos a debate en el sector público, argumentando por ejemplo que las diferencias con las empresas particulares podían poner en duda la adecuación de los tradicionales sistemas de devengo. A pesar de ello, hoy en día parece existir consenso en que la gestión pública requiere implementar sistemas de devengo que permitan mostrar el impacto que las decisiones tienen en los recursos económicos y financieros. En la mayoría de países las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) (International Public Sector Accounting Standards –IPSAS–) sirven de referencia para la normalización de los modelos de información financiera de devengo (Polzer *et al.*, 2021). Este objetivo de normalización de la información financiera se ha plasmado también en la Unión Europea y existe un

proyecto para la elaboración de las Normas Europeas de Contabilidad del Sector Público (EPSAS), que toman también como referencia las IPSAS (Mann *et al.*, 2019). En muchos países, especialmente en Europa continental, este modelo coexiste con sistemas presupuestarios basados en caja o caja modificada, que son utilizados para aprobar planes económicos que reflejen la voluntad política y sirvan de guía en las actuaciones públicas (van Helden y Reichard, 2018).

Precisamente por las diferencias con las empresas, y por las limitaciones de la información financiera para demostrar el cumplimiento de los objetivos de las administraciones, prácticamente desde las primeras iniciativas de normalización contable del sector público se consideró que la información no financiera debía formar parte de los informes anuales de las administraciones públicas. En ese sentido cabe mencionar el Concept Statement n.º 2 Service Efforts and Accomplishments Reporting, emitido por el Governmental Accounting Standards Board (GASB, 1994), posteriormente modificado mediante el GASB Concept Statement n.º 5 (GASB, 2008), en el que se pronunció respecto de la necesidad de incluir en los informes financieros la información sobre los esfuerzos y logros alcanzados, lo que posteriormente se ha denominado *performance reporting*. En el mismo sentido se pronunció la Guía de Práctica Recomendada n.º 3 del International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB, 2015), en la que se recomienda a las administraciones públicas incluir en las cuentas anuales la información sobre la gestión llevada a cabo en la prestación de los servicios, y en concreto respecto de los objetivos, los logros alcanzados y el coste de los servicios.

En definitiva, la información financiera tradicional se ha revelado como insuficiente, considerando que los objetivos de las administraciones van más allá de lo estrictamente financiero. Por ello la divulgación de información no financiera debe estar dentro de la agenda de cualquier administración pública.

Como área específica, dentro de la información de tipo no financiero requiere especial atención la información de sostenibilidad, o lo que en el sector empresarial se ha denominado información no financiera propiamente dicha, centrada en los aspectos sociales, medioambientales y de gobernanza (Manes-Rossi *et al.*, 2020; Agliata *et al.*, 2022).

Aunque la simple obligación de rendir cuentas debe entenderse suficiente justificación para que estas entidades divulguen información de sostenibilidad, la teoría de los *stakeholders* (Roberts, 1992; Chen y Roberts, 2010), ampliamente utilizada en el sector empresarial para justificar la divulgación de información sostenible, sería plenamente aplicable en este caso. También la teoría de la legitimidad puede ser utilizada para argumentar la divulgación de información sostenible en el sector público (Farneti *et al.*, 2019; Bonson *et al.*, 2020). De hecho, uno de los problemas que más preocupan a gobernantes y políticos es la pérdida de confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas, agravada como consecuencia de las crisis económicas, sociales y/o sanitarias. Sin duda, el hecho de informar a la ciudadanía respecto del uso sostenible de los recursos públicos puede incrementar la legitimidad

de las instituciones y sus gobernantes, así como incentivar la participación de los ciudadanos en las actividades públicas (Biondi y Bracci, 2018).

De acuerdo con la Global Reporting Initiative (GRI, 2021), además de esta obligación de transparencia y rendición de cuentas, las administraciones públicas tienen que dar ejemplo de desarrollo sostenible y de divulgación de información sobre el impacto de sus políticas.

A continuación nos referimos a las distintas alternativas e iniciativas implantadas en el sector público para divulgar información de tipo no financiero, en concreto, social y medioambiental.

2. ALTERNATIVAS PARA LA DIVULGACIÓN DE INFORMACIÓN NO FINANCIERA Y DE SOSTENIBILIDAD EN EL SECTOR PÚBLICO: PRINCIPALES INICIATIVAS

2.1. *Los indicadores de gestión (performance reporting)*

Tanto a nivel profesional como académico existe consenso respecto de que el informe anual de las administraciones públicas debe incluir un conjunto de indicadores de gestión que permita cumplir con los objetivos de rendición de cuentas. La publicación de dichos indicadores puede ser una herramienta útil para divulgar información de tipo social y medioambiental, que a su vez podría vincularse a la implantación de un cuadro de mando, o *balance scorecard*, que sea también de utilidad para la gestión (Khalid *et al.*, 2019).

Para tipificar los indicadores se han llevado a cabo numerosas iniciativas, siendo la de los indicadores de economía, eficiencia y eficacia la más clásica. Sin embargo, otras clasificaciones amplían o segmentan dicha tipología al incluir indicadores relacionados con los aspectos sociales y medioambientales. Cabe mencionar que algunas de las propuestas contienen referencias específicas a esta información, como los indicadores de sostenibilidad del documento de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA, 2000), o los indicadores sociales para medir las externalidades recogidos en el documento de Indicadores de Gestión elaborado en España por la Intervención General de la Administración del Estado (2011).

En definitiva, los indicadores de gestión (*performance indicators* o *performance reporting*), que forman parte de la información obligatoria de las administraciones públicas en muchas normativas nacionales, podrían ser una herramienta útil para divulgar información no financiera relativa a la sostenibilidad. De hecho, el IPSASB (2022) apunta que podría entenderse que la información sostenible está incluida en el planteamiento de la Guía de Práctica Recomendada n.º 3, y forma parte de la *performance reporting* que las entidades deberían elaborar.

Sin embargo, en muchas ocasiones los informes anuales de gestión no incluyen los aspectos sociales y medioambientales, dado que falta normalizar su definición y su carácter subjetivo, por lo que se trata de una opción poco utilizada.

