

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

THE DISCLOSURE OF CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY INFORMATION IN PUBLIC ADMINISTRATIONS: AN EMPIRICAL STUDY IN LOCAL GOVERNMENTS

ANDRÉS NAVARRO, Universidad de Granada

FRANCISCO JOSÉ ALCARAZ, Universidad de Granada

DAVID ORTIZ, Universidad de Granada

RESUMEN

Las prácticas de divulgación de Responsabilidad Social Corporativa (RSC) son cada vez más utilizadas por las grandes compañías como instrumentos para eliminar las asimetrías de información entre los *stakeholders*. En el caso de las administraciones públicas, aunque las exigencias de los ciudadanos son cada vez mayores en materia de transparencia y de rendición de cuentas, la difusión de información RSC es un tema todavía poco estudiado. Este trabajo pretende realizar una primera aproximación a la difusión de información RSC en las administraciones locales españolas y su finalidad principal es conocer las debilidades y fortalezas que, en materia de RSC, tienen los sistemas de información de estas entidades, identificando oportunidades de mejora que orienten futuras investigaciones. Para ello, hemos analizado los sitios web de 55 grandes gobiernos locales, obteniendo conclusiones sobre la difusión de información general acerca de RSC así como sobre la publicación de información económica, social y medioambiental. Los resultados revelan que las mayores carencias de publicación de información RSC corresponden a la información 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 explican el desarrollo de las prácticas de difusión de información RSC.

PALABRAS CLAVE: Responsabilidad Social Corporativa, Administración Pública.

JEL: H83

Agradecimientos: Esta investigación fue realizada con la financiación de la Comunidad Autónoma de Andalucía, Consejería de Innovación, Ciencia y Empresa (Proyecto de Investigación n° ECO2010-17463 y Proyecto de Investigación n° ECO2010-20522) así como del Ministerio de Ciencia e Innovación (Proyecto de Innovación ECO 2010-17463, ECON-FEDER)

Enviado/Submitted: 10/12/2009

Primera revisión/First revision: 07/05/2010

Aceptado/Accepted: 27/09/2010

Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review Vol. 13 - Nº 2
Pag. 285-314 ISSN: 1138-4891 Dep. Legal: MA-1436/97

ABSTRACT

The disclosure practices of Corporate Social Responsibility (CSR) are increasingly used by large companies in order to eliminate information asymmetries between stakeholders. Instead, the disclosure of CSR information for governments is a topic little studied yet, though the demands of citizens are increasing in transparency and accountability. This paper attempts a first approach to information CSR dissemination in Spanish local governments. Its main purpose is to know the strengths and weaknesses about CSR of information systems of these entities, identifying opportunities for improvement to guide future research. To do this, we analyzed the websites of 55 large local governments, drawing conclusions about the disclosure of CSR general information and about the publication of on economic, social and environmental information. The results reveal that the major shortcomings in CSR disclosure are related to environmental information, while social information is the most published. Also, the size of the entity, political competition and the political sign of the government, do not explain the development of disclosure of RSC information.

KEY WORDS: Corporate Social Responsibility, Public Administration.

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). Las entidades empresariales, en particular las grandes corporaciones, han incrementado notablemente la publicación de información sobre aspectos sociales y medioambientales (Gray, 2006)¹, y sus informes sobre Responsabilidad Social Corporativa (RSC) son cada vez más amplios y complejos (Milne y Gray, 2007), intentando así legitimar sus actuaciones ante la sociedad (Deegan, 2002)². 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 y 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 y 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

(1) Para un análisis de la divulgación de información social y medioambiental de las empresas españolas pueden consultarse, entre otros, Archel y Lizarraga (2001), Archel (2003), Husillos y Álvarez-Gil (2008) o Aranguren y Ochoa (2008).

(2) Escobar y González (2006), a partir de un estudio de caso, consideran que algunas de las principales empresas españolas aplican instrumentalmente las prácticas de RSC para legitimarse ante sus principales *stakeholders*.

