

Vol. XIX

Septiembre 2017

N.º 57

REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

• PRESENTACIÓN

Pascual Sala Sánchez

ARTÍCULOS

- EL MARCO CONCEPTUAL DE LA INFORMACIÓN INTEGRADA Y SU APLICACIÓN EN EL SECTOR PÚBLICO
Isabel Brusca y Margarita Labrador
- EXPERIENCIAS DE INFORMACIÓN INTEGRADA EN ENTIDADES PÚBLICAS EN EUROPA
Francesca Manes Rossi
- EL REPORTE INTEGRADO EN EL SECTOR PÚBLICO: UNA MIRADA DESDE LATINOAMÉRICA
Mauricio Gómez-Villegas
- LA INFORMACIÓN INTEGRADA EN LAS EMPRESAS PÚBLICAS Y LOS ENTES PÚBLICOS EMPRESARIALES
Soledad Llamas Tutor
- LAS CARTAS DE SERVICIO COMO INSTRUMENTO PARA EL DESARROLLO DE LA INFORMACIÓN INTEGRADA EN LAS ENTIDADES PÚBLICAS
Amparo Gimeno-Ruiz
- AUDITORÍA DE LA INFORMACIÓN INTEGRADA DE LAS ENTIDADES PÚBLICAS
Rafael Pou Bell

LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

- SEGUNDO CUATRIMESTRE DEL AÑO 2017
Javier Medina Guijarro y José Antonio Pajares Giménez

PUBLICACIONES

- RECENSIÓN DE LA OBRA «EVALUACIÓN DE POLÍTICAS PÚBLICAS. TÉCNICAS CUANTITATIVAS»
Santiago Martínez Argüelles



TRIBUNAL DE CUENTAS

REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

VOL. XIX

Septiembre 2017

N.º 57

CONSEJO EDITORIAL

- DIRECTOR:** **Pascual Sala Sánchez**
(Tribunal de Cuentas)
- Ángel Antonio Algarra Paredes**
(Tribunal de Cuentas)
- Susana Casado Robledo**
(Ministerio de Hacienda)
- Carlos Cubillo Rodríguez**
(Tribunal de Cuentas)
- Gregorio Cuñado Ausín**
(Sociedad Estatal de Correos y Telégrafos)
- Andrés Fernández Díaz**
(Universidad Complutense)
- Dolores Genaro Moya**
(Tribunal de Cuentas)
- M.ª Luz Martín Sanz**
(Tribunal de Cuentas)
- Vicente Montesinos Julve**
(Universidad de Valencia)
- Carmen Moral Moral**
(Tribunal de Cuentas)
- José Pascual García**
(Intervención General de la Administración del Estado)
- José Manuel Suárez Robledano**
(Tribunal de Cuentas)
- Juan Velarde Fuertes**
(Real Academia de Ciencias Morales y Políticas)
- SECRETARIO:** **Antonio Ramón Rodríguez Castaño**
(Tribunal de Cuentas)

REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO aborda las principales materias económicas y jurídicas que afectan a la gestión pública, a su control y a las responsabilidades derivadas de la irregular administración de los recursos públicos y va dirigida a investigadores y profesionales.

El contenido completo de los ejemplares puede consultarse en la página web del Tribunal de Cuentas www.tcu.es.

PERIODICIDAD: Cuatrimestral

EDITA: Tribunal de Cuentas -
c/ Padre Damián, 19 - 28036 Madrid
recex@tcu.es
<http://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/>

PRODUCCIÓN Y MAQUETACIÓN: Moonbook, S.L.

ISSN: 1.575-1333

DEPÓSITO LEGAL: M. 8.696-1999



Índice

	<i>Págs.</i>
<i>Presentación</i> , por Pascual Sala Sánchez	5
Artículos	
• <i>El marco conceptual de la información integrada y su aplicación en el sector público</i> , de Isabel Brusca y Margarita Labrador.	13
• <i>Experiencias de información integrada en entidades públicas en Europa</i> , de Francesca Manes Rossi	39
• <i>El Reporte Integrado en el Sector Público: una mirada desde Latinoamérica</i> , de Mauricio Gómez-Villegas.	67
• <i>La información integrada en las empresas públicas y los entes públicos empresariales</i> , de Soledad Llamas Tutor	93
• <i>Las cartas de servicio como instrumento para el desarrollo de la información integrada en las entidades públicas</i> , de Amparo Gimeno-Ruiz	129
• <i>Auditoría de la información integrada de las entidades públicas</i> , de Rafael Pou Bell	171
Legislación y jurisprudencia	
• <i>Segundo Cuatrimestre del año 2017</i> , por Javier Medina Guijarro y José Antonio Pajares Giménez	201
Publicaciones	
• <i>Recensión de la obra «Evaluación de políticas públicas. Técnicas cuantitativas»</i> , por Santiago Martínez Argüelles	249

Presentación

Pascual Sala Sánchez

Director

El número 57 de la Revista Española de Control Externo es, una vez más, un número monográfico que esta vez tiene por objeto la información integrada en las entidades públicas y la auditoría de dicha información.

La dirección del número ha correspondido al miembro del Consejo Editorial D. Vicente Montesinos Julve, al que hay que agradecerle su impagable labor.

Abre el número un trabajo de Isabel Brusca y de Margarita Labrador, ambas profesoras del Departamento de Contabilidad y Finanzas, Universidad de Zaragoza, que aborda el marco conceptual de la información integrada y su aplicación en el sector público.

Este artículo debe ser el primero del número, dado que hace una cierta labor de explicación e introductoria. Así, nos cuenta cómo la información integrada tiene por objeto agrupar, en un informe único, aquella información que pueda ser relevante para todos los interesados en la misma. Pero expuesta de tal manera que ofrezca una visión global de los distintos elementos que permiten crear valor en la entidad y su relación con los objetivos estratégicos fijados por la organización. La información integrada busca un cambio de cultura hacia 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 interesados.

Entienden las autoras que un actor clave ha sido el Consejo Internacional para la Integración de la Información, que en el año 2013 emitió el marco conceptual de la Información Integrada, y en su artículo revisan dicho marco y analizan el de su aplicación en el ámbito del sector público. Consideran que, aunque la información integrada apenas se ha abordado en el sector público, parece que su aplicación puede ser un reto de las administraciones públicas para el futuro, con implicaciones también en el ámbito de la auditoría y fiscalización públicas. Su implantación permitirá incrementar la transparencia informativa y ganar legitimidad, pero también mejorar la eficiencia en el uso de los recursos, lo que justifica esfuerzos futuros para su implantación en nuestras administraciones públicas.

Contamos a continuación, en este número, con un artículo de Francesca Manes Rossi, profesora de la Universidad de Salerno, en el que estudia diversas experiencias de información integrada en entidades públicas en Europa.

En su trabajo, Francesca Manes cuestiona el modelo propuesto por el Consejo Internacional de Reporting Integrado para evaluar su idoneidad en el ámbito público. Concretamente, realiza varias sugerencias mediante el examen de cuatro estudios de caso de entidades públicas europeas, con el objetivo final de investigar hasta qué punto los cambios producidos en el enfoque de la presentación de informes corporativos son coherentes con las necesidades de información de las partes interesadas. Considera la autora que los resultados obtenidos pueden ser beneficiosos, tanto para los especialistas como para los profesionales, para identificar nuevos caminos en la mejora de la información corporativa en las entidades públicas y para superar las posibles limitaciones del modelo propuesto hasta la fecha.

Mauricio Gómez Villegas, profesor de la Universidad Nacional de Colombia y ex-Subcontador General de la Nación, nos ofrece su artículo «*El Reporte Integrado en el Sector Público: una mirada desde Latinoamérica*».

Nos indica que el Reporte Integrado ha emergido como una innovación para impulsar el pensamiento integrado en la gestión y en la comunicación de los resultados en las organizaciones y que diferentes opiniones consideran que es conveniente su implementación en el Sector Público, de cara a los retos del Desarrollo Sostenible. El objetivo del trabajo de Mauricio Villegas es

presentar el contexto de surgimiento del Reporte Integrado, mostrando algunos de sus elementos característicos e identificando algunos de los ajustes necesarios para su aplicación en el sector público. Asimismo, caracteriza el estado general de la cuestión en Latinoamérica.

El siguiente artículo ha sido realizado por Soledad Llamas Tutor, Responsable del Área de Auditoría Interna de Canal de Isabel II y miembro del grupo de trabajo ECIIA- EUROSAI. Se refiere a la información integrada en las empresas públicas y entes públicos empresariales.

En su trabajo, comenta la autora que es indudable la importancia que ha adquirido para las entidades el transmitir información no financiera a sus grupos de interés, explicando cómo crean valor y cómo van a seguir haciéndolo a largo plazo y que la utilidad de una mejor comunicación de objetivos, adquiere mayor relevancia en el Sector Público, donde los ciudadanos demandan cada vez más transparencia en la gestión y la correcta utilización de los recursos.

Señala cómo la normativa europea apuesta decididamente por este tipo de informes y cómo los informes integrados han sido considerados en el marco internacional, si bien este tipo de *reporting* se ha desarrollado y enfocado principalmente en las entidades del sector privado. Sin embargo, en España existen ejemplos en el Sector Público de entidades que ya elaboran y presentan informes integrados, y su porcentaje va en aumento, en la línea de diversas sociedades IBEX35. Por ello, en su trabajo profundiza en qué son, cómo se realizan y qué relevancia pueden adquirir estos informes en la empresa moderna de cualquier ámbito.

El penúltimo artículo lo firma la profesora Amparo Gimeno-Ruiz, de la Universidad de Valencia, y se titula «*Las cartas de servicio como instrumento para el desarrollo de la información integrada en las entidades públicas*».

Entiende la autora que durante las últimas décadas diversas razones han dado lugar a un consenso sobre la necesidad de dotar a las entidades públicas de una mayor transparencia y responsabilidad, lo que implica que los informes financieros tradicionales han ser completados con información de carácter no financiero y con una mayor orientación hacia los ciudadanos.

Y son los informes integrados los que, al ofrecer información acerca de la estrategia de la organización y de su capacidad para crear valor, representan un paso importante hacia esta nueva orientación que debe darse a la información contable para que contribuya al buen gobierno de las entidades públicas.

Sin embargo, el marco conceptual de la información integrada no propone ningún documento o modelo en especial, por lo que su futuro puede depender del desarrollo de documentos adecuados que incorporen su idea central, y a este respecto el artículo de Amparo Gimeno-Ruiz presenta las cartas de servicio como una herramienta que puede contribuir al desarrollo de los informes integrados al divulgar, entre otras cuestiones, los compromisos adquiridos por entidades públicas en la prestación de servicios, así como el grado de cumplimiento alcanzado.

Al principio de esta presentación se ha dicho que el objeto del número monográfico era, además de la elaboración y presentación de la información integrada de las entidades públicas, la auditoría de la misma y de ella se ocupa el último artículo del número, que ha sido realizado por Rafael Pou Bell, Auditor del Tribunal de Cuentas, y que tiene por título «*Auditoría de la información integrada de las entidades públicas*».

Nos dice Rafael Pou que el creciente interés por la información integrada y su aplicación a las organizaciones, tanto públicas como privadas, va a llevar al Tribunal de Cuentas, y a los Órganos de Control Externo en general, a plantearse el papel que van a desempeñar en el control de dicha información. Así, el artículo tiene por objeto analizar y proponer algunas cuestiones relativas a la fiscalización de la información integrada del sector público e incorporar este tema a los que se tratan en los foros de discusión sobre las nuevas actuaciones del control externo.

El trabajo parte de la premisa de que las Instituciones de Control Externo pueden desempeñar una función de control sobre la información integrada, y se analizan sus características específicas, que van a condicionar la forma en la que se desarrollen los trabajos de fiscalización, planteándose una serie de aspectos de la información integrada relevantes a efectos de fiscalización, con referencia a las auditorías sobre materias no financieras que están siendo objeto de desarrollo e impulsadas desde organizaciones internacionales, en especial la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) y la Organización de Entidades Fisca-

lizadoras Superiores de Europa (EUROSAI). Para completar esta visión general sobre el control de la información integrada, se incorpora una breve referencia a la función que, sobre esta materia, puede llevar a cabo el control interno.

Concluye nuestro número la recensión por Santiago Martínez Argüelles de la obra «*Evaluación de políticas públicas*», de Ignacio Moral y otros.

Se nos dice en la recensión que el mundo de la evaluación de las políticas públicas consiste en conocer/medir qué tal funciona una política y si se puede mejorar lo que se viene haciendo. Y que en este contexto en el que se inscribe el libro *Evaluación de políticas públicas. Técnicas cuantitativas*, que el autor considera una obra imprescindible para cualquiera que quiera acercarse al mundo de la evaluación. Un trabajo que puede ser un manual o una obra de consulta. Una obra en la que cada capítulo tiene sentido en sí mismo, pero que está perfectamente encajado para que el conjunto sea un todo homogéneo.

En definitiva, *Evaluación de políticas públicas. Técnicas cuantitativas* es una obra rigurosa y práctica, que está llamada a ser una obra de referencia, tanto para quienes se aproximan a la evaluación desde una óptica académica como para los profesionales que necesitan de una obra de consulta en la realización práctica de un trabajo de evaluación.

ARTÍCULOS

El marco conceptual de la información integrada y su aplicación en el sector público

Isabel Brusca y Margarita Labrador

Departamento de Contabilidad y Finanzas,
Universidad de Zaragoza

RESUMEN

La información integrada tiene como objetivo integrar en un informe único toda aquella información que pueda ser relevante para los distintos stakeholder. Pero más allá de compendiar la información, trata de ofrecer una visión global de los distintos elementos que permiten crear valor en la entidad y su relación con los objetivos estratégicos fijados por la organización. Se busca un cambio de cultura hacia 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. Un actor clave en su difusión ha sido el Consejo Internacional para la Integración de la Información (IIRC), que en el año 2013 emitió el marco conceptual de la Información Integrada. Este trabajo revisa dicho marco conceptual y analiza de su aplicación en el ámbito del sector público. Aunque la información integrada tan apenas se ha abordado en el sector público, parece que su aplicación puede ser un reto de las administraciones públicas para el futuro, con implicaciones también en el ámbito de la auditoría y fiscalización públicas. Su implantación permite incrementar la transparencia informativa y ganar legitimidad, pero también mejorar la eficiencia en el uso de los recursos, lo que justifica esfuerzos futuros para su implantación en nuestras administraciones públicas.

PALABRAS CLAVE: información integrada, creación de valor, responsabilidad social, sostenibilidad, sector público.

ABSTRACT

Integrated Reporting aims to integrate in a single report all information that may be relevant to the different stakeholders. But beyond summarizing information, it tries to offer a global view of the elements generating value in the entity and its relation with the strategic objectives set by the organization. It pursues a cultural change towards the use of strategic information (economic, social and environmental) in daily decision making and strengthening relationships among different stakeholders. A key player in its dissemination has been the International Integrated Reporting Council (IIRC), which in 2013 issued the conceptual framework for Integrated Reporting. This paper analyses this conceptual framework and its application in the public sector. Although Integrated Reporting has hardly been tackled for public sector, its implementation can be a challenge for public administrations in the next future, with implications also for governmental audits. Its implementation can enhance reporting transparency and strengthen legitimacy, and improve efficiency in the use of resources as well. All this justifies no doubt future efforts for its implementation in our public administrations.

KEY WORDS: *Integrated reporting; creation of value; Social responsibility; sustainability; public sector.*

ÍNDICE

- 1. Introducción.—2. La información integrada en el sector público: un nuevo reto para las administraciones públicas:** 2.1. Origen y alcance de la información integrada. 2.2. Las ventajas de la información integrada en el sector público. 2.3. Situación actual y perspectivas futuras.—**3. El marco conceptual de la información integrada:** 3.1. Los conceptos fundamentales. 3.2. Principios para la elaboración de la información integrada. 3.3. Elementos y Contenido del Informe Integrado.—**4. Adaptación del marco conceptual de la información integrada en el sector público:** 4.1. La creación de valor en el sector público. 4.2. Los principios fundamentales. 4.3. El contenido del informe.—**5. Implicaciones para la auditoría y fiscalización de las administraciones públicas.—6. Conclusiones.—7. Referencias.**

1. INTRODUCCIÓN

La información contenida en los informes financieros tradicionales se ha revelado como insuficiente para satisfacer las necesidades de los distintos grupos de interés, habiendo surgido los informes de responsabilidad social y de gobierno corporativo como un complemento fundamental que permite mostrar la gestión llevada a cabo desde una perspectiva que supera lo estrictamente financiero, abarcando áreas como la social o medioambiental. Esta información ha ido adquiriendo mayor relevancia con la crisis financiera

y especialmente con los escándalos financieros que han tenido lugar en algunas empresas. Ello ha supuesto la publicación de información dispersa en distintos informes que en ocasiones resulta difícil de comprender o comparar.

En los últimos años, ha surgido una corriente que propone la integración en un mismo informe de los distintos tipos de información, surgiendo así el concepto de información integrada. Sus orígenes están en el sector empresarial (Eccles et al. 2015), donde hay ya algunas empresas que se han hecho eco de esta nueva propuesta y han incorporado en sus sistemas de información la información integrada, especialmente grandes empresas (Lizcano et al., 2011; Villiers et al., 2014; Ruiz-Lozano y Tirado-Valencia, 2016). Algunos autores hablan de un cambio de paradigma e incluso del fin de la contabilidad (Lev y Gu, 2016).

Desde una perspectiva institucional, el Consejo Internacional para la Información Integrada o International Integrated Reporting Council, IIRC, formado por organismos reguladores, inversores, empresas, contables y ONGs, ha sido un actor fundamental para impulsar y promover la información integrada. En el año 2013 publicó el marco conceptual de la información integrada, el cual sirve de guía para la implementación de la información integrada en la práctica.

Estos conceptos, todavía innovadores incluso en el sector empresarial (Rivera-Arrubla et al., 2016), comienzan ya a introducirse en el contexto del sector público (Bartocci y Picciaia, 2013; Karatzimas y Cohen, 2014; Manes Rossi, 2017b), donde los informes de responsabilidad social y de gobierno corporativo no han tenido gran desarrollo. En el sector público, la insuficiencia de la información financiera es reconocida incluso en los pronunciamientos conceptuales (IPSASB, 2014), propugnando la elaboración de indicadores de gestión como complemento a los estados financieros tradicionales. Parece por tanto que los conceptos y filosofía de la información integrada podrían ser adecuados para las entidades del sector público, que en estos momentos más que nunca tienen necesidad de dar información a los ciudadanos y de poner en marcha mecanismos de transparencia que permitan recuperar la confianza de los ciudadanos y legitimar a sus gobernantes. En definitiva, mediante el informe integrado se puede reforzar el objetivo de transparencia informativa, poniendo de relieve la capacidad de las entidades como agentes generadores de valor económico y riqueza para el conjunto de la sociedad. Sin embargo, son pocas las entida-

des del sector público que han puesto en marcha alguna iniciativa para implantar un informe integrado. Este puede ser sin embargo un reto futuro de las administraciones públicas, tanto en el contexto nacional como en el internacional.

Este trabajo pretende analizar, en primer lugar, el marco conceptual de la información integrada elaborado por el IIRC y, en segundo lugar, dado que de momento no hay ninguna propuesta de marco conceptual para las entidades del sector público, planteamos en qué medida puede aplicarse el marco conceptual del IIRC a las entidades del sector público, y que adaptaciones podrían ser convenientes.

El trabajo se estructura del siguiente modo: tras esta introducción, nos referimos a la conveniencia y el reto futuro que puede suponer la aplicación de la información integrada en el sector público. En el tercer apartado analizamos los elementos del marco conceptual del IIRC, para posteriormente analizar en qué medida esos elementos son aplicables en el ámbito del sector público y qué adaptaciones deben realizarse al respecto. En el siguiente apartado analizamos las implicaciones que esto puede tener para la auditoría y fiscalización. El trabajo finaliza con un resumen de las principales conclusiones.

2. LA APLICACIÓN DE LA INFORMACIÓN INTEGRADA EN EL SECTOR PÚBLICO: UN NUEVO RETO PARA LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

2.1. Origen y alcance de la información integrada

La información integrada surgió en el ámbito empresarial con el objetivo de adoptar un enfoque holístico de la empresa centrado en el proceso de creación de valor dentro de la misma. Entre los antecedentes directos de esta iniciativa pueden mencionarse los informes de responsabilidad social y las memorias de sostenibilidad, cuyo objetivo es completar la información contenida en el informe financiero con aspectos sociales y medioambientales. La estandarización de los informes de sostenibilidad ha sido promovida por el Global Reporting Initiative, que desde el año 1990 viene emitiendo recomendaciones para la implementación de informes sostenibles. En la actualidad, la Guía G4 para la elaboración de memorias de sostenibilidad (GRI, 2013) está siendo utilizada por muchas empresas para elaborar su memoria de sostenibilidad y se ha conver-

tido en una herramienta útil para alcanzar la comparabilidad de la información sostenible.

Al objeto de poder integrar los informes financieros y esta información sostenible y de gobierno corporativo, en alza por parte de las empresas de todo el mundo, comenzó a tomar fuerza el concepto de información integrada. Entre los beneficios asignados a la información integrada, dentro del sector empresarial, pueden destacarse (Eccles et al., 2012): mayor compromiso con los accionistas y mejora en las relaciones entre el consejo de administración y los gestores de la empresa; mejora de la calidad de la información a los inversores y otros stakeholders, a quienes se les involucra en la gestión estratégica de la empresa, y mejorar la posición de la empresa en la sostenibilidad. En una encuesta llevada a cabo por el IIRC y Black Sun. (2014) a 66 organizaciones que habían implantado información integrada, se constató que los participantes ofrecían una visión positiva sobre el impacto de la información integrada. Los encuestados valoran de forma especial la relación y compromiso adquirido con los stakeholders, que pueden valorar de una forma más adecuada los objetivos a largo plazo, así como beneficios en la toma de decisiones y gestión de la organización, debido a la interrelación de la información integrada con los objetivos estratégicos de la organización.

Como han indicado algunos autores (Flores et al., 2012), la información integrada representa una nueva era para la información, mediante la cual se pretende una orientación holística y global de información, tratando así de superar las carencias de los modelos históricos centrados en la información financiera. Este enfoque está dentro de la categoría de voluntario en la mayor parte de los casos, pero puede destacarse a este respecto la obligatoriedad introducida en Sudáfrica para las empresas públicas y privadas que cotizan en bolsa, configurándose como líder en la aplicación de la información integrada.

En el ámbito Europeo, la aprobación de la Directiva 2014/95/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2014, por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos ha supuesto un desafío para los países miembros. España no ha realizado todavía la trasposición de la directiva pero está en proceso de hacerlo, habiendo publicado recientemente el Borrador del Anteproyecto de Ley sobre información no financie-

ra de grandes empresas. Este requerimiento podría acelerar la implantación de la información integrada en las grandes empresas y posiblemente poco a poco se vayan incorporando las medianas y pequeñas.

2.2. Las ventajas de la información integrada en el sector público

Los sistemas de gobierno de las administraciones públicas se encuentran sometidos en la actualidad a un continuo debate, especialmente tras los recientes escándalos de corrupción que han acaecido a un nivel internacional, demandando a las administraciones rigurosos sistemas de transparencia que les permitan cumplir con los objetivos de rendición de cuentas y también ganar legitimidad. Los ciudadanos han perdido la confianza de sus gobiernos y éstos necesitan incrementar su fiabilidad. Estas circunstancias ponen de manifiesto que las administraciones públicas pueden ser receptoras positivas de cualquier iniciativa que incida directamente en los objetivos indicados, entre las que se encontraría la implementación de información integrada.

La principal característica de las administraciones públicas es la de prestar servicios sin contraprestaciones directas y financiadas a través de impuestos, y entre sus responsabilidades se incluye la de buscar el bienestar social de sus ciudadanos, en todos los ámbitos, por la que deben mostrar políticas activas en la gestión social y sostenible de sus obligaciones de prestar servicios, así como de comunicar a sus stakeholders el resultado de esos procesos, y en particular demostrar el valor sostenible de los servicios prestados. La información tradicional se ha revelado también como insuficiente a este respecto (IPSASB, 2014), considerando que los objetivos de las administraciones van más allá de lo estrictamente financiero. Por ello, la información integrada puede convertirse en un reto futuro para las administraciones públicas (Katsikas et al., 2016).

El Instituto de Finanzas Públicas y Contabilidad de Reino Unido (Chartered Institute of Public Finance and Accountancy Accountancy, CIPFA), conjuntamente con el IIRC (2016), han publicado una guía de aplicación de la información integrada en el sector público, en la que se pone de manifiesto los beneficios que este nuevo modelo de reporte puede tener en el ámbito del sector público. La guía reconoce las siguientes ventajas para la información integrada en el sector público:

- a) Incrementar la rendición de cuentas a los stakeholders y grupos de interés. Los informes integrados pueden servir de ayuda para cumplir con los requisitos de rendición de cuentas. Un informe integrado proporciona información sobre la naturaleza y calidad de las relaciones de la organización con sus principales interesados, incluyendo información relativa a la adecuación de los servicios prestados a las necesidades e intereses de sus ciudadanos. Un informe integrado pretende beneficiar a todas las partes interesadas en la creación de valor en la organización, incluyendo empleados, receptores de los servicios, proveedores, reguladores, gestores y políticos.
- b) Servir de guía para la prestación de servicios sostenibles, dado que el informe integrado proporciona una visión estratégica de la organización, mostrando la utilización de los recursos y su interrelación con los resultados obtenidos desde una perspectiva amplia, que incluye el ámbito social y medioambiental.
- c) Permite adoptar una orientación a largo plazo en la gestión, ya que deben comunicar no sólo los resultados de sus actuaciones ahora, sino también el impacto futuro que las mismas pueden tener. Por ejemplo, debe informar de las actividades de la organización para crear valor en el corto, medio y largo plazo. Y esto incluirá la creación de valor para los grupos interesados, con especial atención del ciudadano en este caso.

Pero el IIRC considera a la información integrada como algo más que un sistema de información, un enfoque integrado (thinking integrated) que debe implicar un cambio en la forma de gobierno de la organización y en la gestión estratégica de la misma. Los beneficios de esta nueva orientación incluyen (CIPFA, 2016, p. 20): un enfoque holístico en la toma de decisiones, que se centra en la creación de valor en el corto, medio y largo plazo; definición de objetivos y estrategias más robustas e integradas; consideración de los riesgos y oportunidades de la organización en el proceso de toma de decisiones; mejor comprensión del proceso de prestación de servicios e identificación de posibles lagunas en el proceso; mayor conexión de la comunicación interna y externa.

El enfoque integrado considera todos los recursos utilizados en la organización para la prestación de servicios y sus interrelaciones en el proceso de toma de decisiones diaria. Por ello, en la toma de decisiones estratégicas se consideran todos los impactos

sociales y medioambientales, además de los financieros. Cuanto más haya penetrado en la organización el enfoque integrado más fácil será la elaboración del informe integrado y mejor la calidad del mismo.

Las bondades y ventajas indicadas para la información integrada en los puntos anteriores apuntan hacia la conveniencia de realizar esfuerzos futuros para que las administraciones públicas adopten este enfoque integrado y holístico en su gestión, siendo la información integrada uno de sus elementos. En definitiva, las entidades del sector público tienen la tarea de ofrecer servicios sostenibles desde una perspectiva económica, social y medioambiental. Comunicar cómo logran esto, y en qué medida podrán seguir haciéndolo en el futuro, es fundamental para hacer efectiva la rendición de cuentas y la transparencia. Además, uno de los principales puntos fuertes de la información integrada es que pretende fortalecer las relaciones entre gestores y stakeholders, considerando a los mismos en la gestión estratégica y en el proceso de creación de valor, lo cual se hace especialmente relevante en el caso de las entidades públicas, donde el compromiso y participación de los ciudadanos son un elemento fundamental para garantizar el éxito de la gestión de los servicios públicos.

2.3. Situación actual y perspectivas futuras

En el sector público, la aplicación de información integrada varía considerablemente por tipos de entidades. Así, las empresas públicas están siendo líderes en la aplicación de sistemas de información integrada, como puede verse en la base de datos del IIRC en la que se recogen diversos ejemplos de aplicación de la información integrada.

También en el ámbito de las universidades hay algunas experiencias de implantación, especialmente en el caso de Sudáfrica, aunque todavía incipientes (Veltri y Silvestri, 2015). A este respecto, el Grupo de Directores Financieros de las Universidades Británicas (British Universities Finance Directors Group- BUFDG, 2015) ha declarado la importancia de la presentación de informes integrados, animando a las universidades a implementar informes integrados.

Sin embargo, en el subsector administrativo, donde podríamos incluir a la administración central, local o regional, sólo hay algunas experiencias aisladas que dan cuenta de su aplicabilidad en

la práctica dentro de este ámbito (una de ellas es el de la ciudad de Varsovia, presentada en el trabajo de Manes Rossi en este mismo número).

Recientemente se ha creado en el marco del IIRC la *Public Sector Pioneer Network* (Red de Pioneros del Sector Público), cuyo objetivo es que las organizaciones del sector público puedan compartir opiniones relativas al porqué y cómo el sector público debe implementar la información integrada. En esta red, los participantes pueden compartir opiniones y experiencias sobre cómo se puede adaptar la información integrada para adecuarla a los fines del sector público, con el objetivo final de mejorar la transparencia y crear confianza. Entre las organizaciones inscritas en la red se incluyen el Grupo del Banco Mundial, el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo, la Corporación de la Ciudad de Londres, la Oficina de Auditoría de Gales y los departamentos gubernamentales del Reino Unido. El Grupo del Banco Mundial es de hecho una de las organizaciones que está implementando la información integrada.

Si nos centramos en el caso de España, mientras en el sector empresarial hay avances claros en el ámbito de las grandes empresas¹, en el sector público tan apenas existen iniciativas hacia este nuevo enfoque. Es en el ámbito de las universidades donde mayor proximidad hacia el mismo encontramos, especialmente porque son éstas las que se han mostrado más activas en la elaboración de memorias de sostenibilidad y de responsabilidad social, habiendo implantado muchas de ellas la Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad del Global Reporting Initiative (G4).

Desde una perspectiva institucional puede destacarse la aprobación de la «Estrategia Española de Responsabilidad Social Corporativa. Estrategia 2014-2020 para empresas, administraciones públicas y el resto de organizaciones para avanzar hacia una sociedad y una economía más competitiva, productiva, sostenible e integradora». Entre las medidas recogidas en la misma se señala la de fomentar la elaboración de informes anuales que incorporen de forma transparente la información de aspectos sociales, ambientales, y de buen gobierno. Por eso, la administración debería incentivar

¹ Cabe señalar también que la Asociación de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) ha elaborado un documento denominado «Información integrada: el cuadro integrado de indicadores CII-FESG y su taxonomía XBRL», con la finalidad de dar una respuesta tecnológica y apoyo a la labor del IIRC.

esta medida dando ejemplo y elaborando memorias de información integrada. Otra iniciativa ha sido la aprobación de la Orden que regula el procedimiento para el registro y publicación de las memorias de responsabilidad social y de sostenibilidad de las empresas, organizaciones y administraciones públicas en España. Sin embargo, hasta la actualidad, no hay ninguna administración que haya registrado su memoria de responsabilidad social o memoria de sostenibilidad.

Todo indica por tanto que la adopción de un enfoque integrado y la elaboración de información integrada debe ser uno de los retos de las administraciones públicas en los años venideros, tanto en nuestro país como a nivel internacional. La Unión Europea debería adoptar también políticas activas en este ámbito, al igual que ha hecho para las grandes empresas. Además, en un momento en el que se habla de normalización de la información contable en los países miembros de la Unión Europea, parece una buena oportunidad para establecer criterios sobre la información social y medioambiental que estas entidades deben rendir a sus administrados, dado que también en esto se hace necesaria la comparabilidad y convergencia entre los distintos países miembros. El informe integrado puede convertirse en el principal informe de una administración pública, dirigido a comunicar a sus stakeholders la capacidad de crear valor presente y futuro. Mediante el mismo se puede comunicar tanto información de carácter financiero, como estratégico y operativo, de gobierno corporativo, social o ambiental. Estaría más próximo al denominado informe para los ciudadanos que al informe financiero tradicional. Ahora bien, para que la implantación de la información integrada sea efectiva, es preciso también un cambio en el enfoque de gestión de las administraciones públicas (Manes Rossi, 2017a).

3. EL MARCO CONCEPTUAL DE LA INFORMACIÓN INTEGRADA

De acuerdo con el IIRC, el propósito principal de un informe integrado es el de explicar a los inversores y demás stakeholders cómo una organización crea valor a lo largo del tiempo. El IIRC fundamenta la necesidad de implantar un modelo de información integrada en las carencias demostradas por los modelos utilizados en estos momentos para expresar de forma fiel la capacidad de las empresas de generar valor. El argumento principal es que los informes actuales ofrecen una visión parcial e inconexa de los resultados obtenidos por las empresas, sin ninguna visión de las interconexiones entre riesgos, oportunidades y estrategias.

Con el objetivo de alcanzar la comparabilidad y estandarización de la información integrada, a la par que dar un impulso a la misma, el IIRC ha elaborado el marco conceptual de la información integrada (IIRC, 2013). El propósito es establecer una serie de conceptos fundamentales y los principios básicos que deben seguirse para la implementación efectiva de la información integrada (Adams, 2013), así como para delimitar el contenido del informe integrado. Un precedente previo en este ámbito es el marco conceptual para la información integrada elaborado por el Consejo de Información Integrada de Sudáfrica (Integrated Reporting Council of South Africa) en 2011 (Katsikas et al., 2016).

El marco conceptual se ha elaborado considerando el contexto de las empresas, y por tanto puede ser utilizado por empresas de cualquier tamaño, pero el propio IIRC señala que puede ser aplicado, con las adaptaciones que sean necesarias a las entidades no lucrativas y a las del sector público.

Dentro del marco conceptual del IIRC podrían diferenciarse tres componentes: conceptos fundamentales, los principios de la información integrada y el contenido de la información integrada (Manes Rossi, 2017b). A continuación hacemos un breve repaso de los mismos con objeto de poder abordar posteriormente su aplicabilidad en el ámbito de las administraciones públicas.

3.1. Los conceptos fundamentales

El marco conceptual define tres conceptos fundamentales: creación de valor, capitales y proceso de creación de valor. La creación de valor se deriva del incremento, disminución o transformación de los capitales utilizados en las actividades de la organización y el impacto obtenido sobre los mismos, pero viene condicionada por el entorno, los recursos disponibles (denominados capitales) y las relaciones con los grupos de interés. La creación de valor tiene dos aspectos interrelacionados: valor creado para la organización en sí misma, lo que permite rendimientos financieros para los inversores, y valor para otros stakeholders (por ejemplo los grupos de interés y la sociedad en general).

Los capitales representan los recursos disponibles y utilizados por la organización, diferenciando los siguientes tipos:

- *Capital financiero*, compuesto por el conjunto de recursos financieros disponibles en la organización para su uso en la producción de bienes o la prestación de servicios.

- *Capital industrial*, que comprende los elementos físicos transformados disponibles en la organización para su uso en la producción de bienes o en la prestación de servicios, tal como edificios, equipos o infraestructuras (como carreteras, puertos, puentes y plantas de tratamiento de residuos y agua).
- *Capital intelectual*, compuesto por intangibles basados en el conocimiento de la organización, e incluye la propiedad intelectual (tal como patentes, derechos de autor, software, derechos y licencias) y el capital organizacional, tal como conocimiento implícito, sistemas, procedimientos y protocolos.
- *Capital humano*, en el que pueden incluirse las competencias, capacidades y experiencia de las personas y sus motivaciones para innovar, desarrollar e implementar la estrategia de una organización para la mejora de procesos, productos y servicios.
- *Capital social y relacional*, en el que se incluirían las relaciones dentro y entre los miembros de la organización con los grupos de interés y con otras redes; y la capacidad de compartir información para mejorar el bienestar individual y colectivo.
- *Capital natural*, mediante el cual quedarían comprendidos todos los recursos y procesos naturales, renovables y no renovables, que proporcionan bienes o servicios que apoyan la actividad de una organización.

El proceso de creación de valor se basa en la incorporación de todos los capitales anteriores en el modelo de negocio de la organización y permite obtener impactos en los capitales, en los que la creación de valor puede haber repercutido de una forma positiva o negativa. La información integrada debe dar cuenta de los cambios que han tenido lugar en los mismos.

3.2. Principios para la elaboración de la información integrada

El marco conceptual define los siguientes principios a tener en cuenta para la elaboración y presentación de la información integrada:

- *Enfoque estratégico y orientación futura*. El informe integrado debe proporcionar detalles sobre la estrategia de la organización y cómo ésta está relacionada con la capacidad de la organización para crear valor a corto, medio y largo plazo y sobre su uso y el efecto en los capitales.

- *Conectividad de la información.* El informe debe mostrar una visión holística de la combinación, interrelaciones y dependencias entre los factores que afectan a la capacidad de la organización para crear valor.
- *Relación con los grupos de interés o stakeholders.* Se debe informar sobre la naturaleza y calidad de las relaciones de la organización con sus stakeholders y en qué medida ésta responde a sus necesidades e intereses.
- *Materialidad.* El informe integrado debe divulgar información sobre todos aquellos aspectos que afecten de forma sustancial a la capacidad de la entidad para crear valor.
- *Concisión.* El informe integrado debe ser conciso.
- *Fiabilidad y exhaustividad.* El informe integrado debe incluir todos aquellos aspectos materiales, tanto positivos como negativos, de una manera equilibrada y sin errores materiales.
- *Consistencia y comparabilidad.* El informe integrado debe presentar la información de forma consistente a lo largo del tiempo y de una forma que permita realizar comparaciones con otras organizaciones en la medida en que sea material para la capacidad de crear valor.

3.3. Elementos y Contenido del Informe Integrado

El marco conceptual no establece un formato para la presentación del informe integrado, pero define los siguientes elementos que debe contener el informe integrado:

- Descripción general de la organización y de su entorno externo.
- Gobierno Corporativo.
- Modelo de Negocio.
- Riesgos y oportunidades.
- Estrategia y asignación de recursos.
- Resultados.
- Perspectivas.
- Bases para la elaboración y presentación de la información.

El marco conceptual puede considerarse como una guía útil para la implantación de la información integrada en la práctica.

A este respecto, Ruíz-Lozano y Tirado-Valencia (2016) analizan la aplicación del marco conceptual para la información integrada elaborado por el IIRC en las empresas que publican informes integrados. Los resultados del estudio muestran que aunque las empresas analizadas han realizado esfuerzos para cumplir con los principios definidos en el marco conceptual, todavía queda mucho camino por recorrer, principalmente en relación al principio «Concisión». Además, se constata que las empresas analizadas no han sido influenciadas por el entorno en relación con el nivel de atención prestado a la incorporación de este tipo de información.

4. ADAPTACIÓN DEL MARCO CONCEPTUAL DE LA INFORMACIÓN INTEGRADA EN EL SECTOR PÚBLICO

El marco conceptual está dirigido a las empresas, pero el propio IIRC indica que puede ser igualmente adaptado para las entidades del sector público y las organizaciones sin ánimo de lucro. En este sentido, Simnett y Huggins (2015) estudian las respuestas al documento de discusión y consulta emitido de forma previa a la aprobación del marco conceptual y muestran que el 82,8% de las respuestas a la consulta consideran que los conceptos del marco conceptual pueden ser aplicados a otro tipo de organizaciones, como el sector público u organizaciones sin fines de lucro, y proponen una orientación global para todo tipo de entidades. Sin embargo, finalmente el IIRC adoptó un enfoque empresarial, dejando así la posibilidad de adaptar algunos conceptos para su aplicación al sector público. De hecho, el CIPFA y el IIRC están trabajando en la elaboración de una adaptación al sector público.

4.1. La creación de valor en el sector público

El objetivo de los informes integrados es explicar cómo una organización crea valor en el tiempo. El informe debe proporcionar información sobre la estrategia de la organización y cómo se relaciona con su capacidad para crear valor en el tiempo. Además, puede ser una herramienta para introducir la gestión basada en el valor.

En el ámbito de las administraciones públicas, el proceso de creación de valor tiene algunas particularidades, debido al tipo de actividad desarrollada por las mismas. La gestión basada en la creación de valor puede cambiar los procedimientos de toma de decisiones, de modo que lo importante es cómo las decisiones ge-

neran valor y beneficio tanto para la organización como para sus grupos de interés (Moore, 2000). La literatura pone de relieve que uno de los problemas en el sector público es que la gestión estratégica no está suficiente desarrollada (Kearns, 1994), de modo que la presentación integrada de informes ofrece una herramienta que puede mejorar la gestión de las organizaciones.

Un concepto fundamental es la misión de la organización, ya que añade una dimensión basada en el valor a la rendición de cuentas (Ebrahim, 2003), haciendo hincapié en las motivaciones internas de las partes interesadas para participar en el proceso de rendición de cuentas. También ayuda a construir una misión consensuada entre todas las partes interesadas de modo que los stakeholders se sienten comprometidos con los productos y resultados de la organización.

La creación de valor en el sector público, de acuerdo con Moore (1995), consiste en atender las necesidades y demandas de los ciudadanos. Esto debe verse desde dos perspectivas:

- 1) Las necesidades deben ser la base para delimitar qué debe producir la administración pública. En la medida que la organización pública produzca bienes o servicios que tengan impacto para resolver los problemas públicos identificados, crearán valor público. En opinión del autor está directamente relacionado con la satisfacción de los usuarios de los bienes o servicios producidos.
- 2) Hay que atender también a la demanda sobre cómo deben prestarse los servicios. Es decir, la organización debe utilizar de la mejor manera posible los recursos públicos para satisfacer las demandas de los ciudadanos.

En síntesis, el autor (Moore, 1995) argumenta que se crea valor público cuando se atiende a las necesidades demandadas por los ciudadanos y además se atienden de una manera eficiente.

Para desarrollar un sistema integrado de presentación de informes, una administración pública debe implementar un sistema de gestión que se centre en la misión de la organización (Kaplan, 2001), que permitirá la definición de estrategias y acciones. La definición del plan estratégico se basará en la creación de valor para cada parte interesada y en cómo aumentarla durante el proceso (Moore, 2000), lo que puede ayudar a los líderes a definir el concepto de gestión estratégica de una forma más adecuada (Kong, 2008).

En un segundo nivel se requiere la definición de los recursos disponibles o capitales, y que permitirán el cumplimiento de la misión de acuerdo con las estrategias definidas. La figura 1 presenta los principales elementos del proceso de creación de valor en el sector administraciones públicas, donde el concepto central es la misión de la organización.

FIGURA 1

EL PROCESO DE CREACIÓN DE VALOR EN LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS



En relación a los recursos o capitales, que constituyen los inputs utilizados por la administración, son aplicables los mismos conceptos contenidos en el marco conceptual, únicamente se requiere una adaptación al contexto de las administraciones públicas, pudiendo diferenciarse los siguientes tipos de capitales:

- *Capital financiero*, representando los recursos financieros disponibles para la prestación de servicios, parte de los cuales vendrán representados por los recursos acumulados en la organización y que son utilizados para cumplir con sus fines.
- *Capital productivo*, constituido por todos los elementos tangibles que la entidad puede utilizar para la prestación de servicios, parte de los cuales estarán controlados por la misma.
- *Capital intelectual*, en el que se incluyen los intangibles basados en el conocimiento de la organización y el capital organizacional. Este último adquiere sin duda especial relevancia en el sector público (Dumay et al., 2015), dado que el desarrollo de procedimientos adecuados e innovadores debe ser uno de los aspectos clave de la administración.

- *Capital humano*, constituido por las competencias, capacidades y experiencias de los empleados de la administración, siendo sin duda un elemento clave en el proceso de prestación de servicios.
- *Capital social y relacional*, representado por la relación existente entre la administración y sus ciudadanos y con otras administraciones y la pre disponibilidad a colaborar para conseguir la creación de valor.
- *Capital natural*, que representa todos los recursos medioambientales disponibles al servicio de la administración para la prestación de servicios. Algunos de estos recursos pueden además estar bajo control de la administración, siendo la encargada de mantenerlos y preservarlos.
- *Capacidad normativa*, que representa la capacidad que estas administraciones pueden tener para elaborar y aprobar normas como instrumento para hacer efectivas sus estrategias y objetivos. Este recurso ha sido añadido de forma específica para las administraciones públicas.

4.2. Los principios fundamentales

Los principios fundamentales a considerar para elaborar la información integrada serían los mismos mencionados para el sector empresarial, sin olvidar que uno de los fines del enfoque integrado debería ser la satisfacción de los ciudadanos, convirtiéndose éstos un elemento fundamental de la información integrada. Por eso, adquiere especial relevancia el principio de *relación con los grupos de interés*, y que podríamos denominar *relaciones con los ciudadanos*, siendo imprescindible establecer mecanismos que permitan la participación de los ciudadanos en la toma de decisiones estratégicas y en la valoración de los resultados obtenidos. Además, ellos son también un destinatario final del informe integrado, por lo que también habría que implicarles en la definición de la información a presentar.

La información integrada puede ser una solución para mejorar la participación de las agentes interesados en el proceso de rendición de cuentas, propuesto por la teoría de los stakeholders (Roberts, 1992; Chen y Roberts, 2010). Algunos autores consideran que la información integrada es una oportunidad para aproximar el informe anual al denominado informe para los ciudadanos (Cohen y Karatzimas, 2015).

4.3. El contenido del informe

El informe integrado de una administración pública debe atender a las necesidades de información de sus usuarios, considerando una perspectiva amplia de la rendición de cuentas. La administración debe explicar a través del mismo en qué medida las actividades de la organización han permitido la creación de valor e incrementar los capitales y recursos utilizados en la organización. En tanto que la principal misión ha sido definida en base a la satisfacción de las demandas y necesidades de los usuarios de una forma eficiente y sostenible, el informe debe dar cuenta de los logros alcanzados en este ámbito.

Los elementos definidos por el marco conceptual son aplicables también en este caso (Abeysekera, 2013), por lo que el informe integrado debería constar de los mismos apartados indicados anteriormente. Nos referimos aquí exclusivamente a aquellos que requieren alguna precisión o adaptación en este ámbito.

Modelo de Negocio-Actividades y Programas. Teniendo en cuenta las características de la actividad desarrollada, las administraciones deberían prestar especial atención a las actividades y programas llevados a cabo, y cómo éstos están relacionados con la visión y estrategia definidos por la organización. En este apartado correspondería por tanto informar sobre los inputs, outputs y outcomes de cada una de las actividades o programas llevados a cabo. En relación a los inputs, la administración deberá informar no sólo de los recursos financieros sino también de los humanos, naturales, sociales o medioambientales que han sido utilizados para la prestación de los servicios. Los outcomes permitirán informar de los servicios prestados en cada uno de los programas desarrollados y cómo éstos están relacionados con las distintas áreas de análisis. Por último, los outcomes valorarán el impacto de las actividades llevadas a cabo, desde un punto de vista financiero, social y medioambiental, valorando la eficiencia de las actividades llevadas a cabo. El objetivo es medir los logros en el cumplimiento de los objetivos públicos y la percepción de los ciudadanos sobre el impacto, en su calidad de vida, de la implantación de un determinado programa. Por eso, conocer la satisfacción de los ciudadanos con las actividades y programas debe ser prioritario en este apartado.

Estrategia y asignación de recursos. La organización debe definir los objetivos fijados por la organización, preferiblemente por áreas de actuación, y cuáles van a ser las actuaciones a desarrollar para alcanzar los mismos.

Resultados. El informe integrado debe responder a la pregunta: ¿en qué medida la organización alcanzó sus objetivos estratégicos y cuáles son sus resultados en términos de efectos sobre las capitales? La respuesta a la misma debe basarse en un conjunto de indicadores financieros, de economía, eficiencia y eficacia, sociales y medioambientales que permitan valorar los logros de la organización en las distintas áreas y que deberían estar coordinados con la información recogida en el apartado de actividades y programas desarrollados por la organización.

5. IMPLICACIONES PARA LA AUDITORÍA Y FISCALIZACIÓN DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

La elaboración de informes integrados abre también un reto para la auditoría tradicional, dado que deberá ampliar el alcance a los informes integrados. La introducción de mecanismos que permitan garantizar la fiabilidad de la información no financiera, se torna no menos importante que para la información financiera si ésta ha de convertirse en un instrumento útil para inversores, analistas y otros grupos de interés. En definitiva, el auditor externo se va a encontrar informes que incorporan información no financiera y deberá pronunciarse sobre la adecuación de la misma. Esto requiere un nuevo enfoque del proceso y una visión más amplia de la organización por parte del auditor.

Para incluir esta nueva perspectiva de la auditoría han surgido conceptos como el de aseguramiento de la información, al objeto de diferenciarlo de la auditoría financiera propiamente dicha, cuyo objetivo sería garantizar la credibilidad de la información en un sentido más amplio. En esta línea se sitúa la Norma Internacional sobre encargos de aseguramiento 3000 (International Standard on Assurance Engagement, IASE 3000), emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB), que pretende ofrecer una guía útil para los trabajos de revisión de información no financiera publicada por las empresas.

En el sector público, el control y fiscalización de la actividad económico-financiera corresponde a los Órganos de Control Externo, sin perjuicio de posibles auditorías realizadas por auditores privados, que en algunos países pueden tener un carácter obligatorio. Por ello, los Órganos de Control Externo no pueden permanecer ajenos a este cambio organizacional y de gestión que debe tener lugar en las administraciones públicas. También ellos deben adop-

tar un papel activo para andar el camino hacia la información integrada en el sector público. De hecho, el concepto de fiscalización es más amplio que el de auditoría financiera, incluyendo por ejemplo a la auditoría de legalidad y operativa, y el concepto de auditoría integrada es ya habitual en el sector público. Así, de acuerdo con los principios y normas de auditoría del sector público elaborados por la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español (1992) la auditoría integrada comprende la auditoría financiera, de legalidad, de economía, eficiencia y eficacia, y deberá realizar los trabajos necesarios para informar sobre: la adecuada presentación de la información financiera, el cumplimiento de la legislación vigente, el grado de consecución de los objetivos previstos y el grado de economía y eficiencia logrados en la gestión de los recursos.

Esto no deja lugar a dudas sobre el alcance de la actividad de fiscalización a los informes integrados, que recogerá de forma conjunta todos los aspectos relativos al cumplimiento de la legalidad, las normas contables y la economía, eficiencia y eficacia. Por tanto, más allá de implicar nuevas tareas a los responsables del control externo, la adopción de un enfoque integrado por parte de las administraciones puede suponer una simplificación de sus trabajos, puesto que en este nuevo enfoque la organización informa de todos los aspectos a fiscalizar, y especialmente de los logros alcanzados en las distintas actividades llevadas a cabo, aspectos bien importantes en el contexto económico y social actual. De hecho, la realización de auditorías operativas presenta diferencias importantes por países en un contexto internacional (Waring y Morgan, 2007) debido fundamentalmente a la dificultad de contar con información para apoyar dichas labores de auditoría, actuaciones que se verán facilitadas con la presentación de indicadores de economía, eficiencia y eficacia en los informes integrados.

En relación a la información social y medioambiental que los nuevos informes deberían de contener, su consideración por parte de los Órganos de Control Externo, no supone tampoco aspectos completamente innovadores, dado que sus fiscalizaciones ya cubren en cierta medida dichos aspectos, aunque bien es cierto que casi de forma esporádica y excepcional. La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), se pronuncia al respecto en el documento titulado *Desarrollo Sostenible: El Papel de las Entidades Fiscalizadoras Superiores* (2004), donde indica que «Las Entidades Fiscalizadoras Superiores deberían verificar si se ha logrado el equilibrio entre los aspectos sociales, económicos y

ambientales». Asimismo, la Organización ha revelado la importancia de tener en cuenta las cuestiones relacionadas con el medio ambiente en los trabajos de auditoría, e incluye la auditoría ambiental dentro del alcance de sus trabajos. La auditoría ambiental puede formar parte de la auditoría financiera, la auditoría de cumplimiento o la auditoría operativa, y debe valorar aspectos como: iniciativas para prevenir, disminuir o remediar daños al medio ambiente; la conservación tanto de los recursos sostenibles como la de los no sostenibles; o el impacto de las leyes y regulaciones medioambientales. Pueden mencionarse por ejemplo las siguientes normas emitidas al respecto: norma 5110 —orientación para la ejecución de auditorías de actividades con una perspectiva medioambiental y norma 5120— auditoría ambiental y auditoría de la regularidad, y las auditorías del rendimiento.

En definitiva, la presentación de información integrada abriría una nueva era a la auditoría del sector público, facilitando la realización de las auditorías operativas, así como lograr su cometido en el desarrollo sostenible de las organizaciones. Los informes emitidos por los Órganos de Control Externo podrían recoger una opinión sobre el equilibrio de los aspectos económicos, sociales y medioambientales en las actuaciones de las administraciones públicas.

6. CONCLUSIONES

La información integrada pretende una orientación holística y global de información, tratando así de superar las carencias de los modelos históricos centrados en la información financiera y la fragmentación de la información en distintos tipos de informes, como el financiero, social y medioambiental. Pero además de integrar toda la información relevante en un informe único, la información integrada pretende introducir un cambio en la cultura organizativa, de modo que el eje sobre el que gira la estrategia de la empresa es el proceso de creación de valor. Entre los cambios pretendidos con este nuevo modelo se encuentran 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.

Las administraciones públicas tienen encomendada la prestación de servicios públicos a los ciudadanos, pero debe buscarse que esos servicios sean eficientes y sostenibles. Es decir, la administración debe cooperar y dar ejemplo en el cuidado de los recursos a su alcance, no sólo financieros, sino naturales o relacionales. A pe-

sar de las características propias del proceso de creación de valor de una administración pública, el marco conceptual de la información integrada elaborado por el IIRC puede aplicarse también en ese ámbito, sin perjuicio de realizar alguna adaptación mínima derivada las particularidades propias de estas entidades. Pueden mencionarse por ejemplo las diferencias entre el capital intelectual de una empresa y una administración, o la capacidad normativa e impositiva que las administraciones tienen, y que puede considerarse un recurso más al servicio de las mismas para el cumplimiento de sus actividades de prestación de servicios.

En la aplicación de los principios fundamentales destaca el principio de relación con los grupos de interés, ya que mejorar las relaciones con los ciudadanos y hacerles partícipes de la gestión estratégica y del proceso de creación de valor debe ser uno de los objetivos de la información integrada. Conocer la satisfacción de los usuarios con los servicios se torna en un aspecto fundamental en este nuevo modelo, puesto que lo importante es evaluar el impacto de las actividades de la organización, desde una perspectiva amplia que incluya no sólo el aspecto financiero sino también social y medioambiental.

En relación al contenido, el informe integrado puede contener los mismos elementos definidos en el marco conceptual. Junto a los resultados e impacto financiero debe mostrarse el impacto y outcome social y medioambiental. Para dar cuenta de esto, las administraciones pueden servirse de los indicadores de economía, eficiencia y eficacia, de modo que la rendición de cuentas adopte una visión global y holística de la entidad. De hecho, la relevancia de contar con indicadores de gestión, como herramienta de rendición de cuentas en estas entidades, ha sido reconocida en los marcos normativos e institucionales.

En la actualidad, la información integrada es voluntaria tanto para empresas como para administraciones, con algunas excepciones para países en los que se requiere que se elabore el informe integrado, como es el caso de las empresas en Sudáfrica. En el ámbito del sector público administrativo, todavía son escasas las administraciones que han llevado alguna iniciativa, a pesar de las recomendaciones de instituciones como la CIPFA o el Grupo de Directores Financieros de las Universidades Británicas. Una de las entidades que ha implantado el informe integrado y que quiere dar ejemplo de los beneficios que la misma puede reportar es el Grupo del Banco Mundial. La literatura recoge igualmente reco-

mendaciones de académicos e investigadores que ven en este nuevo modelo una oportunidad clara para mejorar la gestión y rendición de cuentas de las administraciones públicas. Estas circunstancias permiten dilucidar que la información integrada puede verse como un reto futuro para las administraciones públicas, tanto a nivel nacional como internacional, con implicaciones claras también en el ámbito de la auditoría y fiscalización de cuentas.

El camino a recorrer para alcanzar la meta de la información integrada es sin duda largo, con importantes dificultades a superar, pero es una medida más en aras a alcanzar la racionalización de los recursos y la eficacia de las administraciones públicas, por lo que esperamos que el tiempo consiga ganar la batalla. Ni qué decir tiene que la implantación de los informes integrados facilitará enormemente la labor de fiscalización a llevar por los Órganos de Control Externo.

7. REFERENCIAS

- ABEYSEKERA, I. (2013): A template for integrated reporting. *Journal of Intellectual Capital*, 14(2), pp. 227-245.
- ADAMS, S., & SIMNETT, R. (2011): Integrated Reporting: An opportunity for Australia's not-for-profit sector. *Australian Accounting Review*, 21(3), pp. 292-301.
- BARTOCCI, L. and PICCIAIA, F. (2013): «Towards Integrated Reporting in the Public Sector», in BUSCO, C., FRIGO, M.L., RICCABONI, A., QUATTRONE, P. (eds.) (2013): *Integrated Reporting. Concepts and Cases that Redefine Corporate Accountability*, Springer, London, pp. 191-203.
- CHEN, J. and ROBERTS, 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), pp. 651-65.
- COHEN, S. and KARATZIMAS, S. (2015). Tracing the future of reporting in the public sector: introducing integrated popular reporting. *International Journal of Public Sector Management*, 28(6), pp. 449-460.
- COMISIÓN DE COORDINACIÓN DE LOS ÓRGANOS PÚBLICOS DE CONTROL EXTERNO DEL ESTADO ESPAÑOL (1992): Principios y normas de auditoría del sector público. Disponible en www.txostenak.es/pdf/PNASP.pdf (consultado el 12 de septiembre de 2017).