2.2. Los informes de responsabilidad social y las memorias de sostenibilidad en el sector público

El concepto de sostenibilidad, con origen en el sector empresarial, ha recibido diversas definiciones (Johnston *et al.*, 2007; Isaksson *et al.*, 2015), y todas ellas hacen referencia a la situación en la que las necesidades de la población actual son satisfechas sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer las suyas. Por eso, la sostenibilidad o desarrollo sostenible ha sido vinculado a conceptos como el triple resultado (social, económico y medioambiental), o las tres Es (Economy, Ecology and Equity). Derivado de la importancia de concienciar para actuar sobre esos aspectos apareció el concepto de responsabilidad social, cuyo objetivo es rendir cuentas de la responsabilidad de la empresa con los grupos de interés, de modo que ya no sólo es importante cuánto se gana, sino también cómo se gana. Por eso, el centro de atención es la creación de valor.

Para proporcionar información sobre el compromiso y la actividad de la empresa con respecto a estos conceptos, surgieron las memorias de responsabilidad social, también denominadas memorias de sostenibilidad, con las que se pretende informar respecto del desempeño desde una perspectiva social y medioambiental, así como del gobierno corporativo, tradicionalmente recogido en el término anglosajón Environmental, Social and Governance (ESG).

Por tanto, las memorias de sostenibilidad son perfectamente aplicables al sector público, donde es posible identificar numerosas áreas de actuación en el ámbito económico, medioambiental y social (Saha y Paterson, 2008). Sin embargo, como se argumenta en el informe del Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA, 2021), no existe todavía una conceptualización de la información sostenible en este sector. Mediante la información de sostenibilidad es posible rendir cuentas a los distintos grupos de interés de las actuaciones en los ámbitos social, medioambiental y de gobierno de la entidad (Manes-Rosi *et al.*, 2020; Stefanescu, 2021).

A diferencia de lo que ocurre en el sector empresarial, se trata de información voluntaria en la mayor parte de las jurisdicciones que, además, está escasamente normalizada (CIPFA, 2021), siendo precisamente este uno de los temas de debate en la actualidad. En un apartado posterior nos referiremos a su normalización en el ámbito del sector público y al grado de aplicación en la práctica.

2.3. Los informes integrados

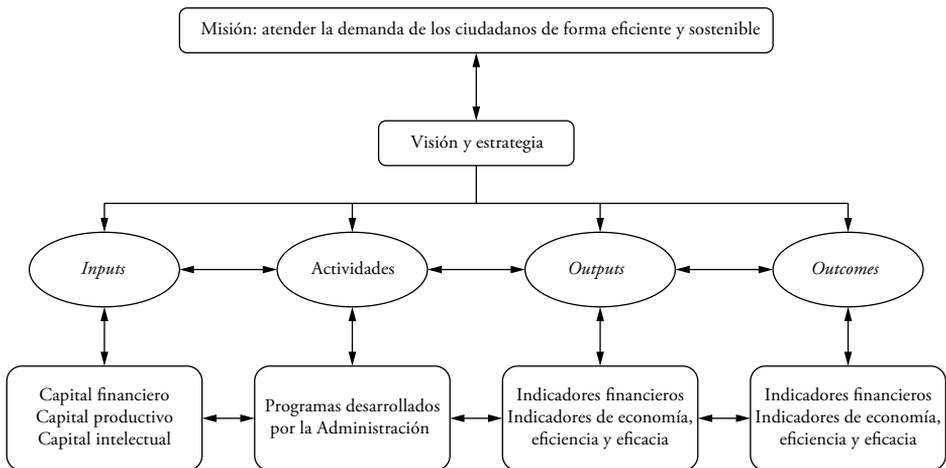
La información integrada, con origen igualmente en el ámbito empresarial, busca presentar un enfoque holístico de la organización, donde la atención se centra en el proceso de creación de valor (International Integrated Reporting Council [IIRC, 2021]). El objetivo es integrar la información financiera con la información sostenible y de gobierno corporativo (Cohen y Karatzimas, 2015).

En 2013 el IIRC elaboró el marco conceptual de la información integrada (IIRC, 2013) con el objetivo de alcanzar su comparabilidad y estandarización, el cual posteriormente fue modificado mediante una nueva versión actualizada en 2021 (IIRC, 2021). Mediante este marco se definen los conceptos fundamentales y los principios básicos que deben guiar la implantación de la información integrada y, aunque fue elaborado para las empresas, el documento indica que puede ser aplicado también a las entidades no lucrativas y a las del sector público, sin perjuicio de las necesarias adaptaciones. El International Sustainability Standards Board (ISSB) de la Fundación International Financial Reporting Standards (IFRS), junto con el International Accounting Standards Board (IASB), serán los responsables de continuar con el enfoque de la información integrada y promover su aplicación práctica en el ámbito empresarial.

El CIPFA y el IIRC (2016) publicaron una guía de aplicación de la información integrada en el sector público como una herramienta para rendir cuentas a los *stakeholders* y grupos de interés, además de proporcionar información útil para la toma de decisiones sobre la prestación de servicios sostenibles. En concreto, la guía permite centrar la atención en la creación de valor de la prestación de servicios desde las perspectivas económica, social y medioambiental, y considerar en las decisiones estratégicas de la organización todos los recursos utilizados para la prestación de servicios y sus interrelaciones, abordando los impactos sociales y medioambientales, además de los financieros.

Lo anterior requiere, además, definir los recursos o capitales disponibles que permiten cumplir con la misión de acuerdo con las estrategias establecidas. La figura 1 sintetiza el proceso de creación de valor en el sector de la administración pública, y recoge los principales elementos a considerar, siendo la misión de la organización el eje fundamental.

Figura 1. El proceso de creación de valor en las administraciones públicas



Fuente: Brusca y Labrador (2017).

En definitiva, la información integrada ofrece excelentes oportunidades para el sector público (Cohen y Karatzimas, 2015; Montecalvo *et al.*, 2018), puesto que permite un enfoque holístico de la entidad, aspecto poco extendido en la práctica.

2.4. La información popular y el informe para el ciudadano

Otra alternativa para presentar información no financiera y de sostenibilidad es la información popular, entendida como aquella dirigida al ciudadano común, y cuya presentación debe basarse en criterios distintos a los tradicionales del informe financiero (Biondi y Bracci, 2018; Manes-Rossi *et al.*, 2019), de forma que quienes no son expertos en materia contable puedan entenderla. Esta iniciativa surgió a finales de los 90 en Estados Unidos (Carpenter y Sharp, 1992), donde mayor relevancia ha adquirido, con el apoyo fundamentalmente de los organismos profesionales y normalizadores. Por ejemplo, la Government Financial Officers Association (GFOA) propone la elaboración de un informe popular dirigido a los ciudadanos.