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 y 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 eco-eficiencia; 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 y 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 (Crognale, 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 (Navarro et al., 2008; Benito y Bastida, 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.- 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

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 “sí” sobre el total de ítems para el conjunto de entidades de la muestra; b) porcentaje de “sí” 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 “sí” sobre el total de ítems; y d) individualmente para cada entidad, porcentaje de “sí” 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.- PESOS DE LOS ÍTEM

BLOQUES DEL CUESTIONARIO	Nº DE ÍTEM	PESOS DE LOS ÍTEM	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%

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 Ruíz (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.- 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

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*, incentivando 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 divulgan 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.

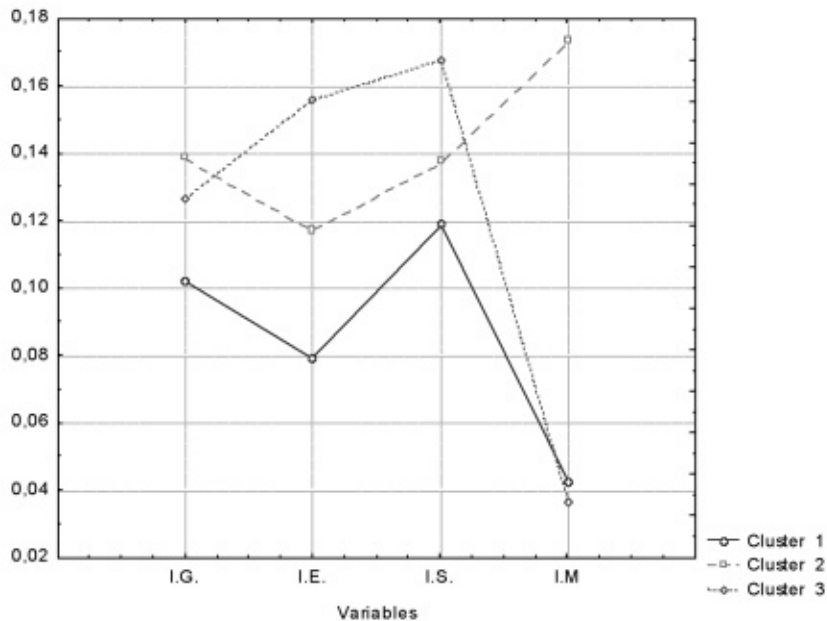
El Gráfico 2 muestra el comportamiento de los tres clusters identificados en relación a la media de cada uno de los cuatro índices, según la distancia de medias mediante

GRÁFICO 1.- ENTIDADES COMPONENTES DE LOS DISTINTOS CLUSTER

CLUSTER 1			CLUSTER 2	
ALICANTE	GERONA	PALMA DE MALLORCA	BARCELONA	LEON
ALMERIA	MURCIA	SEGOVIA	CORDOBA	HOSPITALET
ALBACETE	TARRAGONA	PAMPLONA	VITORIA	ZARAGOZA
AVILA	ORENSE	PONTEVEDRA	HUELVA	MALAGA
BADAJOS	OVIEDO	CADIZ		
BURGOS	JAEN	LERIDA		
CACERES	GRANADA	LAS PALMAS DE G.C.		
SALAMANCA	SAN SEBASTIAN	TOLEDO	CLUSTER 3	
SANTIAGO DE COMPOSTELA	SANTANDER	SEVILLA	BILBAO	CUENCA
VALENCIA	HUESCA	SORIA	CASTELLON	GIJON
CIUDAD REAL	STA. CRUZ DE TENERIFE	TERUEL	GUADALAJARA	LUGO
MERIDA	PALENCIA	VALLADOLID	LOGROÑO	VIGO
		ZAMORA	LA CORUÑA	MADRID

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.- DISTRIBUCIÓN DE MEDIAS SEGÚN PROCEDIMIENTO NO JERÁRQUICO



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 cuasi-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.- ANÁLISIS DE LOS CLUSTER RESPECTO A LA POBLACIÓN

	MEDIA	CASOS	DESV. TÍPICA
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

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.- ANÁLISIS DE LOS CLUSTER RESPECTO AL PRESUPUESTO

	MEDIA	CASOS	DESV. TÍPICA
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

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.- 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 %	

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.- 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 %	

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 guíe 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.