- DUMAY, J., GUTHRIE, J., and PUNTILLO, P. (2015): «IC and public sector: a structured literature review», *Journal of Intellectual Capital*, vol. 16, n.º 2, pp. 267-284.
- EBRAHIM, A. (2003): «Accountability in Practice: Mechanisms for NGOs». *World Development*. 31 (5), pp. 813-829.
- ECCLES, R. and KRZUS, M. (2010): *One Report: Integrated Reporting for a Sustainable Strategy*, (John Wiley).
- ECCLES, R.G., KRZUS, M.P., & WATSON, L.A. (2012): Integrated Reporting requires integrated assurance. *Effective Auditing for Corporates: Key Developments in Practice and Procedures*, pp. 161-178.
- ECCLES, R., KRZUS, M. and RIBOT, S. (2015): Meaning and Momentum in the Integrated Reporting Movement, *Journal of Applied Corporate Finance*, 27(2), pp. 8-17.
- FLORES, F., LIZCANO, J.L., MORA, M., & REJÓN, M. (2012): Información Integrada: propuesta de un modelo. *Revista de AECA*, 100, pp. 32-36.
- GLOBAL REPORTING INITIATIVE, GRI (2013): G4 Sustainability Reporting Guidelines: Reporting Principles and Standards Disclosures.
- INTERNATIONAL INTEGRATED REPORTING COUNCIL, IIRC (2013): The International <IR> Framework. <http://www.theiirc.org/> (consultado el 12 de Julio de 2017).
- INTERNATIONAL INTEGRATED REPORTING COUNCIL (IIRC) and BLACK SUN (2014): Realizing the benefits: The impact of Integrated Reporting. Black Sun Plc-IIRC, Available at: <http://integratedreporting.org/> (accessed 12 July 2016).
- INTERNATIONAL INTEGRATED REPORTING COUNCIL (IIRC) and 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 PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD, IPSASB (2014): Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities. IPSASB.
- KAPLAN, R. (2001): Strategic Performance Measurement and Management in Nonprofit Organizations. *Nonprofit Management and Leadership*, 11(3), pp. 353-370.

- KARATZIMAS, S. and COHEN, S. (2014): Tracing the future of reporting in the public sector: New trends in the quest of satisfying users' needs. Paper to the EGPA Annual Conference, 10-12 September, Speyer, Germany.
- KATSIKAS, E., MANES-ROSSI, F. and ORELLI, R. (2016): *Towards Integrated Reporting: Accounting Change in the Public Sector*, Springer, Cham, Switzerland.
- KEARNS, K.P. (1994): The strategic management of accountability in nonprofit organizations: An analytical framework. *Public administration review*, 185-192.
- KONG, E. (2008): The development of strategic management in the non-profit context: Intellectual capital in social service non-profit organizations. *International Journal of Management Reviews*, 10(3), 281-299.
- LEV, B., & GU, F. (2016): *The end of accounting and the path forward for investors and managers*. John Wiley & Sons.
- LIZCANO, J.L., FLORES MUÑOZ, F., & REJÓN LÓPEZ, M. (2011): El informe integrado: primeras aproximaciones de aplicación. El caso español. Disponible en <http://www.aeca.es/comisiones/rsc/estudio empirico.pdf> (consultado 1 de septiembre de 2017).
- MANES ROSSI, F. (2017a): Setting the Context for Integrated Reporting in the Public Sector, in E. KATSIKAS, MANNES ROSSI, F. and ORELLI, R.L. (eds.): *Towards Integrated Reporting: Accounting change in the Public Sector*, (Springer Briefs in Accounting), pp. 1-24.
- MANES ROSSI, F. (2017b): Principle, Concepts and Elements of Integrated Reporting, in E. KATSIKAS, MANNES ROSSI, F. and ORELLI, R.L. (eds.): *Towards Integrated Reporting: Accounting change in the Public Sector*, (Springer Briefs in Accounting), pp. 65-94.
- MOORE, M. H. (1995): *Creating Public Value. Strategic Management in Government*. Cambridge: Mass. Harvard University Press.
- MOORE, M.H. (2000): Managing for value: organizational strategy in for-profit, non-profit, and governmental organizations. *Non-profit and Voluntary Sector Quarterly*, 29(1), pp. 183-204.
- ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (2004): ISSAI 5130: *Desarrollo Sostenible: El Papel de las Entidades Fiscalizadoras Superiores*. Disponible en <http://www.intosai.org> (consultado el 1 de septiembre de 2017).

- RIVERA-ARRUBLA, Y.A., ZORIO-GRIMA, A. and GARCÍA-BENAU, M.A. (2016): El concepto de informe integrado como innovación en reporting corporativo. *Journal of Innovation & Knowledge*, 1(3), pp. 144-155.
- ROBERTS, R.W. (1992): Determinants of corporate social responsibility disclosure: An application of stakeholder theory. *Accounting, Organizations and Society*, 17(6), pp. 595-612.
- RUIZ-LOZANO, M., & TIRADO-VALENCIA, P. (2016): Do industrial companies respond to the guiding principles of the Integrated Reporting framework? A preliminary study on the first companies joined to the initiative. *Revista de Contabilidad*, 19(2), pp. 252-260.
- SIMNETT, R. and HUGGINS, A.L. (2015): Integrated reporting and assurance: where can research add value? *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 6(1), pp. 29-53
- VELTRI, S. and SILVESTRI, A. (2015): The Free State University integrated reporting: a critical consideration. *Journal of Intellectual Capital*, 16(2), pp. 443-462.
- DE VILLIERS, C., RINALDI, L. and UNERMAN, J. (2014): Integrated Reporting: Insights, gaps and an agenda for future research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(7), pp. 1042-1067.
- WARING, C.G. and MORGAN, S.L. (2007): Public Sector Performance Auditing in Developing Countries. Incluido en *Public Sector Governance and Accountability Series: Performance Accountability and Combating Corruption*. Washington, DC, USA: *The International Bank for Reconstruction and Development/The World Bank*, pp. 323-358.

Experiencias de información integrada en entidades públicas en Europa

Francesca Manes Rossi

Universidad de Salerno

RESUMEN

La presentación de la información integrada (Informe Integrado o *Reporting* Integrado, —IR, en sus siglas inglesas—) está ganando terreno como una nueva herramienta de comunicación, tanto en el sector público como en el sector privado. Sin embargo, es necesario cuestionar el modelo propuesto por el *Consejo Internacional de Reporting Integrado* (IIRC, en sus siglas en inglés) para evaluar su idoneidad en el ámbito público. El estudio presenta algunas sugerencias mediante el examen de cuatro estudios de caso de entidades públicas con sede en Europa. El objetivo final es investigar hasta qué punto los cambios producidos en el enfoque de la presentación de informes corporativos son coherentes con las necesidades de información de las partes interesadas. De acuerdo con esto, se examinan los estudios de caso seleccionados a través de un marco teórico basado en el Marco de *Reporting Integrado* publicado en 2013 y la literatura pertinente.

Los resultados obtenidos pueden ser beneficiosos, tanto para los especialistas como para los profesionales, para identificar nuevos caminos en la mejora de la información corporativa en las entidades públicas y para superar las posibles limitaciones del modelo propuesto hasta la fecha.

PALABRAS CLAVE: informe integrado; empresas de propiedad estatal; entidades del sector público; rendición de cuentas; Europa.

ABSTRACT

The Integrated Reporting is gaining momentum as a new communication tool both in private and in public sector. However, there is a need to question the model

proposed by the Integrated Reporting Council to evaluate its appropriateness in the public domain. The study presents some hints by examining four case studies of public entities based in Europe. The final aim is to investigate to what extent changes occurred in the approach to corporate reporting are coherent with stakeholders information needs. In doing so, the case studies selected are examined through a theoretical framework base on the Integrated Reporting Framework issued in 2013 and relevant literature.

Results emerging can be beneficial both for scholars and for practitioners, to identify new paths in the improvement of corporate reporting in public entities and to overcome the possible limitations of the model proposed so far.

KEYWORDS: *Integrated Reporting; State-owned enterprises; public sector entities; accountability; Europe.*

1. NUEVAS TENDENCIAS EN LA DIVULGACIÓN DE INFORMACIÓN NO FINANCIERA EN EUROPA

Los informes corporativos han experimentado cambios profundos en las últimas décadas, tanto en el ámbito privado como en el público: las partes interesadas requieren más información, no limitada al desempeño financiero, sino que se extiende a cuestiones medioambientales, de gobernanza y de sostenibilidad (Dumay et al. 2010). Progresivamente, los responsables políticos, los encargados de formular las normas y los legisladores, así como los especialistas, han prestado una atención creciente a estas cuestiones, con el objetivo de superar las limitaciones comúnmente planteadas en relación con los informes anuales. El informe financiero tradicional ha sido criticado por su limitada atención al futuro de las entidades, estando enfocado principalmente en el aspecto financiero (Guthrie et al., 1999). En el ámbito público, la capacidad de la información financiera para satisfacer las necesidades de información de los ciudadanos ha sido cuestionada, debido a que la información contable es de naturaleza técnica y difícil de entender (Brusca y Montesinos, 2006). Además, la posible sobrecarga de información bajo la creciente presión de buscar la transparencia, puede conllevar una menor atención hacia las partes interesadas y un compromiso menor de éstas (Curtin y Meijer, 2006). Sin duda, existe una creciente tendencia de los gobiernos a aumentar la transparencia y dar mayor énfasis a la información financiera para comprometerse con sus usuarios (Mack y Rayan, 2007). Ante esta perspectiva, las TIC han facilitado la comunicación con los ciudadanos y se han hecho considerables esfuerzos por parte de las autoridades para mejorar la publicación en línea, también como una manera de ganar legitimidad y apoyar la participación democrática

de los ciudadanos (Brusca et al., 2016). Por estas razones, los especialistas proponen herramientas para aumentar la producción de información accesible, fácil de obtener y entender (Cohen y Karatzimas, 2015).

Los especialistas también han debatido ampliamente la necesidad de divulgar la denominada *Triple Cuenta de Resultados* para un crecimiento sostenible de las organizaciones (Elkington, 1999; Milne y Gray, 2013). La idea subyacente es que cada entidad debe gestionar, medir e informar sobre los tres elementos básicos del impacto en la sociedad producido por sus actividades: sociales, medioambientales y financieros. Esta idea, iniciada en el ámbito privado, se ha desarrollado rápidamente también con respecto a las entidades del sector público, ya que tienen como misión principal lograr el bienestar social y el desarrollo (Ball y Grubnic, 2007).

Más recientemente, la Unión Europea ejerció una presión significativa para mejorar la información no financiera proporcionada por las entidades pertinentes, siendo la última y más importante medida adoptada la publicación de la Directiva 95/2014, que todos los países miembros tienen que aplicar en su sistema legislativo desde enero de 2017. El objetivo es garantizar una mayor transparencia en cuestiones medioambientales, de gobernanza y sociales, contribuyendo eficazmente al crecimiento económico a largo plazo y al empleo. Las empresas definidas por la Directiva (entidades de interés público de más de 500 empleados) deben explicar su modelo de negocio y divulgar información sobre políticas, riesgos y resultados en materia de medio ambiente; aspectos sociales y laborales; respeto a los derechos humanos; lucha contra la corrupción y problemas de sobornos; y diversidad en los consejos de administración (Comisión Europea, 2014).

La Directiva no exige seguir un formato determinado, pero pide aclarar dentro del documento qué normas de información financiera (nacionales o internacionales) han sido adoptadas por la entidad. Por otra parte, se requiere adoptar el enfoque de «cumplir o explicar», común en cuestiones de gobierno corporativo. En consecuencia, en el caso de que las entidades no puedan revelar alguna información, deben explicar las causas. De manera similar a la información financiera, la declaración debe ser auditada por un auditor independiente. Recientemente, la Comisión Europea ha publicado directrices adicionales para apoyar a las entidades en la preparación de la declaración (Comisión Europea 2017).

Cabe señalar que desde la última década algunas entidades, casi todas en el sector privado, empiezan a desarrollar espontáneamente un nuevo tipo de informe, destinado a integrar la información financiera y no financiera. La creciente atención hacia una divulgación diferente e integrada, conveniente para comprender la información financiera y no financiera, también en una perspectiva de futuro, ha llevado a la creación del *Consejo Internacional de Reporting Integrado (IIRC)* en 2010. Después de un proceso de consulta y un programa piloto iniciado en 2011, el marco <IR> se ha publicado en 2013¹.

La presente investigación tiene como objetivo debatir «sí y cómo» el informe integrado puede resultar una herramienta adecuada para que las entidades del sector público proporcionen en un solo documento tanto la información relacionada con la gestión financiera como aquella relacionada con los asuntos medioambientales, sociales y de gobernanza. Para ello, se ha elegido un método de estudio de casos y se han seleccionado cuatro entidades públicas, de entre las que publican un informe integrado, para detectar si los cambios que se han producido en el enfoque de la información corporativa son coherentes con las necesidades de información de las partes interesadas en el sector público. Los estudios de caso seleccionados se examinan a través de un marco teórico basado en el marco <IR> publicado en 2013 y la literatura reciente y relevante sobre la materia. Los resultados pueden ser un estímulo para los profesionales y los organismos normativos para proporcionar directrices detalladas específicas para las entidades del sector público que comprendan las distintas características de estas organizaciones. Además, puede contribuir a la creciente línea de investigación sobre IR en el sector público (Kastikas et al, 2016, Guthrie et al., 2017).

2. EL DESARROLLO DEL MARCO < IR >: PERCEPCIÓN DESDE EL SECTOR PÚBLICO

El llamamiento común a un informe capaz de proporcionar una información de manera concisa y eficaz sobre el impacto social, económico y financiero producido por una organización no es muy nuevo. Desde 1953, cuando Howard Rothmann Bowen publicó su artículo sobre «Responsabilidad social del empresario», la atención hacia una forma más sostenible de creación de valor ha aumentado sustancialmente.

¹ Para obtener información detallada sobre cómo ha sido desarrollado el marco <IR>, véase Brusca y Labrador, en este mismo número, «El Marco conceptual de la información integrada y su aplicación en el sector público».

El objetivo y el alcance de esta nueva herramienta de informes están claramente recogidos en el marco: «el propósito principal de un informe integrado es explicar a los proveedores de capital financiero cómo una organización crea valor con el tiempo. Un informe integrado beneficia a todas las partes interesadas en la capacidad de una organización para crear valor a lo largo del tiempo, incluidos los empleados, los clientes, los proveedores, los socios comerciales, las comunidades locales, los legisladores, los reguladores y los responsables políticos» (IIRC, 2015, pág. 4).

La figura 1 resume el objetivo del documento, destacando cómo el valor de forma sostenible y el valor económico deben coexistir para asegurar la creación de valor a largo plazo.

FIGURA 1
OBJETIVOS DEL IR



(Fuente: Blog AICPA 2011)

Un primer punto a destacar es el énfasis que se hace sobre los proveedores de capital, lo que podría hacer que las entidades del sector público no se involucren realmente en la preparación de este documento, con la excepción de las empresas de propiedad estatal (SOE, en inglés). Sin embargo, a continuación el marco establece que todas las partes interesadas pueden obtener ventajas en conocer el valor creado, dejando claro que el <IR> puede ser utilizado por todo tipo de entidades.

Los organismos normalizadores y las empresas consultoras han dedicado una atención creciente al IR, investigando los posibles desafíos y oportunidades (IRC 2011 SA; ACCA, 2013; UE, 2014; CPC, 2014; IIRC y CIPFA, 2016; Deloitte, 2015; JSE, 2015; PwC, 2015; GRI 2016). Los especialistas, después de un primer período dedicado casi en su totalidad a explorar el informe integrado (Eccles y Krzus, 2010, Eccles y Saltzman, 2011, Jensen y Berg, 2012, Steyn, 2014) empiezan a expresar algunas críticas. Algunos autores discuten si el IR representa sólo una nueva tendencia en algún área en particular, como en Sudáfrica (Atkins y Maroun, 2015, Ahmed Haji y Anifowose, 2017) o tiene algo más que ofrecer (Dragu y Tudor, 2013, Frías-Aceituno et al., 2013). Ante todo, se da un intenso debate que involucra a un grupo bastante amplio de especialistas que analizan cómo se puede implementar el IR en la organización, qué tipo de cambios requiere para evitar que resulte simplemente un «collage» de diferentes informes. Así, varios investigadores han estudiado la necesidad de esfuerzos adicionales en el pensamiento integrado, que es un requisito previo para hacer del IR una imagen completa del valor creado por la entidad, esto es, la contribución que ofrecen los denominados seis capitales, así como en la participación de las partes interesadas en la definición de estrategias y objetivos (Villiers et al., 2014, Higgins et al., 2014, Kastsikas et al, 2016, Guthrie et al., 2017).

2.1. El informe integrado en el sector público

Después de esta breve introducción, alguien puede preguntarse: ¿por qué un informe integrado para las entidades del sector público, especialmente si no hay requisitos específicos ni es obligatorio por ley?

El IR parece ser interesante principalmente para los inversores, que puede ser el caso sólo de las Empresas de Propiedad Estatal,

donde los accionistas privados pueden tener un cierto número de acciones. Por otra parte, las entidades del sector público, a menudo presentan una alta resistencia al cambio, mientras que una adopción fructífera del IR requiere de gerentes y políticos que compartan una visión común sobre las estrategias y los valores (Guthrie, 2016). Como señalan Broadbent y Guthrie (1992), dentro de la gran diversidad de entidades del sector público existen diferentes mecanismos de propiedad y de control: algunas organizaciones están más cercanas al mercado mientras que en otras el papel de los políticos electos prevalece. En este ámbito, las herramientas de contabilidad pueden desempeñar un papel diferente con respecto a la toma de decisiones, el control o la rendición de cuentas. Un informe integrado, que incorpore toda la información relacionada con la entidad, puede mejorar la rendición de cuentas y la transparencia. El eje central del IR es la creación de valor: en una entidad pública, esto debe interpretarse como la creación de «valor público», coherente con la misión inherente de cualquier organización pública.

Otra perspectiva a considerar es la importancia de la sostenibilidad en el sector público. Birney *et al.* afirman: «*Las organizaciones del sector público son fundamentales para alcanzar un desarrollo sostenible. Todos los aspectos de su papel —desde la educación a los servicios medioambientales y de la planificación a la atención social— conforman el modo en que las personas viven sus vidas*» (2010:3).

En el sector público en las últimas décadas, ha habido una tendencia común a preparar diversos tipos de informes para satisfacer las diferentes necesidades de información (informe de sostenibilidad, informe de gobierno, informe de derechos humanos y otros similares). La presentación de informes integrados puede ofrecer una gran oportunidad a las entidades públicas que, a menudo, tienen un impacto significativo en la comunidad y en el entorno.

Además, la Directiva Europea sobre información no financiera requiere que todas las grandes entidades (tanto privadas como públicas) divulguen toda la información relacionada con el modelo de negocio y las políticas adoptadas al establecer sus estrategias medioambientales, de empleo, de derechos humanos y anticorrupción. En esta perspectiva, la adopción del IR facilitaría el cumplimiento de los requisitos de la Directiva Europea para las entidades públicas implicadas.

Vale la pena señalar que, para tener debidamente en cuenta las características de las entidades del sector público, el IIRC ha creado una *Red de Pioneros del Sector Público* con objeto de adquirir experiencia y aprender con la práctica (IIRC, 2016).

Los beneficios relacionados con la adopción del <IR> por entidades del sector público ya han sido planteados por especialistas e instancias normativas (IIRC y CIPFA, Katsikas et al., 2016).

En primer lugar, una mayor *participación de las partes interesadas*, que es uno de los pilares del IR y representa un punto fundamental en las entidades públicas, puede mejorar la participación democrática y mejorar la confianza de los ciudadanos. Tal y como destacaba el informe de KPMG diseñado para el sector público (2012), el compromiso de las partes interesadas puede ayudar a la organización a mostrar cómo ha equilibrado las necesidades, a menudo contradictorias, de los diferentes grupos de interesados.

En segundo lugar, como han subrayado Eccles y Krzus (2010), asegura una mayor claridad entre relación y compromiso, apoyando la divulgación de la «creación de valor público» a través de objetivos claros y los parámetros relacionados, identificando la relación entre estos indicadores financieros y no financieros clave. Una ventaja adicional debe ser una mejora en el proceso de toma de decisiones: el desarrollo de un conjunto de parámetros para clarificar la coherencia de las estrategias, objetivos y actividades de la misión y de la visión de la organización debería mejorar la capacidad de tener un enfoque integral en la toma de decisiones.

En tercer lugar, una mejor divulgación mejora la confianza y, dentro de la entidad, el pensamiento integrado reducirá el riesgo de una coordinación débil y favorecerá la identificación del factor clave para la creación de valor público. En este sentido, uno de los puntos clave del pensamiento integrado es romper los compartimentos estancos y fijar metas y objetivos para la entidad pública en su conjunto que sean significativos para el individuo/las divisiones/los departamentos.

Sin embargo, las posibles limitaciones y riesgos también merecen ser considerados.

Uno de los principales riesgos, comunes a la introducción de nuevas herramientas contables, es que la adopción del IR puede

dar lugar a un cambio «estético», sin ningún impacto en las rutinas de gestión y comportamiento. Además, para tener éxito, el IR requiere de una visión compartida de las estrategias y los valores por parte de los directivos y los políticos, lo que no es fácil de lograr.

Una limitación explícitamente conectada con el marco < IR > es la falta de indicadores, dando lugar a que cada entidad elija diferentes estándares como referencia para establecer indicadores clave de rendimiento. Este tipo de elección, por un lado, ofrece la posibilidad de adoptar las medidas más adecuadas al contexto particular. En el extremo opuesto, ésta opción reduce la comparabilidad entre diferentes entidades.

Teniendo en cuenta este complejo escenario, puede resultar interesante analizar algunas experiencias con el objetivo de extraer una lección de la que aprender.

3. EXPERIENCIA DE IR EN ENTIDADES PÚBLICAS

Para entender mejor cómo las entidades públicas están interpretando el IR, el método del caso es adecuado. El método de investigación deductivo ha sido elegido porque permite poner a prueba el marco <-IR> con el sistema actual de presentación de informes adoptado por diferentes tipos de entidades públicas seleccionadas. A través de un enfoque deductivo, se desarrolla un marco teórico o conceptual y luego se prueba con los datos adecuados (Saunders et al., 2009). Siguiendo a Eccles et al. (2015) y según el marco <IR>, se han analizado cuatro aspectos en los informes, que son concretamente: *enfoque* del modelo de negocio, incluyendo cuántos y qué capitales se han considerado para el proceso de creación de valor; *materialidad* o *importancia relativa*, para detectar lo que se considera más significativo para las partes interesadas; y *concisión*, porque una comunicación efectiva requiere satisfacer las necesidades de información de manera directa y este requisito es especialmente importante en las entidades del sector público, donde la necesidad de adquirir legitimidad y demostrar el valor del dinero implica la capacidad de proporcionar información accesible y clara (Curtin y Meijer , 2006). Además, teniendo en cuenta que la observación se refiere a entidades del sector público, la *participación de las partes interesadas* está estrictamente relacionada con el valor fundamental de las entidades públicas, siendo la participación democrática la otra cara de la mo-

neda. La definición adoptada es la que proporciona Thomson y Bebbington (2005, pág. 517): «La participación de las partes interesadas describe una serie de prácticas en las que las organizaciones adoptan un enfoque estructurado a la hora de consultar a los posibles interesados. Hay una serie de prácticas posibles para alcanzar este objetivo, incluyendo: tableros de anuncios en Internet, cuestionarios enviados por correo electrónico a las partes interesadas, encuestas telefónicas y reuniones comunitarias y/o abiertas diseñadas para reunir a las partes interesadas y a los representantes de la organización».

Además, se utilizaron datos cualitativos secundarios del Informe Anual, del Informe de Sostenibilidad y del sitio web oficial de cada entidad para enriquecer la presentación de los cuatro estudios de caso.

3.1. Ciudad de Varsovia

Varsovia es la capital de Polonia, una ciudad con más de 1,7 millones de habitantes. En 2013 se publicó el primer *informe integrado de sostenibilidad*. En julio de 2017 el alcalde presentó el tercer informe correspondiente a 2014-2015, disponible en inglés en su sitio web. Teniendo en cuenta que el primer informe se preparó mientras el marco de <IR> todavía estaba en fase de consultas, no es sorprendente que se haya preparado siguiendo los indicadores de GRI4 y de ISO37120. Sin embargo, también en las ediciones posteriores el alcalde decidió continuar con el mismo modelo y en la introducción se menciona explícitamente el esfuerzo realizado para asegurar la comparabilidad con informes anteriores.

El informe está disponible en PDF tanto en inglés como en polaco. No se proporcionan garantías sobre el contenido ni la metodología seguida en la preparación del informe.

Enfoque - De acuerdo con su título, el informe se desarrolla en base a un debate sobre los tres pilares de la sostenibilidad, es decir, los factores económicos, sociales y medioambientales. El informe ofrece información general sobre el código de gobierno y datos sobre los empleados. El informe presenta hechos y datos básicamente enmarcados en el pasado, con limitada referencia a los planes futuros y a los riesgos relacionados. No existe una identificación específica del capital involucrado, habiendo sido el informe preparado de acuerdo con GRI4.

Materialidad - El informe ofrece al lector una lista de los aspectos a ser incluidos en los informes definidos de acuerdo con la solicitud de las partes interesadas. Una consulta pública mediante el sitio web y las redes sociales de la ciudad de Varsovia permite identificar los aspectos de la presentación de informes incluidos en la tabla 1.

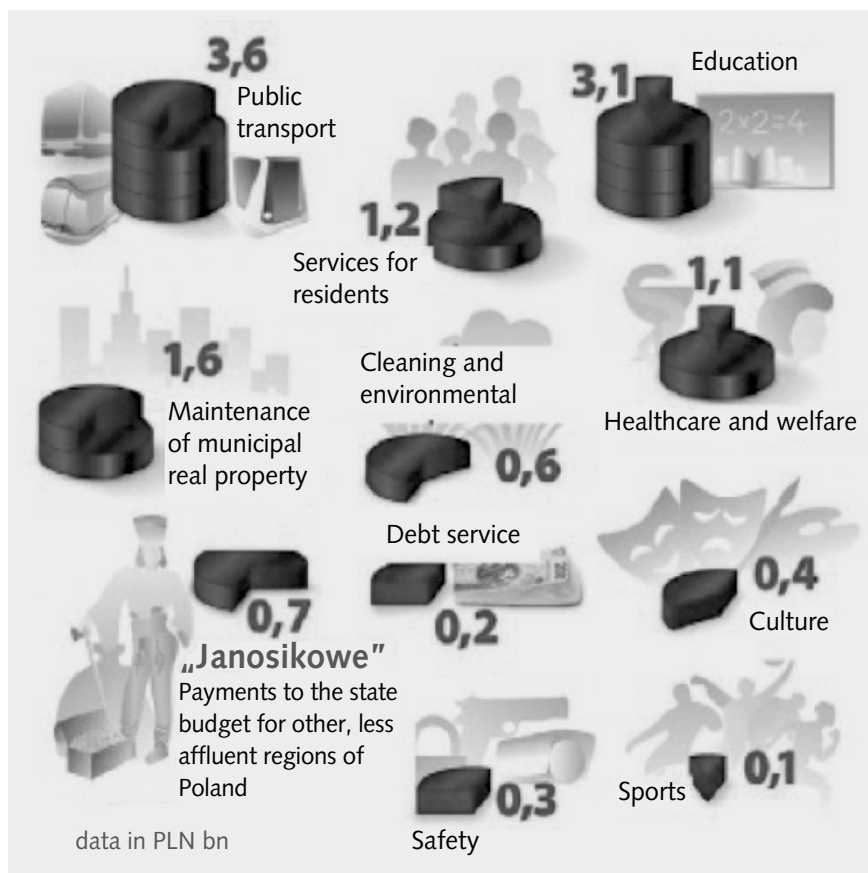
TABLA I
ASPECTOS DE LA INFORMACIÓN

Aspects		Aspect's internal impact	Aspect's external impact
Economic	finance	√	√
	governance	√	
Social	education	√	√
	culture	√	√
	Fire and emergency response	√	√
	health care	√	√
	recreation	√	√
	safety	√	√
	social assistance	√	√
	telecommunications and innovation	√	√
	transport	√	√
Environmental	energy	√	√
	environment	√	√
	waste	√	√
	spatial planning	√	√
	sewage	√	√
	water and sanitation	√	√

(Fuente: Tercer Informe integrado de Sostenibilidad de Varsovia, pág. 7).

Concisión - El tercer informe dedica grandes esfuerzos a la concisión, reduciendo el informe a 62 páginas, más 6 páginas de indicadores detallados. Los datos se presentan de forma transparente, mediante gráficos e imágenes que facilitan la comprensión. La claridad es evidente mirando cómo se presenta el gasto (figura 2).

FIGURA 2
GASTOS EN EL AÑO 2015



(Fuente: Tercer informe integrado de Sostenibilidad, pág. 15)

Participación de las partes interesadas - Con el fin de involucrar a los ciudadanos en la definición de prioridades y estrategias, el Ayuntamiento utiliza las consultas públicas en el sitio web y las redes sociales. Además, se ha adoptado el presupuesto participativo y se han ejecutado planes elegidos por los ciudadanos. El informe identifica a las principales partes interesadas (población local, instituciones sociales, servicios públicos, administración pública, ONGs, gobiernos locales, ciudades y países, empleados, servicios públicos, turistas, empresas, medios de comunicación y medio ambiente) y declara que se han utilizado cinco canales diferentes para comunicar con ellos: teléfono, sitio web en régimen de autoservicio, aplicación para móviles, correo electrónico y chat.

3.2. ENI

ENI es una empresa estatal italiana, la sexta mayor empresa integrada de energía por valor de mercado en el mundo. El negocio principal está en el petróleo y el gas; comienza con la exploración de hidrocarburos y cubre hasta la fase final de comercialización de productos. Asimismo, como se indica en la sección dedicada a la divulgación de sus actividades, ENI también se dedica a incrementar el segmento de fuentes renovables, para adaptar su modelo de negocio a un escenario de baja emisión de carbono. Como empresa estatal, ENI debe publicar sus objetivos no comerciales, sus operaciones vinculadas, sus estructuras de propiedad y gobernanza, la exposición al riesgo y la gestión del riesgo. La sostenibilidad no es un concepto nuevo en ENI, ya que está profundamente arraigada en sus estrategias: su primer presidente, Enrico Mattei, desde los años cincuenta «gestionó la empresa basándose en la cooperación a largo plazo con los países productores, en la transferencia de conocimientos y en el desarrollo mutuo». En 2010, ENI preparó el primer informe tipo IR, abandonando el informe de sostenibilidad independiente y participando en 2011 en el Programa Piloto lanzado por el IIRC.







El IR 2016 es accesible tanto en formato PDF como en modalidad interactiva en la web. No se proporciona ninguna garantía sobre el contenido ni sobre el proceso seguido para preparar el informe.

Enfoque - El IR para 2016 proporciona una exhaustiva revisión de las operaciones y del rendimiento de la empresa, que ilustra los desafíos enfrentados en el período del informe. Puede resaltarse que ENI ha adoptado el pensamiento integrado que refleja en su modelo de negocio. De hecho, según declararon su presidente y el consejero delegado «la transformación de nuestro modelo de una organización divisional a una compañía completamente integrada, se tradujo en procesos de toma de decisiones más racionalizados y ahorros de costes de 770 millones de euros anuales en comparación con el nivel presupuestado para 2014».

El IR presenta los resultados financieros junto con la información sobre gobernabilidad, sostenibilidad y otros factores materiales identificados de acuerdo con las necesidades de las partes interesadas internas y externas. Con el fin de determinar cuestiones materiales, ENI celebró un amplio debate con las partes interesadas. Como continuación de los intereses identificados, se proporciona información sobre temas de especial importancia relacionados con los seis capitales identificados, tal y como aparece en la figura 3.

FIGURA 3

MODELO DE NEGOCIO Y CAPITAL

Dimension	Distinctive assets for value creation	Main KPIs	Value creation for Eni	Value creation for Eni's stakeholders
 ECONOMIC AND FINANCIAL	<ul style="list-style-type: none"> - Financial structure - Liquidity reserves 	<ul style="list-style-type: none"> - Cash flow from operations - Leverage - Dividend per share - Dividend yield - Opex per boe (E&P) - Adjusted operating profit - Net profit - F&D cost (3 year average) (E&P) - Capital expenditure - Future net cash flows 	<ul style="list-style-type: none"> - Going concern - Lower cost of capital - Leverage optimization - M&A opportunities - Mitigation of market volatility - Credit rating 	<ul style="list-style-type: none"> - Yields - Share price appreciation - Social and economic growth - Satellite activities
 OPERATING PERFORMANCE	<ul style="list-style-type: none"> - Hydrocarbon reserves (oil and gas) - Efficiency in exploration - Reduced time to market - Developed and productive assets - Retail G&P portfolio - Refineries and bio-refineries - Chemical plants - Green plants - Integrated risk management 	<ul style="list-style-type: none"> - Discovered resources on yearly basis and cumulated - Unit Exploration cost per boe (E&P) - Organic RRR - Break-even of new upstream projects - Time to market - Break-even SERM - Total biofuels production - Installed renewable energy power (MWp) 	<ul style="list-style-type: none"> - Profitability - Growth in hydrocarbon reserves - Enlarging asset portfolio - Increase assets value - Reduction of operational risk - Reputation - Energy and operational efficiency 	<ul style="list-style-type: none"> - Availability of energy sources and green products - Energy for local market - Satellite activities - Reduction of emissions and responsible use of resources - Employment
 ENVIRONMENTAL AND CLIMATE	<ul style="list-style-type: none"> - Hydrocarbon reserves (oil and gas) - Air - Water - Biodiversity and ecosystems - Soil 	<ul style="list-style-type: none"> - Reserves by type - Direct GHG emissions (tons CO₂e) - Gas flaring - Upstream GHG emission index - Investments in energy efficiency - Avoided emissions due to renewable energy - Oil spill from operations - Water withdrawal 	<ul style="list-style-type: none"> - Growth in hydrocarbon reserves - Opex reduction - Higher energy efficiency - Operating risks mitigation - Reputation - License to operate - Stable relationship with stakeholders 	<ul style="list-style-type: none"> - Reduction of GHG emissions - Reduction of gas flared - Reduction of oil spill - Mitigation of blow-out risk - Biodiversity preservation - Green products - Containment of water consumption - Energy efficiency
 INNOVATION AND RESEARCH	<ul style="list-style-type: none"> - Technologies and intellectual properties - Corporate internal procedures - Corporate governance system - Control and management system - Knowledge management - ICT (Green Data Center) 	<ul style="list-style-type: none"> - Investments in R&D by type (of which: new energy) - Number of R&D partnership - Tangible value generated by R&D activity - Number of patents in renewable energies 	<ul style="list-style-type: none"> - Competitive advantage - Risk mitigation - Transparency - Productivity - License to operate - Stakeholders' Acceptability - Increase of energy and operational efficiency 	<ul style="list-style-type: none"> - Reduction of environmental and social impacts - Transfer of best available technologies and know-how to host Countries - Contribution to fight against corruption in host Countries - Green products
 PEOPLE AND SAFETY	<ul style="list-style-type: none"> - Health and safety of people - Know-how and skills - Experience - Engagement - Diversity (gender, seniority, geographical) - Eni's thinking - Asset integrity 	<ul style="list-style-type: none"> - Number of total employees by gender and type - Local employees by category - TRIR (Employees and Contractors) - Investments and spending in asset integrity - Frequency of incidents by sectors (including blow-out) 	<ul style="list-style-type: none"> - Productivity - Efficiency - Competitiveness - Innovation - Risk mitigation - Reputation - Talent attraction - Job enhancement - Career advance 	<ul style="list-style-type: none"> - Create employment and preserve jobs - Wellness of Eni's people and local communities - Increase and transfer of know-how
 SOCIAL, HUMAN RIGHTS AND TRANSPARENCY	<ul style="list-style-type: none"> - Relationship with stakeholders (institutions, governments, communities, associations, customers, suppliers, industrial partners, NGOs, universities, labor unions) - Eni brand 	<ul style="list-style-type: none"> - % procurement on the local market by Country - Community investments - N. of people trained/training hours on human rights - Total payments to Governments 	<ul style="list-style-type: none"> - Operational & Social license - Reduction in time to market - Reduction in Country risk - Market share - Alignment to international best practices - Reputation - Competitive advantage - Customers retention - Suppliers reliability 	<ul style="list-style-type: none"> - Local socio-economic development - Customers and suppliers satisfaction - Share of expertise with territories and communities - Satisfaction and incentive of people - Promoting respect for workers' rights - Contribution to fight against corruption in host Countries

(Fuente: Informe anual integrado de ENI 2016, pág. 17).

Se presenta información sobre riesgos en relación con los objetivos de la empresa, y se proporciona información prospectiva tanto en lo referente a corto como a largo plazo.

Materialidad - El proceso de identificación, evaluación y priorización de las cuestiones de sostenibilidad se basa en: el plan estratégico para los próximos tres años, la evaluación del riesgo proporcionada por los sistemas internos de control de riesgos sobre temas medioambientales, de sostenibilidad y gobernabilidad y la evaluación de las principales demandas presentada por las partes interesadas.

Concisión - El IR preparado por ENI es un buen ejemplo de concisión, ya que toda la información se proporciona en 95 páginas. Esta es la consecuencia de la divulgación de las cifras financieras esenciales, facilitando datos detallados en el Informe Consolidado. Vale la pena destacar que ENI sigue preparando un informe de sostenibilidad y un plan estratégico, que complementan la información incluida en el IR.

Participación de las partes interesadas - ENI proporciona un mapa de las partes interesadas que participan en la definición de estrategias. Se menciona explícitamente a los proveedores, las universidades y los centros de investigación, la comunidad financiera, las comunidades locales, las instituciones nacionales, las instituciones europeas e internacionales, las organizaciones internacionales, las ONG nacionales e internacionales, el sistema de las Naciones Unidas, los clientes y los consumidores y otras organizaciones relacionadas con la sostenibilidad.

Las actividades para involucrar a las partes interesadas son variadas, van desde acuerdos, reuniones y talleres, diálogos y debates con diferentes partes interesadas, llamadas en conferencia telefónica. La importancia reconocida a las partes interesadas también es evidente en el modelo de negocio, donde ENI especifica el valor creado para las partes interesadas.

3.3. Aeropuerto de Múnich

Flughafen München GmbH, Munich (FMG) es una empresa pública. Las acciones de FMG están en manos del Estado de Baviera, de la República Federal de Alemania y de la Ciudad de Múnich. Desde 2010 ha iniciado el camino hacia el RI, adoptando un infor-

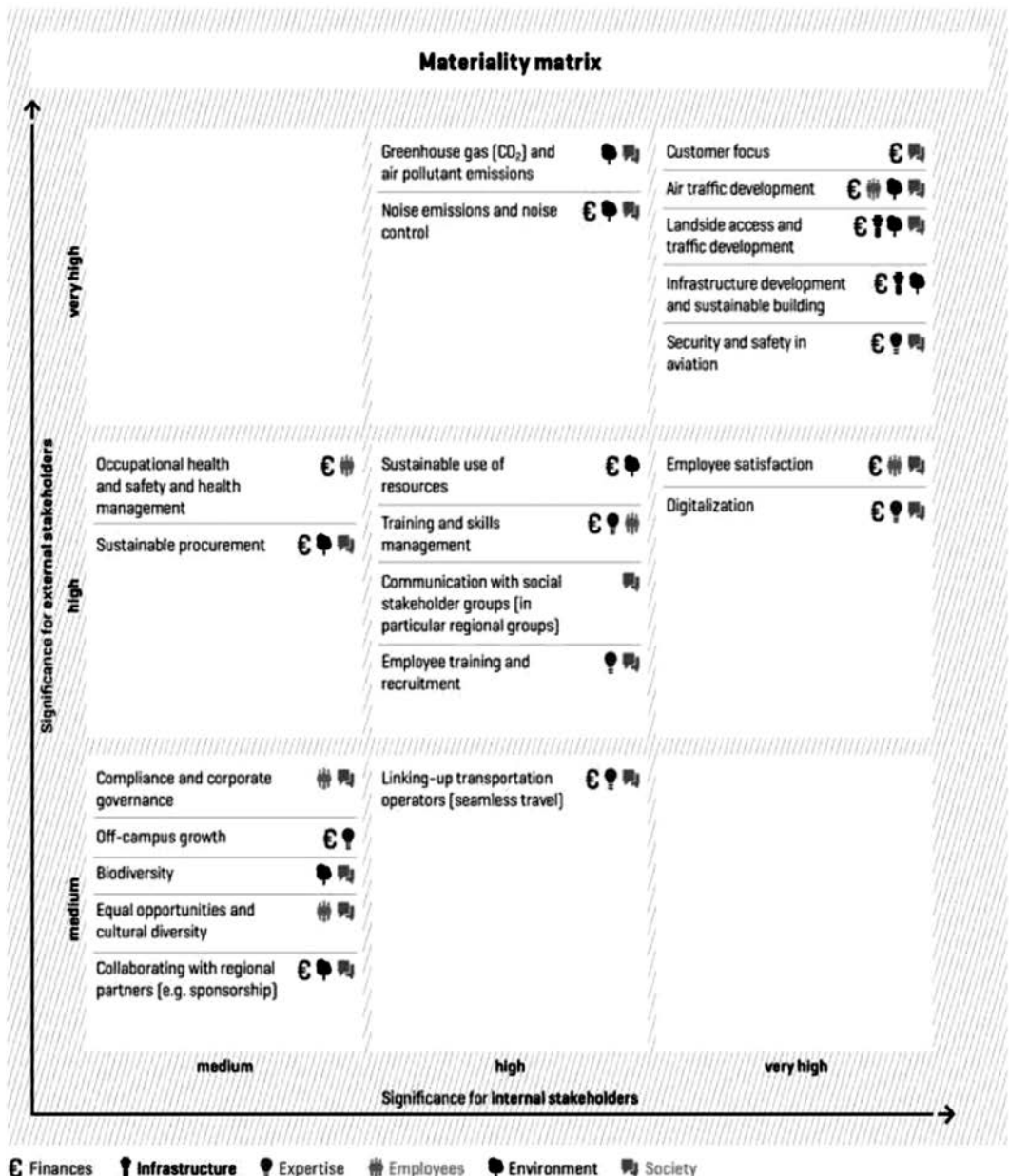
me con visión de futuro y convirtiéndose en miembro de la Red de Empresas <IR>. El informe integrado está disponible en el sitio web de la empresa, en la sección dedicada a la «responsabilidad» y puede consultarse en línea, con un enfoque interactivo, o descargarse en PDF. El documento incluye el informe de auditoría relacionado con los estados financieros consolidados. En el sitio web de la compañía está disponible el informe de verificación independiente. El aeropuerto de Múnich ha optado por este informe basado en principios y con visión de futuro desde 2010, siendo también miembro de la Red de Empresas <IR>.

Enfoque - El informe se prepara de acuerdo con la recomendación del IIRC, pero también siguiendo las Normas de Contabilidad Alemanas y las NIIF en relación con la información financiera. Los objetivos de sostenibilidad tienen en cuenta la opción integral de GRI. El informe describe el modelo de negocio adoptado en relación con las estrategias a largo plazo, mostrando las principales unidades de negocios a través de las cuales se produce el proceso de creación de valor, involucrando seis capitales (Financiero, Infraestructuras, Experiencia, Empleados, Entorno y Sociedad). Se presta especial atención a los riesgos y las oportunidades futuras y se explican claramente los sistemas de gestión de riesgos. Se presenta una matriz que proporciona una visión general de los riesgos, presenta los plazos y el posible impacto financiero esperado (pág. 101). Del mismo modo, una matriz proporciona un panorama de las oportunidades (pág. 107).

Materialidad - La gestión de la sostenibilidad, dentro de la División de Desarrollo Corporativo, identifica lo que se considera de importancia para las partes interesadas internas y externas. La matriz de materialidad proporciona a los lectores un esquema claro de las cuestiones sustanciales identificadas y de las necesidades de información de las diferentes partes interesadas, en relación con los seis capitales (Fig. 4).

Concisión - El informe integrado del Aeropuerto de Múnich es bastante largo, consta de 183 páginas. Un gran número de páginas se dedican a datos financieros (82 de 183) e indicadores de sostenibilidad elaborados de conformidad con las orientaciones del GRI (12 páginas). Cabe señalar que la empresa también facilita el Informe Anual, el Informe Consolidado y un programa de sostenibilidad. No obstante, el lector puede encontrar en el informe integrado toda la información útil para construir una visión

FIGURA 4
MATRIZ DE MATERIALIDAD



FMG has made an effort to link these key issues even more closely than in the previous year to the targets and priorities defined by management. For this reason, a few of the topic names have changed.

(Fuente: Informe integrado del Aeropuerto de Múnich 2016, pág. 26).

clara del modelo de negocio y del proceso de creación de valor de la empresa.

Participación de las partes interesadas - La relación con las partes interesadas se considera fundamental en el informe. Por ello, se ha incluido una amplia gama de canales de comunicación, empleando el sitio web de la empresa y las redes sociales, encuestas, reuniones y grupos de trabajo (ver pág. 28). Por otra parte, las opiniones recogidas se tienen en cuenta al definir las actividades empresariales.

3.4 ROSATOM

Rosatom es una Corporación Estatal de Energía Atómica, con sede en Rusia, fundada en 2007, y es una de las mayores empresas de generación de energía en Rusia y uno de los principales operadores en el uso de la energía nuclear «incluyendo la exploración y minería de uranio, la conversión y enriquecimiento de uranio, la fabricación de combustible nuclear, la ingeniería mecánica, el diseño y la construcción de centrales nucleares, la generación de energía nuclear, el desmantelamiento de instalaciones nucleares, el manejo de combustible nuclear gastado (SNF, en inglés) y la gestión de residuos radiactivos (RAW, en inglés)», (pág. 5). El informe público presentado por Rosatom —denominado «Gestión de Rosatom 2015»— es el único caso entre los casos presentados de «un informe único», preparado siguiendo el marco IIRC, GRI G4, AA1000 y NIIF.

El plan estratégico de Rosatom se basa en la meta definida por el Estado y es aprobado por el Consejo de Administración. Por esta razón, se da claramente una participación limitada de las partes interesadas en la definición de las estrategias y las actividades, a pesar del fuerte esfuerzo por ser transparentes y responsables. Este esfuerzo también es resultado del proceso público de garantías seguido.

Dicho informe se complementa con el informe de los resultados de la verificación independiente del Informe Público Anual. Por otra parte, siendo el informe integrado, incluye también la opinión del Departamento de control y auditoría interna, así como el informe de la Comisión de auditoría financiera y operaciones comerciales.

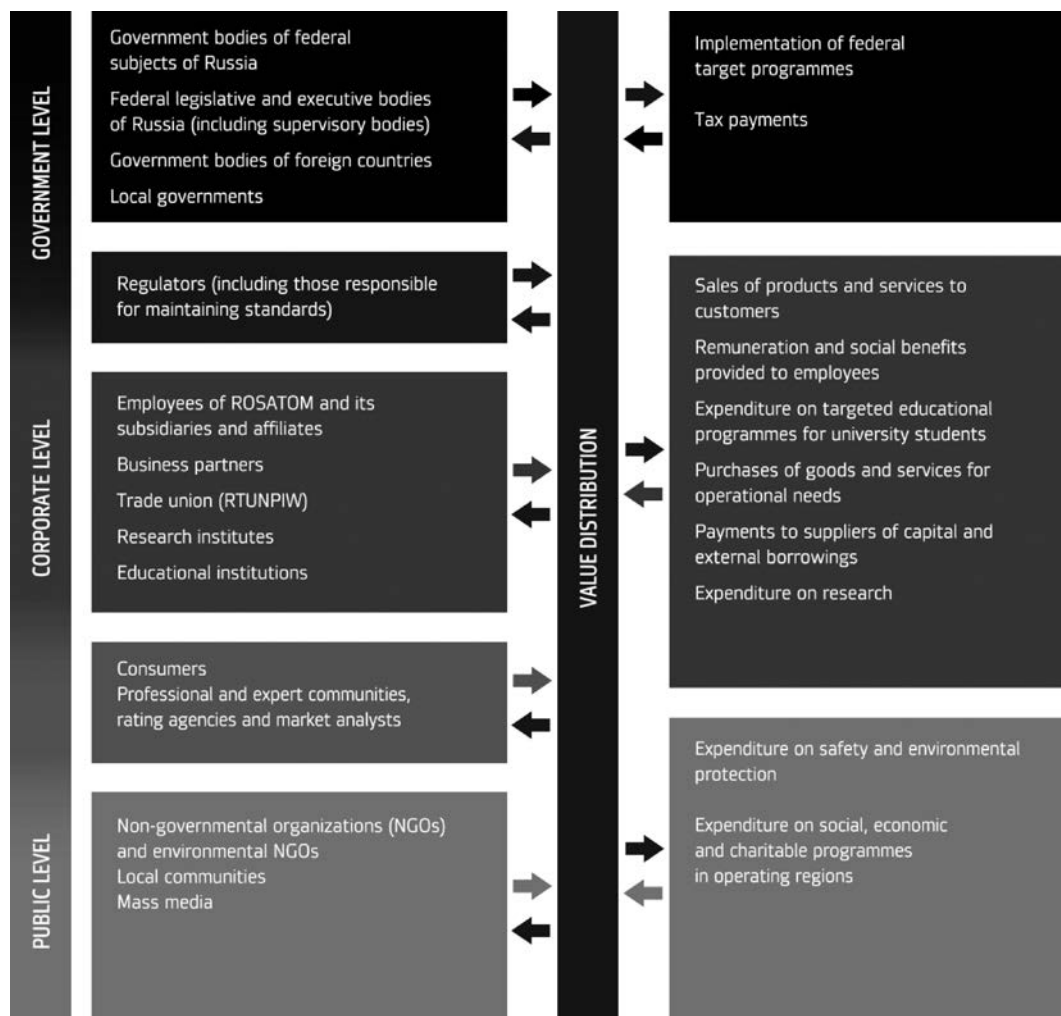
Enfoque - El informe presenta el modelo de negocio de una manera un tanto compleja que representa las principales áreas de negocio y la conexión con los capitales. Las actividades de creación de valor también están identificadas y conectadas con los órganos rectores. Los seis capitales empleados en el proceso de creación de valor están claramente enunciados y hacen eco de los propuestos por el IIRC (financiero, industrial, intelectual, humano, social y relacional, y natural). Los riesgos están identificados y están conectados con los objetivos estratégicos, que describe el enfoque de gestión. Se explica el proceso de gestión de riesgos adoptado por Rosatom y se revelan las acciones para enfrentar los riesgos percibidos (págs. 126-133). Adicionalmente, se examinan los planes de futuro en relación con los principales objetivos estratégicos y se proporcionan detalles para el siguiente año, en relación con cada unidad estratégica.

Materialidad - El aspecto material incluido en el informe se ha definido de acuerdo con GRI G4 y el marco IIRC, gracias a la labor de un grupo de trabajo que colaboró con la alta dirección. Se han identificado cuatro diferentes niveles de materialidad y se proporciona un esquema (págs. 241-243).

Concisión - El informe se compone de 284 páginas. Sin embargo, la extensión se justifica por la necesidad de proporcionar información contable detallada, siendo el único informe publicado por la empresa.

Compromisos de las partes interesadas - Rosatom afirma que involucra a las partes interesadas en las decisiones de cada área de su negocio. Sin embargo, al analizar la información divulgada en la sección dedicada a la participación de las partes interesadas, parece que se ha hecho un gran esfuerzo por mejorar la comunicación y la transparencia de acuerdo con las necesidades de información, pero posiblemente debido al peculiar tipo de actividad comercial, el proceso de toma de decisiones no parece claro. Sin embargo, el informe proporciona una tabla para revelar el cumplimiento de los compromisos asumidos durante la preparación del informe. Las personas involucradas en el proceso de garantías público del informe 2015 también han firmado el documento. Por otra parte, se creó un grupo de trabajo en el año 2016, que será tenido en consideración en la próxima edición del informe. La figura 5 muestra el esquema de las partes interesadas.

FIGURA 5
MAPA DE LAS PARTES INTERESADAS



(Fuente: Informe de resultados de Rosatom 2015, pág. 185).

4. IR EN LA PRÁCTICA: LA LECCIÓN A EXTRAER

Con el objetivo de sintetizar los resultados de los estudios de caso presentados y extraer una lección a aprender, la información obtenida se muestra en la tabla 2.

Un primer punto que requiere atención es que no todos los casos presentados han decidido seguir el marco del IIRC como pun-

TABLA 2
COMPARACIÓN DE LOS IR EN ENTIDADES DEL SECTOR PÚBLICO

	DESCRIPCIÓN	VARSOVIA	ENI	MUNICH AEROPUERTO	ROSATOM
Norma de referencia	IIRC, GRI, nacionales e internacionales, AA1000; ISO	GRI - ISO	IIRC	IIRC, NIIF, GAS, GRI	IIRC, GRI, NIIF, AA1000
Enfoque estratégico y orientación futura	Explicar cómo planean utilizar «los capitales» y el impacto de las actividades de las entidades en los capitales		√	√	√
	Explicar los plazos (corto, medio y largo plazo) asociados con los objetivos estratégicos	√	√	√	√
	Explicar la importancia estratégica de los riesgos materiales y las oportunidades en el debate de la estrategia empresarial		√	√	√
Compromisos de las partes interesadas	¿Las partes interesadas han participado en la definición de las cuestiones materiales?	√	√	√	√
	¿Se han considerado las necesidades y expectativas de las partes interesadas en la definición del entorno externo?	√	√	√	√
	¿Se han identificado las partes interesadas en la definición del modelo de negocio?	√	√	√	
	¿Incentiva la organización la participación de las partes interesadas en las actividades?	√	√	√	√
	Si la respuesta es afirmativa en la pregunta anterior. ¿Se utilizan los comentarios en la definición de la estrategia?	√	√	√	
Materialidad	Explicar los riesgos materiales y oportunidades en detalle, especialmente en relación con los efectos conocidos o potenciales sobre la gestión financiera, medioambiental, social, o de gobierno corporativo		√	√	√
	Identificar los plazos (corto, medio y largo plazo) asociados con el riesgo material y las oportunidades		√	√	√
	Priorizar los riesgos materiales y las oportunidades en función de su magnitud/importancia			√	√
	Dar prioridad a las perspectivas de las partes interesadas consultadas	√		√	√
Concisión	La información incluye un contexto suficiente para entender la estrategia, gobernanza, desempeño y perspectivas de la organización sin ser agobiados con información menos relevante	√	√	√	√
	Hay un equilibrio entre la concisión y los otros Principios Rectores, en concreto, sobre la integridad y la comparabilidad	√	√		√
Aseguramiento o auditoría	Aseguramiento o auditoría proporcionada por un sujeto independiente			√	√

to de referencia; y, también, que aquellos que han sido pioneros (aeropuerto de Múnich y ENI) han complementado la información exigida por otras normas, siendo GRI una norma de referencia para cuestiones de sostenibilidad y para la identificación de indicadores de rendimiento clave adecuados.

En el caso de Varsovia, incluso a pesar de que el documento se define como «integrado», el enfoque principal es la sostenibilidad, y faltan algunos de los elementos clave requeridos por el IIRC, incluidos los capitales. Sin embargo, el informe puede considerarse adecuado para satisfacer las necesidades de información a primera vista: la elección de preferir la *conciación* puede requerir profundizar en otros documentos si se necesita información más detallada. Sin embargo, asegura que la gente corriente, como los ciudadanos y los contribuyentes, detectan rápidamente cómo se utilizan los recursos, cuáles son las prioridades y los impactos producidos.

Los demás casos examinados se definen como «informe integrado» y se ajustan al marco del IIRC. Sin embargo, presentan varias diferencias. ENI y el Aeropuerto de Múnich, posiblemente gracias a su experiencia como pioneros, parecen haber asumido un enfoque de pensamiento integrado en la definición de estrategias, a la hora de enfrentar los riesgos y oportunidades, con un alto nivel de participación de las partes interesadas. También es preciso destacar que ENI no proporciona ninguna garantía, mientras que el Aeropuerto de Múnich sí lo hace.

Rosatom presenta otras características que merecen atención. En primer lugar, debido al tipo de actividades emprendidas el gobierno central ejerce un fuerte control en la definición de los objetivos estratégicos, por lo que el compromiso de las partes interesadas sólo puede utilizarse en relación con las cuestiones de rendición de cuentas. Este es un claro ejemplo de cómo en un sector público las necesidades y prioridades definidas a nivel nacional se desarrollan y armonizan con las características específicas de la empresa. Una vez más, el modelo de negocio afecta también el enfoque en los riesgos, que es particularmente sólido e impregna todas las actividades. En Rosatom, la disposición a rendir cuentas ha llevado a la empresa a proporcionar un proceso de garantía a cargo de las partes interesadas y de un auditor independiente. Parece claro que el IR también se ha utilizado como un instrumento para conquistar legitimidad en un ámbito tan delicado, revelando la atención y cuidado que la empresa dedica a las cuestiones de seguridad y medio ambiente.

5. CONCLUSIÓN

La presentación de informes integrados está obteniendo una creciente atención por parte de las organizaciones profesionales, instituciones de normalización y especialistas, tanto en el sector privado como en el sector público. Los pioneros están contribuyendo activamente a definir mejor el contenido y el enfoque a seguir para reflejar en el informe una forma diferente de gestionar la entidad, el llamado pensamiento integrado. Se requieren más esfuerzos para reflejar adecuadamente las características específicas y las necesidades de información que caracterizan a las entidades del sector público.

Los estudios de caso presentados muestran un enfoque diferente en diferentes tipos de organización, lo que atestigua además cómo el IR es una herramienta hecha a la medida que requiere ser conformada de acuerdo con las características específicas de cada entidad. También queda claro que la necesidad de rendición de cuentas puede ser un factor importante en la definición de los aspectos materiales a publicar, de acuerdo con las solicitudes realizadas por diferentes grupos o partes interesadas. Desde este punto de vista, el IR ofrece una excelente oportunidad a las entidades del sector público para aclarar cómo han sido equilibrados los retos competitivos, considerando también las peticiones específicas hechas por los grupos de interés. Por otra parte, muchas organizaciones del sector público, a menudo, tienen que revelar cómo cumplen con las estrategias nacionales o locales definidas a nivel político, y el IR puede ofrecer la oportunidad de comunicar cómo este objetivo general se ha armonizado con la misión y el valor de la entidad. Por lo tanto, el IR puede considerarse como una herramienta para ganar legitimidad.