En todo caso, se trata de brindar información con objetivos y contenidos diferentes a los del informe financiero anual de forma que el ciudadano pueda entender y valorar la gestión llevada a cabo por la Administración. Dicha información puede ser financiera, de gestión, social o medioambiental y utilizar formatos de presentación más visuales, como cuadros, gráficos, etc.

Este tipo de informes está muy extendido en Estados Unidos (Yusuf *et al.*, 2013; Manes-Rossi *et al.*, 2020) y Canadá, pero ha tenido menor aceptación en Europa, aunque cada vez existe mayor conciencia respecto de la importancia de que el ciudadano común los entienda (Van Helden y Reichard, 2019). Sin duda, se trata de un reto para nuestras administraciones futuras, toda vez que los métodos de rendición de cuentas utilizados hasta ahora difícilmente pueden llegar al ciudadano, de forma que algunos autores proponen combinarlos con el informe popular (Cohen y Karatzimas, 2015; Agliata *et al.*, 2022).

3. LA INFORMACIÓN DE SOSTENIBILIDAD EN EL SECTOR PÚBLICO

3.1. La normalización de la información de sostenibilidad en el sector público

La normalización de la información sostenible ha recibido en los últimos años un fuerte impulso, de suerte que hoy en día es posible identificar hasta doce marcos de referencia (CIPFA, 2021), aunque ninguno de ellos está destinado específicamente al sector público. La literatura refleja claramente la falta de normas y referentes para la elaboración de dicha información (Shil y Chowdhury, 2018).

Tradicionalmente la GRI ha sido considerada de facto un organismo emisor de normas internacionales que permitan brindar una información sostenible mediante principios y criterios, y aunque las normas han estado centradas en el sector empresarial, donde han servido de guía para elaborar informes de sostenibilidad

a nivel global, en 2005 emitió la versión piloto de un suplemento para el sector público (GRI, 2005).

También emitió la guía para diseñadores de políticas –*policy makers*– (GRI, 2021: 13) en la que hace énfasis en la aplicabilidad de las normas para todo tipo de organizaciones, incluyendo las del sector público, que además de ser transparentes con sus *stakeholders*, deben dar ejemplo, incentivándolas a publicar información de sostenibilidad. Además, señala dos opciones para elaborar la información de sostenibilidad:

1. Desde la perspectiva de la misión: ¿Cómo ha cumplido la organización con los ODS en la prestación de los servicios?, y
2. Desde la perspectiva organizacional: ¿En qué medida y cómo las actividades se llevan a cabo de manera que se considere el impacto en el desarrollo sostenible?

El pronunciado interés de los gobiernos y de los organismos reguladores por normalizar e introducir obligatoriedad en la información de sostenibilidad divulgada por las empresas, con un claro ejemplo en la Unión Europea, ha tenido respuesta a nivel institucional con la creación del ISSB en el seno de la Fundación IFRS, con el objetivo de avanzar en la comparabilidad de la información sostenible. El ISSB es ahora el encargado de elaborar las normas internacionales de información sostenible, asumiendo así la responsabilidad de las normas emitidas hasta ahora por el Sustainability Accounting Standards Board (77 normas específicas para empresas), y también de los principios para la información integrada.

El ISSB (2022) ha publicado ya dos borradores de normas –Climate-related Disclosures Exposure Draft y General Requirements for Sustainability-related Disclosures Exposure Draft–, en los cuales se han tenido en cuenta las normas del SASB. En ambos casos se trata de normas dirigidas exclusivamente a las empresas.

De forma paralela a los avances internacionales, la propuesta de una Directiva sobre Informes de Sostenibilidad Corporativa establece las bases para la creación de un cuerpo de normas europeas de sostenibilidad, asignando la labor de elaborarlas al European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), el cual ya ha publicado un primer borrador. Esta localización-europeización de las normas de sostenibilidad, frente a la globalización de las normas de información financiera por las que se ha apostado, ha sido recibida por los profesionales con cautela y sorpresa.

A pesar de todos estos avances en el proceso de normalización de los informes de sostenibilidad en el sector empresarial, para las administraciones públicas todavía no existe ningún tipo de normas específicas que sirvan de guía a nivel internacional. Así, dado que, al menos en principio, las normas del ISSB no son aplicables al sector público, el organismo encargado de emitir las NICSP ha llevado a cabo recientemente una consulta pública con objeto de debatir su papel en la elaboración de normas de sostenibilidad para el sector público (IPSASB, 2022), y en concreto si se debería elaborar una guía de información sobre sostenibilidad. Como se deduce de la consulta, parece que la opción más viable, al igual que ocurriera con las normas

internacionales de información financiera, es que el IPSASB aproveche la estructura creada por el ISSB y, utilizando las normas aprobadas para el sector empresarial, desarrolle normas sobre información sostenible para el sector público. De hecho, en la consulta se propone que las primeras normas incluyan información general relacionada con la sostenibilidad e información sobre cambio climático, que son también los borradores de norma emitidos por el ISSB.

Aprovechar la estructura creada para el sector empresarial tiene numerosas ventajas, pero también se corre el riesgo de que no se consideren suficientemente las particularidades de las administraciones públicas cuando se elaboren las guías o las normas. A este respecto el documento del IPSASB (2022) señala las principales diferencias en el desarrollo de guías de sostenibilidad para el sector público: en su mayor parte las transacciones económicas no tienen un intercambio directo; el presupuesto juega un papel fundamental; se debe analizar la naturaleza de los programas de las administraciones públicas y su permanencia en el tiempo, así como la naturaleza y el propósito de sus activos y pasivos; el papel regulador de las entidades del sector público y la relevancia de la información estadística.

Como indica la GRI (2021), es menos importante definir la lista de la información que se va a divulgar, que hacer una conexión entre lo que la entidad debe informar y para quién. Por eso es fundamental contar con una guía que pueda ser de utilidad para las administraciones que se embarcan en esta tarea, y que sirva de acelerador para elaborar memorias de sostenibilidad que den cuenta de la prestación de servicios sostenibles y del impacto de las actividades de las administraciones públicas.