ANEXOS

ANEXO I

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. ¿Ocupa 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 públicas/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%

BLOQUE III: INFORMACION SOCIAL SOBRE RSC

6. Indicadores Sociales					
51. Gastos debidos a programas de Anuntos Sociales.	18	32,73%	37	67,27%	
52. Salario inicial(en las primeras contrataciones de personal)/Salario mínimo local	0	0,00%	55	100,00%	
53. Gasto en proveedores locales/Gasto total	0	0,00%	55	100,00%	
54. ¿Es publica la oferta de servicios?	51	92,73%	4	7,27%	
55. Convocatoria de Subvenciones para actividades empresariales.	52	94,55%	3	5,45%	
56. Revela las obligaciones de pensiones con los empleados.	0	0,00%	55	100,00%	
57. Convocatoria de Subvenciones para Asociaciones de Vecinos	52	94,55%	3	5,45%	
58. Ofertas de empleo público.	53	96,36%	2	3,64%	
59. Convocatoria de subvenciones para ONG 's.	52	94,55%	3	5,45%	
60. Indicadores de eficacia y eficiencia.	9	16,36%	46	83,64%	

BLOQUE IV: INFORMACION MEDIAMBIENTAL SOBRE RSC

7) Indicadores Medioambientales					
61. Revela el consumo directo de energía procedente de fuentes primarias	9	16,36%	46	83,64%	
62. Revela el consumo de energía intermedia	16	29,09%	39	70,91%	
63. Difunde las acciones llevadas a cabo para incrementar el ahorro de energía mediante conservación o mejoras en la eficiencia	13	23,64%	42	76,36%	
64. Emite información acerca de las iniciativas llevadas a cabo para promocionar productos y servicios eficientes en el consumo de energía o basados en energías renovables	16	29,09%	39	70,91%	
65. Se revelan las reducciones en el consumo de energía como resultado de dichas iniciativas	6	10,91%	49	89,09%	
66. Difunde las iniciativas llevadas a cabo para reducir el consumo indirecto de energía	13	23,64%	42	76,36%	
67. Se revelan las reducciones logradas con dichas iniciativas	5	9,09%	50	90,91%	
68. Revela las distintas fuentes de captación de agua y el volumen por fuente.	25	45,45%	30	54,55%	
69. Informa acerca del porcentaje y el volumen total de aguas reciclada y reutilizada en el municipio	11	20,00%	44	80,00%	
70. Proporciona información acerca de los vertidos y destino de las aguas residuales del municipio	20	36,36%	35	63,64%	
71. Difunde las iniciativas llevadas a cabo para mitigar los impactos ambientales de los productos y servicios.	8	14,55%	47	85,45%	
72. Revela el grado de reducción de ese impacto.	2	3,64%	53	96,36%	
73. Informa acerca del total y los tipos de gastos e inversiones ambientales	29	52,73%	26	47,27%	

RESULTADOS TOTALES

	TOTAL MUESTRA	BLOQUE I	BLOQUE II	BLOQUE III	BLOQUE IV
Nº SI OBTENIDO	1.623	641	522	287	173
% SI	40'42%	44'83%	39'53%	52'18	24'20
INDICE	0'40	0'11	0'10	0'13	0'06