Otro punto que vale la pena ser investigado es el enfoque de pensamiento integrado en la definición de estrategias y acciones. Una de las principales ventajas de aplicar un enfoque integrado es la posibilidad de romper las fronteras tradicionales entre departamentos o unidades y alcanzar una visión común sobre las acciones futuras, aumentando la cooperación y la coordinación. Este tipo de enfoque puede, a su vez, aportar una alta eficiencia en el uso de los recursos, evitando el solapamiento y los conflictos. Sin embargo, como ya ha sido destacado por los especialistas (Higgins et al., 2014), esto sólo es posible si se producen cambios radicales en las entidades. Por lo tanto, una adopción efectiva del IR requiere

tiempo y una visión compartida entre los administradores y —en algunas entidades del sector público— de los políticos.

Una investigación adicional en entidades del sector público sería beneficiosa para una mejor comprensión de cómo las entidades del sector público crean valor público en beneficio de la comunidad. Los encargados de formular las normas son conscientes de la importancia de esta nueva herramienta y están trabajando para proporcionar un mejor apoyo en la preparación del IR. Los especialistas, por su parte, pueden contribuir a debatir los contenidos del IR, los principios y las prácticas, tratando de evitar un uso retórico de estas herramientas y desmontando el comportamiento oportunista, así como desvelando todos los cambios en la gestión necesarios para poner en práctica el pensamiento integrado.

6. REFERENCIAS

- ACCA (Association of Chartered Certified Accountants) (2013): Understanding investors: directions for corporate reporting. Disponible en: <http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/financial-reporting/pol-afb-ui02.pdf> (acceso 28 de julio de 2017).
- AHMED HAJI, A., and ANIFOWOSE, M. (2017): Initial trends in corporate disclosures following the introduction of integrated reporting practice in South Africa. *Journal of Intellectual Capital*, 18(2), 373-399.
- BLOG DE AICPA (2011): Integrated Reporting Framework in the Profession's Future (publicado por Carol Scott) <http://blog.aicpa.org/2011/07/integrated-framework-in-the-professions-future.html> (acceso 28 de Julio de 2017).
- ATKINS, J., & MAROUN, W. (2015): Integrated reporting in South Africa in 2012: Perspectives from South African institutional investors. *Meditari Accountancy Research*, 23(2), 197-221.
- BALL, A., and GRUBNIC, S. (2007): Sustainability accounting and accountability in the public sector. In UNERMAN, J., BEBBINGTON, J. and O'DWYER, B. (eds.), *Sustainability Accounting and Accountability* (Routledge, London).
- BIRNEY, A., CLARKSON, H., MADDEN, P., PORRITT, J. and TUXWORTH, B. (2010): *Stepping Up: A Framework for Public Sector Leadership on Sustainability*. Forum for the Future. London: UK.

- BROADBENT, J., and GUTHRIE, J. (1992): Changes in the public sector: A review of recent «alternative» accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(2):3-31.
- BRUSCA, I., MANES ROSSI, F., and AVERSANO, N. (2016): Online sustainability information in local governments in an austerity context: An empirical analysis in Italy and Spain. *Online Information Review*, 40(4), 497-514.
- BRUSCA, I. and MONTESINOS, V. (2006): «Are citizens significant users of government financial information?», *Public Money and Management*, 26(4), 205-209.
- CGMA (Chartered Global Management Accountant) (2014): Integrated Thinking. The next step in integrated reporting. Disponible en: <http://www.cgma.org/resources/reports/downloadable/documents/integrated-thinking-the-next-step-in-integrated-reporting.pdf> (acceso 28 de Julio de 2017).
- COHEN, S., and 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.
- CURTIN, D., & MEIJER, A.J. (2006): Does transparency strengthen legitimacy?. *Information polity*, 11(2), 109-122.
- DE VILLIERS, C., RINALDI, L., and UNERMAN, J. (2014): «Integrated Reporting: Insights, gaps and an agenda for future research», *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27 (7), 1042-1067.
- DELOITTE (2015): Integrated Reporting as a driver for Integrated Thinking? Disponible en: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/nl/Documents/risk/deloitte-nl-risk-integrated-reporting-a-driver-for-integrated-thinking.pdf> (acceso 28 de julio de 2017).
- DRAGU, I. M., and TIRON-TUDOR, A. (2013): «The integrated reporting initiative from an institutional perspective: Emergent factors», *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 92, 275-279.
- DUMAY, J., GUTHRIE, J., & FARNETI, F. (2010): GRI sustainability reporting guidelines for public and third sector organizations: A critical review. *Public Management Review*, 12(4), 531-548.

- ECCLES, R.G. and KRZUS, M.P. (2010): *One Report. Integrated reporting for a sustainable society*. John Wiley & Sons. USA.
- ECCLES, R.G., and KRZUS, M.P. (with Sidney Ribot) (2015): *The integrated reporting movement: Meaning, momentum, motives, and materiality*. John Wiley & Sons. New Jersey.
- ELKINGTON, J. (1999): *Triple bottom-line reporting: Looking for balance*. Australian CPA, 69, 18-21.
- ENI (2016): Integrated Annual Report 2016. Disponible en: https://www.eni.com/docs/en_IT/enicom/publications-archive/publications/reports/reports-2016/Integrated-Annual-Report-2016.pdf (acceso 28 de julio de 2017).
- ERNEST & YOUNG (2015): EY's Excellence in Integrated Reporting Awards A survey of the integrated reports of South Africa's top 10 state-owned entities. Disponible en: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2015-soe-integrated-reporting-survey/\\$FILE/ey-2015-soe-integrated-reporting-survey.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2015-soe-integrated-reporting-survey/$FILE/ey-2015-soe-integrated-reporting-survey.pdf) (acceso 28 de julio de 2017).
- Directiva 2014/95/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2014, por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0095> (acceso 28 de julio de 2017).
- Directrices sobre la presentación de informes no financieros (Metodología para la presentación de información no financiera) (2017/C 215/01) Disponible en: [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705\(01\)&from=ES](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705(01)&from=ES) (acceso 28 de julio de 2017).
- FRÍAS-ACEITUNO, J.V., L. RODRÍGUEZ-ARIZA, and I.M. GARCÍA-SÁNCHEZ (2013): «Is integrated reporting determined by a country's legal system? An exploratory study», *Journal of cleaner production*, 44, 45-55.
- GRAY, R. (2006): Social, environmental and sustainability reporting and organisational value creation? Whose value? Whose creation? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(6), 793-819.

- GUTHRIE, J., OLSON, O., and HUMPHREY, C. (1999): Debating developments in new public financial management: the limits of global theorising and some new ways forward. *Financial Accountability & Management*, 15(3/4), 209-228.
- GUTHRIE J. (2016): Preface. In KATSIKAS E., MANES-ROSSI F. and ORELLI R. (2016): *Towards Integrated Reporting - Accounting Change in the Public Sector*, Springer, Switzerland.
- GUTHRIE J., MANES-ROSSI F. and ORELLI R. (2017): Integrated reporting and integrated thinking in Italian public organizations, *Meditari Accounting Research*, 25(4), forthcoming.
- HIGGINS, C., STUBBS, W. and LOVE, T. (2014): «Walking the talk(s): Organisational narratives of integrated reporting», *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(7), 1090-1119.
- IIRC and CIPFA (2016): Focusing on value creation in the public sector, disponible en: http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2016/09/Focusing-on-value-creation-in-the-public-sector-_vFINAL.pdf (acceso 28 de julio de 2017).
- IRC of SA. (2011): Discussion Paper of the Framework for Integrated Reporting and the Integrated Report Discussion Paper. Disponible en: <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2012/02/Integrated-Reporting-Committee-of-South-Africa.pdf> (acceso 28 de julio de 2017).
- JSE (Johannesburg Stock Market) (2015): Limited Listings Requirements Issue 21. Disponible en: <https://www.jse.co.za/content/JSERulesPoliciesandRegulationItems/JSE%20Listings%20Requirements.pdf> (acceso 28 de julio de 2017).
- KATSIKAS E., MANES-ROSSI F. and ORELLI R. (2016): *Towards Integrated Reporting - Accounting Change in the Public Sector*, Springer, Switzerland.
- KPMG (2012): Applying Integrated Reporting principles in the public sector. Disponible en: <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2013/04/applying-ir-principles.pdf> (Accessed 11 June 2016).
- MACK, J. and RYAN, C. (2007): «Is there an audience for public sector annual reports: Australian evidence?», *International Journal of Public Sector Management*, 20(2), 134-146.

- MILNE, M.J., & GRAY, R. (2013): W (h)ither ecology? The triple bottom line, the global reporting initiative, and corporate sustainability reporting. *Journal of business ethics*, 118(1), 13-29.
- MUNICH AIRPORT (2016): Munich Airport Integrated Report 2016 https://report2016.munich-airport.com/fileadmin/16/PDF_EN/Integrated-Report-2016-EN.pdf (acceso 28 de Julio de 2017).
- ROSATOM (2015): Annual Report. ar2015.rosatom.ru/?/en/60-report-profile-and-the-process-of-determining-the-content-of-the-report-and-materiality-of-information.
- SAUNDERS, M., LEWIS, P., and THORNHILL, A. (2009): *Research methods for business students*, 5/e. Pearson Education India.
- WARSAW (2015): Warsaw's Third Integrated Report. https://infrastruktura.um.warszawa.pl/sites/infrastruktura.um.warszawa.pl/files/sustainable_development_of_warsaw.pdf (acceso 28 de Julio de 2017).

El Reporte Integrado en el Sector Público: una mirada desde Latinoamérica

Mauricio Gómez-Villegas¹

Universidad Nacional de Colombia

RESUMEN

El Reporte Integrado, RI, ha emergido como una innovación para impulsar el pensamiento integrado en la gestión y en la comunicación de los resultados en las organizaciones. Diferentes actores señalan la conveniencia de su implementación en el Sector Público, de cara a los retos del Desarrollo Sostenible. Pero el RI enfatiza en la estrategia y el uso de diversos capitales para generar valor según las expectativas de los inversores. Por ello, el objetivo de este trabajo es presentar el contexto de surgimiento del Reporte Integrado, mostrando algunos de sus elementos característicos e identificando algunos de los ajustes necesarios para su implementación en el sector público. Asimismo, se caracteriza el estado general de la cuestión en Latinoamérica. Planteamos que el enfoque del valor público puede nutrir la propuesta original del RI para su contextualización en las entidades públicas. Incluir las expectativas ciudadanas y sociales de justicia, equidad y legitimidad, que trascienden el enfoque del valor financiero, promovería una mayor relevancia del RI para las entidades de gobierno y otros organismos públicos.

PALABRAS CLAVE: Reporte Integrado; Sector Público; Objetivos de Desarrollo Sostenible; Información de Sostenibilidad; Latinoamérica.

¹ Doctor en Contabilidad y Máster en Contabilidad, Auditoría y Control de Gestión por la Universitat de València (España). Magister en Administración y Contador Público de la Universidad Nacional de Colombia. Profesor Asociado de la Escuela de Administración y Contaduría Pública, Universidad Nacional de Colombia. Miembro de la Sala de Administración y Derecho de la CONACES, Ministerio de Educación Nacional (Colombia). Exsubcontador General de la Nación. mgomezv@unal.edu.co.

ABSTRACT

Integrated Report, IR, has emerged as an innovation to stimulate the integrated thought in the fields of management and communication of results in organizations. Different actors indicate the convenience of its implementation in Public Sector, with regard to the challenges of Sustainable Development. IR emphasizes on the strategy and the use of the different capitals in order to generate value according to the investors' expectations. Therefore, the aim of this paper is to present the context where Integrated Reporting emerges, showing some of its distinctive elements and identifying some of the adjustments required for its implementation in public sector. Likewise, this paper analyses the status of the issue in Latin America. Finally, we discuss public value approach as a tool that can enrich the IR original proposal, for its contextualization in public entities. Including citizen and social expectations of justice, equity and legitimacy, which transcend financial value approach, would promote a greater relevance of IR for government entities and other public agencies.

KEY WORDS: *Integrated Reporting; Public Sector; Sustainable Development Goals; Sustainability Reporting; Latin America.*

1. INTRODUCCIÓN

Las crisis ecológica, económica y social, se han intensificado en los últimos años, haciendo más evidentes sus efectos nocivos. El proyecto colectivo para enfrentar estas crisis ha sido denominado «Desarrollo Sostenible». Pese a los esfuerzos y estrategias movilizadas por agencias multilaterales, gobiernos y el sector privado, no ha sido posible ralentizar, y menos revertir, la dinámica de las crisis y sus impactos. El tema reingresa a las agendas públicas, a raíz de la promulgación de los Objetivos de Desarrollo Sostenible por las Naciones Unidas, propuesta que surge frente al fracaso que significó el frágil avance en los Objetivos del Milenio.

En este marco, el incremento de iniciativas e instrumentos, tanto en el sector privado como en el público, para implementar sistemas de gestión y de información sobre las variables ambiental, social y económica, requiere esfuerzos y recursos por parte de los gobiernos y las empresas. Las demandas por transparencia, rendición de cuentas y consecución de resultados de las administraciones públicas también van en aumento (Hood, 2010). El Reporte Integrado, RI, emerge como una innovación para promover el pensamiento integrado en la gestión de las organizaciones y enfocar el gobierno organizacional hacia la creación de valor (Rivera-Arrubla et al, 2016). Pese a que el RI es aún una tendencia empresarial emergente, diferentes actores abogan por su implementación en el Sector Público, lo que está teniendo eco en Latinoamérica.

Este trabajo parte de la pregunta ¿Cuál es el contexto en el que surge el Reporte Integrado y cuáles son sus implicaciones para el Sector Público? Nuestra reflexión se realiza desde el contexto latinoamericano, pese a que este es un tema con claro alcance global, por lo que también nos interesa el estado de la implementación del RI en la región. En consecuencia, el objetivo del artículo es presentar el contexto de surgimiento del Reporte Integrado, mostrando algunos de sus elementos característicos, identificando ajustes necesarios para su implementación en el sector público y caracterizando el estado general de la cuestión en Latinoamérica. Planteamos que el enfoque del valor público puede nutrir la propuesta original del RI para su adecuada contextualización en las entidades públicas.

Luego de esta introducción, en el segundo acápite se describen elementos de las crisis ecológica, económica y social, y el surgimiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible. En el tercer apartado se presenta el papel del Sector Público en la búsqueda del Desarrollo Sostenible. Como cuarto elemento, se analiza el contexto de surgimiento y las características del Reporte Integrado. En quinto lugar, se proponen algunos elementos de ajuste que se consideran necesarios para la implementación contextualizada del Reporte Integrado en el sector público; allí resulta importante el enfoque del valor público, como contraposición al énfasis que pone el RI en los inversores. En sexto lugar, realizamos una caracterización general del estado de la cuestión en Latinoamérica y, específicamente, en Colombia. Concluye el trabajo con unas breves reflexiones.

2. EL CAMINO HACIA LOS OBJETIVOS DE DESARROLLO SOSTENIBLE

Han transcurrido más de cuarenta años desde la aparición de los primeros informes científicos que visibilizaron y detallaron el impacto de la actuación humana y del crecimiento económico e industrial sobre el medio natural y los ecosistemas (Meadows et al, 1972). La capacidad humana para modificar el ritmo de la vida en la tierra con dimensiones geológicas es conocida como el Antropoceno. Los científicos han datado el inicio de tal era en la década 1950 (Waters et al, 2016). El Antropoceno se caracteriza por una crisis ecológica sin precedentes y con dimensiones planetarias, que implica el calentamiento global, la desaparición de miles de especies de flora y fauna, la deforestación de millones de hectáreas de bosque y selva, el consumo acelerado de recursos energéticos fósiles y otros minerales no renovables, la generación de desechos que sobrepasan la capacidad de la naturaleza para su asimilación, la

contaminación radiactiva y un cambio profundo en los patrones sistémicos del clima.

En segundo lugar, aunque en ocasiones con mayor protagonismo que la previamente señalada, se encuentra la crisis económica y financiera. Desde finales de 1970 asistimos a un proceso de transformación de las relaciones económicas en los planos técnico-tecnológico, sociopolítico y regulativo. Esto ha implicado un cambio complejo en la estructura económica y en la Arquitectura Financiera Internacional. El cambio técnico promovido por las tecnologías de la información y las comunicaciones, así como la bio y la nanotecnología, han impactado las estructuras que prevalecieron en la sociedad industrial. La fábrica occidental prototípica ha sido transformada en la maquila y los procesos productivos han sido tercerizados y externalizados hacia regiones del mundo con costos directos más bajos, bien por las características de la oferta de mano de obra, bien por la ausencia de regulación estricta en materia social y medioambiental en tales jurisdicciones y, cómo no, por una combinación de ambos factores.

Al mismo tiempo, la desregulación política de los mercados financieros y su integración, propiciada por las tecnologías de la información, lentamente socavó la capacidad de los Estados para coordinar procesos económicos en el plano nacional y generó un riesgo sistémico por el comportamiento de corto plazo de los flujos internacionales del capital. La hegemonía de la función financiera y los cambios regulativos han constituido a los mercados financieros como la institución «legítima» para distribuir y concentrar el valor (Gómez, 2016). La volatilidad de los capitales, la generación de «innovaciones financieras» con alto riesgo y las tendencias especulativas en el comportamiento de múltiples actores, promovidas por el surgimiento de diferentes formas de liquidez y de cuasi dinero (p.e. los instrumentos derivados) generan inestabilidad sistémica (Varoufakis, 2012). De esta manera se presentan múltiples quiebras empresariales y reiteradas crisis financieras, que surgen debido a comportamientos imprudentes y oportunistas de grupos de interés concretos, quienes, por medio de prácticas rentistas, impulsan la capacidad y la autoridad del Estado para socializar las pérdidas entre la ciudadanía, incluso a través del endeudamiento estatal. De esta manera hoy tenemos una globalización con interdependencia asimétrica en lo económico y alta inestabilidad y volatilidad en lo financiero.

Como consecuencia de la crisis económica y financiera, y en interacción con la crisis ecológica, se presenta una crisis social, lo que

configura una verdadera triada de crisis. Tanto el Estado de Bienestar en Europa, como las instituciones del New Deal en EEUU, han sido lentamente transformadas (¿desmontadas?) y la ciudadanía se ve cada vez más expuesta a los riesgos económicos, sociales y medioambientales antes señalados. La explotación de la mano de obra, la violación de derechos humanos, la industria de la guerra y las armas, el mercado de las drogas y la corrupción a escala internacional, se han revelado como una realidad apremiante en el siglo XXI. La concentración de la riqueza alcanza niveles indignantes y peligrosos para la estabilidad democrática (Stiglitz, 2012; Piketty, 2014) y el malestar social no se circunscribe a la explotación y la generación de pobreza en Asia, Latinoamérica y África, sino también a niveles de desocupación y desprotección social sin precedentes en las economías occidentales avanzadas (Intermon-Oxfam, 2016).

Como efecto de estas crisis está surgiendo cierta desafección hacia la democracia (Nussbaum, 2010). La dimensión de los problemas sociales, económicos y ambientales ha evidenciado que los gobiernos son incapaces de hacerles frente. La transformación del Estado de Bienestar y del contrato social ha promovido el surgimiento de peligros y riesgos sociales a escala global (Beck, 1998). Los gobiernos no logran regular las acciones de las más grandes empresas transnacionales. Diferentes observadores señalan que la dinámica de los mercados financieros inmoviliza la acción política de los gobernantes o, cuando permite la acción del Estado, lo hace para promover o salvaguardar los intereses de las más grandes corporaciones globales o de los inversores financieros institucionales (Órlean, 2006). Todo ello está llevando a la incredulidad social, puesto que los ciudadanos cada vez más desconfían del Estado y de las instituciones democráticas.

En este contexto, desde finales de 1980 se plantearon iniciativas intergubernamentales y multilaterales para establecer agendas con el objetivo de enfrentar estas problemáticas. El esfuerzo más difundido ha sido la definición y expansión del concepto de Desarrollo Sostenible². La «Agenda Común» que se estableció implica esfuerzos y responsabilidades conjuntas de los Estados (y sus gobiernos), las empresas, las organizaciones no gubernamentales y la sociedad civil. Se llevaron a cabo múltiples cumbres y se suscribieron diferentes acuerdos y protocolos (cumbre de Río, cumbre sobre el

² Se define el desarrollo sostenible como la satisfacción de «...las necesidades de la generación presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades». (Brundtland, 1987).

medioambiente, protocolo de Kioto, cumbre de Johannesburgo, cumbre de Río+20, cumbre de París, entre otros). Desde las Naciones Unidas, en la cumbre sobre el medioambiente en el año 2000, se establecieron los Objetivos de Desarrollo del Milenio. Tales objetivos no fueron alcanzados en el límite temporal propuesto, que fue el año 2015, lo que implicó un replanteamiento de los mismos. Por lo anterior emergen los Objetivos de Desarrollo Sostenible³, consistentes en 169 metas concretas para el año 2030, en 17 tópicos: pobreza; hambre; salud y bienestar; educación; igualdad de género; agua y saneamiento; energía no contaminante; trabajo decente; industria, innovación e infraestructura; reducción de las desigualdades; ciudades sustentables; producción y consumo responsable; acción por el clima; vida submarina; vida de ecosistemas terrestres; paz y justicia; alianzas para conseguir los objetivos.

Los Estados y los gobiernos están llevando a cabo acciones alineadas con los Objetivos de Desarrollo Sostenible para enfrentar las crisis antes señaladas.

3. EL PAPEL DEL SECTOR PÚBLICO FRENTE A LAS CRISIS Y AL DESARROLLO SOSTENIBLE

Las crisis económicas y financieras han ocupado una parte muy significativa de los esfuerzos del Sector Público. Para enfrentarlas, desde hace más de treinta años se plantea la necesidad de reformar el Estado (Pollitt, 2011). Las reformas inspiradas en el *New Public Management* iniciaron su despliegue en el Reino Unido y en los Estados Unidos en 1980 y se han expandido a nivel internacional, teniendo un punto importante de su implantación en Latinoamérica desde finales de 1990, proceso que se extienden hasta la actualidad. «La adopción del NPM puede ser vista como un resultado de la convicción de políticos con fuertes creencias en los méritos del modelo de gestión de los negocios para todas las organizaciones» (Lapsley, 2009; Pág. 2). Entre los cambios que ha enfrentado el Estado, ha sido determinante la búsqueda de mayor eficiencia, eficacia y economía en la provisión de bienes y servicios públicos y en su operación interna, implementando mecanismos de gestión, gobernanza y control de corte empresarial.

Al mismo tiempo, como instrumento de disciplinamiento de los políticos y con el objetivo explícito de buscar estabilidad fiscal, se introdujo el requerimiento de independencia de los bancos centrales,

³ <http://www.un.org/sustainabledevelopment/es/objetivos-de-desarrollo-sostenible/>

para restringir la emisión monetaria, controlar la inflación y reducir el gasto público con fines electorales. Con las reformas se alentó la privatización de servicios públicos y de empresas estatales financieramente excedentarias, todo lo cual desembocó en mayores crisis fiscales del gobierno al perder fuentes internas de financiación. La desfinanciación estatal requirió la búsqueda de los recursos necesarios para operar en los mercados financieros, con las instituciones financieras bancarias y con organismos multilaterales. Como consecuencia de este proceso, la participación del Estado en los mercados financieros ya no es tanto en el rol de regulador sino, también, como actor en la emisión y colocación de títulos valores (bonos, entre otros).

Junto con la transformación del rol del Estado, se ha reclamado la construcción de una Nueva Arquitectura Financiera Internacional, NAFI, que implica la adopción de una serie de estándares por parte de los gobiernos, las empresas y el sector financiero, con el objetivo de prevenir, identificar y gestionar las crisis financieras internacionales (Eichengreen, 2000; Gómez, 2016). Muchos de estos estándares no provienen de los Estados, sino que son emitidos por organismos internacionales privados o multilaterales, dado que la globalización ressignifica la noción de soberanía nacional. Con la acción del Estado en los mercados, los efectos de las crisis impactan directamente en la deuda pública y en la estabilidad del funcionamiento de los gobiernos. La tabla n.º 1 presenta los estándares que conforman la NAFI.

TABLA N.º 1

ESTÁNDARES DE LA NUEVA ARQUITECTURA FINANCIERA INTERNACIONAL

TIPO DE ESTÁNDAR		SECTOR DE APLICACIÓN
1	Divulgación de datos macroeconómicos	Estándares aplicables al Estado/Gobierno
2	Prácticas de transparencia fiscal	
3	Transparencia de las políticas monetaria y fiscal	
4	Supervisión bancaria	Estándares aplicables al Sector Financiero
5	Supervisión de los seguros	
6	Normatividad bursátil	
7	Sistemas de pago	
8	Gobierno o gestión de la empresa (<i>Corporate Governance</i>)	Estándares aplicables a las Empresas
9	Contabilidad	
10	Auditoría	
11	Régimen de insolvencia y derechos de los acreedores	Aplicables a todos

Fuente: Gómez (2016).

De esta manera, algunas de las reformas podrían generar efectos paradójicos sobre la situación social y medioambiental, en primer lugar por la retirada del Estado de la garantía del bienestar social y de la protección del medioambiente (por los costos directos que implican las políticas y acciones públicas, en un contexto de déficit fiscal); en segundo lugar, por la dependencia de los gobiernos de la dinámica de los mercados financieros, fruto de la provisión de una parte importante de recursos para su financiamiento (Du Gay, 2012; Varoufakis, 2012).

En cuanto a la crisis ecológica, como se señaló previamente, los Estados vienen incorporando desde finales de 1980 la noción de Desarrollo Sostenible, tanto en sus marcos legales e institucionales, como en las políticas públicas. Las grandes cumbres multilaterales por el medioambiente han concitado el compromiso de los gobiernos, bien diseñando regulaciones más estrictas en sus jurisdicciones en materia de protección ambiental, así como mediante la introducción de incentivos al cambio tecnológico en la producción, a la eficiencia en el uso de los recursos y a la gestión de los residuos. Estos incentivos incluyen mecanismos de mercado, instrumentos tributarios, marcos sancionatorios, entre otros. Los acuerdos en la reducción de la emisión de gases de efecto invernadero han sido muy relevantes dentro de los pactos intergubernamentales⁴.

En esta dirección, en las últimas décadas se han creado Ministerios del Medioambiente en la estructura de la administración pública de diferentes países, como instancias del ejecutivo encargadas de diseñar, gestionar y monitorear las políticas públicas de identificación, mitigación y manejo de los riesgos medioambientales, la protección de los recursos naturales y la biodiversidad, así como su interrelación con las políticas económicas y productivas. Se ha intensificado la inversión estatal en investigación y desarrollo para el cambio productivo, así como en la implementación de energías renovables (Mazzucato, 2014). Por esta vía se incorporan diversas iniciativas en materia de gestión ambiental, para promover su aplicación por parte de los organismos públicos, las empresas, la ciudadanía y múltiples organizaciones no gubernamentales, tales como: Global Compact, Principios de Ecuador, ISO14000, ISO26000, AA1000, Global Reporting Initiative —GRI—, entre otros.

⁴ No deja de ser crítica la postura actual del gobierno de los Estados Unidos, que plantea dejar el acuerdo, por su enorme participación en la generación de gases de efecto invernadero a nivel global. <https://www.theguardian.com/world/2017/jul/08/donald-trump-paris-climate-agreement-g20-summit-us-theresa-may>.

En relación con la crisis social, las entidades estatales y varias instancias intergubernamentales han desarrollado agendas y han establecido marcos jurídicos para promover el trabajo decente, la equidad de género, la defensa de los derechos humanos, la lucha anticorrupción, entre otras. Asimismo, en teoría, trabajan de la mano con organismos multilaterales, tales como el Banco Mundial o la Corporación Andina de Fomento, para reducir la pobreza y promover la democracia por medio del desarrollo económico. La acción del Estado frente a las problemáticas sociales fue el origen de una serie de iniciativas y programas de solidaridad internacional por parte de los países industrializados con los países en vías de desarrollo —por ejemplo, USAID⁵, AECID⁶, entre otros—. Con la transformación del papel del Estado, fruto de las crisis económicas y financieras, y particularmente por la crisis fiscal, estas iniciativas lentamente están en retirada o sufren mutaciones significativas (Ayllón, 2014). Asimismo, en los países con menores niveles de desarrollo y con fuertes restricciones presupuestales, mucha de la acción social se ha centrado en el otorgamiento de subsidios a la población vulnerable, pasando de un enfoque de la acción estatal basado en la producción de bienes y servicios para salvaguardar derechos de todos los ciudadanos, a una acción de intervención para la atención focalizada en las demandas de los grupos sociales más necesitados (Giraldo, 2013).

La situación de Latinoamérica en el contexto de las crisis y la acción de sus Estados es particularmente sensible. Por un lado, la región cuenta con alta biodiversidad, extensos reservorios selváticos, recursos minerales estratégicos e importantes fuentes de agua. Pero su fragilidad frente al cambio climático y la crisis ecológica es mayor, precisamente por la complejidad de su ecosistema tropical (Estenssoro, 2010). A su vez, en lo social y económico, pese al sostenido crecimiento económico de varios países en la región en lo corrido del siglo XXI, el desarrollo social es aún una deuda importante, lo que se manifiesta en algunos de los peores indicadores sociales a nivel internacional, en temas como concentración de la riqueza, necesidades básicas insatisfechas, inmovilidad social y exclusión. La corrupción, la cultura clientelista en la política, la captura del Estado y la dependencia de actores financieros internacionales constriñe las posibilidades de la administración pública para intervenir en las causas estructurales de las problemáticas sociales y en la protección del medioambiente (Intermon-Oxfam, 2016).

⁵ U.S. Agency for International Development.

⁶ Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo.

No obstante, en Latinoamérica se han experimentado múltiples reformas administrativas del Estado, se han emitido leyes y se han realizado diversas intervenciones sociales para enfrentar las crisis.

Como puede colegirse de lo planteado hasta aquí, para enfrentar estas crisis los Estados han atendido a la triple dimensión del Desarrollo Sostenible⁷: ambiental, social y económica. Diversos sistemas de gestión y de información han sido implementados para conocer y monitorear el avance de las acciones. Pese a los esfuerzos realizados, muchos de los efectos de las crisis continúan en aumento y varias de las iniciativas no logran articularse entre sí. No obstante, es una necesidad su vinculación e interrelación. Por ello, resulta imprescindible una forma de pensamiento y de acción que integre las dimensiones, los procesos y los informes en materia de Desarrollo Sostenible.

4. EL SURGIMIENTO DEL REPORTE INTEGRADO

La concientización colectiva sobre las crisis ambiental, social y económica implicó que en el sector privado se posicionara la Responsabilidad Social Empresarial, RSE. Esto se debe tanto a las exigencias de los organismos multilaterales y los gobiernos, a las presiones de los consumidores, el mercado y las comunidades, como a la propia iniciativa de las empresas, para mantener su legitimidad frente a la sociedad (Gómez y Quintanilla, 2012). De esta forma las empresas han venido implementando estrategias, políticas y acciones de RSE. Aunque no existe un acuerdo sobre el concepto, la RSE puede definirse como: «...la integración voluntaria, por parte de las empresas, de las preocupaciones sociales y medioambientales en sus operaciones comerciales y sus relaciones con sus interlocutores» (Comisión Europea, 2001; pág. 4).

A lo largo de la primera década de los años 2000 surgieron múltiples iniciativas e instrumentos para plantear estrategias, diseñar sistemas de gestión y producir informes sobre la RSE (Berbel et al, 2007). De todas estas iniciativas las más expandidas son los objetivos del Pacto Global, la norma ISO26000 y las guías del Global Reporting Initiative. Este último instrumento ha cobrado especial

⁷ Internacionalmente subsisten debates académicos y políticos entre las concepciones fuerte y débil del Desarrollo Sostenible (la sustentabilidad). No obstante, las agendas de las políticas públicas se articulan mayoritariamente con la visión de los organismos multilaterales (Leff, 2011; Martínez-Alier, 2011). Lo que limita el cambio estructural.

relevancia por promover un marco para la producción de información no financiera que permite rendir cuentas y entregar información a diversos grupos de interés (*stakeholders*), relativa a las acciones y a los resultados de la gestión empresarial en las tres dimensiones del Desarrollo Sostenible, lo que se conoce como *Triple Bottom Line* (Gómez y Quintanilla, 2012; GRI, 2015).

En el año 2014 la Unión Europea estableció la obligatoriedad de divulgar información no financiera por parte de las grandes empresas y grupos cotizados en los mercados de la región (Parlamento Europeo, 2014). Diferentes estudios señalan que el 92% de las empresas del Global Fortune 250 observan las guías del GRI en la producción de la información sobre el Desarrollo Sostenible (KPMG, 2015). Latinoamérica es una de las regiones del mundo con mayor crecimiento en la divulgación de este tipo informes (Sierra-García et al, 2014; Gómez y Quintanilla, 2012).

Como se señaló previamente, debido a las crisis financieras y en el marco de la configuración de la Nueva Arquitectura Financiera Internacional, las empresas se ven exigidas a implementar otros sistemas de gestión e información atendiendo a diversos estándares internacionales, tales como: las Normas Internacionales de Información Financiera, las Normas Internacionales de Auditoría, los estándares internacionales sobre Gobierno Corporativo, los Sistemas de Control Interno, entre otros. Esta multiplicidad de sistemas e informes genera altos costos y puede inducir a la dispersión de indicadores con efectos sobre la toma de decisiones de los agentes, particularmente de los inversores. Este escenario fue propicio para que emergiera la propuesta del *Integrated Reporting* - Reporte Integrado.

Fruto de una coalición internacional amplia entre reguladores, empresas, emisores de normas, profesionales contables y organizaciones no gubernamentales, se establece el *International Integrated Reporting Council*, IIRC, con sede en Londres (IIRC, 2013). La convergencia entre Global Reporting Initiative, Accounting For Sustainability (A4S) y el código surafricano de gobierno corporativo King III, fue determinante para la emergencia del Reporte Integrado (Dumay et al, 2016). El GRI señala que el movimiento hacia el Reporte Integrado responde, en parte, a la crisis financiera de 2008, debido a que los reportes tradicionales no permitieron una mirada global al valor económico de las organizaciones o a su capacidad para crear valor futuro (GRI, 2016). En la actualidad, las compañías cotizadas en la bolsa de valores de Johannesburgo deben

presentar un Reporte Integrado, incluyendo información no financiera, de manera obligatoria.

El IIRC promueve la creación de valor y el pensamiento integrado como el foco del reporte corporativo y la tendencia en la evolución de la información sobre RSE. En el marco conceptual del Reporte Integrado se plantea que: «El pensamiento integrado es la consideración activa que tiene una organización respecto a la relación entre sus unidades tanto operativas como funcionales y los capitales que utiliza o que su actividad impacta. El pensamiento integrado conduce a la toma de decisiones y acciones integradas que consideran la creación de valor a corto, medio y largo plazo» (IIRC, 2013; pág. 3).

El reporte integrado busca superar la fragmentación y dispersión de sistemas y de informes tales como: la información financiera, la información de sostenibilidad, el gobierno corporativo, las remuneraciones de los directivos, el informe de gestión, entre otros. Para ello propone una mirada sobre los seis (6) tipos de capital que interactúan o que se ven impactados en la cadena de valor de los negocios: financiero, industrial, intelectual, humano, relacional y, finalmente, natural y social (IIRC, 2013). En el marco conceptual del Reporte Integrado se plantea que: «...las organizaciones tienen como objetivo crear valor globalmente, esto puede implicar la disminución del valor depositado en algunos capitales, dando como resultado una disminución neta del inventario total de los capitales. En muchos casos, si el efecto neto es un aumento o una disminución (o ninguno, es decir, cuando se conserva el valor), dependerá de la perspectiva elegida [...] En este Marco, el término creación de valor incluye casos en los que el inventario total de los capitales no se ha modificado ni disminuido.» (IIRC, 2013; pág. 12).

En el sector privado se observan tendencias de emisión de Reportes Integrados por parte de las más grandes empresas que participan en mercados de valores (Dumay et al, 2016; Rivera-Arrubla et al, 2016). Se estima que cerca del 40% de las empresas que siguieron GRI en el pasado, están ya produciendo Reportes Integrados observando el marco conceptual del IIRC (Ernst & Young, 2014). En el contexto del *New Public Management*, se presenta también la iniciativa de la implementación del RI en el Sector Público (Katsikas et Al, 2017), para hacer frente a la desarticulación de sistemas e informes que también se presenta en la administración pública y para comunicar las acciones desplegadas para enfrentar los retos del Desarrollo Sostenible.

5. EL VALOR PÚBLICO Y LA CONTEXTUALIZACIÓN DEL RI PARA EL SECTOR PÚBLICO

No cabe duda de la conveniencia de construir una visión holística de los problemas y los retos que debe enfrentar el Sector Público, tanto como instancia política que estructura la convivencia y la autoridad social para el desarrollo en comunidad, así como actor económico indiscutible. Como se ha señalado previamente, el papel del Estado en la búsqueda del Desarrollo Sostenible es determinante.

Expresamente, el Marco Conceptual del IIRC (2013, Pág 3.) señala que: «La visión a largo plazo del IIRC, es un mundo en donde el pensamiento integrado está incorporado dentro de las principales corrientes de las prácticas empresariales tanto en el sector público como en el sector privado, siendo facilitado por el Reporting Integrado <IR> como la norma de reporting corporativo» (negrilla fuera del texto). Por ello su expansión y su utilización en las entidades públicas es un propósito explícito (Katsikas et Al, 2017).

Dado que: «El propósito principal de un informe integrado es el de explicar a los proveedores de capital financiero cómo una organización crea valor a lo largo del tiempo» (IIRC, 2013; Pág. 5), surgen críticas sobre su pertinencia en las entidades públicas y su capacidad para enriquecer los procesos de rendición de cuentas y de sostenibilidad, por su excesivo foco en el valor financiero para el inversor (Dumay et al, 2016). Milne y Gray (2013) señalan que el Reporte Integrado: «...is exclusively investor focused and it has virtually nothing—and certainly nothing substantive—to say about either accountability or sustainability» (Pág. 20). Otros argumentan que no es tan claro cómo el pensamiento integrado puede cambiar el comportamiento de la gerencia y los empleados, elemento de mayor complejidad en el sector público donde prevalecen acciones y tareas concretas y altamente fragmentadas por la estructuración de las oficinas burocráticas, por lo que su aplicación podría convertirse en un argumento más bien retórico (Dumay et al, 2016).

Por consiguiente, la implementación del Reporte Integrado en el sector público requiere de contextualización y de una comprensión diferenciada del valor (Katsikas et al, 2017). El pensamiento integrado en el Sector Público podría enriquecerse y contextualizarse desde la perspectiva del valor público (Moore, 1995; O'Flynn, 2007; Cordella y Bonina, 2012). Las crisis económicas, el desequilibrio ecológico y la desafección social, implican reformas dirigidas a la creación de valor público en la búsqueda del Desarrollo Sostenible (Unwim, 2009).

El enfoque del valor público plantea que las dimensiones colectiva y política son centrales para la gestión en el sector público. Lo colectivo y lo político no son preocupaciones directas en la gestión empresarial privada, lo que limita la eficacia del *New Public Management* cuando se realiza un traslado literal de las prácticas privadas a la administración pública. «Por lo tanto el cambio desde el NPM a las ideas del Valor Público provee un nuevo y rico conjunto de objetivos y practicas gerenciales que deben ser seguidos por los gestores públicos» (Cordella y Bonina, 2012; pág. 516).

Las partes interesadas (*stakeholders*) en el sector público trascienden y se diferencian del grupo de interés más relevante para las empresas (los accionistas) (Moore, 1995). Los *stakeholders* del sector público tienen intereses más allá del rendimiento productivo, la eficiencia económica, la reducción de costos en los servicios públicos y la maximización del valor financiero. Por consiguiente, las políticas y los instrumentos utilizados para concebir, gestionar y evaluar la gestión pública deben atender a tales diferencias y complejidades (Cordella y Bonina, 2012). La mirada estratégica sigue siendo clave en este enfoque, pero se deben ajustar los propósitos y los instrumentos, buscando reconocer las dimensiones colectiva y política, propias del sector público (Moore y Sanjeev, 2004; O'Flynn, 2007).

En este enfoque se plantea que los ciudadanos no sólo valoran los bienes y servicios públicos que reciben directamente, sino que también tienen preocupaciones colectivas más allá del interés propio (Moore, 1995). En consecuencia, el interés público no es la agregación de los intereses individuales. Muchos bienes y servicios públicos tienen sentido por su acceso y disfrute colectivo. A un ciudadano le interesa que existan entidades públicas (p.e. juzgados ágiles con probidad, parques confortables, hospitales de calidad y universidades de excelencia), pese a que no acceda a ellos de manera directa ni cotidiana. De esta manera, los objetivos múltiples, las preferencias colectivas, las relaciones comunitarias, el compromiso político y el cumplimiento con las expectativas sociales son neurálgicos para la gestión pública. Por consiguiente, «el valor público está relacionado con el logro de los objetivos fijados por los programas de gobierno y la entrega de servicios públicos a los ciudadanos» (Cordella y Bonina, 2012; 516).

De esta manera, el valor público implica que los gestores respondan no sólo a objetivos económicos, sino también a la creación y mantenimiento de expectativas sociales compartidas de justicia, equidad y legitimidad (O'Flynn, 2007). Esto reclama una mirada

estratégica, pero no simplemente económica, sino también política y colectiva (Cordella y Bonina, 2012).

Desde el punto de vista del sector público, el Desarrollo Sostenible requiere de políticas públicas que articulen la acción de los ciudadanos, las empresas y las diversas entidades estatales (tanto reguladoras como productoras de bienes y servicios públicos) donde lo ecológico y lo social no se subordinen solamente a la lógica financiera. En este sentido se debe ampliar la concepción de los capitales social, relacional y natural que subyace actualmente en el modelo de pensamiento integrado de IIRC. Es probable que se requiera la inclusión del concepto de capital político y el de capital público, que serían las formas de capital que promueven la justicia, la equidad y la legitimidad.

6. UNA APROXIMACIÓN A LA INFORMACIÓN SOCIAL Y MEDIOAMBIENTAL DE ALGUNAS ENTIDADES DEL SECTOR PÚBLICO EN LATINOAMÉRICA: ¿PASOS HACIA EL REPORTE INTEGRADO?

En el escenario aún germinal de la información social y medioambiental en el sector público, la iniciativa del Reporte Integrado puede resultar estratégica. Por ello es necesario diferenciar el estado de avance en el tema, distinguiendo entre las entidades de gobierno y las empresas de propiedad estatal o mixta.

Desde el punto de vista de la información de las entidades de gobierno, las dimensiones ambiental y social no han conseguido una operacionalización comparable a lo ocurrido en el sector privado. Por supuesto, la información pública sobre la acción del Estado para el bienestar social y el cuidado del medioambiente se materializa en presupuestos e información financiera del gasto público y de la inversión pública, reportes que son abundantes y extensos. Mucha información ha sido provista por las demandas crecientes de *Accountability* y transparencia (Hood, 2010). No obstante, existen pocos referentes que trasciendan la representación monetaria de las partidas aplicadas y sus resultados no financieros. Esto se debe, en parte, a los problemas de identificación y medición-valoración que entrañan los recursos naturales y colectivos, así como a los procesos que se vinculan con ellos. Por su parte, la expresión más concreta de información agregada de algunas variables ambientales se expresa en las cuentas satélite del Sistema de Cuentas Nacionales, que buscan estructurar mecanismos de medición no monetaria y de información sobre los stocks de recursos naturales (ONU, 2009).

También existen pocos referentes internacionales en materia de requerimientos contables para el tratamiento de los asuntos medioambientales al nivel de las entidades gubernamentales individualmente consideradas (desde un énfasis micro-contable). En el marco de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público y del trabajo del IPSASB⁸, ni siquiera la guía práctica sobre el Reporte de la Sostenibilidad de Largo Plazo de las Finanzas de una Entidad Pública aborda estos temas (IPSASB, 2012). Quizás un referente internacional relevante proviene del Governmental Accounting Standards Board (GASB), organismo encargado de la elaboración de normas contables para el sector público en Estados Unidos, quien emitió el pronunciamiento número 49, *Accounting and Financial Reporting for Pollution Remediation Obligations*. En el contexto Latinoamericano, las experiencias de algunas de las entidades de regulación contable pública son el tratamiento de los recursos naturales no renovables en Colombia (CGN, 2007) y los criterios contables sobre recursos naturales y del ambiente en Costa Rica (Ministerio de Hacienda, 2016). No obstante, su aplicación es aún exigua.

Ciertas entidades públicas han logrado un dinamismo mayor en materia de producción y divulgación de información no financiera, social y medioambiental. El caso de las universidades estatales es remarcable (MuijenHeidei, 2004; Wigmore-Álvarez & Ruiz-Lozano, 2014). La consolidación de la sociedad del conocimiento ha implicado presiones sustanciales sobre las universidades, puesto que se pone en tela de juicio su hegemonía, monopolio y centralidad en el saber, la ciencia y la tecnología. El *New Public Management* ha sido especialmente incorporado en la lógica de operación de las universidades y los académicos (Humphrey & Miller, 2012), lo que explicaría su carácter pionero en este campo. La Responsabilidad Social Universitaria se manifiesta como un frente de gestión e información por parte de estas entidades públicas en Latinoamérica (Flórez-Parra, López-Pérez y López-Hernández, 2017). A nivel internacional, incluso se vislumbra que el camino previamente recorrido genera posibilidades para la introducción del Reporte Integrado en estas entidades (Altenburger & Schaffhauser-Linzatti, 2014).

Para que el Reporte Integrado se expanda en las entidades de gobierno, se requieren algunos ajustes y transformaciones como

⁸ International Public Sector Accounting Standards Board, junta de regulación de la contabilidad pública en el seno de IFAC.

los señalados en el apartado previo. La articulación de las entidades de gobierno con la sociedad civil y la inclusión de las expectativas en materia de justicia, equidad y legitimidad demanda otras formas de reporte, menos dirigidas a la cumbre del poder social y económico (los inversores) y más articuladas con las necesidades de la ciudadanía. Cohen y Karatzimas plantean: «...debate the future shape of reporting in the public sector by examining alternative forms of reporting and offer Integrated Popular Reports—IPR» (2015, p. 451), lo que implica modelos alternativos de Reporte Integrado (Dumay, et al, 2016).

Quizás la exposición de las empresas estatales a la dinámica de los mercados y a las expectativas de los consumidores y los clientes, promueve una acción más expedita para incorporar y visibilizar sus esfuerzos en materia de responsabilidad social. También, sin duda, las formas de corporatización que implicó la privatización de una parte de la propiedad de estas empresas introduce exigencias de información, directas e indirectas, desde organismos multilaterales e inversores (McDonald, 2015).

Como se planteó previamente, la producción y divulgación de informes sobre el Desarrollo Sostenible por parte de empresas en la región latinoamericana ha visto un incremento sustancial en los últimos años (KPMG, 2015). Las guías del GRI han sido el referente predominante en la producción de los Informes de Sostenibilidad. En el caso de Latinoamérica y el Caribe en 2016, según la base de datos del GRI, 814 entidades publicaron este informe manifestando seguir dichas guías (GRI, 2017). Del total de las entidades reportantes, 43 son instituciones públicas o empresas de propiedad estatal o mixta (aproximadamente el 5,2% del total). Dentro de este grupo predominan empresas del sector energético y de servicios públicos domiciliarios.

En el caso colombiano, 181 entidades emitieron en 2016 sus informes bajo las guías GRI en sus versiones 3.0 y 4.0, lo que representa el 22,2% del total de los informes en la región para ese año (GRI, 2017). Es de resaltar que dentro de las entidades colombianas reportantes se encuentre una entidad de gobierno como la Superintendencia de Sociedades, organismo encargado del control, inspección y vigilancia de las empresas en materia societaria en el país⁹. Dada la tendencia de transición desde los Informes de Sostenibilidad hacia

⁹ https://www.supersociedades.gov.co/nuestra_entidad/Documentos%20compartidos/BOOK%20SUPERINTENDENCIA%2007_29.pdf

los Reportes Integrados (Ernst & Young, 2014), en el caso colombiano se observa que, desde el año de emisión del Marco Conceptual del IIRC en 2013, 13 empresas han venido produciendo de manera recurrente informes no financieros, señalando que son Reportes Integrados. Si se considera a las empresas que han remitido Reportes Integrados, al menos una vez al GRI, el número llega a 32. El cuadro n.º 1 presenta las empresas colombianas que recurrentemente han producido informes, señalando que son Reportes Integrados y que se encuentran en la base GRI (2017).

CUADRO N.º 1
REPORTES INTEGRADOS EN COLOMBIA SEGÚN GRI (2017)

Empresas en Colombia que reportan a GRI recurrentemente señalando que son REPORTES INTEGRADOS							
	NOMBRE DE LA ORGANIZACIÓN	SECTOR	2016	2015	2014	2013	TOTAL
1	Cementos Argos	Conglomerates		1	1		2
2	Concesión Pacífico Tres	Construction	1	1			2
3	Grupo Argos	Construction Materials		1	1	1	3
4	Ecopetrol	Energy		1	1	1	3
5	ISA	Energy	1	1			2
6	XM	Energy	1				1
7	Celsia	Energy	1	1	1	1	4
8	Empresa de Energía de Bogotá -EEB	Energy		1	1	1	3
9	InterColombia	Energy	1				1
10	Isagen	Energy	1	1	1	1	4
11	Banco BBVA Colombia	Financial Services	1				1
12	Suramericana	Financial Services		1	1	1	3
13	Grupo Nutresa	Food and Beverage Products		1	1		2
TOTAL							31

Fuente: Elaboración propia, a partir de la base de datos GRI (2017).

Como puede observarse, 31 informes emitidos entre 2013 y 2016 señalan ser Reportes Integrados. De ellos, 12 corresponden a reportes de entidades del sector público, lo que representa el 37,5%, ya que Ecopetrol, ISA, Empresa de Energía de Bogotá e Isagen, son empresas estatales o de economía mixta. Esta impor-

tante participación de las empresas estatales no se explica, necesariamente, por una política pública concreta. No hay duda de que existe un entorno proclive a este tipo de informes en el país, de lo que da cuenta el ejemplo de la Superintendencia de Sociedades. La investigación académica muestra que el liderazgo del sector energético, de servicios públicos domiciliarios y del sector financiero en la emisión de informes de RSE, se explica de manera importante por la presión social a la que se ven expuestas y por el alto impacto ambiental que genera su actividad, lo que demanda estrategias para conseguir y mantener su legitimidad (Gómez y Quintanilla, 2012). En el caso de las empresas privadas, varias de ellas son filiales de compañías cotizadas en mercados regionales e internacionales, expuestas a la presión de inversores globales y de diversos estándares internacionales (Sierra-García et al, 2014).

CUADRO N.º 2
EMPRESAS QUE PRODUCEN REPORTES INTEGRADOS SEGÚN IIRC (2017)

Reportados en la Base de Integrated Reporting (Base de datos de ejemplos)							
ENTIDAD	PAÍS	PROPIEDAD	SECTOR	2013	2014	2015	2016
BNDES	Brasil	Pública	Servicios financieros	1			
Fibria	Brasil	Privada	Materias primas			1	
Natura	Brasil	Privada	Bienes de consumo masivo		1		
Votorantim	Brasil	Privada	Industrial	1	1		
Itaú	Brasil	Privada	Servicios financieros	1	1	1	1
Masisa	Chile	Privada	Bienes de consumo masivo	1			
CCR S.A.	Brasil	Privada	Servicios financieros		1		

Fuente: Elaboración propia, a partir de la base de datos IR (2017).

Como puede observarse en el cuadro n.º 2, el *Integrated Reporting* actualmente sólo reconoce como ejemplos rigurosos de la aplicación de su Marco Conceptual en Latinoamérica a 7 entidades (IR, 2017). De ellas, 6 son brasileras y 1 es en una entidad pública: el Banco Nacional de Desarrollo Económico y Social del Brasil, BNDES¹⁰. Al igual que ocurre con los Informes de Sostenibilidad bajo GRI, las empresas tienen incentivos para señalar que aplican una guía concreta, pese a que sus informes difícilmente logren

¹⁰ http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Hotsites/Relatorio_Anual_2016_en/assets/bndes_ra2016_web_00_complete.pdf

cumplir con todos los requerimientos. Ello ha originado los procesos de aseguramiento de estos informes (Sierra-García et al, 2014).

Aunque puede ser aún prematuro, en la cadena de valor de la información participan tantos agentes e intereses, que todo parece mostrar el posicionamiento y el futuro crecimiento del Reporte Integrado (KPMG, 2015), incluso en el sector público (Dumay et al, 2016; Katsikas et al, 2017).

7. CONCLUSIONES

La dimensión planetaria de las crisis ecológica, social y económica demanda la participación del Estado, las empresas y la sociedad civil en su tratamiento y en la búsqueda de caminos para su solución. Los Objetivos de Desarrollo Sostenible se convierten en una agenda que guía el trabajo tripartito y que reclama instrumentos de gestión e información sobre su avance.

El Reporte Integrado surge en un contexto de dispersión de sistemas, informes y estándares, que usan las empresas en los procesos de concepción, gestión y reporte sobre sus actuaciones. La producción separada de informes financieros, no financieros, de sostenibilidad y reportes de gestión, entre otros, requiere un pensamiento integrador. El Reporte Integrado emerge como una innovación para enfocarse en los modelos de negocio y en la articulación de los diferentes tipos de capital que participan en la generación de valor en las empresas. También se señala que el Reporte Integrado supera y articula a los informes que buscan dar cuenta de la Responsabilidad Social de la Empresa.

Soportándose en el *New Public Management*, distintas voces señalan la conveniencia de la implementación del Reporte Integrado en el Sector Público. El propio IIRC ha establecido que el pensamiento integrado busca posicionarse también en el sector público. No obstante, el excesivo énfasis en la generación de valor para los accionistas que incorpora el modelo se convierte en una limitante para que el Reporte Integrado resulte de mayor utilidad en la administración pública. Por ello, en este trabajo se plantea la posibilidad de enriquecimiento de su concepción a partir de la perspectiva del valor público. La articulación de las entidades de gobierno con la sociedad civil y la inclusión de sus expectativas en materia de justicia, equidad y legitimidad requiere otras formas de reporte, centradas en las necesidades de la ciudadanía. De esta forma, los capitales social, relacional y natural que actualmente están presen-

tes en el modelo de pensamiento integrado del IIRC, deberían complementarse con la inclusión del capital político y del capital público para conseguir resultados en materia de justicia, equidad y legitimidad, más allá del valor financiero.

A nivel internacional, la divulgación obligatoria de información no financiera, del tipo *Triple Bottom Line*, está en aumento. Diferentes jurisdicciones, tales como la Unión Europea y Sudáfrica, están exigiendo estos informes a las grandes empresas y grupos cotizados en sus mercados de valores. El requerimiento de Reportes Integrados en la bolsa de Johannesburgo es paradigmático y tiene su origen en el modelo de gobierno corporativo que se implementó en el país africano (King III). En Latinoamérica la producción de estos informes es voluntaria y se viene incrementando.

En el Sector Público latinoamericano los gobiernos están realizando esfuerzos para incorporar las dimensiones social y medioambiental en sus procesos de gestión y en sus informes. Los reclamos de mayor transparencia y de rendición de cuentas (*Accountability*) impulsan, en parte, esta tendencia. No obstante, es en el caso de las empresas de propiedad estatal o mixta donde la información de sostenibilidad y el Reporte Integrado ganan mayor terreno. En Latinoamérica y Colombia varias empresas públicas del sector de energía y del sector de servicios públicos domiciliarios divulgan Reportes Integrados desde 2013. El propio *Integrated Reporting* reconoce al Banco Nacional de Desarrollo Económico y Social de Brasil, BNDES, como un ejemplo de entidad que reporta bajo el Marco Conceptual del IIRC.

Pese a los avances, existen ciertas dudas, que son razonables, sobre la capacidad del pensamiento integrado para conseguir una armonización entre la información presupuestaria, financiera y no financiera que el Desarrollo Sostenible reclama en el Sector Público. También se señala que existe un riesgo evidente de que el Reporte Integrado termine capturado por los inversores y los contadores, profundizando el uso de esta información como un medio de legitimación antes que promoviendo el cambio organizacional y social (Dumay et al, 2016). Y, cómo no, también es posible que su enunciación y exigencia se convierta en simple retórica que genere otro mercado para los consultores y los contadores, en los procesos de implementación y de evaluación (aseguramiento). Debemos trabajar para evitar estos desenlaces indeseados, porque el tiempo para la sostenibilidad se está agotando.

8. BIBLIOGRAFÍA

- ALTENBURGER, O.A., & SCHAFFHAUSER-LINZATTI, M.M. (2014): Integrated reporting for universities? Austrian public universities as an example. In 9th international forum on knowledge assets dynamics (IFKAD).
- AYLLÓN, B. (2014): Mutaciones y reconfiguraciones de la cooperación internacional para el desarrollo. *Íconos Revista de Ciencias Sociales*, 48, pp. 95-98.
- BECK, U. (1998): *La sociedad del riesgo hacia una nueva modernidad*. España. Paidós.
- BERBEL, G., REYES, J.D. & GÓMEZ, V.M. (2007): La Responsabilidad Social en las Organizaciones (RSO): análisis y comparación entre guías y normas de gestión e información. *Innovar*, 17, 29, pp. 27-48.
- BRUNDTLAND, G. (1987): *Our common future*. World Commission on Environment and Development. New York. United Nations.
- COHEN, S., & KARATZIMAS, S. (2015): Tracing the future of reporting in the public sector: introducing integrated popular reporting. *International Journal of Public Sector Management*, 28 (6), pp. 449-460.
- COMISIÓN EUROPEA (2001): *Libro Verde. Fomentar un marco común europeo para la responsabilidad social de las empresas*. Bruselas. Comisión de las Comunidades Europeas.
- CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, CGN (2007): *Régimen de Contabilidad Pública*. Bogotá. Imprenta Nacional. Colombia. También disponible en: <http://www.contaduria.gov.co>
- CORDELLA, A. & BONINA, C. (2012): A public value perspective for ICT enabled public sector reforms: A theoretical reflection. *Government Information Quarterly*, 29, pp. 512-520.
- DU GAY, P. (2012): *En elogio de la burocracia*. Weber, Organización, Ética. Madrid. Siglo XXI Editores.
- DUMAY, J., BERNARDI, C., GUTHRIE, J. & DEMARTINI, P. (2016): Integrated reporting: A structured literature review. *Accounting Forum*, 40, 3, pp. 166-185.
- EICHENGREEN, B. (2000): *Hacia una nueva arquitectura financiera internacional: propuesta después de la crisis asiática*. México. Oxford University Press.