3.2. La información de sostenibilidad en el sector público: situación actual y retos futuros

Tanto en la literatura como en la práctica parece existir consenso acerca de los beneficios de la divulgación de información de sostenibilidad, así como del necesario compromiso de las administraciones públicas para rendir cuentas, pero no solo en términos financieros, sino también en términos sociales y medioambientales. Sin embargo, diversos estudios constatan que la elaboración de memorias de sostenibilidad no ha sido muy extendida en el sector de las administraciones públicas, con excepción de algunos países, como Australia y Nueva Zelanda que son los que mayormente la han aceptado (Montesinos y Brusca, 2019; CIPFA, 2021). La misma carencia se ha observado también en la investigación relativa a la información de sostenibilidad en el sector público, donde todavía son escasos los trabajos que analizan esta área (Fusco y Ricci, 2018), aunque han cobrado un progresivo interés en los últimos años.

De acuerdo con Larrán *et al.* (2019), las entidades más receptivas a la elaboración de memorias de sostenibilidad han sido las universidades. En el sector de las administraciones locales ha habido también algunas entidades pioneras (*early adopters*) que han adherido a la divulgación de información sostenible (Niemann y Hoppe, 2018), e incluso podría ser considerada una moda (Shil y Chowdhury,

2018). Sin embargo, como apuntan Niemann y Hoppe (2018), a pesar de los beneficios reportados, tanto desde la perspectiva de la rendición de cuentas como de la gestión, se percibe “cierta fatiga y discontinuidad” en la elaboración de memorias de sostenibilidad. De hecho, haciéndose eco de esa “fatiga de información”, en la base de datos de la GRI (no accesible para este momento) se observa la existencia de algunas entidades que han elaborado sus informes de sostenibilidad de forma esporádica, siendo pocas las que han mantenido una continuidad (Montesinos y Brusca, 2019).

En todo caso, aunque la elaboración de memorias de sostenibilidad está poco extendida en la práctica de las entidades locales, numerosos trabajos dan cuenta de la divulgación de la información relativa a los aspectos sociales y medioambientales en la web, tanto en Europa (Navarro Galera *et al.*, 2014) como en Australia (Hossain, 2018) y Latinoamérica (León-Silva *et al.*, 2022), o incluso en las redes sociales (Bonsón *et al.*, 2020); es decir que aunque no exista un informe específico o memoria de sostenibilidad estructurada, en algunos casos la información se proporciona en la web, pero muchas veces con contenidos inferiores a lo esperado. En ocasiones la ausencia de un marco normativo de referencia ha servido de argumento para su explicar su escasa generalización, aunque las entidades que han optado por elaborar informes de sostenibilidad han considerado las normas de la GRI como referencia (Niemann y Hoppe, 2018).

Un informe elaborado recientemente por el CIPFA (2021) de Reino Unido resume, “en un estado muy inicial”, la elaboración de memorias de sostenibilidad y la divulgación de información sobre el cambio climático, y da cuenta de la existencia de algunas jurisdicciones en las que ya se ha adaptado el informe anual para incluir en él la información sobre el cambio climático o los riesgos de sostenibilidad y su impacto en la situación financiera de la entidad. Entre las barreras encontradas el CIPFA (2021) menciona diversos aspectos que influyen en el alcance y la orientación de la información sostenible, y que pueden afectar la forma en que se elaboran los informes, entre ellos la falta de normas específicas para el sector público y las diferencias con las empresas.

La implementación de informes de sostenibilidad en el sector público es un reto futuro no exento de dificultades, y que conviene realizar de una forma progresiva; por ejemplo, mientras se aprueban las normas o guías de sostenibilidad para el sector público se pueden aprovechar los marcos existentes, como el de la GRI, aunque lo más importante es definir el objetivo y alcance del informe. Otros aspectos que también se deben considerar son las bases de datos estructuradas para elaborar el informe, así como el apoyo de los políticos para impulsar la información de sostenibilidad y la formación de expertos en ese ámbito (CIPFA, 2021).

La integración de los informes de sostenibilidad y financieros que ofrecen una visión holística de la gestión llevada a cabo por la organización, puede ser la meta a mediano y largo plazo, ya que es importante evitar tanto las duplicidades de información como la sobreinformación. Además, dicha integración permitirá involucrar a los diferentes grupos de interés integrados por no expertos en la definición de

la información, para que desarrollen *ad hoc* un informe de fácil comprensión, en lo que podríamos denominar el informe popular integrado. La información sobre los ODS debe ocupar un lugar primordial en este informe, teniendo en cuenta su relevancia en cualquier administración, como se constata en el siguiente apartado.

4. LA INFORMACIÓN SOBRE CONTRIBUCIÓN A LOS ODS EN LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

El logro de los ODS se ha convertido en un reto generalizado para las empresas, las administraciones, las entidades no lucrativas y los ciudadanos en general, especialmente tras los efectos de la pandemia de COVID, siendo además necesaria la alianza y cooperación entre todos esos agentes. Desde una perspectiva interna de diseño de políticas que faciliten el cumplimiento del compromiso de las administraciones públicas para alcanzar los ODS es importante incluir la planificación estratégica (organizacional y de desarrollo de actividades) de las administraciones (Guarini *et al.*, 2021) con el fin de que sirva de guía, y crear una adecuada estructura en la organización que permita alinear y coordinar la actividad en los diferentes departamentos.

Sin duda el esfuerzo de las administraciones para llegar a esta meta forma parte de su cooperación con la sostenibilidad y requiere una rendición de cuentas a los ciudadanos sobre dichas acciones (Agliata *et al.*, 2022), la cual es fundamental para la buena gobernanza (Bowen *et al.*, 2017; Lauwo *et al.*, 2022). Por eso, las administraciones han comenzado a proporcionar información sobre el cumplimiento de los ODS.

En ocasiones dicha información se proporciona en un informe específico, y en otras forma parte del informe de sostenibilidad. Además, algunas entidades optan por divulgar la información a través de la web en lugar de elaborar un informe estructurado, aunque en la mayoría de los casos es una información concreta y en ocasiones centrada específicamente en alguno de los ODS.