ANEXO II

	TOTAL			BLOQUE 1			BLOQUE 2			BLOQUE 3			BLOQUE 4		
	Nº SI	% SI	INDICE	Nº SI	% SI	INDICE	Nº SI	% SI	INDICE	Nº SI	% SI	INDICE	Nº SI	% SI	INDICE
ALBACETE	20	27,40%	0,27	8	30,77%	0,08	7	29,17%	0,07	5	50,00%	0,13	0	0,00%	0,00
ALICANTE	29	39,73%	0,38	12	46,15%	0,12	10	41,67%	0,10	5	50,00%	0,13	2	15,38%	0,04
ALMERIA	22	30,14%	0,29	11	42,31%	0,11	6	25,00%	0,06	5	50,00%	0,13	0	0,00%	0,00
AVILA	33	45,21%	0,43	15	57,69%	0,14	10	41,67%	0,10	5	50,00%	0,13	3	23,08%	0,06
BADAJOS	29	39,73%	0,40	13	50,00%	0,13	7	29,17%	0,07	5	50,00%	0,13	4	30,77%	0,08
BARCELONA	49	67,12%	0,67	17	65,38%	0,16	16	66,67%	0,17	6	60,00%	0,15	10	76,92%	0,19
BILBAO	37	50,68%	0,48	14	53,85%	0,13	16	66,67%	0,17	7	70,00%	0,18	0	0,00%	0,00
BURGOS	21	28,77%	0,29	9	34,62%	0,09	6	25,00%	0,06	5	50,00%	0,13	1	7,69%	0,02
CACERES	24	32,88%	0,31	12	46,15%	0,12	7	29,17%	0,07	5	50,00%	0,13	0	0,00%	0,00
CADEZ	25	34,25%	0,33	12	46,15%	0,12	7	29,17%	0,07	5	50,00%	0,13	1	7,69%	0,02
CASTELLON	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
CIUDAD REAL	25	34,25%	0,33	10	38,46%	0,10	10	41,67%	0,10	5	50,00%	0,13	0	0,00%	0,00
CORDOBA	37	50,68%	0,53	13	50,00%	0,13	10	41,67%	0,10	6	60,00%	0,15	8	61,54%	0,15
CUENCA	35	47,95%	0,46	12	46,15%	0,12	16	66,67%	0,17	7	70,00%	0,18	0	0,00%	0,00

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
GIJÓN	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
HOSPITALET	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	MALAGA	44	60,27%	0,62
5	ZARAGOZA	39	53,42%	0,56
6	VIGO	40	54,79%	0,54
7	CORDOBA	37	50,68%	0,53
8	LA CORUNA	38	52,05%	0,52
9	LEON	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	BADAJOS	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

BIBLIOGRAFÍA

- Aranguren, N. y Ochoa, E. (2008). Divulgación de información sobre empleados y medio ambiente en España y Alemania: una nota de investigación, *Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review*, 11(2), 123-142.
- Archel, P. (2003). La divulgación de la información social y medioambiental en la gran empresa española en el período 1994-1998: Situación actual y perspectivas, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXXII (117), 571-601.
- Archel, P. y Lizarraga, F. (2001). Algunos determinantes de la información medioambiental divulgada por las empresas españolas cotizadas, *Revista de Contabilidad*, 4(7), 129-153.
- 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*, www.audit-commission.gov.uk
- 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). *Corporate Social Responsibility: The Good, the Bad and the Ugly*. Cheltenham: Edward Elgar.
- 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.
- Benito B. y Bastida, F. (2008). Política y Gestión Financiera Municipal, *Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review*, 11(2), 43-66.
- 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 Australian Commonwealth 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: CIPFA.
- Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA) (2007), *Delivering good governance in local government*. London: CIPFA.
- 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.
- Crognale, G. (2008). The Global Reporting Initiative G3 Sustainability Reporting Guidelines (Part 1). *Business and the Environment*, 19(12), 12-14.
- Crognale, G. (2009a). The Global Reporting Initiative G3 Sustainability Reporting Guidelines (Part 2). *Business and the Environment*, 20(1), 10-12.
- Crognale, 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.
- Escobar, B. y González, J.M. (2006). Responsabilidad social corporativa: ¿compromiso u oportunismo?, *Revista de Contabilidad*, 8, 67-98.
- 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 reporting guidelines: 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 n° 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 Misuses. *Government Information Quarterly*, 18(4), 357-373.
- Husillos, J. y Álvarez-Gil, M.J. (2008). Una aproximación desde la Teoría de los Stakeholder a la divulgación de información medioambiental de las pequeñas y medianas empresas (PYMEs), *Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review*, 11(1), 125-156.

- International Federation of Accountants (IFAC) (2001). *Governance in the Public Sector: A governing body perspective*. New York: IFAC.
- 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. y Gray, R. (2007). Future prospects for corporate sustainability reporting. En Unerman, J., Bebbington, J. y 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*. Paris: 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*. Aravaca: McGraw-Hill.
- Pérez, C. (2001). *Técnicas estadísticas con SSPS*. Madrid: 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 Marti, 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. y 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.