- ERNST & YOUNG (2014): Integrated Reporting. Elevating value. Disponible en: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Integrated-reporting/\\$FILE/EY-Integrated-reporting.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Integrated-reporting/$FILE/EY-Integrated-reporting.pdf)
- ESTENSSORO, F. (2010): Crisis ambiental y cambio climático en la política global: un tema crecientemente complejo en América Latina. *Revista Universum*, 25, 2, pp. 57-77.
- FLÓREZ-PARRA, J., LÓPEZ-PÉREZ, M., & LÓPEZ-HERNÁNDEZ, A. (2017): Transparency and its determinants at Colombian universities. *Higher Education Research & Development*, 36, 4, pp. 674-687.
- GIRALDO, C. (2013): Política social contemporánea en América Latina. Entre el asistencialismo y el mercado. Bogotá. Ediciones desde abajo.
- GLOBAL REPORTING INITIATIVE, GRI (2015): Versión G4 Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad. Ámsterdam, Países Bajos: GRI. Disponible en: <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Spanish-G4-Part-One.pdf>
- GLOBAL REPORTING INITIATIVE, GRI (2016): Forging a path to integrated reporting. Insights from the GRI Corporate Leadership Group on integrated reporting. Ámsterdam. Disponible en: https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRI-CLG_IntegratedReporting.pdf
- GLOBAL REPORTING INITIATIVE, GRI (2017): Database reporting entities. Disponible en: <http://database.globalreporting.org/>
- GÓMEZ, V.M. (2016): NIIF y MIPYMES: retos de la contabilidad para el contexto y la productividad. *Cuadernos de Administración*, 29, 53, pp. 49-76.
- GÓMEZ, V.M. y QUINTANILLA, D. (2012): Los informes de responsabilidad social empresarial: su evolución y tendencias en el contexto internacional y colombiano. *Cuadernos de Contabilidad*, 13, 32, pp. 121-158.
- HOOD, C. (2010): Accountability and Transparency: Siamese Twins, Matching Parts, Awkward Couple? *West European Politics*, 33, (5), pp. 989-100.
- HUMPHREY, C. & MILLER, P (2012): Rethinking impact and redefining responsibility. The parameters and coordinates of accounting and public management reforms. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 25, 2, pp. 295-327.

- INTEGRATED REPORTING, IR (2017): Database reporting examples. Disponible en: <http://examples.integratedreporting.org/home>
- INTERMON-OXFAM (2016): Una economía al servicio del 1%. Aca-
bar con los privilegios y la concentración del poder para frenar
la desigualdad extrema. Disponible en: [https://www.oxfam.org/
sites/www.oxfam.org/files/file_attachments/bp210-economy-one-
percent-tax-havens-180116-es_0.pdf](https://www.oxfam.org/sites/www.oxfam.org/files/file_attachments/bp210-economy-one-percent-tax-havens-180116-es_0.pdf)
- INTERNATIONAL INTEGRATED REPORTING COUNCIL, IIRC (2013):
The Integrated Reporting Framework. Disponible en: [https://
integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-
12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf](https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf)
- IPSASB (2012): Reporting on the Long-Term Sustainability of a
Public Sector Entity's Finances. Proped Recommended Practice
Guideline. International Federation of Accountants. Disponible
en: [https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB_
RepLong-Term_Sustainability_of_Public_Finances.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB_RepLong-Term_Sustainability_of_Public_Finances.pdf)
- KATSIKAS, E., MANES-ROSSI, F. & ORELLI, R. (2017): Towards Inte-
grated Reporting. Accounting Change in the Public Sector.
Kent. United Kingdom. Springer.
- KPMG (2015): KPMG International Survey of Corporate Respon-
sibility Reporting 2015. Disponible en: [https://assets.kpmg.com/
content/dam/kpmg/pdf/2016/02/kpmg-international-survey-of-
corporate-responsibility-reporting-2015.pdf](https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/02/kpmg-international-survey-of-corporate-responsibility-reporting-2015.pdf)
- LAPSLEY, I. (2009): New Public Management: The Cruellest Inven-
tion of Human Spirit? *Abacus*, 45, 1, 1-21.
- LEFF, E. (2011): Sustentabilidad y racionalidad ambiental: hacia
«otro» programa de sociología ambiental. *Revista Mexicana de
Sociología*, 73, 1, pp. 5-46.
- MARTÍNEZ-ALIER, J. (2011): Hacia una economía sostenible: dile-
mas del ecologismo actual. *Revista Letras Verdes*, 9, pp. 5-25.
- MAZZUCATO, M. (2014): El Estado emprendedor. Mitos del sector
público frente al privado. Madrid. RBA.
- MCDONALD, D. (2015): La ambigüedad de lo público y los nume-
rosos significados de la corporatización. En: D. McDonald, Ser-
vicios públicos en el Sur Global: Mirada crítica a nuevas formas
de gestión (págs. 9-46). The Transnational Institute (TNI).

- MEADOWS, D., MEADOWS, D., RANDERS, J., & NEHRENS, W. (1972): *The limits of Growth. A report for the Club of Roma.* New York, Universe Books.
- MILNE, J., & GRAY, R. (2013): *W(h)ither ecology? The triple bottom line, the global reporting initiative, and corporate sustainability reporting.* *Journal of Business Ethics*, 118, 1, pp. 13-29.
- MINISTERIO DE HACIENDA, Costa Rica (2016): *Contabilidad Nacional. Plan Contable.* Disponible en: http://www.hacienda.go.cr/docs/5696c402497ad_PLAN%20GENERAL%20DE%20LA%20CN%20a%20Enero%20de%202016.pdf
- MOORE, M. (1995): *Creating Public Value: Strategic Management in Government.* Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press.
- MOORE, M. y SANJEEV, K. (2004): *On Creating Public Value: What Business Might Learn from Government about Strategic Management.* Corporate Social Responsibility Initiative Working Paper No 3. Cambridge. John F. Kennedy School of Government. Harvard University.
- MUIJENHEIDI, H. (2004): *Corporate Social Responsibility Starts at University.* *Journal of Business Ethics*, 53, 1-2, pp. 235-246.
- NUSSBAUM, M. (2010): *Sin fines de lucro. Porque la democracia necesita de las humanidades.* Madrid. Katz Editores.
- O'FLYNN, J. (2007): *From New Public Management to Public Value: Paradigmatic Change and Managerial Implications.* *Australian Journal of Public Administration*, vol. 66, n.º 3, pp. 353-366.
- ONU (2009): *System of National Accounts 2008.* New York. United Nations.
- ÓRLEAN, A. (2006): *El poder de las finanzas.* Bogotá. Universidad Externado de Colombia.
- PARLAMENTO EUROPEO (2014): *Directiva Europea 2014/95/UE, divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos.* Recuperado 20 de septiembre de 2017 de: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=ES>

- PIKETTY, T. (2014): *El capital en el Siglo XXI*. Bogotá, D.C. Fondo de Cultura Económica.
- POLLITT, C. (2011): 30 Years of Public Management Reforms: Has There Been a Pattern? World Bank's consultation exercise. Obtenido el 10 de septiembre de 2017 del sitio web: <http://blogs.worldbank.org/governance/30-years-of-publicmanagement-reforms-has-there-been-a-pattern>
- RIVERA-ARRUBLA, Y., ZORIO-GRIMA, A. & GARCÍA-BENAU, M.A. (2016): El concepto de informe integrado como innovación. *Journal of Innovation & Knowledge*, 1, pp. 144-155.
- SIERRA-GARCÍA, L., GARCÍA-BENAU, M. & ZORIO, A. (2014): Credibilidad en Latinoamérica del informe de Responsabilidad Social Corporativa. *Revista de Administração de Empresas*, 54, 1, pp. 28-38.
- STIGLITZ, J. (2012): *El precio de la desigualdad. El 1% tiene lo que el 99% necesita*. Madrid. Taurus.
- UNWIM, T. (ed). (2009): *ICT4D. Information and Communication Technology for Development*. Cambridge. Cambridge University Press.
- VAROUFAKIS, Y. (2012): *El Minotauro Global*. Madrid. Capitan Swing Editores.
- WATERS, C., ZALASIEWICZ, J., SUMMERHAYES, C., BARNOSKY, A., POIRIER, C., GALUSKA, A., CEARRETA, A., EDGEWORTH, M., ELLIS, E., ELLIS, M., JEANDEL, C., LEINFELDER, R., MCNEILL, J.R., RICHTER, D., STEFFEN, W., SYVITSKI, J., VIDAS, D., WAGREICH, M., WILLIAMS, M., ZHISHENG, A., GRINEVALD, J., ODA DA, E., ORESKES, N. & WOLFE, A. (2016): The Anthropocene is functionally and stratigraphically distinct from the Holocene. *Science*, Vol 351, Issue 6269, aad2622.
- WIGMORE-ÁLVAREZ, A. & RUIZ-LOZANO, M. (2014): The United Nations Global Compact Progress Reports as Management Control Instruments for Social Responsibility at Spanish Universities. *SAGE Open*, April-june, pp. 1-12. Disponible en: <http://journals.sagepub.com/doi/pdf/10.1177/2158244014532105>

La información integrada en las empresas públicas y los entes públicos empresariales

Soledad Llamas Tutor

Responsable del Área de Auditoría Interna
de Canal de Isabel II

RESUMEN

No es posible soslayar la importancia que ha adquirido para las entidades el transmitir la información no financiera a sus grupos de interés, explicando cómo crean valor y cómo van a seguir haciéndolo a largo plazo. La utilidad de una mejor comunicación de objetivos, adquiere mayor relevancia en el Sector Público donde los ciudadanos demandan cada vez más transparencia en la gestión y la correcta utilización de los recursos.

La normativa europea apuesta decididamente por este tipo de «reporting» y ya en 2017 ciertas empresas están obligadas a cumplirla. Los informes integrados, en especial con el Marco Internacional <IR>, facilita su realización. Aunque dicho documento está, en principio, enfocado principalmente al sector privado, se están dando pasos a nivel internacional para ayudar al sector público a adaptar el Marco a su particular casuística.

En España existen ejemplos en el Sector Público, de entidades que ya utilizan los informes integrados y su porcentaje va en aumento siguiendo la corriente del IBEX35, por ello, puede ser de interés profundizar en qué son, cómo se realizan y que relevancia pueden adquirir en la empresa moderna de cualquier ámbito.

PALABRAS CLAVE: Informe Integrado. Información no financiera. Sector público. Empresas públicas. Auditoría Interna.

ABSTRACT

It is impossible to ignore the importance of entities reporting their non-financial information to their stakeholders in order to explain both how they create value and how they will continue to do so in the long term.

Better communication of objectives is of greater relevance in the Public Sector because citizens demand more transparency in management and proper resource utilization.

The European regulation set out to enhance this type of reporting and, in 2017, it became mandatory for some companies to do so. The integrated report, especially with the International <IR> Framework, facilitates its implementation.

Although this document is focused on the private sector, steps are being taken at the international level to help the public sector adapt the Framework by taking into account its special characteristics.

In Spain, there are examples of public entities which use the integrated report. This number is increasing in line with the IBEX35, so it may be of interest to see what these integrated reports are, how they are made, and what relevance they can have in a modern enterprise, be it public or private.

KEYWORDS: *Integrated report. Non-financial report. Public Sector. Public Entities. Internal Audit.*

ÍNDICE

- 1. Introducción:** 1.1. ¿Qué comunicar? Información no financiera. 1.2. ¿Cómo se está informando?—**2. Información Integrada- Marco Integrado IR.**—**3. Informe integrado en el Sector Público:** 3.1. Beneficios del Informe Integrado en el Sector Público. 3.2. ¿Cómo implementar el Informe Integrado en el Sector Público? 3.3. Análisis de una mejor práctica.—**4. Legislación:** 4.1. ¿Qué empresas están obligadas?—**5. Empresas públicas y entes públicos empresariales.**—**6. Análisis:** 6.1. Universo de análisis. 6.2. Análisis. Muestra seleccionada. 6.3. Profundización en ejemplos. 6.4. Cruce del GRI Informe Integrado con otros factores.—**7. Auditoría Interna en el Sector Público:** 7.1. ¿Por qué es importante Auditoría Interna en el marco de los Informe Integrados? 7.2. ¿Cuáles pueden ser las funciones de Auditoría Interna en el marco de los Informe Integrados? 7.3. Función de aseguramiento.—**8. Conclusiones.**—**9. Bibliografía.**

ACRÓNIMOS:

IIRC	The International Integrated Reporting Council
IR	Marco Internacional <IR>
GRI	Global Reporting Initiative
ECIIA	European Confederation of Institutes of Internal Auditing
EUROSAI	Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores de Europa/ European Organisation of Supreme Audit Institutions

1. INTRODUCCIÓN

La forma de comunicar y acceder a la información ha cambiado radicalmente en los últimos años. Por ejemplo, Twitter es ahora la vía por la cual el presidente de los Estados Unidos traslada sus variados comentarios y sus políticas al mundo; donde el Papa tiene una cuenta para acercarse a los ciudadanos, y donde, con solo 140 caracteres, 328 millones de usuarios al mes, se comunican.¹

Aunque las vías varían, los principios de la comunicación siguen siendo los mismos: transmitir un mensaje que inicia el emisor a través de un canal, en un contexto determinado y que le llega al receptor. Con el Informe Integrado se pretende facilitar al receptor justo la información que necesita, en el momento que la necesita y por distintos canales.

1.1. ¿Qué comunicar? Información no financiera

Las entidades no son ajenas a los cambios de información requerida por los mercados, que cada vez necesitan conocer y comprender más la información no financiera. Esto ha sido motivado en parte, porque el valor de las empresas con los años, se ha pasado a explicar con los activos intangibles en lugar de con su valor contable, lo que provoca automáticamente que la información no financiera sea de vital importancia para transmitir el valor que crea la compañía.

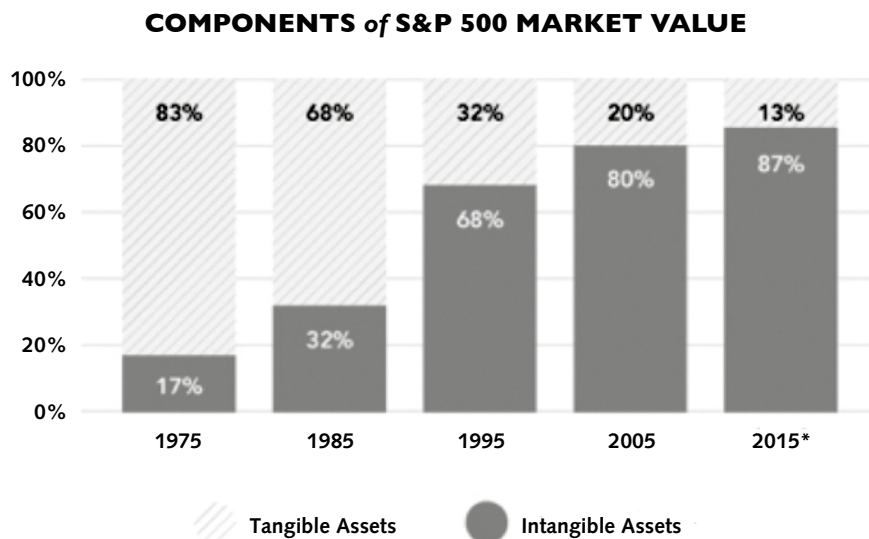
Según Ocean Tomo, en 1975 el 83% del valor de las compañías se explicaba con los valores financieros, pero año tras año han ido ganando peso otros elementos: *«En el último cuarto de siglo, el capital intelectual ha surgido como la principal clase de activos. El término «capital intelectual» se refiere generalmente a activos tradicionales de propiedad intelectual - patentes, marcas registradas y derechos de autor.»*²

En su último análisis de 2015, el 87% del total del valor de las empresas son elementos intangibles y sólo el 13% restante son los recursos financieros.

¹ https://elpais.com/tecnologia/2017/06/29/actualidad/1498732622_823885.html.
Joel Lunenfeld | Vicepresidente de estrategia global de marca y creatividad de Twitter «El uso que hace Trump de Twitter es fascinante» El País. Junio 2017.

² <http://www.oceantomo.com/intangible-asset-market-value-study/>

En la siguiente gráfica se puede apreciar la evolución cada diez años de la importancia de la parte no financiera en el valor de las empresas.



Source: Ocean Tomo, LLC

Y algunos ejemplos de esto, añadido a ciertas paradójicas situaciones, son: la mayor plataforma de comunicación es Facebook, con 2.000 millones de usuarios³, no genera contenidos propios; Uber⁴, ha desbancado a empresas como YellowCap⁵ en San Francisco, sin tener vehículos propios; Airbnb⁶, es la compañía más grande de alojamientos sin disponer de activos inmobiliarios y está valorada en 30.000⁷ millones de dólares. Claramente las reglas de juego han cambiado y la forma de valorar las empresas nada tiene que ver con la de hace unos años.

³ Comunicado por el propio Mark Zuckerberg, desde su cuenta de Facebook el 27 de junio de 2017.

⁴ Empresa internacional que proporciona a sus clientes una red de transporte privado, a través de su software de aplicación móvil.

⁵ <http://www.lavanguardia.com/economia/20160109/301279581947/uber-banarrota-empresa-taxis-san-francisco.html>

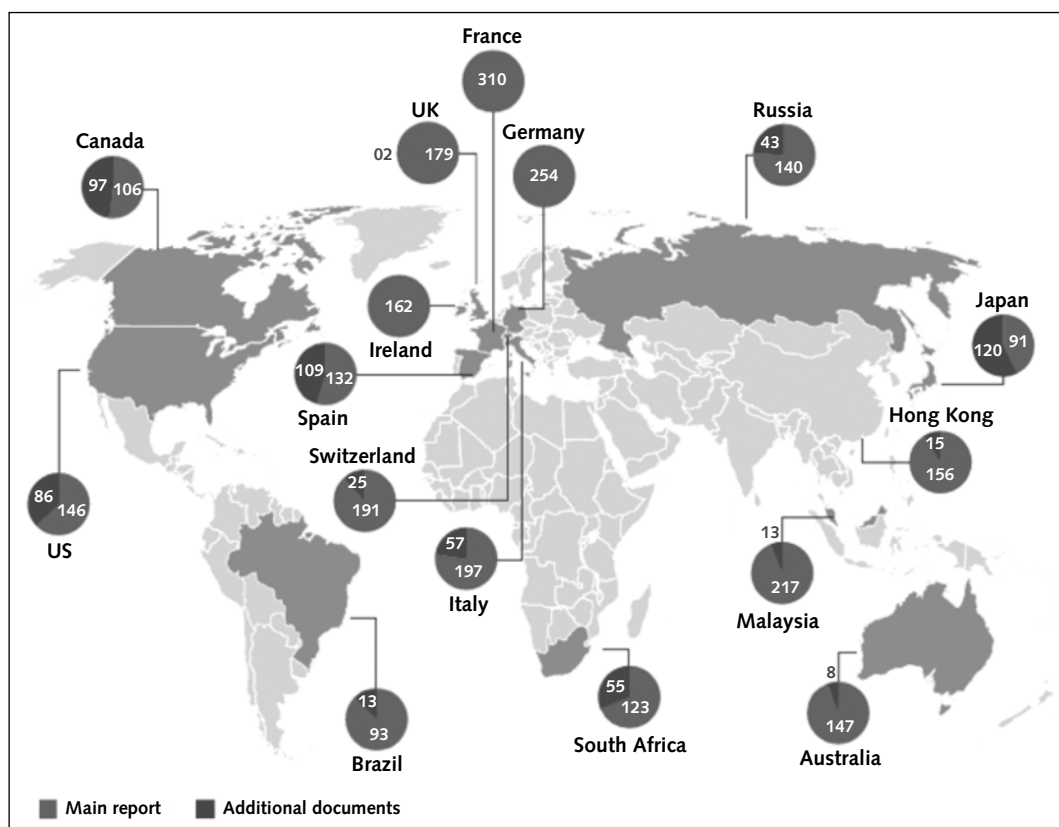
⁶ Es un marketplace para publicar, descubrir y reservar viviendas privadas.

⁷ <http://www.economista.es/mercados-cotizaciones/noticias/7670688/06/16/Airbnb-valorada-en-30000-millones-de-dolares-en-su-nueva-ronda-de-financiacion.html>

1.2. ¿Cómo se está informando?

La información que reportan las empresas es cada vez más extensa y variada. A nivel internacional, en los últimos 3 años ha aumentado en un 50% el número de instrumentos de reporte. Este incremento ha sido provocado en parte por los cambios legislativos y de fomento de la transparencia.⁸ Por ejemplo, en España, el tamaño medio de la información corporativa anual de una empresa, es de 241 páginas y con más de 10 tipos de informes.⁹

Average annual report length¹⁰



⁸ KPMG.GRI.UNEP. Center for Corporate Governance in Africa. «Carrots&Sticks. Global trends in sustainability reporting, regulation and policy». 2016. (<https://www.carrotsandsticks.net/wp-content/uploads/2016/05/Carrots-Sticks-2016.pdf>)

⁹ KPMG. Room of improvement. The KPMG survey of business reporting, second edition. 2016. Página 9.

¹⁰ KPMG. Room of improvement. The KPMG survey of business reporting, second edition. 2016. Página 9.

Esta cantidad de información se produce porque para transmitir su valor y su actividad, las compañías se centran en los hitos del pasado, de los que se dispone muchos datos y esto provoca una saturación de información de datos históricos. Según un análisis de KPMG, únicamente el 30% de la información de los informes está orientada al futuro.¹¹

2. INFORMACIÓN INTEGRADA- MARCO INTEGRADO IR

Con estas premisas, de mayor valoración de las empresas basada en datos intangibles en lugar de económicos, de publicar una gran cantidad de información histórica y en diversos informes, surge la necesidad de establecer un marco para transmitir la información no financiera de forma integrada.

The International Integrated Reporting Council, en adelante IIRC, constituyó el Consejo Internacional de Informes Integrados en 2010, publicando el primero borrador y el lanzamiento del programa piloto en 2011, para en 2013, publicar el Marco Internacional.

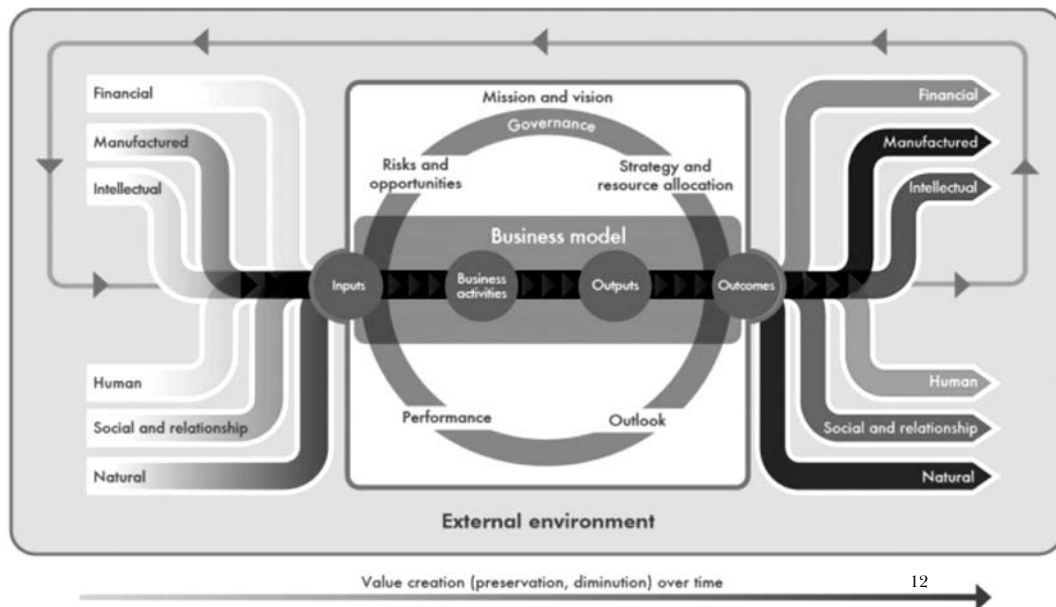
«*El Marco Internacional IR*», propone unos conceptos y una forma de transmitir la información a los grupos de interés, impulsando un enfoque más cohesionado y eficaz del reporte corporativo, con el objetivo de facilitar información sobre los recursos, su utilización y cómo interactúa con su entorno para crear valor, denominando a dichos recursos: «*Capitales*».

No pretende ser un marco rígido, sino aportar un abanico de opciones para que cada entidad utilice las que más se adapten a sus necesidades.

Para que cumpla su objetivo, con la información integrada se pretende un cambio sobre el volumen de información y el foco de la misma y, explicar a los grupos de interés cómo la empresa crea valor a corto, medio y largo plazo. Además de que, de forma visual, se pueda entender el proceso de transformación que se realiza, desde los Inputs o entradas que se reciben, para obtener los Outputs o salidas y Outcomes o resultados, que aportan el valor de la empresa y, por supuesto, todo ello cumpliendo con los requisitos legales que aplican a cada organización.

¹¹ KPMG. *Room of improvement. The KPMG survey of business reporting, second edition*. 2016. Página 11.

El Marco Internacional IR establece seis categorías de capitales: financiero, industrial, intelectual, humano, social y relacional y natural.



Algunos de los principales puntos a destacar del Informe Integrado y, en especial para el Sector Público, son los siguientes:

- Definir los **grupos de interés**, a quién va dirigido el informe. En el Sector Privado son, principalmente, los accionistas o posibles inversores. Sin embargo, puede ser algo menos obvio o más complicado decidir quiénes son los grupos de Interés en el Sector público; pueden ser clientes, ciudadanos, sociedad, partidos políticos, etc.
- **Corto, medio y largo plazo.** Definir cómo una empresa crea valor en estos tres alcances temporales es muy dispar. En primer lugar, porque habría que definirlos y es muy probable que el Sector Público piense

¹² IIRC. «El Marco Internacional IR». 2013. (<http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-SPANISH-1.pdf>) Página 15.

en un largo plazo muy distinto y mucho más amplio, que por ejemplo una Start Up¹³.

Partiendo de la idea de que los servicios públicos deben ser sostenibles en el tiempo, más allá de los ciclos políticos, y la importancia de agregar valor a largo plazo, es una gran oportunidad para el ámbito público explicar cómo va a desarrollar este objetivo.

– **Creación de valor.**

Se cambia el concepto de exponer qué hace una compañía (eficacia), por enfatizar el mensaje de cómo transforma los recursos que recibe para que aumenten su valor (eficiencia). Se propone que este reporting sirva para explicar a los grupos de interés qué se hace para agregar realiza.

Esto se une con los conceptos Input/entradas, que son los capitales¹⁴ que recibe la entidad, los Output/salidas, que son los que se obtienen tras pasar por la agregación de valor de la empresa, y los Outcomes/resultados, que son las consecuencias indirectas de la actividad.

En el Sector Público son muy importantes los Outcomes/resultados de su actividad que no se generan directamente, pero que suponen impactos en la sociedad por la propia actividad pública.

La creación de valor en el Sector Público puede ser más complicada de definir, por ello varios grupos de trabajo internacionales han publicado estudios para coadyuvar en su definición y la forma de medirla.¹⁵

The Work Foundation, en su publicación «*Deliberative democracy and the role of public managers*» inicia describiendo que: «... el valor público es lo que el público valora, y el rol de los gestores públicos debe ser ayudar a determinar a través de los procesos democráticos de deliberación y compromiso público, qué resultados sociales son deseables»¹⁶.

¹³ Una Startup es una organización humana con gran capacidad de cambio, que desarrolla productos o servicios, de gran innovación, altamente deseados o requeridos por el mercado, donde su diseño y comercialización están orientados completamente al cliente.

¹⁴ El Marco Internacional IR establece seis categorías de capitales: financiero, industrial, intelectual, humano, social y relacional y natural.

¹⁵ COWLING, M. «Measuring public Value. The economic Theory». *The Work Foundation*. 2006. (www.theworkfoundation.com).

TALBOT, C. *Measuring Public Value. A competing values approach*. The Work Foundation. 2008. (www.theworkfoundation.com).

¹⁶ HORNER, L. LEKHI, R. BLAUG, R. *Deliberate democracy and the role of public managers*. Final Report of The Work Foundation's public value consortium. The Work Foundation. 2006. (www.theworkfoundation.com)

– **Visual, conciso y comprensible.**

Dado que los grupos de interés de los Informes del Sector Público no son principalmente accionistas o expertos financieros, sino que pueden ser ciudadanos o clientes, es esencial la filosofía de los informes integrados de transmitir de forma clara, concisa y sencilla los mensajes. Además, puede ser una oportunidad para transmitir un mensaje de confianza al contribuyente y de ejercicio de buen gobierno en el Sector Público.

3. INFORME INTEGRADO EN EL SECTOR PÚBLICO

En el Marco del Informe Integrado deja muy claro desde su inicio que *«está escrito principalmente en el contexto del sector privado, para compañías con fines de lucro de cualquier tamaño; pero también se puede aplicar, con las adaptaciones necesarias, al sector público y organizaciones sin fines de lucro»*¹⁷.

Pero el Sector Público es una parte esencial de la actividad económica de los países, dado que alrededor de un tercio del Producto Interior Bruto (PIB) mundial proviene de este sector.¹⁸ Su actividad se basa en la gestión de los recursos públicos, con presupuestos limitados y entornos complejos, donde los ciudadanos demandan cada vez más transparencia en la gestión y correcta utilización de los recursos, en el menor tiempo posible, y teniendo que explicar cómo crea valor a corto, medio y largo plazo. Por lo anterior, no podía ser un olvidado en los Informes Integrados.

IIRC dispone de una red específica para el Sector Público que en 2016 ha publicado junto a CIPFA¹⁹ y el World Bank Group: *«Integrated thinking and reporting. Focusing on value creation in the public sector»*.

Con esta publicación se ayuda a enfocar el proceso de realizar un informe integrado en el Sector Público, empezando por plantear por qué hay que utilizarlo, explicando los beneficios que se pueden obtener y con casos de éxito en empresas gubernamentales de distintas actividades y países.

Durante este capítulo vamos a profundizar y analizar más en este documento, dada su gran utilidad a la hora de lanzar un proyecto así en el Sector Público.

¹⁷ IIRC. «El Marco Internacional IR». 2013. (<http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-SPANISH-1.pdf>). El marco, página 5.

¹⁸ IR. CIPFA. World Bank Group. «Focusing on value creation in the public sector. An introduction for leaders. Integrated thinking and reporting» 2016. Página 5.

¹⁹ The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy.

3.1. Beneficios del Informe Integrado en el Sector Público

Desde IIRC han realizado un estudio con sesenta organizaciones públicas que implementaron el <IR>, en relación a su experiencia en el proceso y los beneficios estratégicos que han obtenido según cinco elementos que se analizan a continuación:²⁰

AVANCE EN LA COMPRESIÓN DE LA CREACIÓN DE VALOR	
Experiencias positivas	Beneficios estratégicos
92% aumenta la comprensión del desempeño y la creación de valor	71% considera que obtiene beneficios por comprender mejor cómo la organización crea valor
MEJORA EN LA MEDICIÓN DE LOS OBJETIVOS	
Experiencias positivas	Beneficios estratégicos
84% dispone de mejor información para la gestión	71% considera que obtiene un beneficio en medir los objetivos a largo plazo
MEJORAR LA INFORMACIÓN DE GESTIÓN Y LA TOMA DE DECISIONES	
Experiencias positivas	Beneficios estratégicos
79% mejora en la toma de decisiones	65% observa un beneficio al mejorar la toma de decisiones a largo plazo
UN NUEVO ACERCAMIENTO A LA RELACIÓN CON LOS GRUPOS DE INTERÉS	
Experiencias positivas	Beneficios estratégicos
91% observa un impacto en el compromiso con los agentes externos	68% mejora el entendimiento de los riesgos y oportunidades del negocio, en particular los de largo plazo
CONECTAR ÁREAS Y AMPLIAR PERSPECTIVAS	
Experiencias positivas	Beneficios estratégicos
91% identifica un impacto en el compromiso interno de la organización	78% evidencia un beneficio en la mayor colaboración sobre metas y objetivos por parte de la Junta, los Ejecutivos y los Departamentos de Estrategia.

Como se puede observar, las experiencias entre los organismos que han implantado el Informe Integrado son, en su gran mayoría, muy positivas, obteniendo beneficios tangibles en la toma de decisiones, objetivos, riesgos y oportunidades y colaboración entre distintos niveles de la organización.

²⁰ BLACK SUN. «Realizing the benefits. The Impacts of Integrated Reporting» (<https://www.blacksunplc.com/en/insights/research/integrated-reporting-benefits-research.html>).

3.2. ¿Cómo implementar el Informe Integrado en el Sector Público?

Cómo dice el <IR> hay que adaptar el marco a las empresas del Sector Público, por eso no existe una manera única o correcta de hacerlo y dependerá de la estructura de gobierno, de los procesos y del acceso a la información de cada organismo. No obstante, sí existen ejemplos y pasos importantes que pueden servir a las entidades públicas que quieran realizarlo.

En el propio documento del «*Integrated thinking and reporting. Focusing on value creation in the public sector*»²¹, explica la experiencia de cinco empresas que han realizado los cinco pasos en el proceso de implantación:

- 1) Decidir adoptar el pensamiento integrado y la presentación de informes.
- 2) Planificar el proceso.
- 3) Recopilar la información.
- 4) Preparar el informe integrado.
- 5) Lecciones aprendidas.

Las empresas que se muestran como ejemplo en la publicación pertenecen a sectores tan variados como autoridad portuaria y marítima, servicio postal o energía nuclear. Todas ellas explican cómo han realizado el proceso y los puntos principales para su éxito. Las empresas son las siguientes:

- New Zealand Post.
- ROSATOM. Russian State Atomic Energy Corporation.
- The Crown Estate (UK).
- MPA. Maritime and Port Authority of Singapore.
- Eskom Holdings SOC Ltd (South Africa).

Como ejemplo, ROSATOM, publica la información de su página web²² en diez idiomas, y con un informe anual²³ interactivo y absolutamente visual, pudiendo elegir si se prefiere información de un minuto, un vídeo de 3 minutos, otro completo de 40 y si estás más interesado, facilita 60 minutos de información adicional. Es el claro ejemplo de información para cada grupo de interés.

²¹ IR. CIPFA. World Bank Group. «Focusing on value creation in the public sector. An introduction for leaders. Integrated thinking and reporting» 2016. Página 28.

²² <http://www.rosatom.ru/en/about-us/>

²³ <https://ar2015.rosatom.ru/?/en>

Pero para conocer el país con mayor experiencia en los informes Integrados del mundo, incluido el Sector Público, debemos trasladarnos a Sudáfrica, donde la obligatoriedad de que los informes siguieran los principios *King II*²⁴ tanto para empresas públicas como para empresas privadas que cotizan en Johannesburgo, hace que sean la referencia en esta materia.

Un ejemplo de su desarrollo es que la firma EY realiza anualmente una encuesta para otorgar premios a las mejores empresas en este tema y se incluye la categoría de empresas públicas.²⁵ Además analiza las tendencias positivas y negativas al analizar los informes y compara los resultados con los últimos cinco años, es decir una gran información sobre la materia.

En los últimos premios de 2016, la clasificación de empresas según su grado de desarrollo y calidad de los informes integrados, es la siguiente:

EXCELENTE
Development Bank of Southern Africa
Transnet SOC Ltd
BUENO
Airports Company South Africa SOC Ltd
Eskom SOC Ltd
Industrial Development Corporation of South Africa Ltd
EN LA MEDIA
Central Energy Fund SOC Ltd
CON AVANCES POR REALIZAR
Land and Agricultural Development Bank of South Africa (Land Bank)
South Africa Post Office SOC Ltd
Trans-Caledon Tunnel Authority

Y también en Sudáfrica, existen unos premios realizados por Nkonki²⁶, empresa de contadores públicos acreditada para auditar

²⁴ Se publicó en 2002 el segundo Código King de Gobierno Corporativo en Sud África (King II). El King II incluyó secciones sobre gestión de riesgos, papel de la junta directiva, sostenibilidad y la sugerencia de que las empresas crearan una auditoría interna. En 2009 se publicó el King III y en 2016 el King IV.

²⁵ EY. «EY's Excellence in Integrated Reporting Awards 2016» 2016. (www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-excellence-in-integrated-reporting-2016).

²⁶ NKONKI. «Integrated Reporting. Raising the Bar. Experience Ingenuity» 2016.

empresas cotizadas, donde también analizan el sector público. En 2016 tiene la siguiente clasificación de las mejores empresas públicas por sus informes integrados:

- 1) Airports Company South Africa SOC.
- 2) Telkom SA SOC.
- 3) Transnet SOC Limited.
- 4) Air Traffic and Navigation Services SOC Limited.
- 5) Eskom Holdings SOC Limited.
- 6) Development Bank of Southern Africa.
- 7) Denel SOC Limited.
- 8) Industrial Development Corporation of South Africa Limited.
- 9) Central Energy Fund SOC Limited.

Como se puede apreciar los listados de ambos premios, se repiten las empresas que son las punteras en este tema, por ejemplo, Delopment Bank of Southern Africa, Eskom Holdings SOC Limited o Airports Company South Africa SOC.

Hay que destacar la forma de clasificación de estos últimos premios, donde se puntúan respecto a unos baremos prefijados en función de cómo se desarrollan en los informes y la forma de hacerlo. Es interesante analizarlo en detalle para entender qué es lo fundamental en los informes integrados:

Aspectos a valorar	Puntos
Nombre del IR, IIRC.	15
Foco Estratégico	5
Conectividad de la información	15
Materialidad	10
Naturaleza de las negociaciones con los grupos de interés	10
Concisión	15
Fiabilidad y Completitud	15
Coherencia y comparabilidad	5
Conceptos Fundamentales, Modelo de Negocio, Capitales	30
Contenido	35
El factor «Wow» (Carácter innovador)	15
Diseño	30
	200

Es reseñable que la concisión o el diseño tengan tanto peso en la puntuación global, eso refuerza la idea que el informe integrado quiere ser un cambio en la forma de transmitir la información, siendo más directa y visual.

El factor «Wow», además de lo expresivo del término, apunta a la misma línea de innovación, creatividad y capacidad de sorprender.

Con esto podemos destacar que las empresas públicas a la hora de realizar por primera vez los Informes Integrados o como planteamiento periódico, pueden revisar estos conceptos para poder saber su «puntuación» y así avanzar en la línea de las mejores prácticas.

3.3. Análisis de una mejor práctica

La empresa Eskom Holdings SOC Limited, se utiliza como ejemplo en el documento de IIRC²⁷, y está en el TOP de los dos rankings de su país, por eso es interesante destacar los puntos que ellos mismos definen como importantes en este proceso:

- **Comité Directivo y grupo de trabajo.** El Comité supervisa el proceso del Informe Integrado, liderado por el Director Financiero, y en el grupo de trabajo participan trabajadores de muchas áreas de las empresas facilitando información de sus procesos.
- **Aseguramiento combinado.** Los Auditores Externos sólo garantizan los datos de los indicadores, pero los Auditores Internos revisan el informe en su conjunto.
- **Apoyo de la Alta Dirección.** Como todos los proyectos transversales y de relevancia en una empresa, para que tenga éxito deben surgir con el apoyo de la Alta Dirección y en el caso de Eskom fue así, por ello además ganar premios ha aumentado la visibilidad del proyecto y la participación en el mismo.

4. LEGISLACIÓN

La información no financiera ya es un hecho y su impulso viene también originado por los cambios normativos.

Está publicada la Directiva 2014/95/EU del Parlamento Europeo y del Consejo del 22 de octubre de 2014, que modifica la Directiva

²⁷ IR. CIPFA. World Bank Group. «Focusing on value creation in the public sector. An introduction for leaders. Integrated thinking and reporting» 2016. Página 40.

2013/34/EU, «Directiva europea sobre divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos» y cada estado miembro al transponerla a su ordenamiento jurídico puede complementar y ampliar

La modificación de la Directiva 2013/34 se realiza con el fin de impulsar la transparencia de la información en materia no financiera, para poder compararla de forma más uniforme, identificar riesgos y así aumentar la confianza de inversores y ciudadanos.

En dicha directiva se esbozan los temas sobre los que se debe informar en materia no financiera;

«Incluirán en el informe de gestión un estado no financiero que contenga información, en la medida en que resulte necesaria para comprender la evolución, los resultados y la situación de la empresa, y el impacto de su actividad, relativa, como mínimo, a cuestiones medioambientales y sociales, así como relativas al personal, al respeto de los derechos humanos y a la lucha contra la corrupción y el soborno»

y luego cada estado miembro va a desarrollar con más detalle, los temas que se deban incluir en su legislación nacional.

Legislación española.

En España se ha publicado el borrador del anteproyecto de Ley «por el que se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la ley de Sociedades de Capital la Ley de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad», donde se analiza, entre otros temas, a qué entidades aplica su obligatoriedad y se explica en el siguiente punto.

4.1. ¿Qué empresas están obligadas?

En la Directiva 2014/95/EU del Parlamento Europeo el ámbito de aplicación de la misma es para las empresas que cumplan las siguientes características:

- Empresas de interés público.
- Número de empleados superior a 500 al cierre del ejercicio.
- Empresas grandes (con un balance de 20 millones o 40 millones de euros de volumen neto de negocio).
- Con matriz en alguno de los países de la UE o cotización en alguno sus mercados bursátiles.

Sin embargo, en el borrador de anteproyecto se matiza las empresas que van a estar sujetas a su aplicación, que son las siguientes:

- Empresas de interés público.
- Número de empleados superior a 500 al cierre del ejercicio.
- Durante dos años consecutivos, a fecha de cierre de cada uno de ellos debe cumplir al menos dos de las siguientes circunstancias:²⁸
 - Total de activos superior a 20 millones.
 - Cifra de negocio superior a 40 millones.
 - Número medio de trabajadores superior a 250.

Es importante destacar que, tanto en la Directiva como en el anteproyecto de ley, no se especifica un único marco de referencia con el que se debe publicitar la información no financiera, pero el Marco Integrado (IR) es uno de los posibles estándares a utilizar.

5. EMPRESAS PÚBLICAS Y ENTES PÚBLICOS EMPRESARIALES

Como se recoge en los puntos previos de este artículo, se dispone de numerosos datos de la implantación de los Informes Integrados en el mundo y, en especial, en el Sector Público, pero a nivel nacional hay menos estudios sobre la extensión de esta forma de reporting en el entorno público, por lo que se ha realizado un análisis con la información publicada por veintiséis entes públicos y en las empresas del IBEX35, con el fin de observar la evolución, las mejores prácticas y poder efectuar una comparación entre sector público y privado.

Primero para poder entender el alcance del análisis realizado en el entorno público español, es interesante realizar un ejercicio de definición de Empresa Públicas y Ente Público empresarial.

Según publica el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas²⁹, en BASE DE DATOS GENERAL DE ENTIDADES LOCALES, se definen:

²⁸ Definición de empresas grandes según la Directiva 2013/34/UE.

²⁹ <http://www.minhfp.gob.es/Documentacion/Publico/DGCFEL/MetodologiaBDGEL.pdf>.

- **Entidad pública empresarial:** Son entes de carácter público y se rigen por el Derecho Privado, creados para la realización de actividades prestacionales, la gestión de servicios o la producción de bienes de interés público susceptibles de contra-prestación.

- **Sociedad mercantil:** Hay tres grupos de sociedades mercantiles:
 - **Grupo 1- Empresas Públicas Locales**
Se considera Empresa Pública cualquier Sociedad Mercantil participada mayoritariamente por una Entidad Local. Esta participación mayoritaria puede ser del 100% o superior al 50% del Capital Social.

 - **Grupo 2- Sociedades Mercantiles Interadministrativas**
Sociedades en las que la participación en el capital social de cada Entidad Local, individualmente considerada, es inferior o igual al 50%, por lo que no se puede hablar de Empresas Públicas Locales. Sin embargo, al sumar las participaciones individuales de Entidades públicas se obtiene la totalidad, o una mayoría, de capital público en la Sociedad.

 - **Grupo 3- Empresas Privadas con Participación Pública**
Sociedades Mercantiles con una participación superior o igual al 50% de capital privado y algún accionista público local.

Y la IGAE, Intervención General de la Administración del Estado, también publicó³⁰ en 2011 una definición de ente público.

*«Se considera **ente público** cuando cumple alguna de las características siguientes:*

- *Que su actividad principal consista en la producción en régimen de mercado de bienes y servicios destinados al consumo individual o colectivo, o que no efectúen operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza nacional.*

³⁰ <http://www.igae.pap.minhfp.gob.es/sitios/igae/es-ES/informacionEconomica/Documents/INFORMES%202011/Sector%20P%C3%BAblico%20Empresarial%20y%20Fundacional.%20Composici%C3%B3n%20y%20estructura%202011.pdf#search=Buscar%2E%2E%2Eente%20publico>.

– *Que se financien mayoritariamente con ingresos comerciales, entendiéndose como tales a los efectos de la Ley General Presupuestaria (LGP), los ingresos, cualquiera que sea su naturaleza, obtenidos como contrapartida de las entregas de bienes o prestación de servicios.»*

Y se ha publicado recientemente en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, del Régimen Jurídico del Sector Público, donde se definen las **entidades públicas empresariales**³¹, como *«entidades de Derecho público, con personalidad jurídica propia, patrimonio propio y autonomía en su gestión, que se financian mayoritariamente con ingresos de mercado y que junto con el ejercicio de potestades administrativas desarrollan actividades prestacionales, de gestión de servicios o de producción de bienes de interés público, susceptibles de contraprestación.»*³²

Y las detalla en ocho grupos:

- I. Las autoridades administrativas independientes.
- II. Las sociedades mercantiles estatales.
- III. Los consorcios adscritos a la Administración General del Estado.
- IV. Las fundaciones del sector público adscritas a la Administración General del Estado.
- V. Los fondos sin personalidad jurídica.
- VI. Las universidades públicas no transferidas.
- VII. Las entidades gestoras, servicios comunes y las mutuas colaboradoras con la Seguridad Social en su función pública de colaboración en la gestión de la Seguridad Social, así como sus centros mancomunados.
- VIII. Cualesquiera organismos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de la Administración General del Estado.

Con estas definiciones ya tenemos el entorno en el que realizar en análisis de este artículo, es relevante exponer las distintas definiciones y por distintos órganos para disponer de una visión amplia y completa.

³¹ Disposición final octava. Modificación de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria. Ley 40/2015, de 1 de octubre, del Régimen Jurídico del Sector Público.

³² Art. 103 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP/2015).

6. ANÁLISIS

El estudio realizado se centra a nivel nacional, en las empresas públicas y entes públicos empresariales, dado que existen muchos menos artículos sobre la extensión del uso de la Información Integrada en este ámbito.

Por ese motivo se ha realizado un análisis con la información publicada³³ por veinticuatro entidades públicas, para ver el alcance, la evolución, mejores prácticas y también se ha realizado una comparación entre esta muestra y las empresas del IBEX35.

6.1. Universo de análisis

Para disponer de un universo de empresas públicas y entes públicos empresariales, se ha recurrido al inventario que facilita la IGAE, Intervención General de la Administración del Estado, en su página web, de **INVENTARIO DE ENTES DEL SECTOR PÚBLICO (INVENTE)**, que tal y como menciona en su página web, «La publicación del inventario de entes del sector público tiene como objetivo ofrecer el conocimiento de su estructura, dimensión y composición»³⁴.

La información es muy amplia y completa con 18.838 de entes, clasificados por forma jurídica, inventario y ámbito. Se obtienen 32 formas jurídicas distintas, y si seleccionamos las que tienen más de 100 entes, que suponen el 96,9% del total, se obtiene la siguiente selección:

AYUNTAMIENTO	8.123
ENTIDAD DE ÁMBITO MUNICIPAL INFERIOR AL MUNICIPIO	3.705
SOCIEDAD MERCANTIL	2.176
MANCOMUNIDAD	960
CONSORCIO	941
FUNDACIÓN	876
ORGANISMO AUTÓNOMO ADMINISTRATIVO	859
ORGANISMO AUTÓNOMO	354
ENTE PÚBLICO	152
ENTIDAD PÚBLICA EMPRESARIAL	112
	18.258

³³ Toda la información utilizada ha sido obtenida de las páginas webs de las propias empresas.

³⁴ <http://www.igae.pap.minhfp.gob.es/sitios/igae/es-ES/invente/Paginas/inicio.aspx>.

6.2. Análisis. Muestra seleccionada

Partiendo del universo anterior se han seleccionado 24 entidades, para su análisis³⁵ que son las siguientes:

ADIF-ALTA VELOCIDAD
ADMINISTRADOR DE INFRAESTRUCTURAS FERROVIARIAS (ADIF)
AENA, S.A.
AGUAS DE LAS CUENCAS DE ESPAÑA, S.A. (ACUAES)
AGUAS DE LAS CUENCAS MEDITERRANEAS, S.A. (ACUAMED)
C. AGUAS DE BILBAO-BIZKAIA
CANAL DE ISABEL II, S.A.
CONSORCIO DE COMPENSACIÓN DE SEGUROS
CORPORACIÓN DE RADIO Y TELEVISIÓN ESPAÑOLA, S.A. (CORPORACIÓN RTVE)
CORREOS TELECOM, S.A.
EMPRESA DE TRANSFORMACION AGRARIA, S.A. (TRAGSA)
EMPRESA NACIONAL DE INNOVACION, S.A. (ENISA)
EMPRESA NACIONAL DE RESIDUOS RADIACTIVOS, S.A. (ENRESA)
ENUSA INDUSTRIAS AVANZADAS, S.A.
ENAIRE
ENTIDAD PÚBLICA EMPRESARIAL RENFE
FABRICA NACIONAL DE MONEDA Y TIMBRE-REAL CASA DE LA MONEDA (F. N. M. T.)
INSTITUTO DE CREDITO OFICIAL (ICO)
METRO DE MADRID, S.A.U.
NAVANTIA, S.A.
PARADORES DE TURISMO DE ESPAÑA, S.A. (PARADORES)
SEPI DESARROLLO EMPRESARIAL, S.A. (SEPIDES)
SOCIEDAD ESTATAL LOTERÍAS Y APUESTAS DEL ESTADO, S.A. (SELAE)
TELEVISIÓN AUTONOMÍA MADRID, S.A.

Toda la información que se ha analizado es la disponible en las páginas webs de estas entidades, dado que se considera que es la información a la que podrían acceder sus grupos de interés.

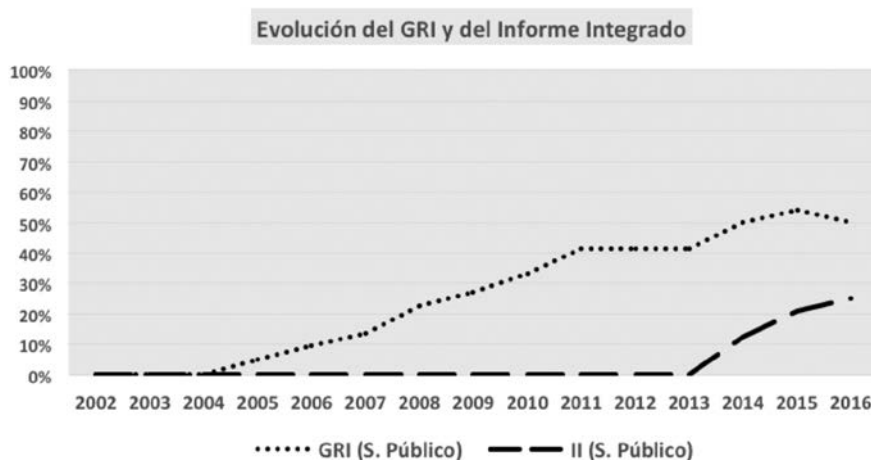
³⁵ Esta selección ha sido por la importancia de las empresas y por la publicación en sus páginas webs de la información necesaria.

Antes hay que detenerse a definir que es Global Reporting Initiative (GRI)³⁶ o Iniciativa del Reporte Global. Su misión es proporcionar un marco fiable y creíble para la elaboración de memorias de sostenibilidad que pueda ser utilizado por las organizaciones con independencia de su tamaño, sector o ubicación³⁷.

Dispone de indicadores, y también utiliza los conceptos de grupos de interés y materialidad. Este tipo de reporte no es contrario ni incompatible con los Informes Integrados, al contrario, puede ser un buen complemento en los Informes Integrados, conforme al marco IR, utilizar los indicadores GRI.

Evolución de la incorporación del GRI y de los informes Integrados en las empresas analizadas.³⁸

Para conocer la evolución de la información no financiera en el sector público, se ha analizado la situación de las 24 empresas desde 2002, verificando si utilizaban la metodología GRI en sus informes, si realizaban informes integrados, y, en este caso, si especificaban que era con el Marco IR.



³⁶ Organización creada en 1997 por la convocatoria de la Coalición de Economías Responsables del Medio Ambiente (CERES) y el Programa de Medio Ambiente de las Naciones Unidas (PNUMA).

³⁷ GRI, Global Reporting Initiative. «Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad» (<https://www.globalreporting.org/resource/library/>)

³⁸ El análisis realizado se centra en las 26 empresas seleccionadas, no quiere decir que las conclusiones puedan extrapolarse a todo el sector público español.

Hay que especificar qué de las empresas objeto de análisis, menos del 50% disponen de información publicada de 2016 a finales de julio de 2017, por lo que es posible que los datos de ese año presenten variaciones.

Se puede apreciar una clara apuesta por la utilización de GRI y desde 2014 el inicio del uso de los informes integrados.

El 25% de las empresas ya están publicando un informe integrado de las cuales un 40% especifican que lo hacen con el marco IIRC, y el 54% utiliza GRI para sus informes.

Algunos datos en detalle sobre la utilización de GRI:

- Según su propia página web, El Grupo Tragsa fue la primera empresa pública³⁹ española con memoria de nivel «*exhaustivo*» del estándar G4 de GRI, verificada externamente.
- Destacan Adif, Aena y Renfe que desde 2005, 2006 y 2007, respectivamente, han realizado sus informes con el modelo.
- Con un aumento casi constante del 5% anual, se ha llegado a que en 2015 el 45% de las empresas analizada utilizaron la metodología GRI en sus informes.

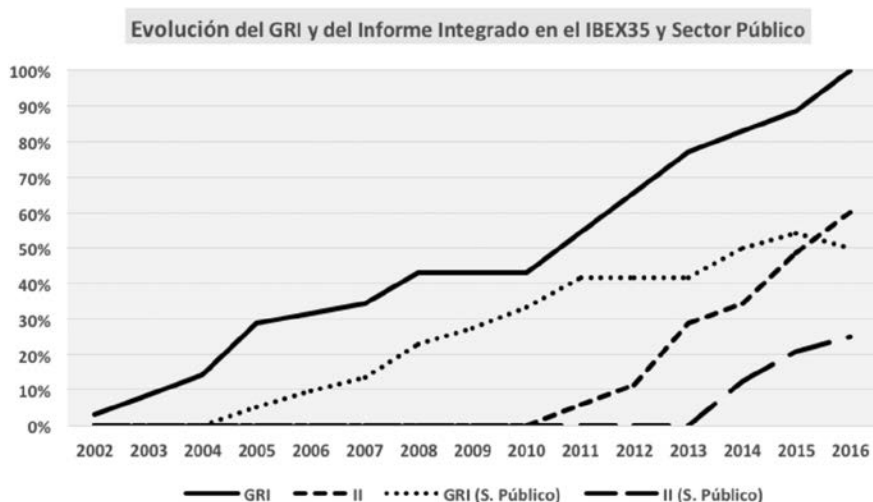
Aportando más detalles en relación con la utilización de Informes Integrados o IIRC:

- Dos empresas hacen referencia explícita al IIRC como marco para sus informes son Aena y Correos.
- Hay otras empresas que también realizan informes integrados, aunque no especifican que sea con IIRC, que son Canal de Isabel II, la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado, S.A. o el Instituto de Crédito Oficial ICO.
- Analizando las otras empresas, existen cuatro en las que sus informes se acercan mucho a lo que es un informe integral, incluyendo creación de valor, foco en el largo plazo y estudio de la materialidad y grupos de interés, es decir, aunque aún no lo especifiquen como tal, van en la línea de la información integrada.

³⁹ <http://www.tragsa.es/es/sostenibilidad-e-innovacion/responsabilidad-social-corporativa/Paginas/memoria-de-sostenibilidad.aspx>.

IBEX35.

Podemos comparar esta información de las empresas públicas analizadas con el IBEX35, en los mismos criterios. Hay que destacar que, a julio de 2017, todas las empresas del IBEX35 habían publicado sus informes.



Las empresas analizadas del Sector Público tienen un decalaje de algunos años, respecto a la utilización de ambos marcos de referencia.

Respecto a la utilización de GRI, en 2009 el porcentaje de su utilización fue muy similar en ambos grupos, pero a partir de entonces el IBEX35 siguió una evolución de aumento de más del 10% anual, que diferenció a ambos grupos.

La utilización de informes integrados es del 60% en el IBEX35, y 17 de estas empresas utilizan específicamente IIRC. Hay que destacar a INDRA que desde 2011 utiliza esta metodología y además es la única empresa española que forma parte del grupo de la Technology Initiative (del IIRC) y lo hace desde su comienzo en 2014.

Todavía hay diferencia entre los porcentajes del IBEX35 y las empresas públicas de la muestra, pero, es importante destacar, que la pendiente de ambas es similar, y que las empresas del IBEX35 comenzaron a utilizar IR tres años antes que la primera empresa pública seleccionada.