La International Federation of Accountants (IFAC) publicó unas recomendaciones de información sobre los ODS (Adams *et al.*, 2020) dirigidas a todo tipo de organizaciones, incluidas las entidades del sector público, en las que se definen el marco y los conceptos fundamentales, uno de los cuales, de acuerdo con dicho documento, es la creación de valor a largo plazo para la organización y para la sociedad, el cual debe alinearse con los ODS. El documento de la IFAC (Adams, 2020) establece cuatro áreas de información: gobierno corporativo; orientación de la gestión; estrategia y objetivos, y resultados. Además, se recomienda introducir el pensamiento integrado estableciendo una continua comunicación con los *stakeholders*.

Aunque las recomendaciones de la IFAC son una guía muy útil para facilitar la labor de las organizaciones, en concreto de las administraciones públicas, sería conveniente desarrollar un conjunto de indicadores que permitan medir su contribución a la consecución de los ODS. La propia ONU (2017, 2020) ha establecido un conjunto de indicadores que pretenden hacer un seguimiento de los avances hacia

la consecución de los 17 ODS. Los informes están previstos a nivel macroeconómico, pero la falta de referencias para elaborar informes a nivel microeconómico puede ser sin duda un elemento que retrase o dificulte la rendición de cuentas, y además obstaculice la comparabilidad de la información. Sin adecuados marcos de referencia existe un gran riesgo de que estos informes solo sean una carga más para los gobiernos, sin producir los efectos esperados en términos de una mejor rendición de cuentas (Niemann y Hope, 2018).

A este respecto cabe señalar que existen ya diversas propuestas de indicadores de ODS para las entidades locales, en ocasiones de carácter internacional, como la desarrollada por la Red United4 Smart Sostenible Cities (U4SSC, 2017) para las *smart cities*, y otras de alcance nacional, como el definido por la asociación de municipios flamencos (Association of Flemish Cities and Municipalities, 2019). En la mayor parte de las recomendaciones y propuestas los indicadores se basan en los contenidos del marco general de Naciones Unidas (ONU, 2020). Por ejemplo, la propuesta de la U4SSC (2017) contiene un total de 91 indicadores, agrupados en las tradicionales áreas de economía, medioambiente y sociedad, y cultura.

Uno de los problemas a los que se enfrenta la medición del cumplimiento de los ODS es precisamente la debilidad o insuficiencia de los sistemas de información, que en ocasiones no cuentan con los datos suficientes para hacer el seguimiento. Se requiere, entonces, contar con sistemas de información unificados que permitan elaborar los indicadores de cumplimiento de los ODS. La utilización de las nuevas tecnologías y la ampliación de los sistemas de información contable y financiera incorporando la no estrictamente financiera deberían facilitar el desarrollo de sistemas de información integrada.

En la literatura existen pocos trabajos e investigaciones respecto de las experiencias de las administraciones públicas en la presentación de informes relacionados con los ODS. Una de las herramientas más utilizadas por la administración central para introducir los ODS, tanto en la gestión como en la rendición de cuentas, son los presupuestos (Mulholland y Berger, 2019). El objetivo es identificar el esfuerzo presupuestario que cada política de gasto realiza para el logro de los ODS.

En el ámbito de las entidades locales la situación es bastante heterogénea, con grandes diferencias entre países y también dentro del mismo país. Guerrero-Gómez *et al.* (2021) analizan una muestra de gobiernos locales en América Latina, evidenciando que algunos factores, como el tamaño de la población, el nivel educativo, el desempleo, la calidad de la legislación y la corrupción política, influyen en la transparencia relacionada con el cumplimiento de los ODS. Lauwo *et al.* (2022) examinan cómo se han implementado los ODS en Tanzania, considerando en particular los mecanismos de gobernanza y rendición de cuentas, y revelan que las estructuras verticales formales han creado un entorno difícil para las colaboraciones de múltiples partes interesadas y han sido un obstáculo para la localización de la rendición de cuentas. Además, señalan que la falta de sistemas de reporte y rendición de cuentas ha limitado la implementación de los ODS en el país.

De acuerdo con Bebbington y Unerman (2018), la divulgación de la información de los ODS forma parte de las tareas y proyectos que nuestras administraciones deberán abordar en un futuro cercano, y los contables tienen mucho que aportar en ese sentido. Como en otras disciplinas, tenemos que plantearnos qué podemos hacer para cumplir con los ODS, y uno de los retos a los que se enfrenta la profesión en estos momentos consiste en desarrollar sistemas de información que permitan interpretar, medir y analizar la contribución de las entidades a los ODS. Como apuntan estos autores, la investigación en contabilidad también tiene que incorporar los ODS en sus programas de investigación.

CONCLUSIONES

Las características propias de las administraciones públicas, tanto en relación con la procedencia de los recursos como en el destino de sus actividades, ponen de relieve la importancia de la transparencia y la rendición de cuentas. Tradicionalmente esa rendición de cuentas se ha centrado en la información de tipo financiero, siendo objeto de diversas reformas que precisamente han pretendido mejoras para que la información pueda mostrar la imagen fiel y pueda ser útil, tanto desde la perspectiva de la rendición de cuentas como de la toma de decisiones. Dichas reformas han estado guiadas por el deseo de implantar la contabilidad de devengo y aproximarse al sistema contable empresarial, tomando como referencia las IPSAS en buena parte de los países.

Sin embargo, al igual que para los sectores empresarial y no lucrativo no es suficiente con la rendición de cuentas en términos exclusivamente financieros, es necesario extender dicha información e incorporar otros tipos, como el social y el medioambiental, que den cuenta del compromiso de la organización con el desarrollo sostenible. De hecho, existe una fuerte conciencia en cuanto a la relevancia de divulgar información relacionada con los aspectos sociales y medioambientales de las administraciones, y algunas de ellas ya utilizan la web para hacerlo.

Además de rendir cuentas, la información de sostenibilidad puede ser una herramienta útil para legitimar a la organización y sus políticas, y recuperar la confianza de los ciudadanos, que tras la crisis financiera, y más recientemente la crisis sanitaria, han perdido la confianza en las administraciones y en los gobernantes. Es por eso que presentar la información de forma estructurada y accesible debería ser un objetivo para cualquier administración.

Existen varias alternativas para divulgar la información de sostenibilidad, como el informe o los indicadores de gestión, la memoria de sostenibilidad, el informe integrado o el informe popular. En cualquiera de estas alternativas lo importante es informar sobre la creación de valor en un contexto de desarrollo sostenible, por lo que debería centrarse en la misión (prestación de servicios sostenibles) y en el impacto conseguido con las actividades.