6.3. Profundizando en algunos ejemplos

GRUPO CORREOS⁴⁰

El Grupo Correos está integrado por Correos y las filiales Correos Express, Nexea y Correos Telecom, que desarrollan su actividad en el sector de las comunicaciones, y pertenece al Grupo SEPI, holding empresarial que abarca un total de 16 empresas públicas de forma directa y mayoritaria.

Los puntos principales que se pueden destacar del Informe Anual Integrado⁴¹ del Grupo Correos, son los siguientes:

- Dispone de un informe amplio con 237 páginas y un resumen ejecutivo, de sólo 25, aunque en el fondo el resumen es la mitad, porque se publica la misma información en castellano y en inglés.
- Tras el mensaje del presidente, deja claro el aporte de valor y objetivo de la compañía «*Oferta global de servicios para todas las necesidades de comunicación*».
- Identifica los grupos de interés por su relevancia, grado de influencia y relación: Accionistas, Empleados, Clientes, Proveedores y Sociedad. De cada uno de estos grupos de interés especifica cuáles son los canales con los que se puede relacionar y los temas principales. Y de los temas más relevantes para los grupos de interés selecciona cuatro grupos o dimensiones: Financiera, Ambiental, Laboral y Social y Ética.
- Utiliza los conceptos de los Capitales, y define cinco de los seis que propone IIRC. Capital financiero, humano, sociedad, intelectual e industrial. Sólo deja de utilizar el Natural.

AENA.⁴²

Aena SME, S.A. es una sociedad mercantil estatal que gestiona los aeropuertos y helipuertos españoles de interés general, y es el primer operador aeroportuario del mundo por número de pasajeros.⁴³

⁴⁰ http://www.correos.es/ss/Satellite/site/pagina-memoria_anual_informacion_corporativa/sidioma=es_ES.

⁴¹ http://www.correos.es/ss/Satellite/site/pagina-memoria_anual_informacion_corporativa/sidioma=es_ES

⁴² http://www.aena.es/csee/ccurl/267/384/AENA-Informe-2016_ES.pdf

⁴³ <http://www.aena.es/es/corporativa/perfil-compania.html>

Los puntos principales que se pueden destacar de la memoria de Aena⁴⁴, son los siguientes:

- Dispone del informe completo de 178 páginas, pero desde su página web se puede acceder a los capítulos de forma independiente, según el interés del lector.
- Después de la carta del Presidente tiene una página específica donde resume su actividad, que además se titula ¿Qué es Aena y qué hacemos?
- Explica el modelo de negocio para crear valor, especificando la entrada de recursos, y en el cuerpo del informe especifica que la aportación de valor es «*compartida: cadena de suministro y calidad*».
- Especifica los principios utilizados para realizar la memoria, como principio de materialidad, exhaustividad, equilibrio o precisión, así hasta trece principios, donde además especifica si están relacionados con IIRC, con GRI o ambos.
- Explica sus grupos de Interés, tanto internos como externos a la compañía, que son doce: pasajeros, aerolíneas, empleados, administraciones públicas, Asociaciones de la Industria del Transporte Aéreo, inversores y analistas, organizaciones sindicales y empresariales, Sociedad, proveedores de servicios, Organismos internacionales y creadores de opinión, grupos parlamentarios y ONG. Y define para cada uno de ellos la forma de comunicarse y las expectativas.
- Dispone de un apartado para la materialidad y sus contenidos, explicando por qué es material para la compañía, y a qué afecta.
- Hay que destacar del informe en su conjunto, lo completo que es, a la vez que fácil de leer y comprender. Y como punto curioso, explica la metodología para la realización del informe a mitad del mismo, justo antes de la información financiera, cuando lo habitual suele ser en el último apartado.

6.4. Cruce del GRI-Informe Integrado con otros factores

Con el análisis realizado de las empresas públicas, se ha procedido a cruzar la información de sus informes, si utilizan GRI o Informes

⁴⁴ www.aena.es/csee/ccurl/583/856/AENA-Informe-2016_ES.pdf

Integrados, con si disponen de una función de Auditoría Interna y/o Comisión de Auditoría⁴⁵⁻⁴⁶.

El 83% disponen de una Función de Auditoría Interna y Comisión de Auditoría, es un dato muy positivo para el sector, y dentro de este porcentaje se encuentran todas las empresas que utilizan GRI e informes integrados. Es decir, que puede existir una relación entre disponer de función de Auditoría Interna e impulsar la información no financiera, en el sector público.

Simulación de GRI-Informe Integrado.

En el apartado 4 de este informe se desarrolla la normativa actual en materia de reporting de la información no financiera que aplica a España.

Con los datos publicados en las páginas webs de los entes materia de estudio, se ha realizado el análisis de cuántos de estos organismos cumplirían la próxima legislación en esta materia, obviando el termino de empresas de interés público⁴⁷. Se puede concluir que casi el 60% tendrían que cumplir con el anteproyecto de ley⁴⁸; de esas empresas, el 65% ya están realizando un reporte conforme al marco GRI y el 35% están utilizando un informe integrado.

⁴⁵ Ver apartado 7 de este informe donde habla de las funciones de Auditoría Interna en el impulso de los Informes Integrados.

⁴⁶ La Comisión de Auditoría es un órgano interno de carácter informativo y consultivo creado por el Consejo de Administración, sin funciones ejecutivas, con facultades de información, asesoramiento y propuesta dentro de su ámbito de actuación.

GUÍA TÉCNICA 3/2017 SOBRE COMISIONES DE AUDITORÍA DE ENTIDADES DE INTERÉS PÚBLICO. CNMV. La comisión de auditoría, como órgano colegiado, tiene responsabilidades específicas de asesoramiento al consejo de administración y de supervisión y control de los procesos de elaboración y presentación de la información financiera, de la independencia del auditor de cuentas y de la eficacia de los sistemas internos de control y gestión de riesgos, sin perjuicio de la responsabilidad del consejo de administración.

⁴⁷ En el borrador de anteproyecto se matiza siendo de aplicación para, Empresas de interés público, número de empleados superior a 500 al cierre del ejercicio, durante dos años consecutivos, a fecha de cierre de cada uno de ellos debe cumplir al menos dos de las siguientes circunstancias: Total de activos superior a 20 millones, cifra de negocio superior a 40 millones, número medio de trabajadores superior a 250.

⁴⁸ Borrador del anteproyecto de Ley «por el que se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la ley de Sociedades de Capital la Ley de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad»

7. AUDITORÍA INTERNA EN EL SECTOR PÚBLICO

Auditoría interna es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno.⁴⁹

Se organiza a nivel nacional en los Institutos de Auditoría Interna de cada país, que pueden formar parte a nivel europeo de ECIIA (European Confederation of Institutes of Internal Auditing)⁵⁰ y a nivel mundial del IIA (The Institute of Internal Audit⁵¹).

Siguen una organización similar los Tribunales de Cuentas o Instituciones Fiscalizadoras Superiores o SAI's (Supreme Audit Institutions) con su agrupación europea EUROSAI⁵² (Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores de Europa / European Organisation of Supreme Audit Institutions⁵³) e internacional INTOSAI (The International Organisation of Supreme Audit Institutions⁵⁴).

Existe una publicación, realizada por el grupo de trabajo entre ECIIA y EUROSAI «Cooperación Committee»⁵⁵, donde se comparan

⁴⁹ Definición del IIA. IIA. *Marco Internacional para la práctica de la Auditoría Interna. 2017.*

⁵⁰ <http://www.eciia.eu/>

⁵¹ <https://na.theiia.org/Pages/IIAHome.aspx>

⁵² El Secretario General es el Presidente de la Entidad Fiscalizadora Superior de España, que es la sede de la Secretaría de EUROSAI

⁵³ <http://www.eurosai.org/en/about-us/about-eurosai/index.html>

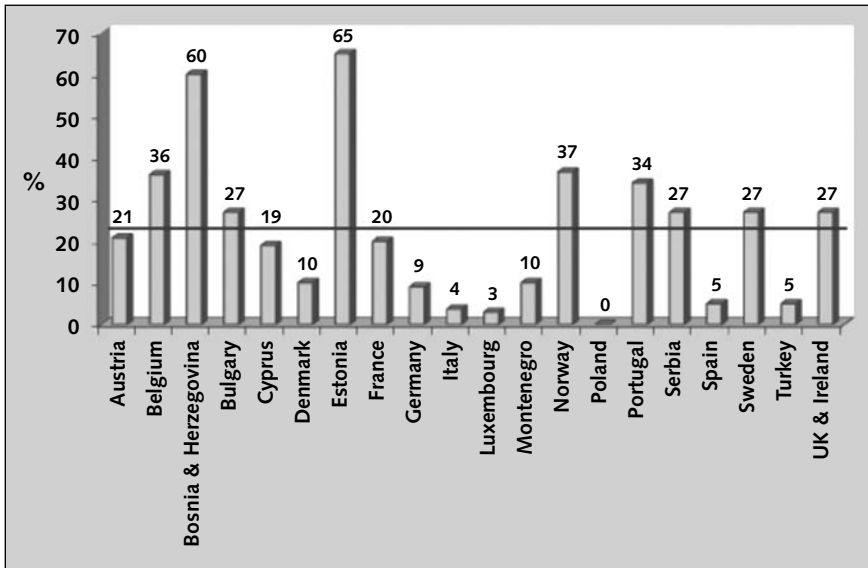
⁵⁴ <http://www.intosai.org/>

⁵⁵ El 19 de junio de 2014, durante el IX Congreso de EUROSAI celebrado en La Haya (Países Bajos), EUROSAI y ECIIA renovaron el Acuerdo de Cooperación firmado por ambas Organizaciones en Roma el 7 de marzo de 2011.

Este Acuerdo tiene por objeto la creación de un proceso de colaboración que permitirá a ambas organizaciones beneficiarse mutuamente de sus actuaciones, y promover el intercambio de conocimientos. El Acuerdo EUROSAI-ECIIA se firmó con un enfoque específico en la aplicación práctica de sus logros en el ámbito europeo, en el marco de un contexto más amplio que ofrece la cooperación entre el Comité de Normas Profesionales de INTOSAI y el Instituto de Auditores Internos (IIA). El objetivo del proceso de cooperación EUROSAI-ECIIA es facilitar el intercambio de información, el desarrollo de un entendimiento común en relación con la rendición de cuentas y la auditoría del sector público, el intercambio de experiencias en la aplicación del marco de prácticas profesionales y normas existentes, y la consulta mutua sobre asuntos de interés común.

ambas organizaciones a nivel internacional y europeo, con sus objetivos, tipo de organización, grupos de trabajo, entre otros.⁵⁶

Las funciones de Auditoría Interna cada vez son más habituales en el Sector Público, de hecho, en algunos Institutos de Auditoría Interna en Europa, el Sector Público supone un porcentaje muy importante de los socios. Se puede apreciar en el gráfico publicado por el grupo de trabajo, «EUROSAI-ECIIA Joint paper (2014)⁵⁷», como en países como Bélgica el 36% o un 27% en Suiza e Inglaterra, los miembros del Instituto de Auditores Internos son del Sector Público.



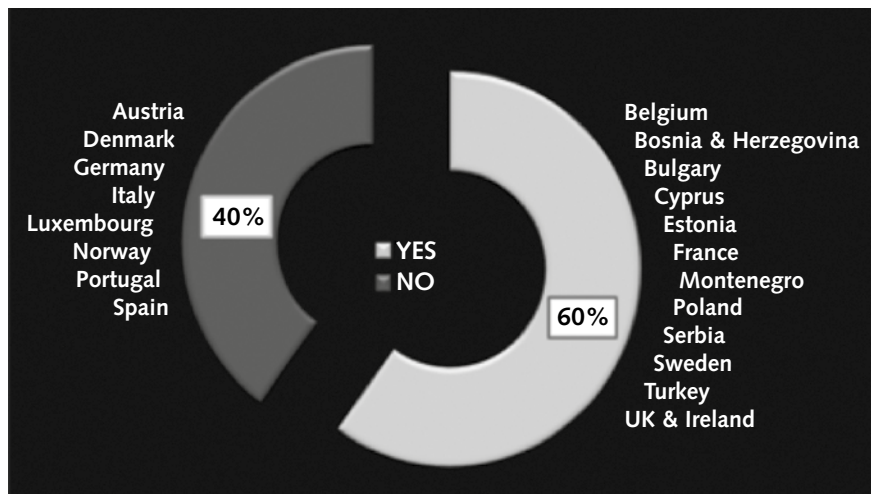
En el mismo documento, destaca que en un 60% de los países participantes en el estudio⁵⁸, es obligatorio por ley, tener una función de Auditoría Interna en el Sector Público.

⁵⁶ ECIIA-EUROSAI. «Comparison of Supreme Audit Institution Organisations and Internal Audit Institution Organisations» 2013. (<http://www.euroesai.org/es/about-us/international-cooperation/eciia/>).

⁵⁷ ECIIA-EUROSAI. «Euroesai-ECIIA joint paper». (<http://www.euroesai.org/es/about-us/international-cooperation/eciia/>).

⁵⁸ Los países que formaron parte del estudio fueron: Austria, Belgium, Bosnia & Herzegovina, Bulgaria, Cyprus, Denmark, Estonia, France, Germany, Italy, Luxembourg, Montenegro, Norway, Poland, Portugal, Serbia, Spain, Sweden, Turkey and UK and Ireland.

No hay una relación directa entre la obligatoriedad de la función en los países y un elevado porcentaje de participación en los Institutos de Auditoría Interna, Por ejemplo: Austria (21%), Noruega (37%) o Portugal (34%), sin ser obligatorio por ley, las funciones de Auditoría Interna, sí son muy relevantes en el total de socios de sus Institutos nacionales.



59

En el caso de España, el Sector Público, sólo representaba el 5% del total de Socios en 2015, aunque es un porcentaje que año a año va aumentando levemente.

7.1. ¿Por qué es importante Auditoría Interna en el marco de los Informe Integrados?

Auditoría Interna puede jugar un papel fundamental en el impulso de los Informes Integrados y de la información no financiera, dada su posición independiente y estratégica dentro de la organización, su conocimiento de los riesgos y por supuesto, el enfoque hacia los objetivos estratégicos.

A nivel europeo hay varias iniciativas que, desde distintos puntos de vista, abordan el papel del Auditor Interno en este tema.

⁵⁹ ECIIA-EUROSAL. «Eurosai-ECIIA joint paper». (<http://www.eurosai.org/es/about-us/international-cooperation/eciia/>) B.4 Mandatory Internal Audit function

El Instituto de Auditores Internos Español, ha participado en un grupo de trabajo⁶⁰ europeo, para crear el «*Enhancing Integrated Reporting*»⁶¹, donde se explica que los Auditores Internos colaboran en el proceso de elaboración del Informe Integrado gracias a su visión transversal y ayudan con el pensamiento integrado. Además, se especifican algunos puntos por los que Auditoría interna puede ser un pilar del proceso:

- está familiarizado con la implementación de procesos
- puede proporcionar un aseguramiento en la consistencia de los datos no financieros
- dispone información sobre riesgos y oportunidades.

7.2. ¿Cuáles pueden ser las funciones de Auditoría Interna en el marco de los Informes Integrados?

El Instituto de Auditores Interno Europeo, ECIIA, ha publicado su respuesta sobre una consulta sobre este tema de la Federation of European Accountants (FEE), donde se enfatiza que «*La auditoría interna tiene un papel central que desempeñar en el futuro de la presentación de informes como asesora y consolidadora del proceso de elaboración de informes*»⁶².

Existen distintos enfoques sobre el rol que puede desempeñar, que se pueden clasificar según la madurez del proyecto, el momento en el que se encuentre o los temas en los que puede involucrarse.

⁶⁰ El grupo de trabajo que ha elaborado este documento ha sido coordinado por Javier Faleato, CIA, CCSA, CRMA (CEO, IIA Spain) y Beatrice Ki-Zerbo, CIA (Director of Research, IIA France) y está formado por EtienneButruille, Director-GovernanceRisk and Compliance, KPMG; PapiyaChatterjee, SeniorPolicyOfficer, CharteredInstitute of InternalAuditors UK &Ireland; José Ignacio Dominguez, CAE of Ezentis; Sergio Gómez-Landero, CIA, CISA, Corporate social responsibility, Enel/Endesa S.A; Paul Kaczmar, FIIA, PresidentChateredInstitute of InternalAuditors UK and Ireland, Director of InternalAudit and RiskPageGroup; Bruno Lechaptois, DeputyInternal Control, Orange; PatriceLecoeuche, InternalAudit Director, DANONE; PhilippeMocquard, CIA, CEO IIA France (IFACI – Institut-Français de l’Audit et du Contrôle Internes); Eli Moe-Helgesen, Partner, Leader Riskadvisoryservices, PwC; ValérieMoumdjian, VP InternalAudit&Risk Management, SOLVAY; Marie-HélèneSinnassamy, Senior Vice President Transversal Project Finance, EnergyEurope Business Line, GDF SUEZ; Michael van der Weide, Audit director, GroupAudit ABN AMRO.

⁶¹ IIA. *Enhancing Integrated Reporting. Internal Audit value proposition*. 2015. (<http://integratedreporting.org/resource/enhancing-integrated-reporting-internal-audit-value-proposition/>).

⁶² ECIIA. «Non-Financial Reporting: Building trust with internal audit». 2014. (http://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2015/04/ECCIA_Brochure_Trust_2015_V04_BD.pdf).

ECIIA, en el «*Non-Financial Reporting: Building trust with internal audit*»⁶³, describe los distintos roles que los Auditores Internos pueden cubrir en el proceso del reporte no financiero, que relaciona con el grado de madurez del proceso, y donde se diferencian tres niveles: primero como piedra angular de buen gobierno en la empresa; segundo en términos de gestión de riesgos; y, por último, como refuerzo al control Interno.

Su función se puede definir también según el momento del proyecto:

- Durante el proceso de implantación, se puede realizar la auditoría del programa de gestión del cambio y asesorar sobre cómo se va a responder a las necesidades de información.
- Una vez implementado el proceso de reporting de la información no financiera, auditoría interna desempeñará un papel de aseguramiento, que puede incluir: evaluar los riesgos de los procesos involucrados, definir la dependencia y relación de las otras líneas de defensa⁶⁴ en la presentación de la información (por ejemplo, Gestión de Riesgos, Control Interno o Cumplimiento), asegurando la efectividad y eficiencia del proceso.

7.3. La función de Aseguramiento

En el Informe Integrado se especifican los mecanismos que se pueden utilizar para mejorar la credibilidad y la confianza en la información facilitada, «*debe incluir todos los asuntos materiales, tanto positivos como negativos, de manera equilibrada y sin errores materiales*»⁶⁵, además detalla la responsabilidad del mismo, que recae en los órganos de gobierno corporativo, los cuales deben declarar el conocimiento de su responsabilidad, que se ha utilizado el conocimiento global para su elaboración y una opinión de si se ha realizado conforme al <IR>.

⁶³ ECIIA. «Non-financial reporting proposals move a step closer». 2016. (<http://www.eciia.eu/non-financial-reporting-proposals-move-step-closer>. Página 10.

⁶⁴ Las tres líneas de defensa son la base de las funciones: primera control de los servicios, segunda Control Interno, Gestión de Riesgos, Cumplimiento, Calidad, etc y cómo tercera línea Auditoría que es la única que reporta directamente al Consejo de Administración/Comisión de Auditoría. <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/PP%20The%20Three%20Lines%20of%20Defense%20in%20Effective%20Risk%20Management%20and%20Control%20Spanish.pdf>

⁶⁵ IIRC. «El Marco Internacional IR». 2013. (<http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-SPANISH-1.pdf>). 3F. *Fiabilidad e Integridad*.

Con esta información las organizaciones decidirán cómo y con quién realizar ese aseguramiento del Informe Integrado.

Los Auditores Internos proponen su capacidad de realizar una amplia gama de funciones de aseguramiento, cómo:

- Los procesos que intervienen en el Buen Gobierno y el pensamiento integrado.
- Los riesgos relacionados con la presentación de informes integrados: reputación, cumplimiento, operacionales y relación con los grupos de interés.
- La materialidad.
- El balance de concisión y transparencia en el informe.

El Instituto de Auditores Inglés, Chartered Institute of Internal Auditors, ha publicado un documento sobre este tema, que el propio IIRC publica en su web como un ejemplo de la participación de terceras partes en el Informe Integrado⁶⁶.

8. CONCLUSIONES

Ya es un hecho que se ha modificado la manera de reportar y el tipo de información que requieren los grupos de interés. Las empresas se adaptan a esta situación transmitiendo un mensaje más conciso y preciso, de cómo agregan valor con los capitales que reciben y cómo van a continuar realizándolo a corto, medio y largo plazo.

El sector público va un paso por detrás del privado en la utilización de los Informes Integrados, pero está comprendiendo el potencial que supone su uso para lograr transmitir cómo se gestionan los recursos públicos, dando respuesta a la creciente exigencia de los ciudadanos de disponer de información detallada y transparente con datos relevantes y fácilmente comprensibles.

9. BIBLIOGRAFÍA

BLASCO, JL. «Claves de la nueva directiva de reporting no financiero». *Blog KPMG Responsabilidad Empresarial*. 2014. (<http://www.kpmgresponsabilidadempresarial.es/claves-de-la-nueva-directiva-de-reporting-no-financiero/>).

⁶⁶ CHATERED INSTITUTE OF INTENAL AUDITORS. «The role of internal audit in non-financial and integrated reporting». 2015 (<https://www.iaa.org.uk/media/1356228/Integrated-reporting-FINAL.pdf>).

- BLACK SUN. «Realizing the benefits. The Impacts of Integrated Reporting» 2014. (<https://www.blacksunplc.com/en/insights/research/integrated-reporting-benefits-research.html>).
- CHATERED INSTITUTE OF INTENAL AUDITORS. «The role of internal audit in non-financial and integrated reporting». 2015 (<https://www.iaa.org.uk/media/1356228/Integrated-reporting-FINAL.pdf>).
- CNMV, COMISIÓN NACIONAL DEL MERCADO DE VALORES. GUÍA TÉCNICA 3/2017 SOBRE COMISIONES DE AUDITORÍA DE ENTIDADES DE INTERÉS PÚBLICO. 2017 (<https://www.cnmv.es/portal/Legislacion/verDoc.axd?t={727f0e55-002c-4d62-a203-d7635674da7a}>).
- COWLING, M. «Measuring public Value. The economic Theory». *The Work Foundation*. 2006. (www.theworkfoundation.com).
- GARDE SÁNCHEZ, R.; LÓPEZ PÉREZ, M.A. (2016): «Aplicación del Informe integrado en las empresas públicas». *Auditoría Pública* n.º 68. 2016.
- GARZA, C. «GRI como plataforma para el Reporte Integrado». Cemefi, Centro mejicano para la filantropía. (<https://www.cemefi.org/servicios/noticias/rse/2125-gri-como-plataforma-para-el-reporte-integrado.html>).
- ECIIA. «Non-financial reporting proposals move a step closer». 2016. (<http://www.eciia.eu/non-financial-reporting-proposals-move-step-closer/>).
- ECIIA. «Non-Financial Reporting: Building trust with internal audit». 2014. (http://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2015/04/ECIIA_Brochure_Trust_2015_V04_BD.pdf).
- ECIIA. «Internal audit's central role in the future of corporate reporting». 2016. (<http://www.eciia.eu/internal-audits-central-role-future-corporate-reporting/>).
- ECIIA-EUROSAI. «Eurosai-ECIIA joint paper». (<http://www.eurosai.org/es/about-us/international-cooperation/eciia/>).
- ECIIA-EUROSAI. «Comparison of Supreme Audit Institution Organisations and Internal Audit Institution Organisations» 2013. (<http://www.eurosai.org/es/about-us/international-cooperation/eciia/>).
- EUROPEAN COMMISSION. «Non-financial reporting. EU rules require large companies to publish regular reports on the social and environmental impacts of their activities.» (https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/non-financial-reporting_en).

- EUROPEAN COMMISSION. Directiva 2014/95/UE del parlamento europeo y del Consejo de 22 de octubre de 2014.
- EY. «EY's Excellence in Integrated Reporting Awards 2016» 2016. (www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-s-excellence-in-integrated-reporting-2016).
- GRI, Global Reporting Initiative. «Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad» (<https://www.globalreporting.org/resource-library/>).
- Horner, L.; Lekhi, R.; Blaug, R. *Deliberate democracy and the role of public managers*. Final Report of the The Work Foundation's public value consortium. The Work Foundation. 2006. (www.theworkfoundation.com).
- IIRC. «El Marco Internacional IR». 2013. (<http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-SPANISH-1.pdf>).
- IR. INTEGRATED REPORTING. «Hacia la información integrada. La comunicación de valor en el Siglo XXI» *Integrated Reporting*, traducido por AECA, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (http://aeca.es/old/comisiones/rsc/iirc_traducccion_espanol.pdf).
- IIA. *Enhancing Integrated Reporting. Internal Audit value proposition*. 2015. (<http://integratedreporting.org/resource/enhancing-integrated-reporting-internal-audit-value-proposition/>).
- IIA. *Marco Internacional para la práctica de la Auditoría Interna*. 2017.
- IIA. *Las tres líneas de defensa para una efectiva gestión de riesgos y control*. 2013.
- IR. CIPFA. World Bank Group. «Focusing on value creation in the public sector. An introduction for leaders. Integrated thinking and reporting» 2016. (<https://na.theiaa.org/translations/PublicDocuments/PP%20The%20Three%20Lines%20of%20Defense%20in%20Effective%20Risk%20Management%20and%20Control%20Spanish.pdf>).
- KPMG.GRI.UNEP. Center for Corporate Governance in Africa. «Carrots&Sticks. Global trends in sustainability reporting, regulation and policy». 2016. (<https://www.carrotsandsticks.net/wp-content/uploads/2016/05/Carrots-Sticks-2016.pdf>).

- NKONKI. «Integrated Reporting. Raising the Bar. Experience Ingenuity». 2016. (http://integratedreportingsa.org/ircsa/wp-content/uploads/2017/05/161108_JSE_Top_100_Integrated_Reporting_Awards_email_version.pdf).
- NKONKI. «Integrated Reporting. A continued journey for Public Sector Entities in South Africa. Experience Ingenuity» 2016. (https://www.nkonki.com/images/integrated-reporting/SOC/2016/160905_SOC_Integrated_Reporting_Awards_Brochure_email_version.pdf).
- OBSERVATORIO DE RSC. «Propuestas a la transposición de la directiva europea sobre divulgación de información no financiera» 2016. (<http://observatoriorisc.org/propuestas-la-transposicion-la-directiva-europea-divulgacion-informacion-no-financiera/>).
- PIACENZA, L. «Elaboración de memorias de sostenibilidad e informes integrados: criterios y modelos de aplicación». *Comunicación de la Comisión de Responsabilidad Social Corporativa (RSC) e Informes Integrados*. Consejo general de Economistas. 2015. (<https://www.economistas.es/CONTENIDO/REA/CircularesTécnicas/Documento%20n%C2%BA%207%20RSC.pdf>).
- PWC. «El Informe Integrado. La mejor información para una mayor ventaja competitiva». (<https://www.pwc.es/es/soluciones/auditoria/assets/el-informe-integrado.pdf>).
- SAICA. «Integrated thinking. An exploratory survey». *The South African Institute of Chartered Accountants*. 2015. (<https://www.saica.co.za/Portals/0/Technical/Sustainability/SAICAIntegratedThinkingLandscape.pdf>).
- SILOS, J.; TRUJILLO, R. «Avanzando hacia un nuevo marco regulatorio de Transparencia. Estudio sobre la adaptación de la Directiva de divulgación de información no financiera y diversidad (2014/95/EU)» *Foretica y Bankia*. 2016 (http://www.foretica.org/Avanzando_hacia_un_nuevo_marco_regulatorio_de_transparencia_FORETICA_BANKIA.pdf).
- TALBOT, C. *Measuring Public Value. A competing values approach*. The Work Foundation. 2008. (www.theworkfoundation.com).
- RIVERA-ARRUBLA, Y.A.; ZORIO, A.; GARCÍA-BENAU, M.A. *El concepto de informe integrado como innovación en reporting corporativo*. *Journal of Innovation & Knowledge*. 2016.

Las cartas de servicio como instrumento para el desarrollo de la información integrada en las entidades públicas

Amparo Gimeno-Ruiz
Universidad de Valencia

RESUMEN

Durante las últimas décadas, razones políticas, culturales, pero esencialmente económicas, han generado un claro consenso acerca de la necesidad de dotar a las entidades públicas de una mayor transparencia y responsabilidad. Esto supone trascender de los informes financieros tradicionales, los cuales deben ser completados con información de carácter no financiero y con una mayor orientación hacia los ciudadanos.

Los informes integrados, al ofrecer información acerca de la estrategia de la organización y de su capacidad para crear valor añadido, representan un paso hacia esta nueva orientación que debe darse a la información contable para que contribuya al buen gobierno de las entidades públicas. Sin embargo, el marco conceptual de la información integrada no propone ningún documento o modelo en especial, por lo que su futuro puede depender del desarrollo de documentos adecuados que incorporen su idea central. En ese sentido, el presente trabajo presenta las cartas de servicio como una herramienta que puede contribuir al desarrollo de los informes integrados al divulgar, entre otras cuestiones, los compromisos adquiridos por entidades públicas en la prestación de servicios, así como, el grado de cumplimiento alcanzado.

PALABRAS CLAVE: cartas de servicios, información integrada, información contable, entidad local, transparencia.

ABSTRACT

During the last decades, political, cultural, but essentially economic reasons have generated a clear consensus on the need for public entities to be more transparent and accountable. In this sense, transcending the traditional financial reports is required. They should be supplemented by non-financial information and citizen-oriented.

The integrated reporting provide information about the organization's strategy and its ability to create added value, therefore, represent a step towards this new orientation that should be given to accounting information in order it can contribute to the good governance of public entities.

However, the conceptual framework of integrated reporting does not propose any document or model, so that its future may depend on the development of appropriate documents that incorporate its core idea. In this sense, the present paper presents services charters as a tool that can contribute to the development of integrated reports by disclosing, among other issues, the commitments assumed by public entities in the services provision, as well as, the degree of compliance achieved.

KEY WORDS: *service charters, integrated reporting, accounting information, local governments, transparency.*

1. INTRODUCCIÓN

El sector público ha experimentado desde los años 70 del pasado siglo una profunda evolución en cuanto a su organización, estructura y gestión. Estas últimas décadas han presenciado el declive de las teorías tradicionales de la Administración Pública y la aparición de nuevas teorías basadas en la libertad de elección, el mercado y la racionalidad del individuo (Hughes, 2003). El papel que juega el Estado en la sociedad, cómo debe financiarse, qué funciones debe desempeñar, qué actividades debe retener y cuáles no, son cuestiones que han supuesto un serio replanteamiento y una profunda revisión de los principios y marco general de actuación de las administraciones públicas.

Durante las década de los 80 y los 90, el proceso de reforma del sector público a nivel internacional supuso, esencialmente, el paso de un modelo de organización burocrática, formalmente estructurado, a un modelo de gestión inspirado en el sector privado, guiado por los principios de eficiencia y eficacia, orientado al ciudadano y que buscaba aplicar el criterio de responsabilidad en la gestión de los recursos públicos (Hood 1991, 1995; Osborne y Gaebler, 1992; OCDE, 1995; Pollit y Bouckaert, 2004).

Estas medidas se englobaron bajo la denominación de New Public Management (NPM) y fueron vistas, en un principio, como una

forma de solucionar los problemas financieros y de gestión que se les plantean a las entidades públicas. Sin embargo, su aplicación no siempre se ha traducido en las mejoras esperadas, percibiéndose, en ocasiones, tales medidas como generadoras de desequilibrios entre los objetivos de eficacia y eficiencia y el objetivo de equidad.

Como respuesta a la visión excesivamente técnica que supone el NPM, han surgido nuevas formas de gobernanza pública, que pretenden complementar el enfoque anterior. La Nueva Gobernanza Pública (NPG) supone una nueva manera de entender el papel de las entidades públicas en una prestación de servicios cada vez más compleja, plural y fragmentada, donde se asume que ningún actor, público o privado, tiene los recursos o la perspectiva suficientes para encontrar solución a los complejos problemas que se plantean en la sociedad, y por tanto, el desarrollo de las políticas públicas requiere de la participación de un amplio abanico de agentes (Osborne, 2010).

Estas nuevas formas de gobernanza requieren mayor cantidad de información y nuevas formas de divulgación, donde la información de carácter financiero debe ser completada con la de carácter no financiero. Como destacan Ammons y Rivenbark (2008), no puede valorarse de forma adecuada la responsabilidad de las entidades públicas, a menos que, además de ofrecer información financiera, se muestren los niveles de servicio alcanzados, así como la eficiencia y eficacia de sus actuaciones. De acuerdo con estos autores, el valor de la información de gestión es doble: por una parte permite una mejor asignación de responsabilidades, y por otra, facilita la mejora de los servicios públicos.

Se hace necesario, por tanto, disponer de nuevos instrumentos de gestión y comunicación, más orientados al ciudadano, con una mayor receptividad a sus necesidades y que fomenten la transparencia, la responsabilidad y la participación. En este sentido, en los últimos años ha surgido un creciente interés por los *informes integrados*. El marco conceptual de la información integrada señala que, un informe integrado es una breve comunicación acerca de cómo la estrategia de la organización, la gestión y proyectos conducen a la creación de valor a medio y largo plazo (IIRC, 2013). El citado marco conceptual no propone ningún documento o modelo en especial, sin embargo, el futuro de la información integrada puede depender del desarrollo de documentos adecuados que incorporen su idea central de mostrar una imagen lo más completa posible de los factores que afectan a la sostenibilidad de la una entidad y a su capacidad de crear valor añadido (Haller, 2014).

Las cartas de servicios son medios de divulgación de información sobre los servicios que presta la entidad pública a sus usuarios, y sobre todo, de los compromisos que asume en relación a éstos (Crespo y Criado, 2005). A través de sus sistemas de indicadores pueden permitir la evaluación de la gestión de los servicios, constituyendo, por tanto, una herramienta que permite actuar a las entidades públicas de forma más transparente, fomentar la participación y colaboración de los ciudadanos, así como facilitar la asignación de responsabilidades. En ese sentido, pueden ser un instrumento que complementa los informes tradicionales, contribuyendo a alcanzar los objetivos que persigue la información integrada.

2. LAS CARTAS DE SERVICIOS: CONCEPTO Y CONTENIDO

2.1. Concepto de las cartas de servicios

Las cartas de servicios surgen en Reino Unido en 1991 con el objetivo de responder a las crecientes demandas de responsabilidad, transparencia y eficiencia en la prestación de los servicios públicos. Son documentos en los que las entidades públicas informan a los ciudadanos de los servicios que ofrecen, los derechos que les asisten en relación con aquellos y los compromisos de calidad que asumen en la prestación de los mismos (Torres, 2006; FEMP 2011; Ministry of Establishment, 2010; EUPAN, 2008a). Pretenden ser la expresión de un contrato de servicios entre la entidad pública y los ciudadanos (Clark, 2000), por lo que han de elaborarse tomando en consideración sus necesidades y expectativas con objeto de traducirlas en mejoras de los servicios.

Así pues, las cartas de servicios son, en esencia, un instrumento de calidad que ofrece una serie de garantías a los usuarios respecto al servicio o servicios a los que se refieren (McGuire, 2001). No se trata de garantías de tipo legal (Bynoe, 1996; Clark, 2000; Drewry, 2005; Torres, 2006), sino más bien, de compromisos adquiridos por las entidades públicas con los ciudadanos, con el objetivo de mejorar la calidad sus servicios (Falconer y Ross, 1999), la responsabilidad de los gestores públicos en la prestación de los mismos, así como ofrecer una imagen más amable de las entidades públicas, aumentando su transparencia (Huque y Ahsan, 2015).

Las cartas de servicio se basan en la extensión de la lógica del mercado (Walsh, 1994; Taylor, 1999), constituyendo mecanismos alternativos a éste (Clifton et al., 2005). Desafían el concepto tradicional de que es el proveedor quien marca las características el ser-

vicio, y el ciudadano el que las tiene a que aceptar sin cuestionarlas (Drewry, 2005). De acuerdo con McGuire (2001), esta mayor soberanía que se otorga al ciudadano puede incrementarse de dos formas: por una parte, potenciando que los proveedores mejoren su capacidad de respuesta ante las necesidades de los usuarios, haciéndoles más responsables a través del control de su gestión, y en segundo lugar, promoviendo la capacidad de elección y la competencia entre proveedores.

Diferentes autores, así como entidades que han puesto en marcha programas de cartas de servicios, ofrecen definiciones de las mismas, las cuales, aunque con fondo común, representan diferentes enfoques. La tabla I muestra una selección de estas definiciones.

TABLA I
DEFINICIONES DE CARTAS DE SERVICIOS

Institución/autor	Definición
«The Citizen's Charter. Raising de Standard» (HMSO, 1991:4)	<i>The Citizen's Charter</i> es un programa dirigido a aumentar la calidad, la posibilidad de elección, asegurar un mejor valor y extender la responsabilidad. Es un conjunto de herramientas e ideas que pretende elevar los estándares de la forma más adecuada para cada servicio.
Ministerio de Administraciones Públicas (Real Decreto 951/2005)	Las cartas de servicios son documentos que constituyen el instrumento a través del cual, los organismos y entidades de la Administración General del Estado informan a los ciudadanos y usuarios sobre los derechos que les asisten en relación con aquellos y sobre los compromisos de calidad en su prestación.
Löffler, Parrado y Zmeskal (2007)	Las cartas de servicios son unos documentos públicos donde se muestra la información básica sobre los servicios ofrecidos, los estándares de calidad que los usuarios pueden esperar de la entidad, así como la forma de presentar quejas y sugerencias de mejora.
Gobierno de Filipinas (2008)	Es un documento oficial, un estándar de servicio o promesa, que comunica de forma sencilla información sobre los servicios proporcionados por el gobierno a sus ciudadanos. En éste se describe el procedimiento para obtener un determinado servicio y se informa del nivel de gestión garantizado que se puede esperar.
Post y Agarwald (2011)	Las cartas de servicios son acuerdos públicos entre los ciudadanos y los proveedores de servicios que claramente codifican las expectativas y estándares en la prestación de los servicios.
Gobierno de la India (DARPG, 2017 ¹)	La carta de servicios representa un compromiso de la organización con la calidad y la rapidez en la prestación de un servicio; con los mecanismos de quejas y compensaciones, así como con respecto a la transparencia y la responsabilidad.
AEVAL (2015)	Las cartas de servicios, como instrumentos de mejora continua de los servicios, son documentos por medio de los cuales las organizaciones públicas informan sobre compromisos de calidad de los servicios que gestionan y prestan, en respuesta a las necesidades y expectativas de ciudadanos y usuarios y a la demanda de transparencia en la actividad pública.

Fuente: Elaboración propia.

¹ Consulta online 9 de marzo 2017. <http://goicharters.nic.in/chartermain.htm>.

Estas definiciones ponen de manifiesto que es posible diferenciar una dimensión interna y una dimensión externa de las cartas de servicios. Las cartas de servicios plantean exigencias, compromisos y oportunidades para el desarrollo y mejora de la entidad que las pone en marcha (Ayuntamiento de Madrid, 2007). La orientación interna de las cartas de servicios estará constituida por los esfuerzos de mejora continua que debe afrontar la organización con el fin de alcanzar los estándares marcados.

La vertiente externa de las cartas de servicios se concreta en su función como medio de comunicación de los compromisos que la organización adquiere con los ciudadanos, tratando de ofrecer un «plus» de calidad frente a los estándares marcados en la legislación (FEMP, 2011; AEVAL, 2015). Es esta vertiente externa la que puede hacer de las cartas de servicio un instrumento de utilidad en el desarrollo de la información integrada.

2.2. Contenido de las cartas de servicios

Las cartas de servicios deben expresar de forma clara, sencilla y comprensible su contenido, el cual puede variar según la modalidad de carta de servicios que adopte el organismo. Estas diferencias no deben suponer un problema a priori, ya que la heterogeneidad en la tipología de servicios y prestaciones dispensados por los entes públicos no hace aconsejable el establecimiento de un único modelo cerrado y uniforme de carta, más bien, es preferible dotar a este instrumento de la flexibilidad necesaria para adaptarse a diferentes servicios. No obstante, a pesar de las particularidades y las especificidades de cada servicio, sí resulta deseable establecer para todas las cartas de servicios unos contenidos mínimos que sirvan de referencia, tanto a los responsables de su elaboración y gestión, como a los usuarios y destinatarios las mismas (Fundación CETMO, 2006; AEVAL, 2015).

Así pues, a partir la regulación de las cartas de servicios en España, a nivel central, establecida en el RD 951/2005, la revisión de distintos manuales y normativas de elaboración de cartas de servicios aprobados, tanto a nivel internacional, local como autonómico (Ministry of Establishment, 2010, Löffler, Parrado y Zmeskal, 2007; Post y Agarwald, 2011, Ayuntamiento de Madrid, 2007) y el trabajo de Montesinos y Brusca (2007), podemos concretar que una carta de servicios debería contener, al menos, los siguientes apartados.

a) Información de carácter general.

Una primera parte de la carta de servicios tiene que ofrecer información sobre cuestiones generales del servicio que faciliten el contacto, acceso y relación de los usuarios con el mismo.

Así pues, en esta parte se identifica el servicio objeto de la carta, se define el servicio, el órgano y/o la persona responsable del mismo y la normativa que lo regula. Además, se relacionarán las direcciones postales, telefónicas y telemáticas de los centros donde se prestan los servicios, y en la medida de lo posible, también se indicará la forma de acceder a dichas dependencias (trenes, autobuses, mapas de localización).

Otro aspecto de carácter general que deberían contener es la información relacionada con los derechos que los ciudadanos puedan tener reconocidos en la normativa que regula el servicio, junto con otros derechos de carácter general, como privacidad, confidencialidad etc. Además, dado que la ciudadanía es parte implicada en el proceso de prestación del servicio, al menos como receptora del mismo, las cartas deberán hacer explícitas las responsabilidades y deberes que les corresponden para el buen funcionamiento de éste: trato educado a los funcionarios, cortesía, puntualidad, tarifas, documentación a presentar en su caso, cumplimiento de plazos, identificarse correctamente etc.

b) Información sobre compromisos adquiridos y medidas de calidad.

La definición de los compromisos de calidad en la prestación de los servicios y la forma en que se va a medir su cumplimiento constituyen dos de los componentes más importante de una carta de servicios (EUPAN, 2008a; AEVAL, 2015), ya que permitirán diferenciarla de un simple catálogo informativo. En ese sentido, la FEMP (2011) reconoce que en España, en muchos casos, lo que se publicita como carta de servicios no va más allá de una mera descripción de las cosas que se hacen, sin que exista un auténtico compromiso con los ciudadanos.

Los compromisos fijados deben ser realistas y establecerse tras un análisis riguroso de la prestación del servicio, de forma que puedan ser alcanzables. Al mismo tiempo, deben representar un reto para la organización, teniendo en cuenta los recursos disponibles. Es también importante no seleccionar demasiados com-

promisos, para no hacer una carta de servicios demasiado larga, tratando de elegir aquellos que sean más relevantes para los usuarios (EUPAN, 2008a).

Además de los compromisos, las cartas de servicios deben contener indicadores, los cuales deben estar relacionados con los compromisos, de forma que permitan a los usuarios el seguimiento de su consecución (Löffler, Parrado y Zmeskal, 2007). Así, Falconer y Ross (1999) señalan que, los indicadores de gestión en las cartas de servicios son una forma de promover la comunicación entre los proveedores de los servicios y los usuarios, constituyendo, además, una herramienta de gestión que permite la reorientación de los objetivos y la actividad desarrollada por la entidad.

Es importante contar con la opinión de los ciudadanos a la hora de fijar estándares e indicadores, de lo contrario, se corre el riesgo de establecer unos compromisos que no se ajusten a las necesidades y expectativas de los mismos. Los estándares de servicios llevan aparejados valores que se derivan de creencias, deseos y expectativas, por ello, el proceso de fijación de objetivos y medidas que valoren su consecución debe ser abierto y participativo (Schiavo, 2000).

La fecha de edición y revisión de la carta, o el periodo de validez, en su caso, es otra información relevante, pues permitirá valorar si la entidad está realizando un seguimiento y actualización de la carta y de los compromisos que contiene, o por el contrario, una vez publicada la carta no se ha revisado su contenido. En este último caso, la función de las cartas de servicios como instrumentos de calidad quedaría mermada.

Otro aspecto importante que debería contemplar una carta de servicios es la de facilitar formas de colaboración que permitan a los usuarios participar en la mejora de los servicios. Uno de estos instrumentos, aunque no debería ser el único, son los sistemas de quejas y sugerencias. Las quejas de los consumidores deben verse como una oportunidad de mejora y una importante fuente de información (MAP, 2006; HC, 2014).

Finalmente, en determinados servicios, y en la medida en que sea posible, puede ser oportuno incluir el coste de los mismos (Post y Agarwald, 2011). Esta información puede incidir en la valoración y uso que los usuarios hacen de los servicios y regular las expectativas respecto de los mismos (Ayuntamiento de Madrid, 2007). Por el contrario, ante la ausencia de información sobre los costes, los

usuarios pueden ser poco realistas y preferir características del servicio que no son compatibles con las que realmente se les pueden ofrecer. Por tanto, la comunicación sobre los recursos destinados a los servicios es un indicador de transparencia y ayuda a que los ciudadanos acepten más fácilmente las limitaciones en la prestación de los servicios públicos (Fundación CETMO, 2006).

3. CARTAS DE SERVICIOS Y GOBERNANZA PÚBLICA

Las organizaciones públicas son cada vez más conscientes de la necesidad de contar con los distintos grupos de interés en todas las etapas del ciclo político para lograr la mejora de los servicios públicos (Löffler, 2009). En ese sentido, los ciudadanos son *stakeholders* esenciales, tanto en las políticas públicas, como en los procesos de prestación de servicios, aportando valor añadido en ambos ámbitos (Osborne et al., 2013).

Por otra parte, Welch, Hinnant y Moon (2005) destacan que, mejores y más convenientes servicios, información más completa y accesible, así como, nuevos y mejores canales de comunicación, pueden reducir el gap informativo que se produce entre gobiernos y ciudadanos, y mejorar por tanto, la confianza en las entidades públicas. En ese sentido, Harrison y Sayogo (2014) destacan que la confianza se sustenta en una compleja relación entre transparencia, *accountability* y participación.

Las cartas de servicios, aunque asociadas por su origen al NPM (Drewry, 2005; Clifton, et al, 2005; Cheung, 2005), pueden constituir un instrumento que contribuya a potenciar la transparencia, la responsabilidad y la participación.

3.1. Las cartas de servicios y la externalización de los servicios públicos

Con las nuevas formas de gobernanza la forma tradicional de prestación de servicios, a través de organizaciones públicas, está cambiando, y aunque el Estado no necesariamente debe producir los servicios directamente, retiene los roles de redistribución y regulación, y debe establecer el marco común de compromiso, es decir, tiene la misión de asegurar los principios colectivos. Esta nueva situación impacta de lleno en las necesidades de información y control, al tener que dirigir a las entidades externas hacia el cumplimiento del interés público.

Así pues, dado que la prestación de determinados servicios puede estar compartida por diferentes entidades, las cartas de servicios pueden favorecer una adecuada coordinación horizontal entre ellas (Thomassen, et al., 2014), y resultar útiles para proteger el «interés público» (Calabrò, et al., 2013). Al establecer estándares de servicios, ayudan a los usuarios a ser conscientes de sus derechos, otorgándoles cierto control sobre los proveedores de los servicios, y ofreciéndoles también, la posibilidad de reclamar los incumplimientos a través de los sistemas de quejas y sugerencias (Velotti, 2008).

Clifton et al., (2005) señalan que la privatización o externalización de los servicios puede conducir a que prevalezcan los intereses comerciales respecto a los sociales, y esto, claramente tendrá un efecto negativo en la provisión privada de los servicios públicos. El establecimiento de instrumentos, como las cartas de servicios, que otorguen cierto grado de control a los usuarios, y sean una especie de contrato de calidad, puede paliar estos efectos. Así, Falconer y Ross (1999) señalan que, en los procesos de externalización de las agencias británicas, las cartas de servicios formaban parte de algunos contratos y suponían una forma de establecer, a priori, unos estándares de servicio y una forma de controlar su cumplimiento.

Por otra parte, los mecanismos de quejas y sugerencias de las cartas de servicios dan voz a los ciudadanos. Esta posibilidad de expresión resulta especialmente relevante en procesos de externalización de servicios como educación o sanidad, donde los *outcomes* son inciertos pero impactan de forma directa en la vida de los ciudadanos.

3.2. Las cartas de servicios y la transparencia

La transparencia es un factor crítico para lograr la buena gobernanza, puesto que permite la difusión de la información entre los distintos grupos de interés, facilitándoles la toma de decisiones. En ese sentido, Yang y Holzer (2006) y Sanger (2008) señalan que, con una mayor transparencia sobre las actividades de las entidades públicas, sobre los esfuerzos que realizan y los resultados obtenidos, es posible incrementar la confianza en las organizaciones públicas. Meijer, et al., (2012), por su parte, apuntan que los ciudadanos necesitan información para conocer cuáles son las actuaciones de las entidades públicas y poder participar expresando sus opiniones.

En el marco de la NPG, los ciudadanos adquieren una gran importancia como grupo de usuarios de la información contable, puesto que son considerados colaboradores necesarios para desa-

rollar las políticas y actuaciones públicas. Son los principales destinatarios de los servicios públicos y aportantes involuntarios de recursos financieros, sin que además, exista conexión entre recursos aportados y servicios recibidos. Sin embargo, aunque se reconoce a los ciudadanos como un grupo de usuarios de la información, no existe, en la normativa contable, ningún tipo de informe especialmente dedicado a ellos, y que éstos sean capaces de entender. Es por ello que, coincidimos con Brusca y Montesinos (2006), en que las entidades públicas deben ser especialmente responsables con respecto a este grupo de usuarios.

De acuerdo con Bynoe (1996), la transparencia en los servicios públicos implica proporcionar a los usuarios información acerca de dos cuestiones: en qué consiste el servicio y cómo funciona, es decir, informar sobre los objetivos del servicio, qué estándares hay establecidos y cuál es el grado de cumplimiento. Con estas cuestiones se facilita, por una lado la elección (donde hay distintos prestadores de un mismo servicio), y por otra, al existir criterios de referencia, la posibilidad de evaluar el resultado obtenido.

Las cartas de servicios son un documento donde las entidades públicas muestran a los ciudadanos de qué manera tratan de incorporar a su funcionamiento habitual los principios que definen una administración sensible, próxima y receptiva. Los ciudadanos a su vez, pueden constar cuál es su grado de participación e influencia en el diseño de los servicios públicos y valorar cuál es el grado de confianza que pueden depositar en la entidad, en función del grado en el que esos servicios responden a sus problemas, necesidades y expectativas.

Mediante las cartas de servicios se definen y comunican claramente los compromisos para que sean ampliamente conocidos por los ciudadanos, incrementando la confianza y credibilidad de éstos en las entidades públicas. Son, por tanto, una manifestación pública de transparencia respecto al rendimiento, eficiencia y eficacia de los servicios públicos, a los cuales hacen referencia (Löffler, Parrado y Zmeskal, 2007).

3.3. Las cartas de servicios y la accountability

La *accountability* constituye, junto con la transparencia, otro de los pilares fundamentales de la buena gobernanza pública, con la que está estrechamente relacionada (Graham et al., 2003; Cerrillo, 2005; UNESCAP, 2007; Hood, 2010; IFAC, 2014).

Accountability es un concepto con múltiples dimensiones e interpretaciones (Bovens, 2005; 2007; 2010; Hood, 2010; Almqvist et al., 2013) del que, como destaca Carstens (2005), no existe una palabra que capture de forma exacta el significado que posee en el ámbito anglosajón, siendo traducido al castellano como responsabilidad y/o rendición de cuentas.

Estos dos significados que se le atribuyen al traducirlo, recogen las dos dimensiones que Bovens (2010) diferencia en el concepto: virtud y mecanismo. La *accountability*, como *virtud*, representa la actitud responsable y ecuánime que se espera de las actuaciones de los gestores públicos. La *accountability*, como *mecanismo* está estrechamente relacionado con la contabilidad (*accounting*), término del que etimológicamente deriva (Messner, 2009; Bovens 2005, 2007, 2010), e implica una obligación de explicar y justificar la conducta de los participantes en la acción pública, es decir, equivaldría a la rendición de cuentas.

Instrumentos del NPM, como la privatización y externalización de servicios, así como las nuevas formas de gobernanza pública difuminan los límites entre lo público y privado (Bovaird y Löffler, 2002; Bovens, 2005; Pollitt y Bouckaert, 2011; Linders, 2012; Saliter y Korack, 2013). Esto tiene importantes implicaciones desde el punto de vista de la *accountability* (Torres y Pina, 2002; Bovens, 2005; Klijn, 2005), siendo necesario clarificar y definir la asignación de responsabilidades, no solo en la prestación de los servicios, que cada vez está más repartida entre los distintos grupos de interés, sino también en la relación a los impactos de las políticas en la sociedad (Bovens, 2005; Messner, 2009; Almqvist, et al., 2013).

Por otra parte, las formas tradicionales y jerárquicas de control, como las auditorías o la supervisión directa, están siendo complementadas con nuevas formas de responsabilidad menos formalizadas (Bovens, 2005; Meijer, 2007; Gaventa y McGee, 2013) que se diferencian de las formas tradicionales básicamente en dos aspectos. Por una parte, no se basan en fuentes de información estandarizadas, sino que ésta puede obtenerse, no solo de instituciones públicas, sino también de medios de comunicación y grupos de interés, y por otra parte, carecen de sanciones formales, constituyendo la imagen negativa de una mala gestión una importante penalización en sí misma (Meijer, 2007; Bovens, 2005; 2010).

Otro aspecto importante en las nuevas formas de enfocar la *accountability* es que los distintos grupos de interés, y en especial los

ciudadanos, pasan a ser destacados destinatarios de la rendición de cuentas, no sólo financiera, sino también de gestión.

Así pues, resulta imprescindible una redefinición de los mecanismos de rendición de cuentas (Cerrillo, 2005), que ya no pueden ser específicos de una institución, sino que deben abarcar a los diversos agentes que participan de la gobernanza. Quienes toman las decisiones en el gobierno, en el sector privado y en cualquier organización de la sociedad civil son responsables ante los ciudadanos (Graham et al., 2003). No obstante, a pesar de compartir responsabilidades, los gobiernos deben ser capaces de mostrar, y estar dispuestos a hacerlo, hasta qué punto sus decisiones y actuaciones son consistentes con unos objetivos claramente definidos y negociados.

En ese sentido, no puede valorarse de forma adecuada la responsabilidad de las entidades públicas, a menos que, además de ofrecer información financiera, se muestren los niveles de servicio alcanzados, así como, la eficiencia y eficacia de sus actuaciones (Ammons y Rivenbark, 2008). El poder asignar responsabilidades por la forma en que son consumidos los recursos públicos requiere, entre otras cuestiones, arbitrar instrumentos que, por una parte, permitan a los distintos grupos de interés formarse unas expectativas adecuadas y comunicarlas a los agentes implicados, y por otra, faciliten a los prestadores de los servicios el poder informar de los resultados alcanzados (Justice, Melitsky y Smith, 2006).

Las cartas de servicios ofrecen a los grupos de interés, tanto externos como internos, unos estándares objetivos con los que controlar la actividad de las entidades públicas (Post y Agarwal, 2011). La transparencia en la comunicación de estos estándares genera una presión externa que potencia la prestación de los servicios en la forma establecida. Esta presión se ve reforzada si la entidad sistemáticamente registra y comunica los niveles de servicio alcanzados (EUPAN, 2008a).

Así pues, Ohemeng (2010) señala que un importante aspecto de las cartas de servicios es su capacidad para mejorar la *accountability* hacia los ciudadanos. Esta *accountability* se ve fortalecida cuando el uso de las cartas de servicios va unida a la capacidad de los usuarios para elegir entre distintos proveedores, o les otorga otros mecanismos de control, en caso de que los estándares no sean alcanzados, como son los mecanismos de quejas y compensaciones (Bovens, 2010; Ohemeng, 2010).

3.4. Las cartas de servicios y el principio de participación

La NPG reconoce a los ciudadanos un rol más activo en la actividad pública. Osborne et al. (2013) señalan que, la implicación ciudadana es un elemento fundamental en la orientación estratégica de las entidades públicas, puesto que, la interactividad de éstas con los grupos de interés garantiza la información básica necesaria para sustentar la formulación e implementación de los servicios públicos. También el marco internacional de la información integrada reconoce la importancia de las relaciones con los grupos de interés en la creación de valor de las organizaciones (IIRC, 2013).

Existen diferentes formas de implicar a los ciudadanos, y su utilidad dependerá del propósito que quiera alcanzarse. De acuerdo con Martín (2009), pueden establecer tres niveles de participación: información, consulta y coproducción. Estas modalidades constituyen importantes elementos en la estrategia de una entidad a la hora de favorecer el compromiso de los distintos grupos de interés, sin que haya que asumir la superioridad de unas formas de participación respecto de otras (Martín, 2009).

El primer nivel supone un flujo de *información* unidireccional desde las entidades públicas hasta los ciudadanos. Dar a conocer a los ciudadanos los servicios a los que pueden acceder, dónde, cuándo y en qué condiciones es una condición imprescindible para lograr unos servicios públicos efectivos. Es además, un primer paso necesario para tratar de atraer la participación de los usuarios en otras etapas del proceso (Martín, 2009).

La *consulta* implica que los flujos de información se mueven en dos direcciones, y puede realizarse en diferentes etapas de un servicio. En algunos casos, los ciudadanos simplemente eligen entre diferentes opciones, por ejemplo, la elección de un médico, o en qué forma prefieren recibir la respuesta a una petición. En otras ocasiones, la consulta se produce en la fase de diseño del servicio.