La divulgación de información de sostenibilidad está todavía en un estado inicial (CIPFA, 2021) y las distintas alternativas mencionadas están poco extendidas, aunque

existen algunas jurisdicciones en las que ha calado alguna de ellas. Por ejemplo, en Estados Unidos y Canadá es habitual elaborar informes populares, mientras que en Australia y Nueva Zelanda la memoria de sostenibilidad va ganando terreno.

A pesar de todas las ventajas y beneficios atribuidos a la información de sostenibilidad desde una perspectiva conceptual, y del interés de algunas administraciones en incorporarse a esta moda, la información existente constata su falta de periodicidad y cierta fatiga de las administraciones para desarrollar la tarea (Niemann y Hoppe, 2018). Entre las razones argumentadas en la literatura se pueden mencionar la falta de un marco conceptual específico para el sector público que pueda servir de referencia, la falta de formación y cualificación del personal de las administraciones en estos temas, o el poco interés de los políticos por implantar modelos de información que abarquen los aspectos sociales y medioambientales.

Sin embargo, es preciso señalar dos hechos que marcan un cambio a nivel global: la aprobación de los ODS de Naciones Unidas y la pandemia del Covid. El desarrollo sostenible se ha convertido en un objetivo mundial y, además, para todos los agentes, por lo que ahora más que nunca se debe introducir la sostenibilidad en la rendición de cuentas.

Esto se ve reflejado también en el interés de los organismos normalizadores, que ya han hecho eco de la importancia de elaborar guías específicas para las entidades del sector público (CIPFA, 2021; IPSASB, 2022). El proceso de creación de valor de una administración pública tiene algunas características propias, como la procedencia de los recursos y el destino de los mismos que ponen al ciudadano en el eje de su misión. Estas particularidades, así como las peculiaridades de la gestión pública, deben presidir el desarrollo de normas o guías para la elaboración de información sostenible en nuestras administraciones.

En estos momentos la única iniciativa para la normalización de la información de sostenibilidad en el sector público, aunque todavía incipiente, es la recogida en el documento de consulta del IPSASB (2022), en el que se somete a discusión su papel en la información sostenible y si debería emitir una guía al respecto. Por tanto, parece que la solución pudiera ser similar a la adoptada para la información financiera aprovechando el liderazgo del IPSASB y su cercanía con el ISSB, organismo encargado de elaborar las normas internacionales de sostenibilidad. En todo caso, habrá que esperar una propuesta formal del IPSASB sobre el proceso de estandarización, en caso de que asuma dicha responsabilidad.

De forma paralela, ante la relevancia de los ODS las administraciones sienten la necesidad de informar respecto de su contribución, en ocasiones mediante un informe específico y en otras por medio del informe de desarrollo sostenible. El principal problema en este caso es cómo medir la contribución y el impacto de las administraciones en los ODS, ya que, aunque la ONU ha establecido un conjunto de indicadores para evaluar su progreso, estos son utilizados fundamentalmente para realizar análisis macroeconómicos. Existen ya algunas iniciativas para adaptar dichos indicadores a nivel microeconómico para las administraciones públicas, con

objeto de normalizar la información de los ODS, especialmente a nivel de administraciones locales, donde ya hay una propuesta para las *smart cities*.

Sin duda, la información integrada, con una orientación holística y global, puede ser una alternativa con muchas posibilidades para las administraciones, al introducir un cambio en la cultura organizativa, de modo que el eje sobre el que gira la estrategia de la organización es el proceso de creación de valor. Entre los cambios pretendidos con este nuevo modelo se cuentan la utilización de la información estratégica (económica, social y medioambiental) en la toma de decisiones diaria y el fortalecimiento de las relaciones con los distintos *stakeholders*. Esta alternativa permitiría integrar en un único informe tanto la información financiera como la de sostenibilidad, a la vez que incluir a los ciudadanos en la definición del contenido del informe, lo cual aseguraría su comprensibilidad de no expertos en materia contable.

Cabe terminar este artículo remarcando que las administraciones enfrentan un gran reto para integrar en sus procesos estratégicos el desarrollo sostenible y los ODS, además de desarrollar sistemas de información *ad hoc* que permitan rendir cuentas de sus actividades en un marco de sostenibilidad. Se necesita el apoyo de organismos reguladores que elaboren guías específicas para el sector público, así como expertos que formen a los profesionales del sector público, y el deseo y compromiso de los políticos para que este cambio de paradigma sea realmente una nueva forma de gestión y rendición de cuentas de las administraciones públicas. Los contables, encargados de interpretar, medir y describir la realidad, tienen también por delante un reto para que la meta de los ODS sea una realidad, y también los académicos tenemos que aportar con investigaciones como esta que permitan desarrollar un mundo más sostenible.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abhayawansa, S., Adams, C. A. y Neesham, C. (2021). "Accountability and governance in pursuit of Sustainable Development Goals: conceptualizing how governments create value", *Accounting, Auditing & Accountability*, 34(4), 923-945, 10.1108/AAAJ-07-2020-4667.
- Adams, C. A. y Abhayawansa, S. (2022). "Connecting the COVID-19 pandemic, Environmental, Social & Governance (ESG) investing and calls for 'harmonisation' of sustainability reporting", *Critical Perspectives on Accounting*, 82, <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2021.102309>.
- Adams, C. A. Druckman, P. B. y Picot, R. C. (2020). *Sustainable Development Goals Disclosure (SDGD) Recommendations*, IFAC.
- AECA (2000). Oriol Amat Salas, Ferrán Termes Anglès y Carlos Vivas Urieta. "Indicadores de gestión en el sector público", Documento 16, Comisión de Contabilidad de Gestión.

- Agliata, F., Tuccillo, D., Rey, A. y Filocamo, M. R. (2022). “The new frontiers of reporting for governmental financial sustainability”, *Corporate Ownership & Control*, 19(3), 64-73, <https://doi.org/10.22495/cocv19i3art4>.
- Association of Flemish Cities and Municipalities –vvsG– (2019). “Local indicators for the 2030 agenda (SDGs)”, <https://www.local2030.org/library/620/Local-Indicators-for-the-2030-Agenda-Sustainable-Development-Goals.pdf>.
- Bebbington, J. y Unerman, J. (2018). “Achieving the United Nations Sustainable Development Goals: an enabling role for accounting research”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31, 2-24, 10.1108/AAAJ-05-2017-2929.
- Bebbington, J. y Unerman, J. (2020). “Advancing research into accounting and the UN Sustainable Development Goals”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(7), 1657-1670. 10.1108/AAAJ-05-2020-4556.
- Biondi, L. y Bracci, E. (2018). “Sustainability, Popular and Integrated Reporting in the Public Sector: A Fad and Fashion Perspective”, *Sustainability*, 10(9), <https://doi.org/10.3390/su10093112>.
- Bonsón, E., Perea, D. y Bednárová, M. (2020). “Environmental disclosure as a tool for public sector legitimacy: A twitter intelligence approach”, *International Journal of Public Administration in the Digital Age (IJPADA)*, 7(3), 1-31, 10.4018/IJPADA.2020070101.
- Bowen, K. J., Cradock-Henry, N. A., Koch, F., Patterson, J. T., Häyhä, T., Vogt, J. y Barbi, F. (2017). “Implementing the ‘Sustainable Development Goals’: towards addressing three key governance challenges—collective action, trade-offs, and accountability”, *Current Opinion in Environmental Sustainability*, 26(27), 90-96, <https://doi.org/10.1016/j.cosust.2017.05.002>.
- Brusca, M. I. y Labrador, M. (2017). “El marco conceptual de la información integrada y su aplicación en el sector público”, *Revista Española de Control Externo*, 19(57), 13-38. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6237399>.
- Carpenter, F. H. y Sharp, F. C. (1992). *Popular reporting: local government financial reports to the citizenry*, Governmental Accounting Standards Board.
- Chen, J. y Robers, R. W. (2010). “Toward a more coherent understanding of the organization-society relationship: a theoretical consideration for social and environmental accounting research”, *Journal of Business Ethics*, 97(4), 651-65, <https://www.jstor.org/stable/40929519>.
- CIPFA (2021). “Evolving Climate Accountability: A Global Review of Public Sector Environmental Reporting”.
- Cohen, S. (2021). Debate: “Climate change, environmental challenges, sustainable development goals and the relevance of accounting”, *Public Money & Management*, 42(2), 55-56, <https://doi.org/10.1080/09540962.2021.1986957>.
- Cohen, S. y Karatzimas, S. (2015). “Tracing the future of reporting in the public sector: introducing integrated popular reporting”, *International Journal of Public Sector Management*, 28(6), 449-460, 10.1108/IJPSM-11-2014-0140.
- Comisión Europea (2021). “Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2013/34/EU, Directive 2004/109/

- EC, Directive 2006/43/EC and Regulation (EU) No 537/2014, as regards corporate sustainability reporting”, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52021PC0189>.
- Farneti, F., Guthrie, J. y Canetto, M. (2019). “Social reports of an Italian provincial government: a longitudinal analysis”, *Meditari Accountancy Research*, 27(4), 580-612, <https://doi.org/10.1108/MEDAR-11-2018-0397>.
- Fusco, F. y Ricci, P. (2018). “What is the stock of the situation? A bibliometric analysis on social and environmental accounting research in public sector”, *International Journal of Public Sector Management*, 32(1), 21-41, 10.1108/IJPSM-05-2017-0134.
- Global Reporting Initiative [GRI] (2005). “Sector Supplement for Public Sector Agencies: Pilot Version 1. 0”, Amsterdam.
- Global Reporting Initiative [GRI] (2021). “The GRI Standards: a guide for policymakers”.
- GASB (1994). “Concepts Statement No. 2. Service Efforts and Accomplishments Reporting”.
- GASB (2008). Concepts Statement No. 5 of the Governmental Accounting Standards Board on concepts related to Service Efforts and Accomplishments Reporting an amendment of GASB Concepts Statement No. 2.
- Guarini, E., Mori, E. y Zuffada, E. (2021). “New development: embedding the SDGs into city strategic planning and management”, *Public Money & Management*, 41(6), 494-497, <https://doi.org/10.1080/09540962.2021.1885820>.
- Guerrero-Gómez, T., Navarro-Galera, A. y Ortiz-Rodríguez, D. (2021). “Promoting Online Transparency to Help Achieve the Sustainable Development Goals: An Empirical Study of Local Governments in Latin America”, *Sustainability*, 13(4), 1837, <https://doi.org/10.3390/su13041837>.
- Hossain, M. (2018). “Sustainability reporting by Australian local government authorities”, *Local Government Studies*, 44, 577-600. <https://doi.org/10.1080/03003930.2018.1471397>.
- IFAC (2020). *Climate change: relevant IPSASB guidance*.
- Intervención General de la Administración del Estado de España (IGAE) (2011). *Indicadores de gestión en el ámbito del sector público*.
- International Integrated Reporting Council (IIRC) y Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (2016). *Integrated thinking and reporting. Focusing on value creation in the public sector. An introduction for leaders*, CIPFA.
- International Integrated Reporting Council (IIRC) (2013). The International (IR) Framework, <http://www.theiirc.org/>.
- International Integrated Reporting Council (IIRC) (2021). The International (IR) Framework. <https://www.integratedreporting.org/>
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2015). Recommended Practice Guideline 3 (RPG 3), Reporting Service Performance Information.
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2022). *Consultation Paper. Advancing Public Sector Sustainability Reporting*, IPSASB.
- International Sustainability Standards Board, ISSB. (2022). “IFRS Sustainability Disclosure Standards (in progress)”, General Sustainability-related Disclosures and