La *coproducción* va más allá de las formas tradicionales de dar voz al ciudadano, como pueden ser los sistemas de quejas y sugerencias, donde los ciudadanos no asumen ninguna responsabilidad respecto de los servicios. El sentido de la coproducción, sin embargo, implica una forma más directa de influir en los *outcomes*, dedicando otros recursos a la prestación de los servicios, como el tiempo, trabajo, experiencias o incluso recursos económicos (Linders, 2012; Fledderus et al., 2015).

La *coproducción* mejora la prestación tradicional de los servicios públicos, aportando el valor añadido, bien porque los usuarios ofrecen al proveedor información adicional a través de sistemas de consulta, bien a través del compromiso de éstos de tratar de satisfacer su necesidad por sus propios medios (Osborne, 2010). En ese sentido, Osborne y Strokosch (2013) diferencian entre una coproducción que tiene lugar a nivel operativo, y que en muchas ocasiones es consustancial al servicio, y una coproducción participativa, donde el usuario forma parte del diseño y la planificación del servicio, y donde incluso, puede constituir un factor de innovación.

Las cartas de servicio constituyen una herramienta idónea para facilitar estos tres tipos de participación. Por un lado, es una herramienta transmisora de información que da a conocer a los ciudadanos tanto información de tipo de general, como los compromisos de servicio asumidos y los indicadores que deben permitir su seguimiento. A través de los mecanismos de quejas y sugerencias, encuestas, foros etc..., se favorece la consulta y la participación bidireccional, y finalmente, a través de la implicación de los ciudadanos en los procesos de elaboración y revisión de las cartas de servicios se potencia la coproducción. Por otra parte, la colaboración que potencian las cartas de servicios incluye también a los empleados públicos directamente implicados en la prestación del servicio. Esta implicación puede reducir posibles resistencias a la introducción, no sólo de las cartas, sino también de otras innovaciones.

4. INFORMACIÓN CONTABLE, INFORMES INTEGRADOS Y CARTAS DE SERVICIOS

EL IPSASB (2014) señala que la información financiera para propósitos generales (GPFRs) es un elemento fundamental que favorece la transparencia de las entidades públicas. Sin embargo, la información financiera que éstos incluyen sólo cubre parcialmente las necesidades de los usuarios.

Esto puede conducir a que la relación entre los ciudadanos y las entidades públicas, con respecto a la información contable, se convierta en un círculo vicioso, donde la falta de interés y el escaso uso de la información, por parte de los ciudadanos, desmotive a ofrecer datos complementarios a quienes la elaboran; mientras que, el hecho de que la información que reciben no les resulte de utilidad o no sea fácilmente comprensible, puede conducir a que los ciudadanos hagan poco uso de ella.

Así pues, Bovaird y Löffler, (2002) y Löffler (2009) señalan, como parte esencial de las nuevas necesidades de información, el ofrecer datos sobre gestión, basada no sólo en las necesidades de los gestores, sino también en las necesidades de otros grupos de interés, así como, mostrar una transparencia fiscal que permita valorar el «*value for money*» de las actividades desarrolladas. En esa misma línea, Shaoul et al., (2012) señalan que, en un contexto público con múltiples *stakeholders* se requiere también de instrumentos de información externa multidimensionales, que cubran áreas como, la responsabilidad en el uso de los recursos y la calidad de los servicios, sin olvidar el control financiero de los fondos públicos.

Esta inquietud ha sido recogida por el marco conceptual del IPSASB (2014) al reconocer la necesidad de mostrar información de carácter no financiero y sobre gestión, como parte de la GPFs, dado que mayoritariamente, los organismos públicos no tienen su actividad orientada a la obtención de beneficios, sino a la prestación de servicios.

Así pues, además de los GPFs, IPSASB (2014) propone en su RPG 2, *Financial Statement Discussion and Analysis* que, al objeto de contribuir al logro de los objetivos de facilitar la toma de decisiones y asignar responsabilidades, las entidades públicas elaboren información complementaria que refleje aquellas cuestiones que estén afectando a las cifras financieras. Entre las cuestiones sobre las que habría que informar destaca:

- *Una visión global o de conjunto de la entidad y su entorno*: misión y visión de la entidad, estructura organizativa, tendencias externas a la entidad en el ámbito, social, legal o político que puedan tener un impacto material en su situación financiera o en las formas de prestación de los servicios públicos.
- *Información sobre objetivos y estrategias de la entidad*, que permita a los usuarios entender las prioridades de la misma, así como los recursos que deben ser gestionados para el logro de los objetivos.
- *Un análisis de los estados financieros*, identificando los principales cambios y tendencias.
- *Una descripción de los principales riesgos e incertidumbres* que pueden afectar a los resultados y logros de la entidad.

Estos planteamientos coinciden con los principios y objetivos que persiguen los informes integrados. CIPFA (2016) reconoce que la información integrada puede contribuir a la confianza de grupos de interés. Así mismo, reconoce que los modelos tradicio-

nales centrados principalmente en la información financiera no encajan con los objetivos y entornos multidimensionales de las organizaciones públicas. Así pues, de acuerdo con el marco internacional sobre informes integrados, estos deben contener información sobre aspectos fundamentales, tales como (IIRC, 2013:5):

- Qué hace la organización y bajo qué circunstancias opera.
- La estructura organizativa y como ésta contribuye a la creación de valor en el medio y largo plazo.
- Riegos y oportunidades a las que se enfrenta y sus posibles implicaciones la gestión y resultados.
- Estrategia y asignación de recursos.
- Nivel de logro de objetivos estratégicos.

Las cartas de servicios pueden contribuir a satisfacer una parte muy importante de estas necesidades de información que contempla tanto el IPSASB (2014; 2015), como el IIRC (2013), al divulgar información sobre compromisos y requerir información sobre su cumplimiento. Así mismo, puede contribuir al proceso continuo de revisión del entorno y de sus riesgos, si como es deseable, se incluye a los grupos de interés en la elaboración y revisión de las cartas de servicios.

5. PANORAMA INTERNACIONAL DE LAS CARTAS DE SERVICIOS

Aunque las cartas de servicios habían sido utilizadas por entidades locales con anterioridad a 1991 (Walsh, 1994, Bynoe, 1996; James et al., 2005; Drewry, 2005), suele señalarse como origen de las mismas, la publicación en Reino Unido de *The Citizen's Charter: Raising the Standard* en 1991. (Mcguire, 2001; Bynoe, 1996; James et al., 2005). La carta de servicios británica formaba parte de un amplio programa de reformas, cuyo objetivo era transformar los servicios públicos, poniendo el acento en los resultados y en la satisfacción de los ciudadanos (Crespo y Criado, 2005). Esta iniciativa enfatizaba cuatro importantes cuestiones a tener en cuenta en la gestión de los servicios: calidad, elección, normas y eficiencia (HMSO, 1991).

Esta medida se extendió internacionalmente con distinto resultado y recibiendo diferentes denominaciones: cartas de servicios, cartas de calidad, cartas de compromisos, garantías de servicios públicos etc. En primer lugar fue adoptada por los países considerados, tradicionalmente, referentes en el ámbito del NPM, como Australia, Canadá, Nueva Zelanda y Estados Unidos, así como, por

la mayoría de los países europeos, tanto nórdicos, como continentales y mediterráneos. Posteriormente ha sido adoptada por países asiáticos, africanos y sudamericanos.

La implantación de las cartas de servicios en **EE.UU** (*Putting Customer first*) formó parte de la reforma administrativa emprendida en 1993 (*National Performance Review*). Tomó la forma de *Customer Service Plans*, y tenía como objetivos mejorar la capacidad de respuesta del gobierno y su imagen pública (McGuire, 2001; Torres, 2006), a la vez que generar ahorros en costes (McGuire, 2001). En 2011 se aprobó la orden *13571 Streamlining Service Delivery*, en la que se establecía que las agencias debían desarrollar un *Customer Service Plan* y publicarlo en su página web. Estos planes debían establecer: cómo proporcionar los servicios y mejorar las experiencias de los usuarios, contener estándares de servicio y mecanismos claros de feedback, simplificar los procesos, e identificar las formas de utilización de las nuevas tecnologías para mejorar la prestación de los servicios.

Australia puso en marcha a en 1997 el programa *Putting Service First, con el* objetivo de garantizar unos estándares de servicios, establecer niveles de referencia para medir la calidad de los mismos y constituir un instrumento que favoreciera la competencia. El programa establecía la necesidad de una auditoria externa de la gestión desarrollada, en relación a los objetivos fijados cada 3 años. Entre las principales características, distintivas respecto de los principales países del ámbito anglosajón, destaca el énfasis en el desarrollo de mecanismo de quejas (McGuire, 2001; Montesinos y Brusca, 2007), y en señalar, explícitamente, quién asume la responsabilidad de prestar los servicios en los niveles comprometidos (IIPA, 2008). En la actualidad, el programa de cartas de servicios sigue activo, y en las páginas web de departamentos gubernamentales, como el de Infraestructuras y Desarrollo Regional, Emigración, Comunicaciones o Industria y Ciencia, entre otros, se puede consultar su *Client/Customer Service Charter*.

En **Nueva Zelanda**, el número de cartas de servicios implementadas es muy pequeño. Su enfoque hacia la calidad está centrado en el establecimiento de objetivos y en valorar la satisfacción de los usuarios, así como, en el uso de la tecnología para la prestación de servicios. Su finalidad es fortalecer el acceso, la capacidad de respuesta y la eficacia de los mismos (Faber, 2009).

En **Bélgica**, *Le Charte des Utilisateurs des Services Publics* fue publicada en 1992 (Van de Walle, et al., 2005; Pollitt y Bouckaert, 2011). Sus principios generales descansaban en tres pilares básicos: trans-

parencia, flexibilidad y protección legal. En 1999 se puso en marcha un nuevo programa de reformas, *Copernicus*, que tenía entre sus objetivos que las actuaciones de las entidades públicas «rotaran en torno al ciudadano» (Van de Walle, Thijs y Bouckaert, 2005:373). Aunque de facto, esta iniciativa no tomó la forma de carta de servicios, de acuerdo con estos autores, el proyecto no difería muchos de ellas.

Las *Cartas dei Servizi* fueron introducidas en **Italia** en enero de 1994, y contenían cinco principios (Mussari, 1998; IIPA, 2008): igualdad de derechos para los usuarios, imparcialidad de los productores de servicios públicos, continuidad y regularidad en la provisión de servicios, derecho a elegir de los usuarios cuando fuera posible y participación, eficiencia y eficacia. En estas normas se establecía que la obligación de elaborar cartas de servicios recaía sobre cualquier proveedor de servicios públicos, ya perteneciera al sector privado o fuera una entidad pública. Lo importante de la iniciativa italiana era que destacaba la naturaleza pública del servicio, y no el status de la organización, así como, el hecho de que incorporaran un sistema de compensación regulado por ley (Mussari, 1998). Desde su aprobación, en 1994, ha sufrido varias modificaciones que han ido encaminadas a fortalecer el uso de este mecanismo. Su aplicación, desde entonces hasta la actualidad, ha sido discontinua, y aunque hoy en día reciben el nombre de *Carta dei servizi e standard di qualità*, IIPA (2008) señala que su existencia es desconocida por gran parte de los italianos.

Las cartas de servicio se implantaron en **Suecia** en 1998, tanto a nivel nacional como local, con el nombre de *Public Service Guarantees*. Una importante característica de la iniciativa sueca, en el ámbito local, es que considera que la diferente naturaleza que tienen los servicios públicos requerirá de diferentes tipos de cartas de servicios, y por ello, la Liga de Entidades Locales Suecas estableció cuatro categorías de servicios: servicios generales y técnicos, servicios que implican un contacto breve con los ciudadanos, servicios que implican un contacto con el público más prolongado, como la obtención de permisos, y por último, servicios que implican un contacto prolongado y personal con los ciudadanos, como educación o sanidad. En cada modalidad de cartas, los compromisos adquiridos se centran en diferentes aspectos, en función del tipo de servicio (IIPA, 2008).

También Finlandia, los Países Bajos, Portugal Irlanda, Dinamarca, Hungría, Bulgaria, Republica Checa, Letonia, Chipre, Grecia o Austria, han experimentado con las cartas de servicios con diferente profundidad y resultados.

La difusión de las cartas de servicios en el resto de continentes ha estado impulsada, fundamentalmente, por organismos internacionales. Así pues, apoyados por organismos como la OCDE y el Banco Mundial, esta herramienta también ha sido adoptada por países asiáticos como India, Emiratos Árabes Unidos, Singapur, Etiopía Sudáfrica, Filipinas, Nepal, Bangladesh, sudamericanos como Argentina México o Jamaica, o africanos como Sudáfrica, Ghana Kenia, Uganda, Tanzania, Ruanda o Nigeria. Sin embargo, factores políticos económicos y estructurales, así como, la ausencia de apoyo interno han afectado su efectividad, por lo que no siempre han producido los resultados esperados.

Las *Cartas de Compromiso con el Ciudadano* fueron introducidas en **Argentina** en el año 2000, dentro del Programa de Modernización del Estado, como uno de los principales ejes de la reforma. En el programa se resaltaban cuatro componentes: estándares de calidad, sistemas de información al ciudadano, modalidades de consulta y participación de los ciudadanos, y supervisión y evaluación (Carty, 2004). En la actualidad, algunos organismos de la administración pública nacional tienen sus cartas vigentes.²

En mayo de 1997, **India** adoptó el *Action Plan for Effective and Responsive Government*, donde se instaba a las agencias públicas, tanto a nivel federal como estatal, a publicar su propia carta de servicios. Estas debían contener estándares de servicios, plazos razonables en los que se puede esperar que el servicio sea prestado, mecanismos de quejas y compensaciones, y un control independiente, donde se implicará a ciudadanos y grupos de interés (Sharma y Agnihotri, 2001). Hasta abril de 2008, los distintos niveles y agencias gubernamentales habían elaborado más de 700 cartas de servicios (IIPA, 2008).

Filipinas puso en marcha, en 2007, una legislación que pretendía mejorar la prestación de servicios, reducir las ineficiencias y tratar de evitar la corrupción (*Anti-Red Tape Act of 2007*). Uno de los principales elementos de esta reforma fue la implantación de cartas de servicios para todos aquellos servicios con contacto directo con los ciudadanos, tanto a nivel nacional como local. No obstante, con anterioridad a esta reforma, entre los años 2001 y 2007, ciudades como Naga, Marikina o Bacolod, entre otras, ya habían adoptado esta herramienta (Saguin, 2013).

En 2008, una nueva normativa definió la información que debía recogerse en las cartas de servicios: visión y misión, identificación de

² <https://www.argentina.gob.ar/modernizacion/cartacompromiso>.

los servicios ofrecidos, los pasos para obtener los servicios, la persona responsable de cada carta, el tiempo máximo en el que se completa el servicio, la documentación necesaria que debe aportar el usuario, el retraso probable en caso de circunstancias imprevistas, las tasas, el sistema de quejas y los datos de contacto (Gobierno de Filipinas, 2008).

Hong Kong introdujo sus *Performance Pledges* en 1992, siguiendo, como muchos países, el modelo británico. Estas cartas debían mostrar estándares de servicios de una forma clara y sencilla, y establecer el derecho a reclamar y a recibir una respuesta. Además, debían incluir un control de los logros alcanzados. De acuerdo con Cheung (2005), esta medida sirvió para fortalecer la autonomía de gestión y despolitizar algunos servicios.

En **Sudáfrica**, las cartas de servicio (*Batho Pele*) fueron introducidas por primera vez en 1997 por el gobierno de Mandela (IIPA, 2008). Esta iniciativa, cuyo nombre significa *Gente Primero*, se basa en ocho principios: cortesía, eficacia y eficiencia, consulta, acceso, derecho a la información, estándares de servicios, apertura y transparencia, y compensación³.

En **Ghana**, la *New Citizen's Charter* se introdujo en 2007 con el objetivo de mejorar la imagen del gobierno ante los ciudadanos. La carta de servicios consistía en un breve documento público que proporcionaba información, a los grupos de interés, sobre los servicios y funciones del gobierno o agencias gubernamentales, de forma que éstos pudieran valorar la eficiencia en la prestación de los mismos (IIPA, 2008).

El panorama internacional sugiere que la mejora de los servicios públicos y la implicación de los ciudadanos en las estrategias de mejora es una preocupación a nivel mundial. Aunque pueden encontrarse muchos puntos en común en las cartas de servicios de los distintos países, también es posible constatar la existencia de diferencias en la filosofía subyacente, el proceso de implantación y en los resultados. Tras lo que parece un instrumento de mejora de la gestión pública, cuya aplicación puede parecer neutra y lineal, existen una compleja mezcla de diferentes ideas, filosofías y prácticas.

Tal vez, la rápida y amplia difusión de las cartas de servicios se debe a que no requiere cambios estructurales significativos y proyectan una imagen de modernización a corto plazo (Torres, 2005).

³ <http://www.dpsa.gov.za/documents/Abridged%20BP%20programme%20July2014.pdf>.

Como señala Pollitt (2001), los actores institucionales obtienen beneficios simplemente con el anuncio de reformas, incluso si éstas no están siendo implementadas de forma efectiva, o únicamente suponen ligeras mejoras.

Sin embargo, a pesar de la convergencia en el nivel retórico de la iniciativa (Nikos, 2001), del marco común y de la influencia del modelo británico, las diferencias en los entornos políticos, sociales, económico o culturales condicionan su adaptación y posterior desarrollo (McGuire, 2001; Clark, 2000; Haque, 2005; Torres 2006).

Drewry (2005) señala que, aunque la lista de países que han introducido carta de servicios es larga, no sólo los contenidos varían de una iniciativa a otra, sino también los motivos. En algunos países la motivación más importante es la mejora de la gestión, no sólo a través de los compromisos de calidad que incorporan, sino en algunos casos a través de su utilización como instrumentos alternativos al mercado al tratar de introducir la competencia en la prestación de servicios. En otros casos, la adopción de este instrumento busca justificar las actuaciones gubernamentales; mientras que en otros países, la principal fuerza que ha llevado a la puesta en marcha estas iniciativas es la presión de entidades no gubernamentales de ayuda internacional. En algunos países en vías de desarrollo, como Filipinas, Sudáfrica, Ghana, India etc., esta iniciativa, además de la mejora de la calidad y la orientación al usuario, también tiene como objetivos disminuir la corrupción y mejorar la confianza en el gobierno.

6. LAS CARTAS DE SERVICIO EN ESPAÑA

Las cartas de servicio en España se integran dentro de un conjunto de acciones, iniciadas por el Ministerio de Administraciones Públicas, para la mejora de la calidad en la Administración, y que condujeron a la aprobación del *RD 1259/1999, de 16 de julio por el que se regulan las Cartas de Servicios y los premios de calidad en la Administración General del Estado*. Bajo el amparo de esta norma que, de acuerdo con su exposición de motivos, pretendía situar al ciudadano en el centro de sus decisiones, se desplegó un plan de calidad con el objetivo de traducir las expectativas ciudadanas en mejoras de los servicios, por medio del suministro de información sobre la naturaleza, contenido, características y formas de prestación de los mismos, sobre sus estándares y sobre los sistemas de participación seguimiento y actualización de compromisos.

Tras un periodo de aplicación, la evolución de los organismos de la Administración General del Estado, tanto en su funcionamiento interno, como en su relación con los usuarios de los servicios, los cambios sociales y culturales, así como los conocimientos adquiridos, justificaron la oportunidad de profundizar en las medidas ya implantadas y de abordar otras nuevas desde una perspectiva integral. Con ese objetivo, se aprobó el *RD 951/2005 de 29 de julio por el que se establece el marco general para la mejora de la calidad en la Administración General del Estado*, que integra de forma coordinada y sinérgica, además del programa de cartas de servicios, otros programas básicos que pretenden la mejora continua de los servicios: el programa de análisis de la demanda y de evaluación de la satisfacción los usuarios de los servicios, el de quejas y sugerencias, el de evaluación de la calidad de las organizaciones, el de reconocimiento y el programa del observatorio de la calidad de los servicios públicos.

El Programa de Cartas de Servicios, incluido en el *RD 951/2005*, detalla el significado, alcance, contenido y estructura de las cartas de servicios para los organismos y entidades de la Administración General del Estado. Este Programa también contempla la posibilidad de certificación de las cartas de servicios, por parte de la Agencia de Evaluación, lo que supone un reconocimiento de la calidad de las citadas cartas, en la medida en la que muestra el compromiso de las organizaciones con la mejora de los servicios prestados y con el aumento de la satisfacción de los ciudadanos y usuarios de los mismos.

De acuerdo con Olías de Lima (2003), con la introducción de las cartas de servicios a nivel central se perseguían, fundamentalmente, tres objetivos: la legitimidad democrática, a través de la difusión de información y la responsabilidad por los servicios financiados con recursos públicos; fijar los derechos de los ciudadanos y sus garantías, haciendo efectiva la influencia de éstos en los contenidos de los servicios públicos; y consolidar sistemas de evaluación de los servicios públicos.

La normativa aprobada para la Administración General del Estado no es de aplicación obligatoria, ni en el ámbito autonómico, ni en el local. Sin embargo, como señala Torres (2006), las iniciativas que adopta el gobierno central en España suelen ser rápidamente imitadas por las entidades regionales y locales, siguiendo, de acuerdo con Vela (2014), un modelo descendente. Y así, pese a no tener carácter obligatorio, las cartas de servicios se han extendido por todos los niveles de la administración.

En el ámbito local, la FEMP ha promovido la elaboración de cartas de servicios mediante la publicación de guías que orienten a las entidades locales en la puesta en marcha de esta herramienta, como la *Guía IV: Elaboración de una Carta de Servicios* (FEMP, 2011). Sin embargo, a pesar de los esfuerzos por potenciar esta iniciativa, el estudio comparativo de cartas de servicios realizado por Montesinos y Brusca (2007) señalaba dos problemas de las cartas de servicios a nivel local: no contienen objetivos claros, sino que muchas veces son únicamente buenas intenciones, y tampoco existe suficiente información sobre el logro de los objetivos para poder valorar las mejoras alcanzadas.

La administración pública española es consciente de que la implementación de las políticas públicas requiere de la cooperación intergubernamental e interadministrativa, y por lo tanto, de desarrollar una gobernanza multinivel en el que se establezcan elementos de coordinación y de generación de sinergias. Por ello, en octubre de 2005 se puso en marcha la Red Interadministrativa de Calidad de los Servicios Públicos, liderada por la Agencia Estatal de Evaluación de los Servicios Públicos (AEVAL). Fruto de la actividad de esta red es la elaboración, en 2009, de una Carta de Compromisos que tiene como finalidad potenciar el aprendizaje mutuo entre las administraciones públicas, estableciendo un enfoque común para el desarrollo de la calidad en la gestión, en los tres niveles de gobierno (nacional, autonómico y local).

Esta Carta de Compromisos no tiene carácter obligatorio, sino que como señala AEVAL (2011:8), *«pretende constituir una reflexión que, partiendo de los principios de la Gobernanza Europea (apertura, responsabilidad, eficacia, participación y coherencia), así como de unos valores, objetivos y estrategias propios de una gestión pública de calidad, compartidos por todas las administraciones españolas, ofrezca un conjunto de compromisos concretos, por parte de todas ellas, que puedan erigirse en el marco común de referencia para guiar sus actuaciones»*.

Los compromisos contenidos en esta Carta común se estructuran en cinco apartados (AEVAL, 2009):

- 1) Compromisos con el servicio a la ciudadanía.
- 2) Orientación a objetivos y resultados.
- 3) Transparencia y ética pública.
- 4) Coordinación y cooperación.
- 5) Responsabilidad y uso racional de los recursos públicos.

Para concretar estos contenidos, se establece un decálogo de iniciativas que adoptan la consideración de compromisos, y cuyo punto número 8, es la elaboración de cartas de servicios.

Con posterioridad a su publicación, tanto AEVAL en 2011, como la FEMP en 2014, han publicado sendas guías que contemplan la metodología para la valoración del seguimiento de estos compromisos por parte de las entidades que hayan acordado adoptar esta carta.

Las cartas de servicios son, por tanto, uno de los instrumentos de mejora de la calidad más consolidado a lo largo del tiempo en las administraciones públicas españolas. Sin embargo, aunque están presentes en la Administración del Estado⁴, en el 94% de las entidades autonómicas y en centenares de organismos dentro del sector público español, en su mayoría, no se integran en sistemas organizados de cartas que respondan a actuaciones enmarcadas en una estrategia global (AEVAL, 2015). Por ello, la Red Interadministrativa de Calidad de los Servicios Públicos consideró conveniente someter a revisión esta herramienta. Resultado de esta revisión ha sido la publicación del *Marco Común sobre Cartas de Servicio en las Administraciones Públicas Españolas* (AEVAL, 2015). Este documento pretende:

- Proporcionar una orientación a las entidades públicas a la hora de establecer sistemas de gestión de cartas de servicios.
- Permitir un lenguaje común y la comparación de los actuales sistemas de gestión de cartas de servicios existentes en las diferentes administraciones públicas.
- Difundir el desarrollo de este instrumento de mejora de la calidad de los servicios públicos.

6.1. Las cartas de servicios en los grandes municipios españoles

Un reciente estudio sobre la implantación de cartas de servicios a nivel local, ha realizado una revisión de las páginas web de una muestra de 108 municipios españoles, donde se incluyen aquellos con una población igual o superior a 75.000 habitantes incluyendo, además las capitales de provincia o de Comunidad Autónoma, aunque su población sea inferior a esa cifra (Gimeno-Ruiz, 2015).

⁴ http://administracion.gob.es/pag_Home/espanaAdmon/reformaAdmon/calidad/Cartas_servicios.html.

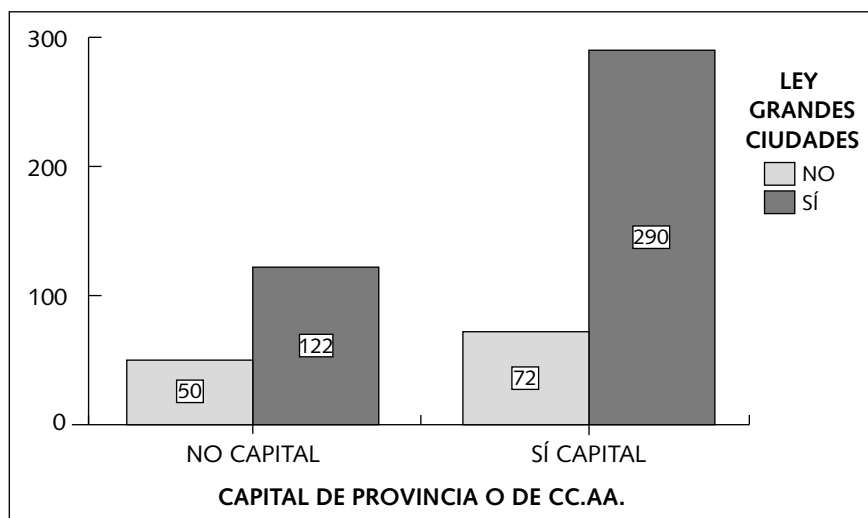
El estudio localizó 534 cartas, publicadas en las páginas web de 73 ayuntamientos de los 108 analizados (67,6%). El 75,8% de las cartas se concentra en 20 municipios, mientras que el otro 24,2% se encuentra repartido en los 53 restantes. Más de la mitad de los municipios tiene menos de 5 cartas; y 26 municipios sólo publican en la web una carta de servicios.

Son Madrid y Melilla los municipios que divulgan un mayor número de cartas, seguidas de Alicante y Zaragoza con más de 35 cartas. Valencia con 22, Getafe con 20, Pamplona con 10 o Salamanca con 13 están en lugar intermedio.

El gráfico 1 presenta, en valores absolutos, la distribución de las cartas de servicios, atendiendo a los criterios: Ley de Grandes Ciudades y capitalidad.

La mayor parte de las cartas de servicios se encuentran en municipios que son capitales de provincia o de Comunidad Autónoma, y entre los acogidos a la Ley de Grandes Ciudades. Así, 412 cartas (77,54%) pertenecen a municipios sujetos a la Ley 57/2003 de modernización del gobierno local (o Ley de Grandes Ciudades). Porcentaje similar se alcanza atendiendo al criterio de capitalidad, donde 67,79% de las cartas (362) pertenecen a municipios que son capital de provincia o de Comunidad Autónoma.

GRÁFICO I.
DISTRIBUCIÓN EN FUNCIÓN DE LA CAPITALIDAD
Y LA LEY DE GRANDES CIUDADES



El reparto de las cartas de servicios entre Comunidades Autónomas (CC.AA.) y municipios se muestra en el gráfico 2 y en el anexo 1.

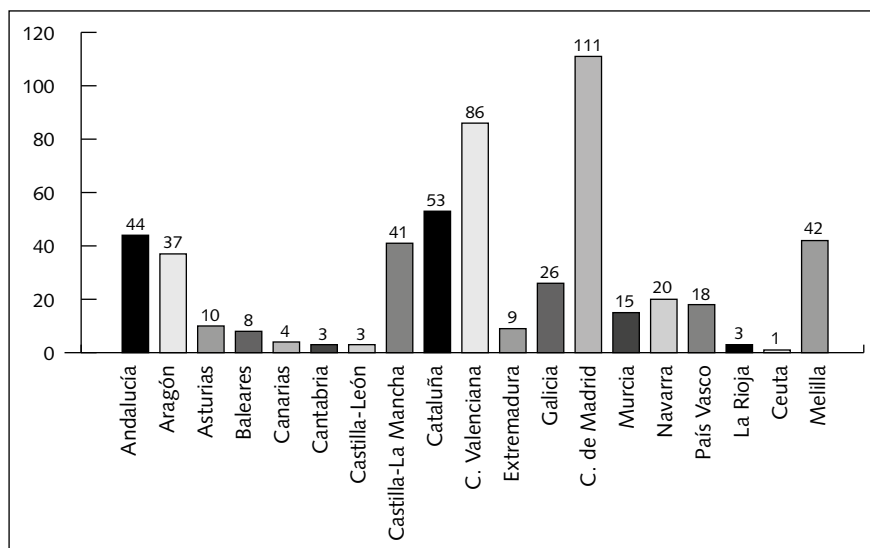
Por CC.AA., destaca la Comunidad de Madrid con 111 cartas, de las cuales, 50 pertenecen al municipio de Madrid. No obstante, varios municipios de esta comunidad se encuentran entre los que más han apostado por esta herramienta.

Madrid representa un caso particular dentro de los municipios estudiados, tanto por la población, como por su condición de capital. Sus cartas de servicios, además de ser numerosas y abarcar una amplia tipología de servicios, presentan un alto grado de desarrollo.

En segundo lugar nos encontramos la Comunidad Valenciana con 86 cartas, de las cuales 22 son del municipio de Valencia y 38 de Alicante. Le siguen Cataluña, Andalucía y Castilla la Mancha con 53, 44 y 41 cartas respectivamente. Resulta significativo el caso de Cataluña, pues a diferencia de otras CC.AA., donde la capital suele ser la que aglutina mayor número de cartas de servicios, la capital Barcelona, sólo tiene accesibles en la web 2 cartas.

También es interesante resaltar el caso de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla, donde, mientras Melilla presenta 42 cartas accesibles en su página web, Ceuta sólo tiene 1 carta disponible.

GRÁFICO 2.
CARTA DE SERVICIOS. DETALLE POR CC.AA.



Por áreas de gasto, son los servicios del área de gastos en bienes de carácter preferente y la de servicios públicos básicos, las que, en términos generales, mayor número de cartas aglutinan en gran parte de las CC.AA. En el caso de la Comunidad de Madrid, un 28% de las cartas están dedicadas a bienes de carácter preferente como: sanidad, bibliotecas, deportes, educación u ocio. En el caso de la Comunidad Valenciana, por el contrario, es la de servicios públicos básicos, con un 32%, la que parece concentrar mayores esfuerzos de divulgación, especialmente, el servicio de playas.

En ámbito municipal (anexo 1), si nos fijamos en las áreas de servicio que cubren los municipios con sus cartas, observamos que, los 15 primeros municipios con mayor número de cartas cubren prácticamente todas las áreas, sí bien este reparto no es equitativo. Así por ejemplo, Alicante dedica el 42% de sus cartas a bienes de carácter general y sólo tiene una carta dedicada al área de protección y promoción social. Precisamente es en esta última área, donde Valencia concentra prácticamente todas sus cartas, mientras que este municipio no publica ninguna carta en el área de actuaciones de carácter general.

Leganés con 21 cartas y Hospitalet de Llobregat con 15, centran su atención en el área de bienes de carácter preferente.

Destacan los casos de Orihuela y Torrevieja, que concentran todas sus cartas en el área de servicios públicos básicos, y concretamente, en el servicio de playas. También Cádiz dedica dos de sus tres cartas a este servicio.

Los municipios que sólo publican una carta, mayoritariamente, se han centrado en el área de servicios públicos básicos, seguida de las áreas de actuaciones económicas, de actuaciones de carácter general y de servicios de protección y promoción social. De estos municipios, sólo Vélez-Málaga y Segovia han dedicado su carta al área de bienes de carácter preferente.

7. CONCLUSIONES

Las entidades públicas se enfrentan hoy en día a un entorno de creciente complejidad, donde la interacción de los distintos grupos de interés en el diseño e implementación de las políticas públicas es cada vez más necesario para que estas resulten efectivas. Además, acusan la pérdida de confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas, así como una mayor demanda de más y mejores servicios a los que deben atender con unos recursos escasos de una forma económica y socialmente sostenible.

Ante este panorama, las entidades públicas deben aumentar sus esfuerzos por transmitir de una forma sencilla y comprensible de qué forma están gestionando los fondos públicos así como el valor que aportan a la sociedad. Esta necesidad de mejorar la transparencia y la responsabilidad supone que los modelos convencionales de información, centrados principalmente en información financiera y presupuestaria resulten insuficientes para satisfacer las necesidades de los distintos grupos de interés.

El creciente interés de los últimos años por los informes integrados recoge esa preocupación por satisfacer las demandas de información adicional acerca de estrategias, uso de recursos sostenibilidad y capacidad de crear valor, tanto en el medio como en el largo plazo, al ofrecer una visión más completa de las organizaciones.

En este trabajo presentamos las cartas de servicios como instrumentos que pueden ser de utilidad como medios de información, no solo ante los objetivos y principios que plantea la información integrada, sino también como herramienta que puede favorecer criterios de la transparencia, responsabilidad y participación que exigen los nuevos modelos de gobernanza pública.

Las cartas de servicios son documentos que, al contener información sobre objetivos y compromisos de calidad, hacen explícita la responsabilidad que los gestores públicos asumen ante los grupos e interés, y especialmente con los ciudadanos, por lo que pueden constituir un proceso de continua discusión, colaboración y compromiso entre estos colectivos y la entidad prestadora del servicio. En ese sentido, son coherentes con lo que plantea no sólo el marco internacional la información integrada, sino también con el IPSASB.

La difusión internacional de las cartas de servicios desde su origen a principios 90 es amplia, y aunque pueden encontrarse muchos puntos en común en las iniciativas de los distintos países que las han puesto en marcha, también es posible constatar la existencia de diferencias en la filosofía subyacente, el proceso de implantación y en los resultados.

Las entidades públicas españolas parecen haber apostado por esta herramienta, aunque sin que exista un marco general y uniforme en todos los niveles de la administración que permita un desarrollo coordinado. Así pues, a nivel municipal existe nivel de implantación desigual. A pesar de que municipios como Madrid, Melilla, Bilbao o Pamplona parecen haber avanzado en su adaptación y difusión, la mayoría de los municipios no ha desarrollado todas las capacidades y utilida-

des de esta herramienta. El diferente nivel de implantación de las cartas de servicios entre municipios, incluso dentro de una misma CC. AA., nos lleva a afirmar que es necesaria la colaboración entre las administraciones públicas para alcanzar cada uno de los retos que plantea la implementación satisfactoria de las cartas de servicios.

En nuestra opinión, los fundamentos y objetivos que persiguen las cartas de servicios, hacen de ellas un modelo de información útil que puede completar los estados financieros tradicionales, mejorando la transparencia y la asignación de responsabilidades de las entidades públicas. Es por ello, que resulta necesario avanzar en su implantación y desarrollo. Finalmente, y dada la orientación al ciudadano que debe caracterizar las cartas de servicios, es necesario dotarlas de mayor publicidad. Resulta fundamental para el éxito de iniciativas, como las cartas de servicios, que los ciudadanos, no sólo tengan conocimiento de su existencia, sino sobre todo, de su función y utilidad.

8. BIBLIOGRAFÍA

- AEVAL (2009): *Carta de Compromisos con la Calidad de las Administraciones Públicas Españolas*. Ministerio de la presidencia.
- AEVAL (2011): *Carta de Compromisos con la Calidad de las Administraciones Públicas Españolas. Guía de Evaluación*. Ministerio de política Territorial y Administración Pública.
- AEVAL (2015): *Marco común sobre cartas de servicios en las administraciones públicas españolas*. Ministerio de Hacienda y Administraciones públicas.
- ALMQVIST, R., GROSSI, G., VAN HELDEN, G.J., y REICHARD, C. (2013): «Public sector governance and accountability». *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 7, n.º 24, pp. 479-487.
- AMMONS, D. N., y RIVENBARK, W.C. (2008): «Factors influencing the use of performance data to improve municipal services: Evidence from the North Carolina benchmarking project». *Public Administration Review*, vol. 68, n.º 2, pp. 304-318.
- AYUNTAMIENTO DE MADRID (2007): *Metodología de Elaboración e Implantación de las Cartas de Servicios en el Ayuntamiento de Madrid*. Dirección General de Calidad y Atención al Ciudadano. Área de Gobierno de Hacienda y Administración Pública.
- BOVAIRD, T. y LÖFFLER, E. (2002): «Moving from excellence models of local service delivery to benchmarking good local governance». *International Review of Administrative Sciences*. vol. 68, n.º 1, pp. 9-24.

- BOVENS, M. (2005): «Public Accountability». Incluido in *The Oxford handbook of Public Management*. Oxford University Press, pp. 182-209.
- BOVENS, M. (2007): «Analysing and assessing accountability: A conceptual framework». *European Law Journal*, vol. 13, n.º 4, pp. 447-468.
- BOVENS, M. (2010): «Two concepts of accountability: accountability as virtue and as a mechanism». *Western European Politics*, vol. 33, n.º 5, pp. 946-967.
- BRUSCA, I. y MONTESINOS, V. (2006): «Are citizen significant users of government financial information?» *Public Money and Management*, vol. 26, n.º 4, pp. 205-209.
- BYNOE, I. (1996): *Beyond The Citizen's Charter*. Institute for Public Policy Research.
- CALABRÒ, A., TORCHIA, M., y RANALLI, F. (2013): «Ownership and control in local public utilities: the Italian case». *Journal of Management y Governance*, vol. 17, n.º 4, pp. 835-862.
- CARSTENS, A (2005): «The role of Transparency and Accountability for Economic Development in Resource-rich Countries». Regional Workshop on Transparency and Accountability in *Resource Management in CEMAC Countries*. Malabo, Guinea Ecuatorial. IMF. <http://www.imf.org/external/np/speeches/2005/012705.htm>. Consulta febrero 2014.
- CARTY, W. (2004): «Citizen's Charters. A comparative global survey». The official launch of the Mexican Citizen's Charter Initiative, Mexico. <http://www.innovations.harvard.edu/sites/default/files/81721.pdf>.
- CERRILLO MARTÍNEZ, A. (2005): «La Gobernanza hoy: Introducción». Incluido en *La Gobernanza Hoy: 10 Textos de Referencia*. Instituto Nacional de Administración Pública. Estudios Goberna, pp. 11-35.
- CIPFA (2016): *Integrated Thinking and Reporting. Focusing on value creation in the public sector. An introduction for leaders*. The Chartered Institute of Public Finance & Accountancy and International Integrated Reporting Council. www.integratedreporting.org.
- CGG (2008): *Citizen's Charter- A Handbook*. Centre of Good Governance. Centre of Good Governance. Consulta 30 de abril, 2014. <http://www.cgg.gov.in/publicationdownloads2a/Citizen%20Charter%20Handbook.pdf>.

- CHEUNG, A.B. (2005): «What's in a pamphlet? Shortfalls and paradoxical flaws in Hong Kong's performance pledges». *Public Management Review*, vol. 7, n.º 3, pp. 341-366.
- CLARK, D. (2000): «Citizens, charters and public service reform in France and Britain». *Government and Opposition*, vol. 35, n.º 2, pp. 152-169.
- CLIFTON, J., COMÍN, F. y FUENTES, D. (2005): «Empowering Europe's citizens'?. *Public Management Review*, vol. 7, n.º 3, pp. 417-443.
- CRESPO GONZÁLEZ, J. y CRIADO J.I. (2005): «Evaluando la calidad de la Implantación de la calidad en las Administraciones Públicas. Las cartas de servicios en la Comunidad de Madrid». Ponencia presentada al *VII Congreso Español de Ciencia Política y de la Administración: Democracia y Buen Gobierno*, pp. 17-29.
- DARPG (2015): *The Citizens' Charter: Indian Experience*. Department of Administrative Reforms and Public Grievance. *Gobierno de la India*. <http://darpn.gov.in/ArticleContent.aspx?category=184>. Consulta 4 de mayo 2015.
- DREWRY, G. (2005): «Citizen's Charters. Service quality chameleons». *Public Management Review*, vol. 7, n.º 3, pp. 321-340.
- EUPAN (2008a): *Seven Steps to a Citizen Charter with Service Standards. Implementation Plan for Governmental Organizations European Public Administration Network*.
- EUPAN (2008b): *Quality Management in Public Administrations of EU Member States. Comparative Analysis. European Public Administration Network*.
- FABER, F. (2009): «The role of citizen charters in provoking a customer-driven delivery of public services in the framework of an effective incentive system. The importance of participation by customers/citizens». Paper presentado al *Workshop Renewing democratic participation*. The Netherlands. April.
- FALCONER, P. K., y ROSS, K. (1999): «Citizen's charters and public service provision: lessons from the UK experience. *International Review of Administrative Sciences*, vol. 65, n.º 3, pp. 339-351.
- FEMP (2011): *Elaboración y gestión de una carta de servicios en la Administración Local*. Federación Española de Municipios y Provincias y Grupo Galgano.

- FEMP (2014): *Guía para la Aplicación de la Metodología de Evaluación de la Carta de Compromisos en las Administraciones Locales*. Grupo de trabajo de la Comisión de participación ciudadana, modernización y calidad.
- FLEDDERUS, J., BRANDSEN, T., y HONINGH, M.E. (2015): «User co-production of public service delivery: An uncertainty approach». *Public Policy and Administration*, vol. 30, n.º 2, pp. 145-164.
- FUNDACIÓN CETMO (2006): *Manual de apoyo a la implantación de la gestión de la calidad según la norma UNE-EN 13816*. Capítulo III: Elaboración del Manual de características básicas del servicio y la Carta de servicio. Ministerio de Fomento.
- GAVENTA, J., y MCGEE, R. (2013): «The impact of transparency and accountability initiatives». *Development Policy Review*, vol. 31, n.º (s1), pp. s3-s28.
- GIMENO-RUIZ, A. (2015): *Las Cartas de Servicio en las Web Municipales como instrumento de Información al Ciudadano*. Tesis Doctoral. Valencia.
- GOBIERNO DE FILIPINAS (2008): *Implementing rules and regulations Republic Act No. 9485 (Anti-Red Tape Act of 2007)*. <http://excell.csc.gov.ph/cscweb/RA9485.html>. Consulta mayo 2015.
- GRAHAM, J., AMOS, B. and PLUMPTRE, T. (2003): «Principles for Good Governance in the 21st Century». *Policy Brief n.º 15*. Institute On Governance. Canada.
- GUYOMARCH, A. (1999): «Public service’, ‘public management’ and the ‘modernization’ of French public administration». *Public Administration*, vol. 77, n.º 1, pp. 171-193.
- HAQUE, M.S. (2005): «Limits of the Citizen’s Charter in India: the critical impacts of social exclusion». *Public Management Review*, vol. 7, n.º 3, pp. 391-416.
- HALLER, A., & VAN STADEN, C. (2014). The value added statement—an appropriate instrument for Integrated Reporting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(7), 1190-1216.
- HARRISON, T.M., y SAYOGO, D.S. (2014): «Transparency, participation, and accountability practices in open government: A comparative study». *Government Information Quarterly*, vol. 31, n.º 4, pp. 513-525.
- HMSO (1991): *The Citizen’s Charter. Raising the Standard*. Cm 1599. Her Majesty Stationery Office. London.

- HOUSE OF COMMONS (2014): More Complaints Please. Twelfth Report Session 2007-2009. Public Administration Select Committee. Consulta 9-3-2017. <http://www.publications.parliament.uk/pa/cm201314/cmselect/cmpubadm/229/229.pdf>.
- HOOD, C. (1991): «A public management for all seasons?» *Public Administration*, vol. 69, n.º 1, pp. 3-19.
- HOOD, C. (1995): «The New Public Management in the 1980s: variations on a Theme». *Accounting Organizations and Society*, vol. 20, n.º 2, pp. 93-109
- HOOD, C. (2010): «Accountability and transparency: siamese twins, matching parts, awkward couple». *West European Politics*, vol. 33, n.º 5, pp. 989-1009.
- HUQUE, A.S. y AHSAN, A.H.M. (2015): «Citizen's Charter in Local Government; An Experiment in Bangladesh». Paper prepared for presentation at the *International Research Society for Public Management Conference*.
- IFAC (2014): *International Framework: Good Governance in the Public Sector*. Supplement. International Federation of Accountants y The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy.
- IIPA (2008): *Citizen's Charters in India. Formulation, Implementation and Evaluation* Department of Administrative Reforms and Public Grievances. Indian Institute of Public Administration. Government of India.
- INTERNATIONAL INTEGRATED REPORTING COUNCIL (2013): The international (IR) Framework. <http://integratedreporting.org/>
- IPSASB (2014): *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*. International Public Sector Accounting Standards Boards Final. International Federation of Accountants. Octubre.
- IPSASB (2015): *Reporting Service Performance. Final Pronouncement*. International Public Sector Accounting Standard Board. International Federation of Accountants. Marzo.
- JAMES, S., MURPHY, K., y REINHART, M. (2005): «The Citizen's Charter: how such initiatives might be more effective». *Public policy and administration*, vol. 20, n.º 2, pp. 1-18.
- JUSTICE, J. B., MELITSKI, J., & SMITH, D.L. (2006): E-Government as an instrument of fiscal accountability and responsiveness do

- the best practitioners employ the best practices?» *The American Review of Public Administration*, vol. 36, n.º 3, pp. 301-322.
- KLIJN, E-H. (2005). «Networks and Inter-International management. Challenging, steering evaluation, and the role of public actors in public management». Incluido in *The Oxford handbook of Public Management*. Oxford University Press, pp. 257-281.
- LINDERS, D. (2012): «From e-government to we-government: Defining a typology for citizen coproduction in the age of social media. *Government Information Quarterly*, vol. 29, n.º 4, pp. 446-454.
- LÖFFLER, E. (2009): «Public Governance in a network society». Included in *Public Management and Governance* Edited by Bovaird and Löffler. Second edition Routledge, pp. 215-232.
- LÖFFLER, E., PARRADO, S. y ZMESKAL, T. (2007): Improving customer orientation through Service Charters. Handbook for improving quality of public services. OCDE/Ministry of Interior of the Czech Republic/Governance International. <http://www.sig-maweb.org/publications/38370028.pdf>.
- MAP (2006): *Guía para la Gestión de Quejas y Sugerencias*. Colección Evaluación y Calidad. Ministerio de Administraciones Públicas.
- MARTIN, S. (2009): «Engaging with citizens and other stakeholders». Included in *Public Management and Governance* Edited by Bovaird and Löffler. Second edition Routledge, pp. 279-296.
- MCGUIRE, L. (2001): «Service Charters-global convergence or national divergence? A comparison of initiatives in Australia, the United Kingdom and the United States». *Public Management Review*, vol. 3, n.º 4, pp. 493-524.
- 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*, vol. 24, n.º 1, pp. 165-185.
- MEIJER, A.J., CURTIN, D., y HILLEBRANDT, M. (2012): «Open government: connecting vision and voice». *International Review of Administrative Sciences*, vol. 78, n.º 1, pp. 10-29.
- MESSNER, M. (2009): «The limits of Accountability». *Accounting, Organizations and Society*, vol. 34, pp. 918-938.
- MINISTRY OF ESTABLISHMENT (2010): *Towards Pro-People Service Delivery: Citizen's Charter: a Manual*. Civil Service Change Management Programme. Dhaka. Bangladesh.

- MONTESINOS, V., y BRUSCA, I. (2007): «Local Government Service Charters: an International Overview». In *11th Biennial Comparative International Governmental Accounting Research Conference, Implementing Reforms in Public Sector Accounting (CIGAR): Problems, Changes and Results*.
- MUSSARI, R. (1998): «The citizen's charter: opportunity for NPM implementation in Italian health service». Paper presentado en *International Public Management Network Conference on Democratic Accountability and the New Public Management, Atkinson Graduate School of Management, Willamette University, Oregon*.
- NIKOS, M. (2001): «Trends of administrative reform in Europe: towards administrative convergence?» *International Public Management Review*, vol. 2, n.º 2, pp. 39-53.
- OCDE (1995): *Governance in Transition. Public Management Reforms in OECD countries*. Organization for Economic Cooperation and Development. Paris.
- OHEMENG, F.L.K. (2010): «The new Charter System in Ghana: the 'holy grail of public service delivery?». *International Review of Administrative Sciences*, vol. 76, n.º 1, pp. 115-136.
- OLÍAS DE LIMA, B. (2003): «La Mejora de los Servicios Públicos y la Revisión de las Relaciones entre la Administración y el Ciudadano: las Cartas de Servicios». *Reforma y Democracia*, vol. 25, pp. 1-17.
- OSBORNE, D. y GAEBLER, T. (1992): *Reinventing Government. How the entrepreneurial spirit is transforming the public sector*. Addison-Wesley Publishing Company. Reading M.A.
- OSBORNE, S.P. (2010): «Delivering public services: time for a new theory?» *Public Management Review*, vol. 12, n.º 1, pp. 1-10.
- OSBORNE, S.P., RADNOR, Z., y NASI, G. (2013). «A new theory for public service management? Toward a (public) service-dominant approach». *The American Review of Public Administration*, vol. 43, n.º 2, pp. 135-158.
- OSBORNE, S.P., y STROKOSCH, K. (2013): «It takes two to tango? Understanding the Co-production of public services by integrating the services management and public administration perspectives». *British Journal of Management*, vol. 24, n.º (S1), pp. S31-S47.
- POLLITT, C. (2001). «Clarifying convergence. Striking similarities and durable differences in public management reform». *Public management review*, vol. 3, n.º 4, pp. 471-492.

- POLLITT, C. y BOUCKAERT, G. (2004): *Public Management Reform. A comparative analysis*. Second edition. Oxford University Press.
- POLLITT, C. y BOUCKAERT, G. (2011): *Public Management Reform. A comparative analysis: New Public Management, Governance and Neo-Weberian State*. Tercera Edición. Oxford University Press.
- POST, D. y AGARWAL, S. (2011): *Citizen charters: enhancing service delivery through accountability*. Social Development how to series. Washington, DC: World Bank. <http://documents.worldbank.org/curated/en/2011/08/14875152/citizen-charters-enhancing-service-delivery-through-accountability>. Consulta 9 de marzo 2017.
- Real Decreto 1259/1999 de 16 de julio, por los que se regulan las Cartas de Servicio y premios de calidad en la Administración General del Estado.
- Real Decreto 951/2005, de 29 de julio, por el que se establece el marco general para la mejora de la calidad en la Administración General del Estado.
- SANGER, M.B. (2008): «From measurement to management: Breaking through the barriers to state and local performance». *Public Administration Review*, vol. 68, n.º s1, pp. S70-S85.
- SAGUIN, K. (2013): «Critical Challenges in Implementing the Citizen's Charter Initiative: Insights from Selected Local Government Units». *Philippine Journal of Public Administration*, vol. 57, n.º 1, pp. 30-57.
- SALITERER, I., y KORAC, S. (2013): «Performance information use by politicians and public managers for internal control and external accountability purposes». *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 24, n.º 7, pp. 502-517.
- SCHIAVO, L.L. (2000): «Quality standards in the public sector: Differences between Italy and the UK in the citizen's charter initiative». *Public Administration*, vol. 78, n.º 3, pp. 679-698.
- SHAOUL, J., STAFFORD, A., y STAPLETON, P. (2012): «Accountability and corporate governance of public private partnerships». *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 23, n.º 3, pp. 213-229.
- SHARMA, A., & AGNIHOTRI, V.K. (2001): «New Developments in Public Administration The Citizen's Charter: The Indian Experience». *International Review of Administrative Sciences*, vol. 67, n.º 4, pp. 733-739.

- TAYLOR, I. (1999): «Raising the expectation interest: New Labour and the Citizen's Charter». *Public Policy and Administration*, vol. 14, n.º 4, pp. 29-38.
- THOMASSEN, J.P., AHAUS, K., VAN DE WALLE, S., y NABITZ, U. (2014): «An implementation framework for public service charters: results of a concept mapping study». *Public Management Review*, vol. 16, n.º 4, pp. 570-589.
- TORRES, L. (2005): «Service charters: Reshaping trust in government. The case of Spain». *Public Administration Review*, vol. 65, n.º 6, pp. 687-699.
- TORRES, L. (2006): «Service charters in Spain: Transparency and citizen empowerment or government marketing?» *Public Money and Management*, vol. 26, n.º 3, pp. 159-164.
- TORRES, L. y PINA, V. (2002): «Changes in public sector delivery in the EU Countries. *Public Money and management*. vol. 22, n.º 4, pp. 41-48.
- UNESCAP (2007): *What is good governance?* United Nations Economic and Social Commission for Asia and the Pacific. Consulta 9 de marzo 2017. <http://www.unescap.org/sites/default/files/good-governance.pdf>.
- VAN DE WALLE, S., THIJS, N., y BOUCKAERT, G. (2005): «A tale of two charters: Political crisis, political realignment and administrative reform in Belgium». *Public Management Review*, vol. 7, n.º 3, pp. 367-390.
- VELA BARGUES, J.M. (2014): «La normalización de la Contabilidad de la Administración Local». Incluido en *la Nueva Contabilidad de la Administración Local. Una aproximación normativa, práctica y Conceptual*. Editorial Universitat Politècnica de València.
- VELOTTI, L., (2008): «Service Contract and Services Chart as tools of governance between local agency, enterprise and citizen». Draft paper for the Open Track: *New Forms of Territorial Governance* IRSPM Conference. Brisbane.
- WALSH, K. (1994): «Marketing and public sector management». *European Journal of Marketing*, vol. 28, n.º 3, pp. 63-71.
- YANG, K., y HOLZER, M. (2006): «The performance-trust link: Implications for performance measurement». *Public Administration Review*, vol. 66, n.º 1, pp. 114-126.

ANEXO I.

DISTRIBUCIÓN DE CARTAS POR MUNICIPIOS Y ÁREAS DE GASTO

	Servicios públicos básicos	Protección y promoción social	Bienes de carácter preferente	Actuaciones de carácter económico	Varios servicios	Actuaciones de carácter general	Total cartas	% CARTAS
Madrid	10	11	13	5	0	11	50	9,36%
Melilla	7	9	16	2	0	8	42	7,87%
Alicante	9	1	7	5	0	16	38	7,12%
Zaragoza	6	8	15	1	0	7	37	6,93%
Valencia	1	19	1	1	0	0	22	4,12%
Leganés	3	3	11	3	0	1	21	3,93%
Getafe	4	4	5	4	0	3	20	3,75%
Pamplona	5	1	7	3	0	4	20	3,75%
Sant Cugat del Vallès	4	4	4	2	0	5	19	3,56%
Lugo	5	1	5	1	1	5	18	3,37%
Valladolid	6	3	4	2	0	3	18	3,37%
Málaga	7	1	4	3	0	2	17	3,18%
Hospitalet de Llobregat	0	0	13	2	0	0	15	2,81%
Salamanca	2	3	4	1	0	3	13	2,43%
Cartagena	1	2	5	0	0	3	11	2,06%
Orihuela	11	0	0	0	0	0	11	2,06%
Bilbao	2	2	2	2	0	1	9	1,69%
Cáceres	1	1	4	0	0	2	8	1,50%
Gijón	6	0	2	0	0	0	8	1,50%
Palma de Mallorca	2	2	0	2	0	2	8	1,50%
Vigo	0	0	7	0	0	1	8	1,50%
Alcobendas	2	1	3	0	0	1	7	1,31%
Gandía	3	1	0	0	0	3	7	1,31%
Sta. Coloma de Gramenet	2	3	1	0	0	1	7	1,31%
Sevilla	3	0	0	1	0	2	6	1,12%
Burgos	1	2	1	0	0	1	5	0,94%
Mataró	1	1	1	0	0	2	5	0,94%
Roquetas de Mar	0	0	0	0	0	5	5	0,94%
Chiclana de la Frontera	2	1	1	0	0	0	4	0,75%

ANEXO I.

DISTRIBUCIÓN DE CARTAS POR MUNICIPIOS Y ÁREAS DE GASTO (continuación)

	Servicios públicos básicos	Protección y promoción social	Bienes de carácter preferente	Actuaciones de carácter económico	Varios servicios	Actuaciones de carácter general	Total cartas	% CARTAS
Granada	1	3	0	0	0	0	4	0,75%
Torreveja	4	0	0	0	0	0	4	0,75%
Vitoria-Gasteiz	0	1	0	0	0	3	4	0,75%
Cádiz	2	0	0	1	0	0	3	0,56%
Logroño	1	0	1	0	0	1	3	0,56%
Murcia	0	0	2	0	0	1	3	0,56%
Pozuelo de Alarcón	1	0	0	0	0	2	3	0,56%
Santander	1	0	0	1	1	0	3	0,56%
Torrejón de Ardoz	0	1	1	0	0	1	3	0,56%
Torrent	0	0	1	1	0	1	3	0,56%
Barcelona	0	0	0	0	0	2	2	0,37%
Donostia-San Sebastián	1	0	0	1	0	0	2	0,37%
Fuenlabrada	1	0	0	1	0	0	2	0,37%
Getxo	0	0	1	0	0	1	2	0,37%
Sabadell	0	0	0	0	0	2	2	0,37%
S. Sebastián de los Reyes	0	1	0	0	0	1	2	0,37%
Sta. Cruz de Tenerife	2	0	0	0	0	0	2	0,37%
Velez Málaga	0	0	1	0	0	1	2	0,37%
Albacete	0	1	0	0	0	0	1	0,19%
Alcorcón	0	1	0	0	0	0	1	0,19%
Almería	1	0	0	0	0	0	1	0,19%
Avilés	0	1	0	0	0	0	1	0,19%
Barakaldo	0	0	0	0	0	1	1	0,19%
Ceuta	0	1	0	0	0	0	1	0,19%
Cornella de Llobregat	0	0	0	0	0	1	1	0,19%
Coslada	0	0	0	1	0	0	1	0,19%
Cuenca	0	1	0	0	0	0	1	0,19%

ANEXO I.