- Climate-related Disclosures. <https://www.ifrs.org/groups/international-sustainability-standards-board/>.
- Isaksson, R. B., Garvare, R. y Johnson, M. (2015). "The crippled bottom line-measuring and managing sustainability", *International Journal of Productivity and Performance Management*, 64(3), 334-355, 10.1108/IJPPM-09-2014-0139.
- Johnston, P., Everard, M., Santillo, D. y Robèrt, K. H. (2007). "Reclaiming the definition of sustainability", *Environmental science and pollution research international*, 14(1), 60-66, 10.1065/espr2007.01.375.
- Kaur, A. y Lodhia, S. K. (2019). "Sustainability accounting, accountability and reporting in the public sector: An overview and suggestions for future research", *Meditari Accountancy Research*, 27(4), 498-504, 10.1108/MEDAR-08-2019-510.
- Khalid, S., Beattie, C., Sands, J. y Hampson, V. (2019). "Incorporating the environmental dimension into the balanced scorecard: A case study in health care", *Meditari Accountancy Research*, 27(4), 652-674, 10.1108/MEDAR-06-2018-0360.
- Larrán Jorge, M., Andrades Peña, F. J. y Herrera Madueño, J. (2019). "An analysis of university sustainability reports from the GRI database: an examination of influential variables", *Journal of Environmental Planning and Management*, 62(6), 1019-1044, 10.1080/09640568.2018.1457952.
- Lauwo, S. G., Azure, J. D. C. y Hopper, T. (2022). "Accountability and governance in implementing the Sustainable Development Goals in a developing country context: evidence from Tanzania", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 35(6), 1431-1461, 10.1108/AAAJ-10-2019-4220.
- León-Silva, J. M., Dasí-González, R. M. y Montesinos Julve, V. (2022). "Determinants of sustainability information disclosure of local governments in Latin America" ("Determinantes de la divulgación de información sobre sostenibilidad en los gobiernos locales de Latinoamérica"), *Spanish Accounting Review (Revista de Contabilidad)*, 25(2), 244-256, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=8546834>.
- Manes-Rossi, F. (2019). "New development: alternative reporting formats: a panacea for accountability dilemmas?", *Public Money & Management*, 39(7), 528-531, <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1578540>.
- Manes-Rossi, F., Aversano, N. y Polcini, P. T. (2019). "Popular reporting: learning from the US experience", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 32(1), 92-113, 10.1108/JPBAFM-01-2019-0013.
- Manes-Rossi, F., Nicolò, G. y Argento, D. (2020). "Non-financial reporting formats in public sector organizations: a structured literature review", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 32(4), 639-669, 10.1108/JPBAFM-03-2020-0037.
- Mann, B., Lorson, P. C., Oulasvirta, L. y Haustein, E. (2019). "The quest for a primary EPSAS purpose—insights from literature and conceptual frameworks", *Accounting in Europe*, 16(2), 195-218, 10.1080/17449480.2019.1632467.
- Montecalvo, M., Farneti, F. y De Villiers, C. (2018). "The potential of integrated reporting to enhance sustainability reporting in the public sector", *Public Money & Management*, 38(5), 365-374, 10.1080/09540962.2018.1477675.

- Montesinos, V. y Brusca, I. (2019). "Non-financial reporting in the public sector: alternatives, trends and opportunities" ("La información no financiera en el sector público: alternativas, tendencias y oportunidades"), *Spanish Accounting Review (Revista de Contabilidad)*, 22(2), 122-128, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6981563>.
- Mulholland, E. y Berger, G. (2019). "Budgeting for the SDGs in Europe: Experiences, challenges and needs", *ESDN Quarterly Report*, 52.
- Navarro Galera, A., De los Ríos Berjillos, A., Ruiz Lozano, M. y Tirado Valencia, P. (2014). "Transparency of sustainability information in local governments: English-speaking and Nordic cross-country analysis", *Journal of Cleaner Production*, 64, 495-504, <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2013.07.038>.
- Niemann, L. y Hoppe, T. (2018). "Sustainability reporting by local governments: a magic tool? Lessons on use and usefulness from European pioneers", *Public Management Review*, 20(1), 201-223, 10. 1080/14719037. 2017. 1293149.
- Polzer, T., Grossi, G. y Reichard, C. (2021). "The Harmonization of Public Sector Accounting and Diffusion of IPSAS", *Challenges in the Adoption of International Public Sector Accounting Standards. The Experience of the Iberian Peninsula as a Front Runner*, 17-34, 10. 1007/978-3-030-63125-3_2.
- Roberts, R. W. (1992). "Determinants of corporate social responsibility disclosure: An application of stakeholder theory", *Accounting, Organizations and Society*, 17(6), 595-612, [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(92\)90015-K](https://doi.org/10.1016/0361-3682(92)90015-K).
- Saha, D. y Paterson, R. G. (2008). "Local government efforts to promote the 'Three Es' of sustainable development: Survey in medium to large cities in the United States", *Journal of Planning Education and Research*, 28(1), 21-37, 10. 1177/0739456X08321803.
- Shil, N. C. y Chowdhury, A. (2018). "Is Sustainability Reporting in Public Sector a Fashion or Legitimation? An Isomorphic Interpretation", *The cost and management*, 46(2), 14-26, https://www.researchgate.net/publication/359378764_Is_Sustainability_Reporting_in_Public_Sector_a_Fashion_or_Legitimation_An_Isomorphic_Interpretation.
- Stefanescu, C. A. (2021). "Sustainability reporting in the public realm-trends and patterns in knowledge development", *Sustainability*, 13(8), 4128, 10.3390/su13084128.
- U4SSC (2017). "Collection Methodology for Key Performance Indicators for Smart Sustainable Cities", <https://unece.org/DAM/hlm/documents/Publications/U4SSC-CollectionMethodologyforKPIfoSSC-2017.pdf>.
- Organización de Naciones Unidas (2015). *Transforming Our World: the 2030 Agenda for Sustainable Development: A/RES/70/1*, United Nations, New York, NY.
- Organización de Naciones Unidas (2017). *Global indicator framework for the Sustainable Development Goals and targets of the 2030 Agenda for Sustainable Development*.
- Organización de Naciones Unidas (2017). *Global indicator framework for the Sustainable Development Goals and targets of the 2030 Agenda for Sustainable Development (modified version)*, <https://unstats.un.org/sdgs/indicators/indicators-list/>.

- Van Helden, J. y Reichard, C. (2018). "Cash or accruals for budgeting? Why some governments in Europe changed their budgeting mode and others not", *OECD Journal on Budgeting*, 18(1), 89-113, 10.1787/budget-18-5j8l804pq0g8.
- Van Helden, J. y Reichard, C. (2019). "Making sense of the users of public sector accounting information and their needs", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 31(4), 478-495, 10.1108/JPBAFM-10-2018-0124.
- Yusuf, J. E., Jordan, M. M., Neill, K. A. y Hackbart, M. (2013). "For the people: Popular financial reporting practices of local governments", *Public Budgeting & Finance*, 33(1), 95-113, 10.1111/j.1540-5850.2013.12003.x.