DISTRIBUCIÓN DE CARTAS POR MUNICIPIOS Y ÁREAS DE GASTO (continuación)

	Servicios públicos básicos	Protección y promoción social	Bienes de carácter preferente	Actuaciones de carácter económico	Varios servicios	Actuaciones de carácter general	Total cartas	% CARTAS
Ejido	0	0	0	0	0	1	1	0,19%
Elche	0	0	0	0	0	1	1	0,19%
Guadalajara	1	0	0	0	0	0	1	0,19%
Jerez de la Frontera	0	0	0	1	0	0	1	0,19%
Las Palmas de G. Canaria	1	0	0	0	0	0	1	0,19%
León	1	0	0	0	0	0	1	0,19%
Lleida	1	0	0	0	0	0	1	0,19%
Lorca	0	0	0	0	0	1	1	0,19%
Mérida	0	0	0	1	0	0	1	0,19%
Móstoles	0	0	0	1	0	0	1	0,19%
Oviedo	1	0	0	0	0	0	1	0,19%
Palencia	0	0	0	1	0	0	1	0,19%
S. Cristóbal Laguna	1	0	0	0	0	0	1	0,19%
Segovia	0	0	1	0	0	0	1	0,19%
Terrasa	1	0	0	0	0	0	1	0,19%
Toledo	0	0	0	0	0	1	1	0,19%
Zamora	1	0	0	0	0	0	1	0,19%
Total	129	95	144	50	2	114	534	100%

Lugo y Santander publican una sola carta de servicios que recoge servicios de varias áreas de gastos. Se ha incluido en la columna varios servicios.

Auditoría de la información integrada de las entidades públicas

Rafael Pou Bell

Auditor del Tribunal de Cuentas

RESUMEN

El creciente interés por la información integrada y su aplicación a organizaciones tanto públicas como privadas, va a llevar al Tribunal de Cuentas y a los Órganos de Control Externo de las comunidades autónomas (OCEX) a plantearse el papel que van a desempeñar en el control de dicha información. Este artículo tiene por objeto analizar y proponer algunas cuestiones relativas a la fiscalización sobre la información integrada del sector público e incorporar este tema a los que se tratan en los foros de discusión sobre las nuevas actuaciones del control externo. Partiendo de la premisa de que las Instituciones de Control Externo pueden desempeñar una función de control sobre la información integrada, se analizan sus características especiales, que van a condicionar la forma en la que se desarrollen los trabajos de fiscalización, se plantean una serie de aspectos de la información integrada que pueden ser objeto de fiscalización y se hace referencia a las auditorías sobre materias no financieras que están siendo objeto de desarrollo e impulso en el seno de las organizaciones internacionales, en especial, en la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) y en la Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores de Europa (EUROSAI). Para completar esta visión general sobre el control de la información integrada, se incorpora una breve referencia a la función que, sobre esta materia, puede llevar a cabo el control interno.

PALABRAS CLAVE: auditoría, información integrada, información no financiera, objetivos desarrollo sostenible.

ABSTRACT

The increasing interest in Integrated Reporting and its application to both public and private organizations will lead Spanish Supreme Audit Institution (Tribunal de Cuentas), as well as Regional Audit Institutions (Organos de Control Externo, OCEX), to reflect on what their role when auditing integrated reports should be. This paper aims to analyze and propose some key issues in the field of the auditing of public sector integrated reports, incorporating this matter to the forums where the new courses of action for external governmental audits are discussed. Starting from the premise that the External Control Institutions can play a control function over the integrated reports, the specific features of this control -which condition the way in which the control tasks are developed- are analyzed; different aspects of integrated reports that could eventually be audited are put forward and a special reference is made to those audits over non-financial matters that are being developed and promoted by international organizations, in particular the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) and the European Organization of Supreme Audit Institutions (EUROSAI). In order to complete this overview on the control of the integrated reporting, a brief reference to the role that the incontrol can play on this matter is included.

KEYWORDS: *Audit, Integrated Reporting, Non-financial Reporting, Targets, Sustainable Development.*

1. INTRODUCCIÓN

La información integrada plantea una nueva forma de comunicar la actividad y los resultados de una organización, adaptada a unas necesidades de información cada vez más complejas, contribuyendo así a mejorar la transparencia de las organizaciones. Se genera con la aspiración de constituirse en el elemento de referencia para la toma de decisiones y, con ello, en el documento central al que podrá acudir cualquier interesado en la información de una entidad.

Las primeras aproximaciones realizadas sobre la información integrada concluyeron que para poder obtener una información completa de una entidad, es necesario acudir a una variedad de informes que versan sobre los diferentes aspectos de su actividad. De todos ellos, los de carácter financiero son los que alcanzan una mayor relevancia. Las nuevas necesidades de información se pretenden atender con un informe nuevo o bien haciendo más extenso alguno de los ya existentes. También se ha observado que, en la práctica, se están elaborando informes con la única finalidad de cumplir con las exigencias legales, sin considerarlos como una fuente de divulgación completa de sus actividades, así como informes más extensos y complejos, pero sin conexión entre ellos, lo

que dificulta la comprensión de la actuación global desarrollada por una organización.

La propuesta que efectúa la información integrada no supone la mera elaboración de un informe más o la agregación de diferentes informes, sino entender la organización de una manera integral, relacionando todas las actividades que desarrolla en el entorno concreto en las que son llevadas a cabo, con el fin de ofrecer una opinión sobre cómo genera valor la entidad y su repercusión o impacto.

La definición y el contenido de la información integrada se encuentran recogidos en el Marco Internacional de la Información Integrada¹ (en adelante, Marco <IR>), elaborado en el año 2013 por el *International Integrated Reporting Council* (IIRC). En el mismo, se define el informe integrado como una «*comunicación concisa acerca de cómo la estrategia de una organización, su gobierno corporativo, desempeño y perspectivas, en el contexto de su entorno externo, la conducen a crear valor en el corto, medio y largo plazo*». Dicho Marco <IR> se refiere a la elaboración del conocido como «informe integrado» y está dirigido principalmente a entidades del sector privado con fines de lucro; no obstante, también se puede aplicar, con las adaptaciones necesarias, al sector público y a organizaciones sin ánimo de lucro.

Para el ámbito específico del sector público, el IIRC junto con el *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* (CIPFA) y con la colaboración del Banco Mundial, elaboraron en 2016 un documento destinado a la implantación de la información integrada en el sector público². En este último sector, la información integrada resulta de especial interés, ya que existe una mayor diversidad de informes, a lo que se une que, en general, son amplios, dirigidos a una pluralidad de destinatarios y con un contenido técnico que requiere para su comprensión un cierto nivel de capacitación, circunstancias que suponen un obstáculo para su accesibilidad por parte de los ciudadanos.

Por otra parte, desde el año 2011, la Unión Europea está desarrollando un proceso de implantación de la información de carácter no financiero, fundamentalmente en el ámbito empresarial. Consecuencia de este proceso es la aprobación de la norma de referencia en esta materia, la Directiva 2014/95/UE del Parlamento

¹ *The International <IR> Framework* (disponible en español).

² *Focusing on value creation in the Public Sector* (disponible en inglés).

Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2014 (en adelante, la Directiva), por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos.

La Directiva obliga a elaborar un «estado de carácter no financiero», a partir del ejercicio 2017, a las sociedades mercantiles cuyo número medio de trabajadores empleados en el ejercicio sea superior a 500 trabajadores y que cumplan los requisitos (según los criterios de importe neto de la cifra de negocios, total activo y número medio de trabajadores) que determinen su calificación como grandes empresas, en los términos definidos por la Directiva 2013/34/UE.

Su contenido debe ser objeto de transposición a la legislación de los países miembros, existiendo en España, en el momento de redacción del presente artículo, un borrador de Anteproyecto de Ley por el que se modificará el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital y la Ley de Auditoría de Cuentas.

La importancia de la nueva vía abierta por el Marco <IR> para la divulgación y comunicación de información integrada, dado el creciente interés existente sobre la misma, permite pensar que en un futuro próximo se extenderá al conjunto o, al menos, a un número significativo de entidades, tanto privadas como públicas. De hecho, cuando se apruebe la transposición del contenido de la Directiva a la normativa nacional, las sociedades mercantiles públicas de mayor tamaño habrán de comenzar a presentar con carácter obligatorio el estado no financiero. Si esta información requerida en el ámbito empresarial se considera útil, se puede suponer que más adelante se generalizará al conjunto de las entidades del sector público, especialmente cuando desde la sociedad se demanda cada vez una mayor transparencia en la información elaborada por las entidades públicas.

Antes de comenzar con el desarrollo de los diferentes puntos que dan contenido a este trabajo, conviene aclarar que la Directiva no hace referencia a un informe integrado, sino a un estado no financiero que contiene muchos elementos coincidentes y que lo hacen compatible con el informe integrado. De esta forma, todas las consideraciones y propuestas que se realizan sobre el control y la fiscalización de la información integrada se entienden referidas también al estado no financiero regulado en la Directiva.

A este respecto, el Marco <IR> establece que el informe integrado puede ser un documento independiente o incluirse como una parte destacada y accesible de otro informe o comunicación, señalando como ejemplo, que puede aparecer al principio de una memoria o reflejarse en un informe que también incluya los estados financieros de la organización. La Directiva, por su parte, adopta el criterio general de incluir el estado no financiero en el informe de gestión de las empresas, aunque también permite a los Estados miembros eximir de la obligación de elaborar dicho estado no financiero y, en su lugar, presentar la información exigida en un informe separado, siempre que se publique conjuntamente con el informe de gestión o bien en un plazo razonable, no superior a los seis meses desde la fecha de cierre del ejercicio, y siempre que exista una referencia al mismo en el informe de gestión.

2. LA FUNCIÓN DEL CONTROL EXTERNO SOBRE LA INFORMACIÓN INTEGRADA DE LAS ENTIDADES PÚBLICAS

Son varios los argumentos que abren la puerta a la fiscalización externa de la información integrada de las entidades públicas. El primero de ellos, de carácter general, se basa en la norma ISSAI-ES 100: *Principios fundamentales de fiscalización del sector público*, que señala que la fiscalización del sector público ayuda a crear las condiciones adecuadas y a fortalecer la expectativa de que las entidades del sector público y los servidores públicos desempeñarán sus funciones de manera eficaz, eficiente y ética, y de acuerdo con las normas aplicables. La información integrada será uno de los principales elementos a tener en cuenta en el proceso de toma de decisiones de la organización y, por este motivo, debería ser uno de los documentos objeto de análisis en aquellas fiscalizaciones que pretenden evaluar la gestión de una entidad pública.

Otro de los aspectos a destacar es que las cuestiones financieras forman parte de un informe integrado, pero este, en su mayoría, estará formado por datos e información no financiera. Este contenido no representa un obstáculo en el ejercicio de fiscalizaciones y de hecho, como se indicará más adelante, en la actualidad se están realizando ya fiscalizaciones sobre información no financiera. Precisamente la Ley Orgánica 3/2015, de 30 de marzo, de control de la actividad económico-financiera de los Partidos Políticos modificó la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (LOTCu), ampliando el alcance de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas, que se referirá al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público, además de a los principios

tradicionales de legalidad, eficiencia y economía, a los de transparencia, sostenibilidad ambiental e igualdad de género. En este sentido, el resultado de la fiscalización sobre la información integrada puede contribuir a mejorar la gestión pública en lo relativo al cumplimiento de estos principios relativos a la transparencia, el medio ambiente y la igualdad efectiva entre mujeres y hombres.

Una tercera consideración se centra en que el Tribunal de Cuentas y los OCEX son agentes necesarios en el proceso de rendición de cuentas, entendido este concepto no solo como la remisión de las cuentas generales y anuales de las entidades públicas, sino en su sentido más amplio, como rendición de cuentas de la gestión y del uso de los recursos públicos. El papel de las Instituciones de Control Externo no se limita a ser simples receptoras de la información rendida, sino a su evaluación y eventual fiscalización. La información integrada será una de las herramientas que utilizarán las entidades públicas para rendir cuentas ante todos los destinatarios interesados y su fiscalización servirá para reforzar la confianza en su contenido.

Por otra parte, existe una consideración de oportunidad, ya que para contribuir a esa confianza y a la transparencia de la información integrada, es preciso un control sobre su elaboración y contenido que, en caso de no llevarse a cabo por parte del Tribunal de Cuentas o los OCEX, podría terminar siendo realizado por otros organismos o instituciones, teniendo en cuenta que el control de la actividad económico-financiera del sector público es una función reservada a instituciones públicas, en los términos establecidos en nuestro ordenamiento. En tal caso, la actuación fiscalizadora quedaría al margen de las nuevas corrientes de información demandadas por el conjunto de interesados y la sociedad en general.

Por último, hay que hacer referencia al contenido de la Directiva y del borrador de Anteproyecto de Ley para su transposición a la normativa española, que establecen que serán los auditores legales y las sociedades de auditoría quienes controlen si se ha facilitado el estado no financiero.

La Directiva ofrece la posibilidad de que los Estados miembros puedan exigir la verificación de la información incluida en el estado no financiero por parte de un prestador independiente de servicios de verificación. En relación con esta cuestión, Francisco Flores, José Luis Lizcano, María Mora y Manuel Rejón³ señalan que si

³ *El nuevo estado no financiero y su verificación obligatoria, exigidos a partir de 2017.* Revista Tribuna. Número 47. Septiembre 2016.

bien la Directiva no identifica al prestador independiente de servicios de verificación como un auditor de cuentas, tampoco quiere decir que un auditor de cuentas no deba prestarlo, si éste cuenta con la capacidad y la competencia suficiente. Estos mismos autores destacan que la experiencia y metodología de la auditoría financiera debe ser la referencia obligada de los procedimientos de auditoría a llevar a cabo sobre la información no financiera⁴.

3. CONSIDERACIONES SOBRE LA FUNCIÓN DE LA AUDITORÍA INTERNA DE LA INFORMACIÓN INTEGRADA

La auditoría de la información integrada en las entidades públicas afecta también al control interno del sector público. Tomando como referencia el modelo de control regulado en la Ley General Presupuestaria (LGP), que se reproduce en los tres niveles territoriales del sector público, el control de la actividad económico-financiera de las entidades públicas se desarrolla a través de la función interventora, el control financiero permanente y la auditoría pública.

De acuerdo con este marco normativo, el control interno se realiza sobre las cuentas y la gestión económico-financiera de las entidades públicas, siendo el contenido de la información integrada más amplio que el estrictamente financiero. Entre los objetivos tanto del control financiero permanente como de la auditoría pública se encuentra el de analizar los procedimientos de la organización y la valoración sobre el cumplimiento de los objetivos presupuestarios establecidos. Estos resultados constituyen un elemento de gran importancia que debería formar parte del contenido de la información integrada.

Otro ámbito distinto es el que se refiere a las entidades públicas donde existen unidades de control o auditores internos, principalmente en el sector empresarial, con un alcance diferente al regulado en la LGP.

En el seno de las organizaciones de profesionales del control interno de empresas, públicas y privadas, se ha planteado cuál es el alcance de su función sobre la información integrada. En concreto, el *Chartered Institute of Internal Control*, que es la organización profesional dedicada a formación, apoyo y representación de los auditores internos en el Reino Unido e Irlanda, ha elaborado un docu-

⁴ *Información corporativa: evolución, algunos problemas que resolver y el modelo integrado de AECA*. XVII Congreso de AECA, Pamplona 2013.

mento centrado en este aspecto y en él realiza aportaciones interesantes, tanto para la auditoría interna como para la externa⁵. En este documento se señala que nos encontramos ante una nueva era en la información o elaboración de informes por parte de las empresas, que va a requerir la incorporación de cambios que permitan a las mismas ofrecer una información financiera y no financiera de manera conjunta e interrelacionada. Uno de estos cambios será determinar la forma en la que se asegure que los controles sobre esta información sean efectivos y que permitan valorar si los datos se han elaborado correctamente, es decir, si los sistemas y procedimientos están en condiciones de obtener la información para cumplir con la finalidad de los informes. Es en este punto donde se otorga un papel importante a la auditoría interna, la cual debe evaluar, siempre que sea posible, la calidad de los sistemas desde los que se generan los datos del informe. En este sentido, se destaca que la auditoría interna tiene una ventaja importante, dado que parte de una amplia visión de los sistemas y procedimientos de la organización, encontrándose en una posición adecuada para valorar el contenido y la calidad de la información.

Destacan también que el papel del auditor interno en estas entidades tiene un doble carácter, pues junto al de control, realizan también una importante labor consultiva. Precisamente, el conocimiento de los sistemas y procedimientos de la organización le permite ofrecer opiniones sobre el contenido que debería formar parte de la información integrada.

Además, el control interno podrá servir de apoyo al control externo ya que, al realizar aquellas comprobaciones sobre el contenido del informe integrado, así como sobre los sistemas y procedimientos aplicados para la obtención de los datos o la materialidad de la información, la labor que corresponde efectuar al auditor externo se vería facilitada.

4. CARACTERÍSTICAS DE LA INFORMACIÓN INTEGRADA Y DESAFÍOS QUE PLANTEAN PARA SU FISCALIZACIÓN

La realización de fiscalizaciones sobre la información integrada no está exenta de dificultades que, en gran parte, se derivan de las diferentes características de la información no financiera respecto de la financiera. Estas características van a plantear a los auditores una

⁵ *The role of internal audit in non-financial and integrated reporting*. Julio de 2015.

serie de nuevos retos para identificar, evaluar y medir su contenido, de acuerdo con unos criterios que permitan reunir evidencia adecuada y suficiente para sustentar las conclusiones (ISSAI 100).

A continuación, se detallan alguna de las características de la información no financiera que se deducen del contenido del Marco <IR> y que afectan al desarrollo de una actuación de control:

- *Información diversa y heterogénea.* La organización informará sobre cómo genera valor a lo largo del tiempo a partir de lo que denomina sus capitales, que son: financiero, industrial, intelectual, humano, social y relacional, y natural. El modelo propuesto por el Marco <IR> supone integrar la información desde los recursos de los que disponga la organización, los capitales, siendo todos ellos de naturaleza heterogénea.
- *Información cualitativa de carácter descriptivo y definida a través de modelos abiertos.* A diferencia de la información financiera, que es fundamentalmente cuantitativa, el Marco <IR> fija un modelo abierto para la elaboración del informe integrado basado en un enfoque de principios, sin establecer indicadores de rendimiento, métodos de medición o la divulgación de asuntos concretos. La propia organización tendría así un amplio margen de decisión para valorar cuál es la información relevante que debe incluirse en el informe integrado. Otra de las características que definen este informe y que resulta del carácter abierto y descriptivo de la información integrada, es que debe ofrecer una visión interrelacionada y coherente de su contenido. La forma en la que se realizará esta integración tampoco se encuentra sometida a unas reglas, a un modelo o a indicadores concretos. En definitiva, lo que se pretende con la implantación de estos informes es incorporar en la entidad una forma integral de pensar sus actividades y no únicamente departamentalizada por áreas, lo que acentúa el carácter abierto de la información.
- *No responde a datos expresados en una misma unidad.* Al tratarse de información descriptiva y de diferentes ámbito y naturaleza, los datos estarán expresados en unidades distintas, lo que constituye una diferencia importante respecto de la información financiera.
- *Información no comparable.* Como consecuencia del carácter descriptivo y abierto de la información y de que muchos de sus datos no estarán elaborados bajo unos parámetros comunes, resultará difícil hacer comparaciones entre los datos de los informes presentados por diferentes organizaciones.

Todas estas características hacen que, como indican José Luis Lizcano, Manuel Rejón, Francisco Flores y María Mora⁶, la información no financiera no pueda ser tratada, comprobada ni analizada de la misma manera que los datos cuantitativos, expresados en unidades perfectamente comparables, cuestión que va a condicionar el ejercicio de las actuaciones fiscalizadoras y a obligar a buscar fórmulas que permitan afrontarlas.

La diversidad y heterogeneidad de la información integrada requerirá a los auditores una labor previa de investigación y estudio necesaria para alcanzar el grado de capacitación suficiente, mientras que el carácter abierto y descriptivo exigirá una importante capacidad analítica que posibilite una planificación de la fiscalización en la que se definan los objetivos, el ámbito y las comprobaciones a realizar. Estos requisitos, más propios de las auditorías operativas, vienen recogidos en la ISSAI-ES 3000: *Normas y directrices para la fiscalización operativa*, y son plenamente aplicables a la fiscalización de la información integrada.

Además, en el desarrollo de las auditorías será necesario actuar con flexibilidad, al no existir normas o parámetros de los que resulte fácil deducir, de una forma más o menos directa, las comprobaciones a efectuar. Tal y como se indica en la citada ISSAI-ES 3000, el progreso y las prácticas deben basarse en el aprendizaje que procede de la experiencia.

Otra cuestión que se planteará en la fase de planificación de cualquier tipo de fiscalización sobre la información no financiera, ya sea de cumplimiento u operativa, es la delimitación del campo en el que se vaya a desarrollar la actuación fiscalizadora. Algunas de las materias no financieras se encuentran sujetas a supervisión por parte de otros organismos o instituciones, por lo que resultará necesario conocer cuál es el ámbito de esa supervisión y delimitar el de la posible actuación fiscalizadora, evitando actuaciones que no sean propiamente fiscalizadoras y posibles duplicidades en las actuaciones de control.

Para ilustrar las dificultades que se han planteado en fiscalizaciones realizadas sobre la información no financiera sirva como referencia el resultado de una encuesta realizada por el Tribunal de Cuentas Europeo, en el año 2016, a las Entidades Fiscalizadoras

⁶ *Información corporativa: evolución, algunos problemas que resolver y el modelo integrado de AECA*. XVII Congreso de AECA, Pamplona 2013.

Superiores (EFS) de los Estados miembros de la Unión Europea, referida a las fiscalizaciones de gestión sobre energía y clima⁷, para identificar los conceptos fiscalizados relacionados con esta materia y en la cual se pusieron de relieve un conjunto de problemas encontrados en el desarrollo de esas fiscalizaciones:

- Elevado número de normas a nivel comunitario, nacional, regional y local.
- Diversidad de sectores afectados y relaciones complejas entre ellos.
- Pueden abarcar auditados del sector privado o dinero no gastado por las administraciones.
- Dificultad para identificar y medir los efectos de estas políticas.
- Necesidad de tomar en consideración los logros pasados y las metas futuras, que se fijan a largo plazo.
- Datos limitados o fragmentados.
- Dificultad para establecer las preguntas de auditoría y para fijar criterios.
- Se requiere experiencia y especialización en la materia y el soporte de expertos externos (por ejemplo, del ámbito universitario).

En definitiva, como se ha indicado, todas estas circunstancias exigirán una forma de actuar diferente a la que se sigue en las fiscalizaciones sobre información de carácter financiero y, conforme se vaya extendiendo el uso de la información no financiera, se irá desarrollando también un proceso de aprendizaje y, al mismo tiempo, una evolución en las prácticas fiscalizadoras sobre esta materia.

5. POSIBLES ACTUACIONES FISCALIZADORAS SOBRE LA INFORMACIÓN INTEGRADA DE LAS ENTIDADES PÚBLICAS

La propuesta de actuaciones que pueden ser desarrolladas por la fiscalización del Tribunal de Cuentas y los OCEX sobre el informe integrado debe tener en consideración la situación en la que se encuentra la información integrada en las entidades del sector público. Por ello, resulta necesario reiterar que estamos ante una

⁷ *Survey on performance audits in the field of energy and climate*. Octubre de 2016.

primera fase de puesta en marcha, en la que existen algunas grandes empresas y entidades que, motivadas por el interés que ha supuesto esta nueva corriente de comunicación de la información, ya elaboran informes integrados. La aplicación de la Directiva va a dar lugar a que sean las empresas de mayor tamaño las pioneras en la elaboración de un estado no financiero, a las que es previsible que, en el futuro, se vaya sumando el conjunto del sector público.

Por tanto, se está ante una situación en la que no existen suficientes referencias en la auditoría sobre la información integrada de las entidades públicas, lo cual, junto con el hecho de que la información no financiera tenga unas características, como se ha visto, muy diferentes a las de la información financiera, provoca que actualmente resulte difícil emprender fiscalizaciones cuyo objeto sea comprobar la veracidad de los datos de la información integrada.

Por este motivo, las primeras actuaciones fiscalizadoras a realizar tendrían un alcance más limitado, de forma que, según se vaya avanzando en la elaboración de la información no financiera y adquiriendo experiencia en su fiscalización, se podrá ir extendiendo el ámbito de control sobre el informe integrado.

El objeto de la fiscalización sobre este nuevo campo se centraría inicialmente en verificar si se ha elaborado el informe integrado o el estado no financiero y si su contenido es el establecido por el Marco <IR> o la Directiva⁸. Estas actuaciones permitirían adquirir conocimientos y capacitación sobre la información integrada y participar en este proceso inicial, en el que también las entidades van a ir perfeccionando la forma de elaborar estos informes y su contenido. Estas comprobaciones se desarrollarían a la vez que la auditoría sobre determinadas materias no financieras, cuyos resultados, a su vez, podrían incluirse en el contenido de la información integrada.

A continuación se desarrollan las comprobaciones susceptibles de realizar sobre el informe integrado y en un apartado posterior se hará mención a los tipos de auditorías sobre materias no financieras impulsadas desde INTOSAI y EUROSAI.

⁸ Los autores anteriormente citados, en relación con el estado no financiero, opinan que las comprobaciones también podrían extenderse a verificar si su contenido es acorde a la Directiva.

5.1. Comprobación de la existencia de la información integrada en las entidades del sector público

La extensión de la materia a la que se refiere la información integrada, que afecta a todos los ámbitos de gestión, su importancia de cara a comprender la actividad realizada por la entidad y la amplitud de los interesados a los que va dirigida, hará del informe integrado un documento comparable en importancia con las cuentas anuales. Por este motivo, el Tribunal de Cuentas y los OCEX podrán incluir en sus fiscalizaciones la verificación de la existencia de la información integrada —entre la que figura, como se ha indicado, el estado no financiero de la Directiva—, de manera análoga a la verificación que se realiza sobre el cumplimiento de la obligación de rendición de cuentas de las entidades públicas.

Además, la verificación de la existencia de la información integrada se puede enmarcar como parte de las actuaciones llevadas a cabo para fiscalizar el cumplimiento del principio de transparencia en las entidades públicas. Este aspecto es de especial relevancia, ya que la verificación del cumplimiento de las prescripciones de transparencia establecidas por la normativa tiene carácter transversal en todas las fiscalizaciones del Tribunal de Cuentas, en la medida que guarden relación con el objeto de las mismas.

En este contexto, la comprobación de la existencia de la información integrada se podría incluir en fiscalizaciones cuyo objeto fuera la revisión de la gestión de una entidad durante uno o varios ejercicios; en aquellas fiscalizaciones que se realicen sobre actuaciones o actividades cuya materia sea reflejada en la información integrada; e, incluso, en actuaciones fiscalizadoras en las que analice, en especial, la rendición de cuentas y su contenido. En relación con este último punto, es preciso recordar que la Directiva incluye esta comprobación dentro de las actuaciones de la auditoría financiera que se realizan sobre las cuentas de las sociedades mercantiles, por lo que esta actuación del Tribunal de Cuentas y los OCEX iría dirigida en la misma dirección.

Esta actuación fiscalizadora puede comenzarse en un plazo relativamente corto, una vez aprobada la transposición de la Directiva, verificando si las empresas públicas que se encuentren dentro de su ámbito de aplicación han elaborado el estado no financiero correspondiente al ejercicio 2017.

5.2. Comprobación del contenido de la información integrada de las entidades públicas

Además de comprobar si se ha elaborado o no la información integrada, cabría profundizar en el control, analizando si estos informes tienen el contenido definido en el Marco <IR> o en la normativa resultante de la transposición de la Directiva.

Continuando con la comparación con las actuaciones de control sobre la rendición de cuentas al Tribunal de Cuentas y a los OCEX, sería factible verificar el contenido de la información integrada, de la misma forma que se comprueba si el contenido de las cuentas generales y anuales de las entidades del sector público responden a la normativa aplicable.

La particularidad en el caso de la información integrada es que, mientras que el contenido de las cuentas se encuentra detalladamente regulado en la normativa correspondiente y en los respectivos planes de contabilidad, en el caso de la información integrada no existe una regulación tan exhaustiva, lo que va a requerir que en la fase de planificación de las actuaciones fiscalizadoras se fijen cuáles son los puntos o la información que se consideran esenciales en el contenido del estado no financiero.

Para analizar dicho contenido, las referencias a las que se puede acudir es el mencionado Marco <IR> y, por lo que se refiere al estado no financiero, la Directiva. Al contenido de esta última hay que añadir unas Directrices para la presentación de informes no financieros que han sido recientemente acordadas por la Comisión Europea y publicadas mediante Comunicación en el Diario Oficial de la Unión Europea (DOUE), con fecha de 5 de julio de 2017⁹. Estas Directrices se han elaborado en ejecución de una previsión establecida en la Directiva, no tienen carácter vinculante y tienen por objeto ayudar a divulgar una información no financiera de alta calidad, relevante, útil, consistente y comparable a las empresas que se encuentran incluidas en su ámbito de aplicación, pretendiendo servir también como referencia al resto de empresas que deseen elaborar este tipo de informes.

En el Marco <IR>, por su parte, se desarrollan unos principios con los que debe elaborarse el informe integrado y que son de aplicación a su contenido. Por destacar alguno de ellos, la información

⁹ *Directrices sobre presentación de informes no financiera (Metodología para la presentación de información no financiera)*. DOUE de 5 de julio de 2017.

a incluir debe ser significativa o relevante y debe permitir entender la estrategia de una organización y su relación con la capacidad que tenga de crear valor a lo largo del tiempo. Destaca que el informe debe ser conciso y debe incluir todos los aspectos, positivos o negativos, de manera equilibrada y sin errores materiales y también debe ser consistente a lo largo del tiempo y, en la medida de lo posible, comparable.

Junto a estos principios, el Marco <IR> establece que el contenido del informe integrado debe poder responder a las siguientes ocho cuestiones:

- 1) ¿Qué es lo que hace la organización y cuáles son las circunstancias en las que opera?
- 2) ¿Cómo funciona la estructura de gobierno corporativo de la organización para apoyar su habilidad de crear valor a corto, medio y largo plazo?
- 3) ¿Cuál es el modelo de negocio?
- 4) ¿Cuáles son los riesgos y oportunidades que afectan a la capacidad de la organización para crear valor a corto, medio y largo plazo, y cómo les hace frente la organización?
- 5) ¿A dónde quiere ir la organización y cómo piensa llegar? Es decir, ¿cuál es la estrategia y la asignación de recursos de la organización?
- 6) ¿Cuál ha sido el nivel de cumplimiento de los objetivos y cuáles han sido sus resultados sobre los diferentes capitales?
- 7) ¿Qué incertidumbres puede encontrar la organización en el desarrollo de sus estrategias y cuáles son sus implicaciones para su modelo de negocio y desarrollo futuro?
- 8) ¿Cómo determina la organización qué asuntos deberían ser incluidos en el informe integrado y cómo son cuantificados y evaluados?

Para el caso concreto del estado no financiero, la Directiva y las Directrices que la desarrollan definen también unos principios para su elaboración, coincidentes en buena medida con los del Marco <IR>, y un contenido basado en cinco puntos, que sigue también la línea de la información integrada.

Junto a estas referencias, también hay que destacar el proyecto de información integrada con XBRL¹⁰ elaborado por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresa (AECA). Como resultado de los trabajos realizados, se ha elaborado un cuadro integrado de indicadores¹¹ para la realización de un informe integrado y se ha puesto en funcionamiento una plataforma, *Integrated suite*¹², de carácter experimental, que «permite, por un lado, a las empresas, la edición y publicación de informes integrados conforme al <IR> International Framework y por otro, al público, su consulta y análisis avanzado.»

Así, AECA define un conjunto de indicadores, concretos y medibles, formado por indicadores básicos, expresados en valores absolutos, e indicadores compuestos y complejos, que ofrecen información en términos relativos.

Agrupando todos los indicadores -básicos, compuestos y complejos-, el cuadro está formado por los siguientes tipos:

- Indicadores financieros: un total de 27 indicadores con el objetivo de medir la eficiencia económica.
- Indicadores ambientales: un total de 13 indicadores, de los cuales 7 son para medir la eficiencia energética, 7 el nivel de emisiones y 6 la eficiencia en la gestión de residuos.
- Indicadores sociales: 19 indicadores en total, de los cuales 17 miden el capital humano y 2 el capital social.
- Indicadores de gobierno corporativo: formados por un total de 16 indicadores para medir el buen gobierno corporativo.

AECA ha optado por diseñar un conjunto de estándares de indicadores cuyos resultados cumplan con el contenido exigido de la información integrada, posibilitando así una mayor comparabilidad de la información. Este enfoque dota de una mayor concreción a la información no financiera y ofrece una perspectiva complementaria a la establecida en el Marco <IR>, que también resultará de utilidad como referencia para la auditoría en su análisis sobre contenido del estado no financiero.

¹⁰ El contenido del proyecto se puede consultar en la dirección: http://is.aeca.es/ir_project/

¹¹ *Información Integrada: El Cuadro Integrado de Indicadores (CII-FESG) y su taxonomía XBRL*. Documento AECA.

¹² Su contenido se puede consultar en la dirección <http://is.aeca.es/suite/#/home>.

Por tanto, se puede concluir que, a pesar de encontrarnos en la fase inicial de la elaboración de información no financiera, existen referencias suficientes que permitirían establecer criterios y diseñar comprobaciones con los que obtener evidencias para evaluar el contenido del estado no financiero o del informe integrado.

5.3. La identificación de buenas prácticas. Un posible nuevo campo de actuación

La fiscalización contribuye a la mejora en la gestión pública a través de informes. Junto a esta función, hay EFS que dan un paso más, extrayendo de los informes un compendio de buenas prácticas para que, entre otras utilidades, sirvan de referencia a los gestores de las entidades públicas. Estos documentos permiten comunicar de forma eminentemente práctica, comprensible y directa, el criterio o la opinión de la entidad fiscalizadora a través de ejemplos reales.

Existen guías de buenas prácticas emitidas por EFS como las de Alemania o el Reino Unido. Por la materia sobre la que versa, se puede consultar, a título de ejemplo, la guía elaborada por la *National Audit Office* (NAO) del Reino Unido, *Good practice from the «Excellence in reporting» in the public sector award*¹³, donde se analiza el contenido de 50 informes anuales, correspondientes al ejercicio 2016, de diversas entidades públicas del Reino Unido. Se elabora con una periodicidad anual y se estructura por áreas o materias, como son: estrategias, riesgos, actividades, gobernanza, ejecución financiera y comprensión. La guía indica los aspectos que han sido objeto de valoración en cada una de las áreas y los acompaña junto con los ejemplos de buenas prácticas. El resultado es un documento con numerosos casos concretos que sirve para poner de manifiesto cuáles son los criterios con los que, a juicio de la NAO, deben elaborarse los informes anuales y pretende servir de referencia para el resto de entidades. El objetivo último de este trabajo es el de contribuir a la mejora en la calidad de la información elaborada por las entidades públicas del Reino Unido.

La posible elaboración en España de un informe de buenas prácticas sobre la información no financiera se encuentra condicionada por la inexistencia de un número relevante de entidades que, actualmente, elaboren la información integrada. Cuando a partir

¹³ *Good practice from the «Excellence in reporting» in the Public Sector award. Building Public Trust in Corporate Reporting Awards.* NAO. Abril de 2017.

de la transposición de la Directiva se vaya extendiendo entre las empresas, se generará un escenario distinto en el que sería posible realizarlo.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que los resultados de las fiscalizaciones del Tribunal de Cuentas se recogen en informes, memorias, mociones o notas, cuya definición y contenido se desarrolla en su normativa reguladora y en las Normas Técnicas y manuales de procedimientos del Tribunal de Cuentas. Tal y como se encuentran definidas estas figuras, resulta necesario plantearse cuál de estos documentos sería el más indicado para recoger el contenido de unas actuaciones cuyo resultado consiste en divulgar casos de buenas prácticas.

En todo caso, este tipo de informes constituye un ejemplo de actuaciones que se realizan desde las EFS y resultan de utilidad para los responsables y gestores de las entidades públicas, que tendrían una referencia real de buenas prácticas. Además, también sería útil para todos los destinatarios de la información integrada, al contribuir a la mejora de la gestión y de la calidad de la información de las entidades públicas.

6. AUDITORÍAS SOBRE MATERIAS DE CARÁCTER NO FINANCIERO

Un último aspecto que se considera necesario abordar es el relativo a la posible aportación del control externo a las cuestiones relacionadas con la fiscalización de la información integrada, en particular, a los aspectos no estrictamente financieros de la gestión de las entidades públicas, aprovechando la experiencia acumulada en el control de estas materias, ajenas a su campo de actuación tradicional.

La fiscalización de materias no financieras es una cuestión ampliamente aceptada por las EFS en el ámbito internacional las que, cada vez en mayor medida, impulsadas por una creciente demanda e interés, elaboran informes sobre materias tales como el medio ambiente, las políticas sociales, la buena gobernanza, etc.

En INTOSAI y EUROSAI existen grupos de trabajo y foros de discusión en los que se ponen en común las experiencias adquiridas por las EFS en las fiscalizaciones realizadas sobre estas materias no financieras y los problemas a los que se han enfrentado, con el objetivo de establecer unas líneas de actuación que puedan servir de referencia a todas las instituciones fiscalizadoras.

Si bien no es objeto de este artículo analizar el resultado desarrollado por los grupos de trabajo de INTOSAI y EUROSAI, al tratarse de materias coincidentes con la información integrada, resulta de utilidad conocer cuáles son los temas de carácter no financiero sobre los que están trabajando actualmente y destacar el papel que pueden desarrollar las EFS en su fiscalización.

En las propias Directrices de la Comisión Europea sobre la presentación de informes no financieros se justifica que *«los requisitos de divulgación derivados de la Directiva constituyen una contribución importante a los Objetivos de Desarrollo Sostenible»* (ODS) y se añade que *«estos mismos requisitos contribuyen también a la aplicación del Acuerdo de París sobre cambio climático»*, señalando así distintas cuestiones relevantes sobre las que pueden versar las fiscalizaciones sobre materias de carácter no financiero.

6.1. Auditoría sobre los Objetivos de Desarrollo Sostenible

Los ODS, definidos en la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible por las Naciones Unidas, se refieren a ámbitos muy amplios y diversos: fin de la pobreza; hambre cero; salud y bienestar; educación de calidad; igualdad de género; agua limpia y saneamiento; energía asequible y no contaminante; trabajo decente y crecimiento económico; industria, innovación e infraestructura; reducción de las desigualdades; ciudades y comunidades sostenibles; producción y consumos responsables; acción por el clima; vida submarina; vida de ecosistemas terrestres; paz, justicia e instituciones sólidas; y alianza para lograr los objetivos.

Los Estados miembros de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) se comprometieron a desarrollar estos 17 ODS en el periodo comprendido entre los años 2016 y 2030, lo que supone la aplicación de una agenda ambiciosa y a largo plazo sobre una serie de cuestiones de máxima relevancia en la que, expresamente, se reconoce a las EFS un papel para su consecución.

La misión otorgada por la ONU a INTOSAI y a las EFS en el desarrollo de estos objetivos es importante y así se recoge en la Declaración de Abu Dabi, acordada por INTOSAI en diciembre de 2016. Esta Declaración recoge los principales resultados del XXII Congreso de la organización (INCOSAI), celebrado en esa ciudad, y la forma en la que guiarán a INTOSAI en los próximos años. Entre sus puntos se indica que *«la INTOSAI se ha comprometido con el fortalecimiento de su larga tradición de colaboración con las Naciones Unidas. Los*

ODS proporcionan a la INTOSAI una oportunidad significativa para profundizar esta relación y asegurar que la comunidad de las EFS aporte una valiosa voz a nivel global, regional y subregional en asuntos relacionados con las contribuciones en materia de auditorías independientes que las EFS pueden hacer a la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible.»

Por tanto, se parte de la premisa de que las EFS tienen un papel en la consecución de estos objetivos a través de las correspondientes actuaciones fiscalizadoras. Así, la cuestión no radica en si hay que participar o no en esta materia, sino en cómo se van a llevar a cabo estas actuaciones y su ámbito de desarrollo concreto.

En el Documento sobre los ODS elaborado para el XXII-INCOSAI¹⁴ se plantea cómo se puede materializar la participación de INTOSAI en el desarrollo e implantación de los ODS. Entre otras cuestiones se han definido cuatro grandes áreas en las que las EFS pueden hacer aportaciones valiosas a los esfuerzos de los Poderes públicos en el desarrollo y seguimiento de los ODS, que son las siguientes:

1) *Evaluar el grado de preparación de los gobiernos nacionales para implementar, monitorear e informar sobre los progresos en el logro de los ODS y, posteriormente, auditar su funcionamiento y la fiabilidad de los datos que producen.*

Esta área se centra en los sistemas de obtención de los datos que se van a utilizar para valorar el cumplimiento y seguimiento de los ODS. Se podrán examinar los sistemas actuales para comprobar si reúnen las condiciones suficientes para medir el grado de cumplimiento de los objetivos y su seguimiento. En relación con este punto, para poder realizar análisis comparativos, se indica que sería conveniente la elaboración de indicadores que sirvieran para obtener datos de forma homogénea.

2) *Llevar a cabo auditorías de rendimiento que examinen la economía, eficiencia y eficacia de los programas gubernamentales clave destinados a contribuir a aspectos específicos de los ODS.*

Bajo este enfoque se pretende promover en las EFS la realización de auditorías operativas sobre asuntos relacionados con los ODS y elaborar por INTOSAI un «marco de resultados de auditoría» estándar que vaya reflejando los resultados de estas fiscalizaciones.

¹⁴ *Objetivos de Desarrollo Sostenible ¿Cómo puede la INTOSAI contribuir a la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, incluyendo buena gobernanza y fortalecimiento de la lucha contra la corrupción?* Documento base del Tema 1. XXII-INCOSAI.

3) *Evaluar y apoyar la implementación del ODS 16 (paz, justicia e instituciones sólidas), relacionado, en parte, con instituciones transparentes, eficientes y responsables.*

El tercero de los enfoques está dirigido a tratar lo que se conoce como el buen gobierno y, en concreto, hace mención al concepto de «buena gobernanza financiera», que se refiere, en términos generales, a la buena gestión de las finanzas públicas. Las EFS contribuirían al desarrollo de este objetivo a través de auditorías que permitan examinar si los fondos públicos se gastan de forma económica y eficiente y de conformidad con las normas y reglamentos existentes. Para poder agrupar y ofrecer resultados agregados será necesario elaborar un marco en el que se defina la forma de evaluar el sistema y los procesos de la buena gobernanza financiera a través del resultado de las auditorías llevadas a cabo sobre esta materia.

4) *Ser modelos de transparencia y de rendición de cuentas en sus propias actividades, incluidas las auditorías y los informes.*

Desde este objetivo se pretende predicar con el ejemplo y convertir a las EFS en modelos de buen gobierno, es decir, modelos de transparencia y de rendición de cuentas en su propio funcionamiento y organización. Para ello, INTOSAI ha establecido un Marco de Medición de Desempeño de las EFS, que permite evaluar y mostrar la actividad de las EFS de todo el mundo, para que sean organizaciones modelo.

En relación con este último punto y unido con la información integrada, la EFS de Sudáfrica y el Grupo regional de AFROSAI son organizaciones pioneras en elaborar un informe integrado sobre su propia actividad, cumpliendo los requisitos establecidos en el Marco <IR>.

En particular, el informe integrado correspondiente a los ejercicios 2015-2016 del Auditor General de Sudáfrica¹⁵ incluye información integrada sobre las actuaciones realizadas por la Institución en el periodo referido. Lógicamente, su contenido se encuentra adaptado a los requerimientos de información que, de acuerdo con su normativa propia, debe elaborar esta EFS. La referencia resulta de utilidad para resaltar cómo los informes integrados son instrumentos de comunicación de la actividad de una entidad pública y pueden ser empleados también para divulgar la gestión realizada desde las EFS.

¹⁵ *Integrated Annual Report 2015-2016*. Auditor General de Sudáfrica.

Siguiendo el ejemplo de la EFS de Sudáfrica, el informe integrado ofrecería una información global sobre las actuaciones de fiscalización desarrolladas durante el ejercicio, explicadas en el marco de los objetivos fijados en su planificación estratégica y de la información sobre la organización y funciones de la Institución. Al contextualizar la información sobre la actividad realizada en el ejercicio, se pone a disposición de los interesados una información mucho más completa y comprensible que si se limitara a informar de las actuaciones realizadas de forma aislada. Además, en el mismo documento se recoge información sobre los estados financieros, la ejecución presupuestaria, la gestión administrativa -con datos sobre el personal de la entidad y la contratación-, así como sobre las necesidades existentes para el adecuado desarrollo de sus funciones y cualquier otra información relevante sobre su funcionamiento.

6.2. Auditoría medioambiental

La gran sensibilización existente sobre el medio ambiente hace que la sociedad actual exija a las organizaciones el establecimiento y el cumplimiento de medidas que contribuyan a su respeto y mejora, lo que conduce a la necesidad de informar acerca de las actuaciones que se llevan a cabo y, en consecuencia, al control de esta información.

La auditoría medioambiental se encuentra ampliamente desarrollada en el ámbito internacional. En especial, en INTOSAI existe un grupo de trabajo sobre auditoría del medio ambiente y se han publicado cuatro Directrices de Auditoría Ambiental:

- ISSAI 5110. Orientación para la Ejecución de Auditorías de Actividades con una Perspectiva Medioambiental.
- ISSAI 5120. Auditoría ambiental y auditoría de la regularidad.
- ISSAI 5130. Desarrollo Sostenible: El Papel de las EFS.
- ISSAI 5140. Formas de colaboración de las EFS en la auditoría de acuerdos internacionales sobre medio ambiente.

En ellas se define la función de las EFS en las auditorías medioambientales y que, en principio, pueden realizarse a través de cualquier tipo de fiscalizaciones. La ISSAI 5110 parte de la idea de que se pueden realizar auditorías financieras, de cumplimiento y de rendimiento u operativas sobre medio ambiente.

El Tribunal de Cuentas, por su parte participa en el Grupo de trabajo de Auditoría Medioambiental¹⁶ constituido en EUROSAI desde 1999, del que forman parte 43 EFS. En este Grupo se comparten experiencias de fiscalización con la finalidad de mejorar la gestión de los recursos naturales y del medio ambiente y de situar a Europa a la cabeza de la buena gestión pública de los recursos naturales y medioambientales.

En relación con la fiscalización medioambiental, Manuel Sueiras y Manuel Lagarón¹⁷ han analizado cómo fiscalizar la sostenibilidad ambiental a la que hace referencia la LOTCu tras su reciente modificación y proponen participar en auditorías compartidas para ir adquiriendo experiencia y mayor capacitación en el desarrollo de las auditorías medioambientales. Precisamente, el Tribunal de Cuentas está participando en la Auditoría cooperativa en materia de calidad del aire, coordinada por EUROSAI, cuyo objetivo es *«conocer la eficacia y la eficiencia de las medidas tomadas por el gobierno nacional y los gobiernos locales para la lucha contra las fuentes principales de la contaminación del aire, así como verificar si tales medidas cumplen la legislación internacional y nacional.»*

La idea de participar en grupos de trabajo y en auditorías coordinadas o compartidas con otras EFS es extensible al resto de fiscalizaciones sobre materias no financieras, ya que en ellas concurren los mismos elementos que en el ámbito de la auditoría medioambiental. Son materias sobre las que no existe suficiente experiencia fiscalizadora en el Tribunal de Cuentas y ello permitiría avanzar, junto a otras EFS, en el desarrollo de estas fiscalizaciones, siendo además parte activa en los foros de discusión sobre los temas que resultan de actualidad en el ámbito internacional.

6.3. Auditoría en materia de igualdad de género

El hecho de que la igualdad de género se haya incluido como uno de los ODS, el número 5, está impulsando el desarrollo de este tipo de auditorías. Entre ellas, cabe mencionar la Auditoría coordinada sobre igualdad de género que se está llevando a cabo por la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS), en la que participan un importante

¹⁶ La información sobre los trabajos que está llevando a cabo el grupo de trabajo se pueden consultar en la siguiente dirección: www.eurosaiwgea.org.

¹⁷ *El Tribunal de Cuentas de España y la sostenibilidad ambiental: un nuevo marco de actuación fiscalizadora*. Revista Española de Control Externo. Nº 53. Mayo de 2016.

número de EFS y a la que se ha sumado el Tribunal de Cuentas. Los objetivos de esta fiscalización reflejan la relevante función de las EFS en la auditoría en materia de igualdad de género y son los siguientes:

- Objetivo de auditoría 1. ¿Qué esfuerzos ha realizado el gobierno para adaptar los aspectos relacionados con la equidad de género de la Agenda 2030 al contexto nacional?
- Objetivo de auditoría 2. ¿El gobierno ha identificado y garantizado los recursos y capacidades (medios de ejecución) necesarios para la implementación de la Agenda 2030 en lo que se refiere a equidad de género?
- Objetivo de auditoría 3. ¿El gobierno ha establecido mecanismos para supervisar, dar seguimiento, evaluar e informar acerca del progreso en la implementación de la Agenda 2030 en lo que se refiere a equidad de género?

Por otra parte, en las IV Jornadas de Igualdad del Tribunal de Cuentas, celebradas en 2015, se presentó una *Nota para un Protocolo para la fiscalización de la Igualdad de Género*, en la que se adelantaban algunas ideas sobre la forma en la que se puede fiscalizar esta materia. Se distingue, por un lado, la fiscalización del cumplimiento de las obligaciones legales que recaen sobre las entidades públicas y, por otro, las fiscalizaciones operativas sobre las actuaciones que las mismas ejecutan en el ámbito de la igualdad de género. En este segundo grupo se podrían comprobar aspectos tales como el grado de cumplimiento de los compromisos adquiridos en materia de igualdad de género, el impacto de los programas de las diferentes administraciones públicas sobre igualdad de género, así como detectar políticas o programas que tengan un impacto negativo sobre la igualdad de género, proponiendo recomendaciones para que las políticas públicas contribuyan a mejorar la igualdad efectiva entre mujeres y hombres.

6.4. Auditoría y ética

Otro grupo de trabajo constituido en EUROSAI se centra en la ética, teniendo como objetivo promover la integridad y la ética tanto en las EFS como en el conjunto de las organizaciones públicas. El Grupo de trabajo de Auditoría y Ética¹⁸ se creó en 2011 y está

¹⁸ La información sobre la actividad del Grupo de Trabajo se puede consultar en la siguiente dirección: <http://www.eurosai.org/es/working-groups/audit-ethics/>

constituido por 26 instituciones de control, entre ellas el Tribunal de Cuentas. Tal y como se indica en la presentación del grupo de la página web de EUROSAI, «se trata de reforzar, enmarcar y fortalecer la gestión de la conducta ética mediante herramientas prácticas y efectivas dirigidas a ayudar a las EFS en su trabajo».

Son dos los objetivos de las actuaciones del Grupo de trabajo:

- Promover la ética como pilar de las EFS.
- Promover la conducta ética en las organizaciones públicas a través de las actuaciones fiscalizadoras de las EFS.

El desarrollo de este último objetivo se encuentra en el documento *Auditing Ethics in the Public Sector*, elaborado por el Grupo de trabajo en el mes de junio de 2014, y en él se trata de dar respuesta a cómo las EFS pueden incorporar en sus auditorías la perspectiva de la ética.

Tal y como indica el propio documento, parece claro que hoy en día la ética, la integridad y la transparencia de las organizaciones públicas y de sus responsables y empleados constituyen un foco de interés creciente. En la medida en que existe una exigencia de un comportamiento ético en la gestión pública, la auditoría de esta materia resulta también importante.

Para realizar una aproximación a lo que significa la auditoría de la ética, se define el concepto de «infraestructura ética», que estaría formado por el conjunto de valores y principios que deben ser respetados; las leyes y normas que regulan el comportamiento ético y otras normas internas como códigos, manuales o guías; y las instituciones y organizaciones que controlan y supervisan el comportamiento ético.

En el citado documento se menciona dos escenarios en la auditoría de la ética: como objeto principal de una auditoría o como un aspecto concreto a comprobar dentro de una auditoría más amplia. Cada uno de estos escenarios es ilustrado con varios ejemplos realizados por distintas EFS, que sirven para entender mejor este tipo de fiscalizaciones. En el caso de tratarse aspectos relativos a la ética como objetivos concretos dentro de una auditoría más amplia, la mayor parte de los casos se refieren a la revisión de los procesos de control existentes sobre la ejecución del presupuesto, la gestión de gastos o los procedimientos contratación. Entre los casos de auditorías centradas exclusivamente en la ética

se citan, entre otros ejemplos, los relativos al cumplimiento y la gestión de la infraestructura ética y la implantación de valores y principios éticos, las prácticas de gobierno en las empresas públicas estatales o la gestión de conflictos de intereses entre las agencias de la Unión Europea.

7. CONCLUSIÓN

La información integrada constituye un cambio sustancial en la forma en que las organizaciones divulgan la información sobre su actividad y sus resultados, pasando a adquirir mayor relevancia los aspectos relacionados con cuestiones no estrictamente financieras. La obligación de implantar la información integrada resultará de próxima aplicación en el ámbito de las grandes empresas, públicas y privadas, y se irá generalizando en el futuro, previsiblemente, al conjunto de entidades del sector público.

Tal y como se pone de manifiesto en el Marco <IR>, lo que se pretende implantar es una forma de pensar integrada, cuestión que no se puede realizar en un plazo corto, sino que requiere iniciar un proceso en el que se plantee cuáles son los efectos que tienen todas las actuaciones realizadas en el ejercicio y en qué medida generan valor tanto interno, para la propia organización, como externo, para los interesados o la sociedad en general.

La cuestión sobre la implantación de una información integrada va a afectar en el futuro a todas las entidades que deban rendir cuentas, entendido este concepto en su sentido más amplio e incluyendo también, por tanto, a las Instituciones de Control de Externo. El informe integrado es la respuesta más actual para aquellos planteamientos que busquen el objetivo de divulgar la información de una institución u organización, de forma completa y accesible, para hacerla más transparente y cercana a los ciudadanos.

Las Instituciones de Control Externo podrán desempeñar un papel muy significativo en la verificación y evaluación de la información integrada de las entidades públicas, comenzando con la comprobación de su existencia y contenido, para posteriormente ampliar el ámbito de su fiscalización. Este avance supondrá adaptar sus procedimientos de actuación, para lo cual resulta de especial interés la experiencia acumulada en las auditorías sobre materias no financieras, relativas a los ODS, el medio ambiente, la igualdad de género o la ética.

8. BIBLIOGRAFÍA

AECA: «Información Integrada: El Cuadro Integrado de Indicadores (CII-FESG) y su taxonomía XBRL». Documentos AECA 8 Responsabilidad Social Corporativa; 10 Nuevas tecnologías y contabilidad; 28 Principios y Normas de Contabilidad.

AUDITOR GENERAL DE SUDÁFRICA: «Integrated Annual Report 2015-2016».

COMISIÓN DE IGUALDAD DEL TRIBUNAL DE CUENTAS: «Nota para un Protocolo para la fiscalización de la Igualdad de Género». IV Jornadas de Igualdad del Tribunal de Cuentas. Enero 2015.

EUROSAI: «Auditing Ethics in the Public Sector». Grupo de trabajo de Auditoría y Ética. Junio 2014.

FLORES F.; LIZCANO J.L.; MORA M. y REJÓN M.:

— «El nuevo estado no financiero y su verificación obligatoria, exigidos a partir de 2017». Revista Tribuna. Número 47. Septiembre 2016.

— «Información corporativa: evolución, algunos problemas que resolver y el modelo integrado de AECA». XVII Congreso de AECA, Pamplona 2013.

INTERNATIONAL INTEGRATED REPORTING COUNCIL: «The International <IR> Framework». Diciembre 2013.

INTERNATIONAL INTEGRATED REPORTING COUNCIL y CHARTERED INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE AND ACCOUNTANCY: «Focusing on value creation in the Public Sector». Septiembre 2016

INTOSAI: «Objetivos de Desarrollo Sostenible ¿Cómo puede la INTOSAI contribuir a la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, incluyendo buena gobernanza y fortalecimiento de la lucha contra la corrupción?» Documento base del Tema 1. XXII-INCOSAI.

NATIONAL AUDIT OFFICE. UK: «Good practice from the «Excellence in reporting» in the Public Sector award. Building Public Trust in Corporate Reporting Awards». Abril de 2017.

ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS: «La Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible».

SUEIRAS M.; LAGARÓN M.: «El Tribunal de Cuentas de España y la sostenibilidad ambiental: un nuevo marco de actuación fiscalizadora». *Revista Española de Control Externo*. N.º 53. Mayo de 2016.

THE CHARTERED INSTITUTE OF INTERNAL CONTROL: «The role of internal audit in non-financial and integrated reporting». Julio de 2015.

TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO: «Survey on performance audits in the field of energy and climate». Octubre de 2016.

LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

SEGUNDO CUATRIMESTRE DEL AÑO 2017

Javier Medina Guijarro y José Antonio Pajares Giménez

INTRODUCCIÓN

Siguiendo similar metodología a la de los números anteriores, ofrecemos en esta sección al lector interesado en ello una información de carácter general sobre la legislación y la jurisprudencia más relevante producida en el segundo cuatrimestre del año, en relación con las materias que directa o indirectamente afectan a la actividad económica-financiera del sector público, así como sobre las fiscalizaciones aprobadas por el Pleno del Tribunal y publicadas en el Boletín Oficial del Estado.

En la primera parte «Legislación y otros aspectos» constan, sistemáticamente ordenadas, Leyes del Estado y, en su caso, Autonómicas, Decretos u Órdenes ministeriales, y demás Resoluciones. La información que se proporciona consiste en el enunciado de la disposición y en la referencia del periódico oficial donde se publica, para facilitar su consulta.

La segunda parte «Jurisprudencia» recoge, principalmente, las resoluciones dictadas por la Sala de Justicia de la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal, figurando una breve descripción de su fundamentación jurídica. También se hace mención, cuando procede, de las sentencias y autos pronunciados por el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo en materias que afecten al Tribunal de Cuentas, así como de las cuestiones y recursos de inconstitucionalidad que, por su relevancia, merecen citarse.

La tercera parte refleja las «Fiscalizaciones» del Tribunal de Cuentas, incluyendo, en su caso, la resolución aprobada por la Comisión Mixta en relación con el resultado fiscalizador que se trate, con el *Boletín Oficial* de su publicación.

1. LEGISLACIÓN Y OTROS ASPECTOS

1.1. Leyes Estatales y disposiciones con valor de Ley

- REAL DECRETO-LEY 9/2017, de 26 de mayo, por el que se transponen directivas de la Unión Europea en los ámbitos financiero, mercantil y sanitario, y sobre el desplazamiento de trabajadores. (BOE n.º 126, de 27 de mayo de 2017)

- CORRECCIÓN DE ERRORES DEL REAL DECRETO-LEY 9/2017, de 26 de mayo, por el que se transponen directivas de la Unión Europea en los ámbitos financiero, mercantil y sanitario, y sobre el desplazamiento de trabajadores. (BOE n.º 136, de 8 de junio de 2017)

- REAL DECRETO-LEY 10/2017, de 9 de junio, por el que se adoptan medidas urgentes para paliar los efectos producidos por la sequía en determinadas cuencas hidrográficas y se modifica el texto refundido de la Ley de Aguas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio. (BOE n.º 138, de 10 de junio de 2017)

- LEY 2/2017, de 21 de junio, de modificación de la ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita. (BOE n.º 148, de 22 de junio de 2017)

- REAL DECRETO-LEY 11/2017, de 23 de junio, de medidas urgentes en materia financiera. (BOE n.º 150, de 24 de junio de 2017)

- LEY 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017. (BOE n.º 153, de 28 de junio de 2017)

- LEY 4/2017, de 28 de junio, de modificación de la Ley 15/2015, de 2 de julio, de la Jurisdicción Voluntaria. (BOE n.º 154, de 29 de junio de 2017)

- REAL DECRETO-LEY 12/2017, de 3 de julio, por el que se modifica el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, en

cuanto al sistema de compensación equitativa por copia privada. (BOE n.º 158, de 4 de julio de 2017)

- REAL DECRETO-LEY 13/2017, de 7 de julio, por el que se aprueba una oferta de empleo público extraordinaria y adicional para el refuerzo de la lucha contra el fraude fiscal, en la Seguridad Social, en el ámbito laboral y del control del gasto, para la mejora en la prestación de determinados servicios a los ciudadanos, y por el que se crean especialidades en Cuerpos y Escalas de la Administración del Estado y sus organismos públicos. (BOE n.º 162, de 8 de julio de 2017)

- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017. (BOE n.º 165, de 12 de julio de 2017)

1.2. Leyes Autonómicas y disposiciones con valor de Ley

1.2.1. Comunidad Autónoma de Andalucía

- RESOLUCIÓN de 3 de febrero de 2017, de la Presidencia del Parlamento de Andalucía, por la que se publica la reforma del Reglamento del Parlamento de Andalucía. (BOE n.º 121, de 22 de mayo de 2017)

1.2.2. Comunidad Autónoma de Aragón

- LEY 4/2017, de 10 de mayo, de Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Aragón para el ejercicio 2017. (BOE n.º 143, de 16 de junio de 2017)

1.2.3. Comunidad Autónoma del Principado de Asturias

- LEY 4/2017, de 5 de mayo, de quinta modificación del Texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de ordenación del territorio y urbanismo aprobado por Decreto Legislativo del Principado de Asturias 1/2004, de 22 de abril. (BOE n.º 136, de 8 de junio de 2017)

1.2.4. Comunidad Autónoma de Canarias

- LEY 3/2016, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2017. (BOE n.º 143, de 16 de junio de 2017)

- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 3/2016, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2017. (BOE n.º 149, de 23 de junio de 2017)

- LEY 1/2017, de 17 de marzo, de modificación de la Ley 16/2003, de 8 de abril, de Prevención y Protección Integral de las Mujeres Contra la Violencia de Género. (BOE n.º 160, de 6 de julio de 2017)

1.2.5. Comunidad Autónoma de Cantabria

- LEY 5/2017, de 15 de mayo, de modificación de la Ley 2/2001, de 25 de junio, de Ordenación Territorial y Régimen Urbanístico del Suelo de Cantabria. (BOE n.º 135, de 7 de junio de 2017)

1.2.6. Comunidad de Castilla y León

- LEY 2/2017, de 4 de julio, de Medidas Tributarias y Administrativas. (BOE n.º 195, de 16 de agosto de 2017)

- LEY 3/2017, de 4 de julio, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Castilla y León para el año 2017. (BOE n.º 195, de 16 de agosto de 2017)

1.2.7. Comunidad Autónoma de Cataluña

- DECRETO-LEY 2/2017, de 4 de abril, por el que se modifica la entrada en vigor del impuesto sobre bebidas azucaradas envasadas y se establece una regla de determinación de la tarifa aplicable del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos. (BOE n.º 149, de 23 de junio de 2017)

- LEY 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono. (BOE n.º 152, de 27 de junio de 2017)

- LEY 6/2017, de 9 de mayo, del impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas. (BOE n.º 152, de 27 de junio de 2017)

- LEY 7/2017, de 2 de junio, del régimen de las secciones de crédito de las cooperativas. (BOE n.º 160, de 6 de julio de 2017)
- LEY 8/2017, de 15 de junio, de la comunidad catalana en el exterior. (BOE n.º 160, de 6 de julio de 2017)
- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono. (BOE n.º 160, de 6 de julio de 2017)
- LEY 9/2017, de 27 de junio, de universalización de la asistencia sanitaria con cargo a fondos públicos mediante el Servicio Catalán de la Salud. (BOE n.º 173, de 21 de julio de 2017)
- LEY 10/2017, de 27 de junio, de universalización de la asistencia sanitaria con cargo a fondos públicos mediante el Servicio Catalán de la Salud. (BOE n.º 173, de 21 de julio de 2017)
- LEY 14/2017, de 20 de julio, de la renta garantizada de ciudadanía. (BOE n.º 196, de 17 de agosto de 2017)
- LEY 15/2017, de 25 de julio, de la Agencia de Ciberseguridad de Cataluña. (BOE n.º 196, de 17 de agosto de 2017)

1.2.8. Comunidad Autónoma de Extremadura

- LEY 5/2017, de 16 de mayo, por la que se modifica la Ley 6/2001, de 24 de mayo, del Estatuto de los Consumidores de Extremadura. (BOE n.º 135, de 7 de junio de 2017)

1.2.9. Comunidad Autónoma de las Illes Balears

- LEY 1/2017, de 12 de mayo, de cámaras oficiales de comercio, industria, servicios y navegación de las Illes Balears. (BOE n.º 135, de 7 de junio de 2017)

1.2.10. Comunidad de Madrid

- LEY 4/2017, de 9 de marzo, de Derechos y Garantías de las Personas en el Proceso de Morir. (BOE n.º 149, de 23 de junio de 2017)

1.2.11. Comunidad Autónoma de la Región de Murcia

- LEY 4/2017, de 27 de junio, de accesibilidad universal de la Región de Murcia. (BOE n.º 189, de 9 de agosto de 2017)
- LEY 5/2017, de 5 de julio, de participación institucional de las organizaciones sindicales y empresariales más representativas en el ámbito de la Región de Murcia. (BOE n.º 189, de 9 de agosto de 2017)

1.2.12. Comunidad Foral de Navarra

- LEY FORAL 6/2017, de 9 de mayo, de modificación parcial del texto refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio. (BOE n.º 128, de 30 de mayo de 2017)
- LEY FORAL 9/2017, de 27 de junio, por la que se modifica el título y el articulado de la Ley Foral 18/1986, de 15 de diciembre, del Vasuence. (BOE n.º 175, de 24 de julio de 2017)
- LEY FORAL 10/2017, de 27 de junio, de modificación parcial de la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. (BOE n.º 175, de 24 de julio de 2017)

1.2.13. Comunidad Autónoma del País Vasco

- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 2/2017, de 11 de abril, por la que se aprueban los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Euskadi para el ejercicio 2017. (BOE n.º 128, de 30 de mayo de 2017)

1.2.14. Comunidad Autónoma de La Rioja

- LEY 4/2017, de 28 de abril, por la que se regula la Renta de Ciudadanía de La Rioja. (BOE n.º 121, de 22 de mayo de 2017)
- LEY 5/2017, de 8 de mayo, de Cuentas Abiertas para la Administración de La Rioja. (BOE n.º 125, de 26 de mayo de 2017)
- LEY 6/2017, de 8 de mayo, de Protección del medio Ambiente de la Comunidad Autónoma de La Rioja. (BOE n.º 125, de 26 de mayo de 2017)
- LEY 7/2017, de 22 de mayo, de Comunicación y Publicidad Institucional. (BOE n.º 130, de 1 de junio de 2017)

1.2.15. Comunitat Valenciana

- LEY 10/2017, de 11 de mayo, por la que se regula la iniciativa Legislativa Popular ante Les Corts. (BOE n.º 149, de 23 de junio de 2017)
- LEY 11/2017, de 19 de mayo, de modificación de la ley 10/2010, de 9 de junio, de ordenación y gestión de la Función Pública Valenciana. (BOE n.º 149, de 23 de junio de 2017)

1.3. Reales Decretos

- REAL DECRETO 530/2017, de 26 de mayo, por el que se modifica el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo (BOE n.º 126, de 27 de mayo de 2017)
- REAL DECRETO 536/2017, de 26 de mayo, por el que se crea y regula la Comisión de seguimiento, control y evaluación prevista en el Real Decreto-ley 1/2017, de 20 de enero, de medidas urgentes de protección de consumidores en materia de cláusulas suelo, y por el que se modifica el artículo 6 del Real Decreto 877/2015, de 2 de octubre, de desarrollo de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorro y fundaciones bancarias. (BOE n.º 126, de 27 de mayo de 2017)
- REAL DECRETO 583/2017, de 12 de junio, por el que se modifica el Plan de contabilidad de las entidades aseguradoras y reaseguradoras y normas sobre la formulación de las cuentas anuales consolidadas de los grupos de entidades aseguradoras y reaseguradoras, aprobado por el Real Decreto 1317/2008, de 24 de julio. (BOE n.º 149, de 23 de junio de 2017)
- REAL DECRETO 702/2017, de 7 de julio, por el que se aprueba la oferta de empleo público para el año 2017. (BOE n.º 162, de 8 de julio de 2017)
- REAL DECRETO 703/2017, de 7 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Empleo y Seguridad Social y se modifica el Real Decreto 424/2016, de 11 de noviembre, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales. (BOE n.º 162, de 8 de julio de 2017)
- REAL DECRETO 725/2017, de 21 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Justicia. (BOE n.º 176, de 25 de julio de 2017)

- REAL DECRETO 766/2017, de 28 de julio, por el que se reestructura la Presidencia del Gobierno. (BOE n.º 180, de 29 de julio de 2017)
- REAL DECRETO 768/2017, de 28 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación y se modifica el Real Decreto 424/2016, de 11 de noviembre, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales. (BOE n.º 180, de 29 de julio de 2017)
- REAL DECRETO 769/2017, de 28 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda y Función Pública y se modifica el Real Decreto 424/2016, de 11 de noviembre, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales. (BOE n.º 180, de 29 de julio de 2017)
- REAL DECRETO 770/2017, de 28 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio del Interior. (BOE n.º 180, de 29 de julio de 2017)
- REAL DECRETO 771/2017, de 28 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de la Presidencia y para las Administraciones Territoriales y se modifica el Real Decreto 424/2016, de 11 de noviembre, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales. (BOE n.º 180, de 29 de julio de 2017)

1.4. Órdenes Ministeriales y Circulares

- ORDEN HFP/614/2017, de 27 de junio, por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 2018. (BOE n.º 153, de 28 de junio de 2017)
- ORDEN ESS/685/2017, de 20 de julio, por la que se modifica la Orden ESS/150/2013, de 28 de enero, por la que se dictan las normas para la elaboración de los presupuestos de la Seguridad Social. (BOE n.º 174, de 22 de julio de 2017)
- ORDEN PRA/686/2017, de 21 de julio, por la que se publica el Acuerdo de la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos de 21 de julio de 2017, por el que se adoptan nuevas medidas adicionales para garantizar en la Comunidad Autónoma de Cataluña la prestación de los servicios públicos en defensa del

interés general y el cumplimiento de la Constitución y las Leyes. (BOE n.º 174, de 22 de julio de 2017)

1.5. Acuerdos, Resoluciones e Instrucciones

- RESOLUCIÓN de 11 de mayo de 2017, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 7/2017, de 28 de abril, por el que se prorroga y modifica el Programa de Activación para el Empleo. (BOE n.º 119, de 19 de mayo de 2017)

- RESOLUCIÓN de 18 de mayo de 2017, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 8/2017, de 12 de mayo, por el que se modifica el régimen de los trabajadores ara la prestación del servicio portuario de manipulación de mercancías dando cumplimiento a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de diciembre de 2014, recaída en el Asunto C-576/13 (procedimiento de infracción 2009/4052). (BOE n.º 119, de 19 de mayo de 2017)

- RESOLUCIÓN de 16 de mayo de 2017, de la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local, por la que se desarrolla la información a suministrar por las Corporaciones locales relativa al esfuerzo fiscal de 2015 y su comprobación en las Delegaciones de Economía y Hacienda. (BOE n.º 121, de 22 de mayo de 2017)

- RESOLUCIÓN de 2 de junio de 2017, de la Dirección General del Tesoro, por la que se actualiza el anexo 1 incluido en la Resolución de 16 de septiembre de 2016, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se define el principio de prudencia financiera aplicable a las operaciones de endeudamiento y derivados de las comunidades autónomas y entidades locales. (BOE n.º 134, de 6 de junio de 2017)

- RESOLUCIÓN de 12 de junio de 2017, de la Secretaría de Estado de Función Pública, por la que se modifica la de 28 de diciembre de 2012, por la que se dictan instrucciones sobre jornada y horarios de trabajo del personal al servicio de la Administración General del Estado y sus organismos públicos. (BOE n.º 141, de 14 de junio de 2017)

- RESOLUCIÓN de 2 de junio de 2017, de la Presidencia del Tribunal de Cuentas, por la que se designan los miembros de la mesa de contratación. (BOE n.º 141, de 14 de junio de 2017)

- RESOLUCIÓN de 14 de junio de 2017, de la Presidencia del Tribunal de Cuentas, por la que se publica el Acuerdo del pleno de 30 de mayo de 2017, sobre modificación de la Instrucción general relativa a la remisión telemática al Tribunal de Cuentas de los extractos de los expedientes de contratación y de las relaciones de contratos, convenios y encomiendas de gestión celebradas por las entidades del Sector Público Estatal y Autonómico, aprobada por Acuerdo del Pleno de 28 de noviembre de 2013. (BOE n.º 147, de 21 de junio de 2017)
- RESOLUCIÓN de 30 de junio de 2017, de la Secretaría de Estado de Función Pública, por la que se aprueba y publica el Acuerdo de las Mesas Generales de Negociación de la Administración General del Estado de 30 de mayo de 2017, por el que se modifica el Acuerdo de 29 de octubre de 2012, sobre asignación de recursos y racionalización de las estructuras de negociación y participación. (BOE n.º 159, de 5 de julio de 2017)
- RESOLUCIÓN de 4 de julio de 2017, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se define el principio de prudencia financiera aplicable a las operaciones de endeudamiento y derivados de las comunidades autónomas y entidades locales. (BOE n.º 160, de 6 de julio de 2017)
- RESOLUCIÓN de 14 de julio de 2017, de la Secretaría General de Administración Digital, por la que se establecen las condiciones de uso de firma electrónica no criptográfica, en las relaciones de los interesados con los órganos administrativos de la Administración General del Estado y sus organismos públicos. (BOE n.º 170, de 18 de julio de 2017)
- RESOLUCIÓN de 20 de julio de 2017, conjunta de la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos y la Secretaría de Estado de Función Pública, por la que se dictan instrucciones sobre el pago al personal del Sector Público Estatal de los atrasos correspondientes al incremento del 1 por ciento previsto en la Ley 3/2017, de Presupuestos Generales del Estado para 2017. (BOE n.º 174, de 22 de julio de 2017)
- RESOLUCIÓN de 18 de julio de 2017, de la Presidencia del Tribunal de Cuentas, por la que se publica el Acuerdo del Pleno del Tribunal de Cuentas aprobando la oferta de empleo público para el año 2017. (BOE n.º 175, de 24 de julio de 2017)
- ACUERDO de 21 de junio de 2017, del Pleno del Tribunal Constitucional, en materia de anticipos de caja fija. (BOE n.º 181, de 31 de julio de 2017)

- RESOLUCIÓN de 25 de julio de 2017, del Consejo de la Comisión Nacional del mercado de Valores, por la que se modifica el Reglamento de Régimen Interior de la Comisión. (BOE n.º 181, de 31 de julio de 2017)

- RESOLUCIÓN de 25 de mayo de 2017, conjunta de la Intervención General de la Seguridad Social, el Instituto Nacional de la Seguridad Social, el Instituto Nacional de Gestión Sanitaria, el Instituto de Mayores y Servicios Sociales, el Instituto Social de la Marina y la Tesorería General de la Seguridad Social, por la que se modifica la de 30 de diciembre de 2009, por la que se dictan instrucciones sobre la expedición de órdenes de pago «a justificar». (BOE n.º 187, de 7 de agosto de 2017)

- RESOLUCIÓN de 22 de agosto de 2017, de la Dirección General del Tesoro, por la que se actualiza el anexo I incluido en la Resolución de 4 de julio de 2017, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera por la que se define el principio de prudencia financiera aplicable a las operaciones de endeudamiento y derivados de las comunidades autónomas y entidades locales. (BOE n.º 203, de 24 de agosto de 2017).

2. JURISPRUDENCIA TRIBUNAL DE CUENTAS. SALA DE JUSTICIA

2.1. Sentencias y Resúmenes Doctrinales

- **Sentencia N.º 17/2017. Recurso de apelación n.º 4/17, interpuesto contra la Sentencia n.º 17/2016, de 7 de septiembre de 2016, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º B-220/15, del ramo de Sector Público Local, Ayuntamiento de... Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.**

Resumen de doctrina: Se desestima el recurso de apelación interpuesto por el representante procesal del Ayuntamiento, con la adhesión del Ministerio Fiscal, contra la sentencia de instancia, quedando ésta confirmada con imposición de costas al Ayuntamiento recurrente. El recurrente reitera su tesis inculpatoria con apoyo en el Acta de Liquidación Provisional, esgrimiendo argumentos idénticos a los planteados en primera instancia, indicando la Sala que ya fueron desvirtuados por la prueba practicada y considerados por la sentencia de instancia. Recuerda la naturaleza jurídica de este medio de impugnación, que precisa un contenido crítico de la sentencia de instancia, lo cual no se aprecia en este caso, dado que no se aportan elementos nuevos. En cuanto a la apreciación en la instancia de la existencia de un daño a los fondos

públicos municipales, al quedar acreditados unos pagos efectuados por una Fundación a otra sin estar justificados, la Sala señala que se constata que se generó un saldo deudor injustificado constitutivo de alcance de fondos públicos, en aplicación de los artículos 38.1 LOTCu y 49.1 LFTCu, con independencia de que la conducta del responsable contable pueda calificarse de malversadora por haberse apropiado de los fondos. Indica que para que se declare la existencia de alcance deben concurrir todos los requisitos o elementos configuradores de la responsabilidad contable, tal como se establece en los artículos 38.1 LOTCu y 49.1 LFTCu; enumera cada uno de dichos requisitos, subraya que constituye elemento esencial la existencia de acción u omisión realizada por quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, y añade que la Consejera de instancia consideró que la demandada carecía de la cualidad subjetiva que permitiría atribuirle la responsabilidad contable, a lo que se oponen ahora los recurrentes. Se rechaza la alegación que pretende que la demandada ostentaba la condición de *extraneus*, indicando la Sala que esta figura jurídica tiene difícil acomodo, en cuanto a su aplicación en el ámbito de la jurisdicción contable, exponiendo el origen y problemática planteada por dicha figura y señalando que no cabe asimilar la situación jurídico procesal de la demandada al de una «extraña» al procedimiento de reintegro sino que ostenta la legitimación pasiva «*ad processum*» y «*ad causam*». Considera que lo relevante para la determinación de la existencia de responsabilidad contable, es que haya quedado acreditado que la demandada no ostentaba cargo en la Fundación donante que contuviera funciones que le otorgaran capacidad de decisión en actividades referidas a control, manejo y disposición de caudales públicos. Rechaza igualmente la alegación relativa a que el Ayuntamiento presentó su demanda contra la persona que se reflejaba como presunta responsable en el Acta de Liquidación Provisional, recordando la Sala el carácter no vinculante de dicha Liquidación para las partes y para el Consejero de instancia.

• **Sentencia N.º 18/2017. Recurso de apelación n.º 16/17, interpuesto contra la sentencia de 14 de julio de 2016, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º B-43/12, del ramo de Entidades Locales, Ayuntamiento de.... Málaga. Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.**

Resumen de doctrina: Desestima la Sala el recurso de apelación deducido contra la Sentencia de instancia dictada en el procedimiento de reintegro, quedando ésta confirmada, sin costas. La representación del recurrente pide la revocación de la sentencia en

cuanto a las costas no impuestas al Ayuntamiento, articulando su recurso en los motivos que menciona, entre ellos, la infracción de los artículos 394.1, 397 y 398 de la LEC, así como de los artículos 24.1 y 71 de la Constitución Española, la desestimación de todas las pretensiones de la demandante respecto al recurrente (dado que los artículos 394 y 398 establecen el principio del vencimiento total como criterio general) y motivación insuficiente por parte del órgano de instancia, para apartarse de la regla del vencimiento objetivo. Recoge la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo a propósito del vencimiento objetivo, exceptuándolo cuando existan dudas de hecho o de derecho. Indica la Sala que procede confirmar la Sentencia de instancia en cuanto a la imposición de costas, conforme a la interpretación que hace el Tribunal Supremo del carácter excepcional de las circunstancias previstas en el artículo 394.1 de la LEC, que debe entenderse como «demostradas en juicio» y tan graves o importantes que alcancen a justificar que el Juez se aparte del criterio general. Dado que del Acta de Liquidación Provisional surgieron indicios que podrían conllevar responsabilidad contable para el apelante, desvelándose la complejidad del pleito en el desarrollo del mismo, la Sala de Justicia alude a la naturaleza de las Actuaciones Previas, preparatoria o preliminar del proceso jurisdiccional contable. Delimita el concepto de «dudas de hecho o de derecho» a las que alude el artículo 394 de la LEC, siendo éste un concepto jurídico indeterminado, debiendo tratarse de «serias» dudas, recogiendo una serie de criterios orientativos y sin carácter exhaustivo para apreciar la existencia de dichas dudas en materia de imposición de costas. Se muestra conforme la Sala con el criterio de instancia, no apreciando la existencia de temeridad en la presentación de la demanda, y descartando la mala fe o negligencia grave en el órgano de instancia. Concluye que no queda desvirtuado el principio general del vencimiento objetivo, sino que se aplicó la excepción derivada de la existencia de dudas de hecho y de derecho.

• **Sentencia N.º 19/2017. Recurso de Apelación nº 17/17, interpuesto contra la Sentencia 12/16, de 12 de diciembre de 2016, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º C-13/16, del ramo Sector Público Local, Ayuntamiento de....., ejercicio 2011, Asturias. Ponente: Excm. Sra. Dña. Margarita Mariscal de Gante y Mirón.**

Resumen de doctrina: Se acuerda desestimar el recurso de apelación formulado contra la sentencia dictada en el procedimiento de reintegro por alcance imponiéndose las costas a la parte apelante.

Los apelantes basan su recurso en dos alegaciones, la primera referida a la existencia de animadversión política con el actual equipo municipal que, a su entender, explica la desaparición de la documentación relativa a los ejercicios enjuiciados, y la segunda, referida a la no concurrencia de los elementos configuradores de la responsabilidad contable, alegaciones que suponen una reiteración de las manifestadas y resueltas en la instancia. Frente a la alegación de que la ausencia de justificación de las partidas declaradas como alcance debe quedar desvirtuada por el hecho de que la reconstrucción de la contabilidad municipal de los ejercicios 2009, 2010 y 2011 se hizo por personal ajeno al Ayuntamiento designado por el nuevo Alcalde y por la animadversión política existente entre dicho Alcalde y el anterior equipo municipal, la Sala indica que esta cuestión fue ya analizada y resuelta en la instancia, y que comparte la fundamentación jurídica contenida en la sentencia recurrida. Respecto a los requisitos configuradores de la responsabilidad contable, analiza uno a uno la concurrencia de los mismos, concurrencia que determina la correcta atribución de responsabilidad contable.

• **Sentencia N.º 20/2017. Recurso de apelación N.º 10/17 interpuesto contra la Sentencia N.º 7/16, de 18 de julio, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance N.º C-136/14, del ramo de Entidades Locales (Ayuntamiento de.....), Madrid. Ponente: Excm. Sra. Dña. María Antonia Lozano Álvarez.**

Resumen de doctrina: Se desestima el recurso de apelación formulado por el representante procesal del Ayuntamiento contra la Sentencia de instancia, quedando ésta confirmada, sin costas. Rechaza la Sala de Justicia, en primer lugar, la falta de representación sobrevenida del apelante y el eventual desistimiento del recurso por su parte, teniendo en cuenta que la LBRL establece un criterio de competencia (y no de jerarquía) para el ejercicio de acciones judiciales por las entidades locales. Admitiendo que la competencia para ejercitar la acción incumbía a la Junta de Gobierno Local y que era este órgano quien tenía atribuida la potestad de plantear y mantener la pretensión procesal de responsabilidad contable en el presente procedimiento, la Sala considera también que es dicho órgano municipal el competente para el desistimiento. Añade que el régimen jurídico establecido para el ejercicio de acciones judiciales por la LBRL no permite que disponga de la acción un órgano distinto del competente para ejercitarla. Entrando en el análisis de fondo, comienza la Sala concretando el objeto de debate procesal. Indica que cuando una Corporación Local acude a una operación de crédito para sanear su remanente de tesorería negativo, se plan-

tean tres cuestiones: 1) si la situación es consecuencia de una gestión ineficiente; 2) la justificación de la concertación del préstamo y si cumple los requisitos legalmente exigibles; 3) el devengo de intereses de demora por los retrasos en el cumplimiento de sus obligaciones contractuales como perceptora del préstamo. En cuanto a la primera cuestión, recoge su propia doctrina según la cual, la falta de eficacia, eficiencia u oportunidad en las decisiones de gestión del patrimonio público puede ser objeto de reproche por el Tribunal de Cuentas, a través de su función fiscalizadora pero no dar lugar a responsabilidad contable si no implica incumplimiento de norma contable o presupuestaria. Añade que se ha producido en este sentido una evolución del Derecho Positivo, también recogida en reciente jurisprudencia del TS y en la doctrina de esta Sala de Justicia. Respecto a la segunda cuestión, señala que el acceso a la financiación ajena por las entidades locales se considera por ley una práctica excepcional, por lo que la legislación es especialmente minuciosa y rigurosa al determinar cuándo, cómo y con qué finalidad pueden acceder a préstamos. Analiza si la salida de fondos públicos municipales constituye alcance en el sentido del artículo 72 de la LFTCu, recogiendo la doctrina de la Sala según la cual para que concurra responsabilidad contable no basta con el incumplimiento de norma reguladora de la actividad económica-financiera del Sector Público, sino que se requiere que además se haya producido un daño real, efectivo, económicamente evaluable e identificado. Añade que en este caso, el daño es el que resultaría de haber pagado unos intereses de demora que el recurrente considera que debían haberse evitado. Considera, sin embargo, que del material probatorio obrante en autos se desprende que tales pagos estaban justificados y concluye que el abono de los intereses de demora no ha supuesto daño real y efectivo en los fondos públicos ni saldo deudor injustificado constitutivo de alcance

• **Sentencia N.º 21/2017. Recurso de apelación n.º 5/17. Procedimiento de Reintegro n.º A-91/15. Ramo: Administración del Estado.- Finlandia. Ponente: Excma. Sra. Dña. Margarita Mariscal de Gante y Mirón.**

Resumen de doctrina: Se desestiman los recursos de apelación interpuestos contra la Sentencia de instancia, condenándose en costas a los apelantes conforme a lo dispuesto en el artículo 139.2 de la LJCA.

Comienza la Sala analizando las alegaciones de uno de los recurrentes, referidas a la prejudicialidad penal, la responsabilidad

contable del Canciller y la falta de medios de prueba, solicitando la testifical, cuestión ya resuelta por esta Sala con anterioridad.

En cuanto a la primera entiende la Sala que lo que se plantea no es una cuestión de prejudicialidad sino de alcance de la vinculación de la sentencia penal en el proceso contable, declarando de forma expresa a estos efectos que se tienen en cuenta los hechos declarados probados en la sentencia penal. Se recoge a continuación la jurisprudencia del Tribunal Supremo respecto a la vinculación de los pronunciamientos penales y entiende la Sala que la alegación del recurrente se refiere a la valoración que cada jurisdicción hace de los hechos, debiendo tenerse en cuenta que el que no se haya declarado la existencia de responsabilidad penal no supone necesariamente la inexistencia de responsabilidad contable. Desestima, pues, este motivo de impugnación.

Respecto a la alegación de responsabilidad del Canciller, indica la Sala que en el procedimiento se ejercitaron acciones contra el recurrente y no contra el Canciller, debiendo ceñirse la Consejera de instancia al pronunciamiento referido al demandado, ahora recurrente. Añade que no puede, por vía de recurso de apelación, pronunciarse sobre la responsabilidad contable de quien no fue parte en el procedimiento, debiendo desestimar, igualmente, este motivo.

Desestima, asimismo, la apelación planteada por el Abogado del Estado en cuanto a una errónea valoración de la prueba y una errónea interpretación del concepto de alcance. Comparte la Sala el criterio de instancia ya que de la prueba practicada no queda acreditado que las telas objeto de controversia no hubiesen sido entregadas y, siendo la prueba del menoscabo a los caudales públicos elemento esencial para la existencia de responsabilidad contable y no habiéndose acreditado tampoco la participación del demandado en los hechos, debe rechazarse este motivo de impugnación. Lo mismo ocurre respecto a un supuesto error en la valoración de una liquidación manuscrita, indicando que tampoco hay prueba suficiente del daño, y confirmando el pronunciamiento de instancia. En cuanto a un supuesto perjuicio por adquirir con dinero público artículos de uso personal, indica la Sala que no es posible concluir, de la documentación obrante en autos, que las compras realizadas redundaran en beneficio propio del embajador como afirma la parte apelante, por lo que debe desestimarse también este motivo. Finalmente, frente a la alegación referida a los salarios abonados a las dos empleadas do-

mésticas contratadas por el Embajador sin seguir los procedimientos legalmente previstos, considerando el Abogado del Estado que el importe de los mismos debe tener carácter de alcance, entiende la Sala que no concurren los requisitos constitutivos de responsabilidad contable dado que no se ha producido daño alguno a los caudales públicos, habiéndose prestado los servicios cuya remuneración fue satisfecha.

• **Sentencia N.º 22/2017. Recursos de apelación, rollo n.º 15/17, interpuestos contra la Sentencia de 25 de octubre de 2016, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º C- 206/13, Entidades locales (Ayuntamiento de.....), León. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz**

Resumen de doctrina: Tras exponer los argumentos de las partes la Sala agrupa las cuestiones planteadas en dos grandes bloques, referidas a que el órgano *a quo* habría incurrido en error en la valoración de la prueba en la aplicación de los principios rectores de la responsabilidad contable (arts 42 y 43 LOTCu y 72 LFTCu) y en la distribución de la carga de la prueba. Aborda además alegaciones más específicas de alguno de los recurrentes, referidas al error en la valoración de las cuestiones previas planteadas en el escrito de contestación a la demanda de uno de ellos, y las relativas a la infracción del artículo 60 de la LFTCu y a la prescripción.

En cuanto a la alegación de error del Consejero de instancia en la valoración de las cuestiones previas planteadas en el escrito de contestación a la demanda de uno de los recurrentes, esta parte reitera en su recurso la alegación de falta de legitimación pasiva porque no era Secretario-Interventor ni podía considerársele Secretario accidental, rechazando la Sala dicha alegación ya que, independientemente de que su nombramiento adoleciera de la omisión de algún trámite previsto legalmente, desempeñó de hecho las funciones de Secretario-Interventor, ostentando la legitimación pasiva en los términos del artículo 55.2 LFTCu.

Rechaza también la excepción de falta de litisconsorcio pasivo necesario. Expone su fundamento y finalidades y señala que, en el ámbito de la jurisdicción contable debe tenerse en cuenta el carácter solidario de la responsabilidad contable directa (38.3 LOTCu), y que es doctrina jurisprudencial unánime que, tratándose de deudas con carácter de solidarias, el acreedor no está obligado a traer a juicio a todos los deudores solidarios. Entiende que, en el caso de

autos, la acción de responsabilidad contable ejercitada por el Ayuntamiento se dirige contra quienes pudieran haber dado lugar al descubierto producido por la no inclusión de ingresos recibidos por determinados conceptos en las cuentas de la Corporación y confirma la inadmisión de la excepción de falta de litisconsorcio pasivo necesario.

Respecto a la supuesta infracción de los artículos 60 LFTCu, 216 y siguientes de la LEC y 24 de la CE, indica que debe tenerse en cuenta que el «petitum» o suplico de la demanda constituye su parte sustancial y delimita el objeto del proceso. Recoge el suplico de la demanda del Ayuntamiento y deduce que la pretensión contenida en la demanda respecto a uno de los recurrentes es inferior al importe al que se le condena en la sentencia, considerando la Sala que existe un desajuste entre el fallo y los términos en que fue formulada la demanda, resaltando además, que la responsabilidad contable que se pretende reclamar a dicho recurrente por los hechos que se indican estaría prescrita, debiendo estimarse el recurso de apelación presentado por éste y quedando absuelto.

En cuanto al error en la distribución de la carga de la prueba, reproduce la Sala el artículo 59 de la LFTCu del que se desprende que el contenido de la pretensión contable consiste en el reintegro del alcance o la indemnización de los daños y el abono de los perjuicios, con los intereses legales desde el día en que se entienda producido el alcance o irrogados los perjuicios, y que el daño debe ser real y efectivo y evaluable económicamente. Añade la Sala que en el ámbito de esta jurisdicción, cuyo contenido es el de una responsabilidad patrimonial y no sancionadora, se aplica el principio civil de reparto de la carga de la prueba, (artículo 217 de la LEC), habiendo probado el actor, en el caso de autos, la producción de un saldo deudor injustificado en las cuentas de la Corporación, sin que los demandados hayan probado los hechos que enervasen la eficacia jurídica de lo expuesto en la demanda. Rechaza, a continuación, la alegación de inversión de la carga de la prueba.

Respecto al error en la valoración de la prueba, recuerda la Sala la naturaleza propia del recurso de apelación y los conceptos de responsabilidad directa y subsidiaria (artículos 42.1 y 43.1 LOTCu), y recuerda que el nexo causal entre la acción u omisión y el daño es requisito imprescindible para que una acción sea constitutiva de responsabilidad contable y señala que no compar-

te la valoración de la prueba realizada en la instancia mediante la que se concluía declarando la responsabilidad directa de dos de los recurrentes.

• **Sentencia N.º 23/2017. Recurso de apelación n.º 18/17, interpuesto contra la Sentencia n.º 21/2016, de 27 de octubre de 2016, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º B-9/16, del ramo de Sector Público Estatal, (.....) Madrid. Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.**

Resumen de doctrina: Se acuerda estimar el recurso de apelación formulado por el Abogado del Estado, al que se adhirió el Ministerio Fiscal, modificándose la parte dispositiva de la sentencia de instancia, sin expresa imposición de costas.

Analiza los motivos de fondo aducidos por las partes, recordando que la sentencia de instancia desestimó la demanda interpuesta por el Abogado del Estado, en nombre y representación de ..., y a la que se adhirió el Ministerio Fiscal, por considerar que los fondos que gestionaba el demandado no reunían el carácter de públicos. Precisa además que el debate sobre la naturaleza pública o privada de los fondos no pudo ser objeto de alegación por el demandado porque fue declarado en rebeldía, sin comparecer ni personarse en ninguna de las fases del procedimiento.

Señala que la responsabilidad contable gira en torno al concepto de fondos o caudales públicos, siendo tales los de ..., en cuanto las sociedades estatales forman parte del sector público, definido en el artículo 4 de la Ley Orgánica 2/82, de 12 de mayo, ámbito subjetivo de fiscalización por el Tribunal de Cuentas y de posible enjuiciamiento contable. Recoge su propia doctrina según la cual no obsta para la consideración de públicos de los caudales pertenecientes a una sociedad estatal ni el hecho de que sus actividades se ajusten al derecho privado, ni el que sus presupuestos contengan previsiones de gastos, y no limitaciones, y añade que la relación entre la Administración Pública y la sociedad mercantil por ella creada, es de carácter fiduciario, en la que la sociedad actúa con unos fondos que nunca dejan de pertenecer a la Administración Pública.

Se confirma que fueron los fondos propios de ... los que sufrieron el quebranto económico producido por la actuación ilícita y recuerda que para que exista responsabilidad contable, junto con el requisito objetivo que constituye el daño o perjuicio en los caudales públicos, es necesario el subjetivo de infracción dolosa o

con culpa o negligencia graves y nexo causal entre la acción u omisión y el daño.

Entiende la Sala que, dado que no se trató de la comisión errónea de una o pocas operaciones aisladas, sino que fueron realizadas repetidamente, se añade a la conducta del sujeto una evidente nota de voluntariedad, por lo que su responsabilidad lo es a título de dolo.

Confirma también la presencia del nexo causal, recordando que la relación causa-efecto entre dos acontecimientos se produce cuando la realización del primero de ellos lleva irremediabilmente al segundo, sin que medie interferencia fáctica alguna (teoría causal de la inmediatez o inevitabilidad), o bien cuando aquél se basta por sí mismo, y sin perjuicio de la concurrencia de otros, para producir éste (teoría de la adecuación de la causa).

Declarado el alcance, condena al responsable directo al abono de los intereses ordinarios, calculados aplicando los criterios previstos en los artículos 59.2 y el artículo 71.4.º e) de la LFTCu. Se modifica la condena en costas de instancia, condenando a su abono al demandado y respecto a las causadas en apelación, no se hace expresa imposición de las mismas.

• **Sentencia N.º 24/2017. Recurso de apelación n.º 21/17, interpuesto contra la Sentencia n.º 17/2016, de 18 de noviembre de 2016, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º A-119/15, del ramo de Sector Público Autonómico..... Comunidad Autónoma de Andalucía. Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.**

Resumen de doctrina: Se desestima el recurso de apelación interpuesto, imponiéndose las costas a la recurrente.

Con carácter previo al análisis de las cuestiones de fondo, se refiere a la concurrencia de los requisitos de jurisdicción y competencia, cuestiones de orden público procesal, debiendo determinarse si la jurisdicción contable puede pronunciarse sobre una controversia salarial, pues el conocimiento de dicha cuestión correspondería al orden laboral, de acuerdo con lo previsto en la Ley de Procedimiento Laboral (la hoy vigente Ley 36/2011, de 10 de octubre, Reguladora de la Jurisdicción Social). A este respecto, expone la Sala que el objeto principal del procedimiento de reintegro fue determinar si se produjo alcance en los fondos públicos (causado por el pago de una indemnización que la parte actora no consideraba justificada) y quién fue el eventual responsable contable del

mismo, considerándose la controversia salarial (el enjuiciamiento de la corrección de la indemnización) una cuestión incidental, íntimamente conectada con el objeto del proceso, pero no la cuestión principal. Recoge el contenido del artículo 17 de la LOTCu relativo a la extensión de la jurisdicción contable, a los solos efectos del ejercicio de su función, al conocimiento y decisión de las cuestiones prejudiciales e incidentales, así como la interpretación de dicho precepto por la propia Sala, concluyendo que no cabe apreciar exceso de jurisdicción en el presente caso.

Analiza a continuación la cuestión de fondo, partiendo de que la Sentencia de instancia consideró que no se había acreditado el perjuicio a los fondos públicos, ni que el demandado tuviera la condición de gestor de los mismos, no pudiendo apreciarse la existencia de alcance.

Examina las normas laborales contractuales que configuran el marco legal aplicable, como elemento previo para determinar la existencia de alcance en los fondos de la empresa municipal y considera acreditado que el demandado, pese a haber aceptado desempeñar un puesto de Jefe de área, obtuvo una indemnización superior a la prevista legalmente en el momento de extinción definitiva de su relación laboral con la empresa, estando vedado en los términos del contrato y de las condiciones socio-laborales vigentes en el momento de suscribir el mismo, salvo pacto en contrario entre las partes como condición particular más favorable, y que debería haberse acreditado expresamente o ser objeto de prueba fehaciente dentro del procedimiento de reintegro. Recuerda que en el ámbito contable se aplica el principio civil de la carga de la prueba (217 LEC), y entiende que sí se ha producido un daño en los caudales públicos, real, evaluable económicamente e individualizado.

Recuerda la Sala que para que pueda declararse la existencia de alcance, deben concurrir todos los requisitos configuradores de la responsabilidad contable. Añade que, pese a que la Sala interpreta en sentido amplio el concepto de cuentadante, la extensión subjetiva de la responsabilidad contable no puede alcanzar a cualquier persona perteneciente al esquema organizativo de una Administración Pública y concluye que el demandado carecía del carácter de legitimado pasivo al carecer de la condición de cuentadante.

Rechaza la Sala las alegaciones de concurrencia de un presunto fraude de ley en la contratación por la empresa pública, repasando la doctrina al efecto.

• **Sentencia N.º 25/2017. Recurso de apelación n.º 26/17, interpuesto contra la Sentencia n.º 20/2016, de 27 de octubre de 2016, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º B-296/15, del ramo de Sector Público Estatal.....Granada. Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.**

Resumen de doctrina: Se acuerda: 1) inadmitir, por improcedente, la solicitud realizada por la representación procesal del demandado, basada en la Sentencia de la Audiencia Provincial de Granada, de que se decrete la terminación del procedimiento de reintegro por alcance por carencia sobrevenida del objeto litigioso; 2) estimar el recurso de apelación formulado por el Abogado del Estado, con la adhesión del Ministerio Fiscal; y 3) comunicar la presente resolución a la Audiencia Provincial para su conocimiento, así como al órgano encargado de la ejecución de la sentencia penal, para coordinar dicha actividad ejecutiva con este Tribunal.

Con carácter previo al examen del recurso de apelación analiza los efectos de las resoluciones del orden penal en los procedimientos ante esta jurisdicción contable, refiriéndose a la prejudicialidad, cuyo tratamiento global se establece en el artículo 10 de la LOPJ y también en el artículo 40.2 de la LEC, destacando que en amabas se exige para la suspensión, que la decisión del Tribunal penal pueda tener influencia decisiva en la resolución del procedimiento penal, o que condicione directamente su contenido.

En este caso, entiende la Sala que existen diferencias importantes respecto a las actuaciones que debe valorar cada orden jurisdiccional. Recuerda que el artículo 18.1 LOTCu y el 49.3 LFTCu, establecen la compatibilidad entre la Jurisdicción contable y la penal, así como la doctrina y jurisprudencia en ese sentido, y considera que falta el requisito esencial exigido por el artículo 17.2 de la LOTCu, para que entren en juego las previsiones del mismo (que la cuestión prejudicial constituya elemento previo necesario para la declaración de responsabilidad contable), debiendo inadmitirse por improcedente la solicitud planteada.

Analiza los motivos de fondo aducidos por las partes, precisando que opera la regla que determina la prevalencia del orden penal, solo respecto de la fijación de los hechos y la autoría de los mismos, pero no en la apreciación de los hechos en los que rige, para el juez contable, el principio de libre valoración de la prueba. Recuerda que la sentencia de instancia desestimó la demanda

interpuesta por el Abogado del Estado por considerar que los fondos que gestionaba el demandado no reunían el carácter de públicos.

Señala que la responsabilidad contable gira en torno al concepto de fondos o caudales públicos, siendo tales los de ..., en cuanto las sociedades estatales forman parte del sector público, definido en el artículo 4 de la Ley Orgánica 2/82, de 12 de mayo, ámbito subjetivo de fiscalización por el Tribunal de Cuentas y de posible enjuiciamiento contable. Recoge su propia doctrina según la cual no obsta para la consideración de públicos de los caudales pertenecientes a una sociedad estatal ni el hecho de que sus actividades se ajusten al derecho privado, ni el que sus presupuestos contengan previsiones de gastos, y no limitaciones, y añade que la relación entre la Administración Pública y la sociedad mercantil por ella creada, es de carácter fiduciario, en la que la sociedad actúa con unos fondos que nunca dejan de pertenecer a la Administración Pública.

Se confirma que fueron los fondos propios de ... los que sufrieron el quebranto económico producido por la actuación ilícita y recuerda que para que exista responsabilidad contable, junto con el requisito objetivo que constituye el daño o perjuicio en los caudales públicos, es necesario el subjetivo de infracción dolosa o con culpa o negligencia graves y nexo causal entre la acción u omisión y el daño.

Entiende la Sala que la conducta desplegada se aparta de los parámetros que la definirían como gravemente negligente, añadiéndose una evidente nota de voluntariedad, por lo que su responsabilidad lo es a título de dolo.

Confirma también la presencia del nexo causal, recordando que la relación causa-efecto entre dos acontecimientos se produce cuando la realización del primero de ellos lleva irremediamente al segundo, sin que medie interferencia fáctica alguna (teoría causal de la inmediatez o inevitabilidad), o bien cuando aquél se basta por sí mismo, y sin perjuicio de la concurrencia de otros, para producir éste (teoría de la adecuación de la causa).

Declarado el alcance, condena al responsable directo al abono de los intereses ordinarios, calculados aplicando los criterios previstos en los artículos 59.2 y el artículo 71.4.º e) de la LFTCu. Se modifica la condena en costas de instancia, condenando a su abono al demandado y respecto a las causadas en apelación, no se hace expresa imposición de las mismas.

• **Sentencia N.º 26/2017. Recurso de apelación n.º 27/17 interpuesto contra la Sentencia 25/2016, de 29 de diciembre, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º B-35/15, Administración del Estado..... Alicante. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.**

Resumen de doctrina: La Sala de Justicia estima parcialmente el recurso de apelación interpuesto contra la Sentencia de instancia, modificándose el fallo de la misma en el sentido de cifrar el alcance causado en los fondos del Consorcio Público en un importe de 1910,80 €, inferior al importe de 2.067,83 € en que fue cifrado en la instancia. Sin costas.

Tras exponer las alegaciones de la recurrente así como los argumentos en que la Abogacía del Estado y el Ministerio Fiscal basan sus respectivas oposiciones, destaca la Sala que se han reproducido, en gran medida, las alegaciones efectuadas en la instancia, no siendo dicha técnica, en general, un modo de actuación jurídicamente aceptable.

Se pronuncia la Sala sobre la valoración de la prueba practicada en la instancia, dada la alegación de la recurrente referida a la justificación de los gastos constitutivos de alcance, confirmándose el criterio respecto a los cargos en establecimientos de hostelería. Rechaza asimismo la Sala la alegación de duplicidad en el cómputo de ciertos gastos y entiende que no pueden considerarse justificados otros en que se aprecia evidente contradicción entre la justificación realizada en el recurso y en certificados emitidos al efecto.

Atendiendo a la finalidad pública de carácter institucional de los gastos de manutención y de desplazamiento, la Sala concluye que algunos de ellos pueden encajar en los gastos de representación o manutención. Recuerda que para que los gastos protocolarios o de representación sean admitidos, es necesario que exista una finalidad pública y no un fin privado, y que esa funcionalidad quede expresada en el proceso de justificación del gasto.

Rechaza la Sala la alegación de ausencia de vulneración de normativa presupuestaria, confirmando el criterio de instancia según el cual se ha producido un saldo deudor injustificado derivado de la salida de fondos del Consorcio Público, por la utilización de la tarjeta de crédito para el pago de los gastos que enumera, debiendo calificarse de alcance.

Desestima igualmente la alegación de que circunstancias como la genérica regulación de la materia, la inexistencia de reparos por

el Consejo Rector, y del posterior control por la Intervención Territorial, o la especial naturaleza de los gastos protocolarios o de manutención, impidan apreciar la existencia de dolo o culpa grave en la conducta de la demandada como gestora de fondos públicos. Indica que la diligencia cualificada exigible a cualquier gestor de fondos públicos impide la utilización de estos para la organización de comidas o cenas con el personal a su servicio y el cargo de cualquier tipo de gasto no acorde con la función encomendada y que tampoco cabe admitir que la gestión en el Consorcio no fuera objeto de reparo por la Intervención Territorial. De todo ello concluye que procede la estimación parcial del recurso sin imposición de costas.

• **Sentencia N.º 27/2017. Recurso de Apelación n.º 32/17, interpuesto contra la Sentencia 11/16, de 15 de noviembre, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º C-227/15, del ramo Sector Público Local..... Álava. Ponente:Excma. Sra. D.ª Margarita Mariscal de Gante y Mirón.**

Resumen de doctrina: La Sala de Justicia desestima el recurso de apelación formulado contra la Sentencia de instancia, imponiendo las costas al apelante.

La sentencia recurrida estima parcialmente la demanda formulada por la Junta Administrativa al apreciar la prescripción de la responsabilidad contable en cuanto a los hechos acaecidos con anterioridad al 26 de julio de 2006 toda vez que, con fecha 26 de julio de 2011, se produjo la incoación de un proceso penal sobre los mismos hechos, dando lugar a la interrupción de la prescripción conforme al apartado 3.º de la D.A. 3.ª LFTCu.

La Junta Administrativa, sin embargo, discrepa de este criterio y fundamenta el recurso en infracción legal por inaplicación del párrafo 4.º de la Disposición Adicional Tercera de la LFTCu, que regula la prescripción de las responsabilidades contables cuando los hechos fueran constitutivos de delito, en cuyo caso el plazo de prescripción que resulta de aplicación no es el de cinco años aplicado por la sentencia, sino el de diez años, al derivar las responsabilidades de un supuesto delito de malversación. Además considera el recurrente que, al tratarse de un delito continuado, el cómputo del plazo debería comenzar en la fecha de la última infracción cometida.

Comienza la Sala sistematizando los argumentos esgrimidos por las partes, tanto en el recurso interpuesto, como en las impugnaciones al mismo, y resuelve señalando en primer término que olvi-

da el recurrente que un delito no existe hasta que no se declara así por sentencia penal firme, declaración que no ha tenido lugar, al encontrarse las actuaciones penales en fase de instrucción, considerando, asimismo, que la interrupción de la prescripción se produjo el 26 de julio de 2011, fecha en que se dictó Auto incoando diligencias penales, sin que quepa apreciar la continuidad delictiva alegada, aplicable en la jurisdicción penal, pero ajena a la jurisdicción contable.

En definitiva, concluye la Sala que la sentencia de instancia ha razonado y aplicado convenientemente el instituto de la prescripción y, en consecuencia, impone las costas a la parte recurrente.

• **Sentencia N.º 28/2017. Recurso de apelación N.º 33/17 interpuesto contra la Sentencia N.º 2/17, de 19 de enero, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance N.º C-18/15, del ramo de Comunidades Autónomas..... Valencia. Ponente: Excma. Sra. D.ª María Antonia Lozano Álvarez.**

Resumen de doctrina: Tras exponer las alegaciones de las partes, analiza la Sala las cuestiones procesales planteadas, comenzando por la falta de legitimación activa y la falta de capacidad de la Generalitat demandante. Recoge para ello el contenido del artículo 47 de la LOTCu, según el cual «estarán legitimados para actuar ante la Jurisdicción Contable quienes tuvieran interés directo en el asunto o fueren titulares de derechos subjetivos relacionados con el caso», y «las Administraciones Públicas podrán ejercer toda clase de pretensiones ante el Tribunal de Cuentas sin necesidad de declarar previamente lesivos los actos que impugnen», y se refiere a continuación al artículo 55.1 de la LFTCu, según el cual «la legitimación activa corresponderá, en todo caso, a la Administración o entidad pública perjudicada(...)». Recuerda que las subvenciones objeto del procedimiento fueron concedidas y abonadas por la Generalitat, siendo suyos los fondos públicos menoscabados, teniendo, por tanto, interés directo en el asunto, siendo titular de un derecho subjetivo relacionado con el caso y habiendo sido perjudicada patrimonialmente por el alcance, por todo lo cual está legitimada activamente.

Se desestima también la alegación de falta de capacidad de la demandante por haberse planteado de forma extemporánea, por haber sido resuelta en la instancia, en la audiencia previa, con fundamento en argumentos que la Sala comparte, por no resultar de aplicación al caso el artículo 45 de la LJCA y por no poderse apre-

ciar que la Sentencia apelada haya vulnerado el artículo 9 de la Ley de Asistencia Jurídica de la Generalitat.

Examina a continuación la falta de legitimación pasiva, recordando que el ámbito subjetivo de los posibles responsables contables se define en el artículo 2 de la LOTCu, así como en el artículo 15 de dicha Ley, y que, en cuanto a la legitimación pasiva, el artículo 55.2 de la LFTCu señala que «se considerarán legitimados pasivamente los presuntos responsables directos o subsidiarios, sus causahabientes y cuantas personas se consideren perjudicadas por el proceso». Añade que la responsabilidad contable surge en el contexto de la encomienda de la gestión de fondos públicos a ciertas personas, recoge la jurisprudencia del Tribunal Supremo en este sentido, así como la doctrina de la propia Sala de Justicia en cuanto a la extensión subjetiva de la responsabilidad contable, recordando que se ha perfilado un concepto amplio de gestor y de cuentadante, concluyendo que la legitimación pasiva concurre en quienes «al menos» hayan participado de forma relevante en la gestión económico-financiera de la entidad que dispuso de los fondos públicos a su cargo y que la condición de gestor de caudales y efectos públicos sólo concurre en quienes los recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen. Se refiere al concepto amplio de cuentadante y aclara que la determinación de si los recurrentes ostentan o no legitimación pasiva en el procedimiento, requiere un análisis de la concreta función de cada recurrente en el proceso de administración de fondos públicos. Como resultado de dicho análisis, concluye la Sala que la conducta de uno de los recurrentes no encaja en la legitimación pasiva de los procedimientos de reintegro por alcance, recordando que la cooperación y el encubrimiento aludidos en el artículo 42 de la LOTCu solo generan responsabilidad contable si concurren en la conducta de quienes no han ejecutado materialmente los hechos pero gestionan los caudales o efectos públicos afectados y están vinculados a rendir cuentas de los mismos, y que la Sala se ha manifestado repetidamente rechazando la posible responsabilidad contable del «extraneus». Considera, por tanto, que debe estimarse el recurso formulado por dicho recurrente, desestimándose la demanda formulada contra él y quedando exonerado también de las costas de instancia.

Se confirma, sin embargo, la legitimación pasiva de los restantes recurrentes.

En cuanto a las cuestiones de fondo, referidas a la alegación de inexistencia en su actuación de los requisitos de la responsabilidad

contable, comienza la Sala recordando cuáles son dichos requisitos, conforme se desprende de los artículos 38.1 de la LOTCu y 49.1 de la LFTCu. Analiza la concurrencia de dichos requisitos en cada uno de los recurrentes cuya legitimación pasiva se ha confirmado y concluye confirmando igualmente la presencia de tales requisitos y manteniendo la condena como responsables contables de los mencionados recurrentes.

2.2. Autos

• **Auto n.º 4/2017. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, N.º 11/17, Actuaciones Previa N.º 192/16, del ramo de Sector Público Local (Ayuntamiento de.....), Badajoz. Ponente: Excma. Sra. D.ª María Antonia Lozano Álvarez**

Resumen de doctrina: Se acuerda desestimar el recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88 interpuesto por el representante procesal del Ayuntamiento contra la Providencia de requerimiento de pago dictada en las Actuaciones Previa, quedando confirmada, sin costas. Tras exponer las alegaciones del recurrente, indica la Sala que se trata de motivos que, por su naturaleza, no pueden ser resueltos a través de este recurso, pues se refieren al fondo del asunto dado que aluden a la concurrencia de los requisitos para generar responsabilidad contable por alcance, y no tienen relación con los dos motivos en que se puede basar este medio de impugnación, cuales son indefensión y denegación injustificada de diligencias. Señala que la mera discrepancia por parte de los interesados con las conclusiones del Delegado Instructor no constituye indefensión, sin que deba ser esta Sala la que resuelva sobre tal discrepancia a través de este recurso sino el órgano de primera instancia. Añade que las conclusiones del órgano instructor no vinculan al posible demandante futuro ni al juez contable que puede dictar su resolución definitiva en los términos que estime convenientes a la vista de las alegaciones y pruebas desplegadas en la primera instancia.

• **Auto n.º 5/2017. Recurso del art. 48.1 de la Ley 7/88 n.º 12/17. Actuaciones Previa n.º 344/15. Ramo: Sector Público Autonómico (.....) Galicia. Ponente: Excma. Sra. D.ª Margarita Mariscal de Gante y Mirón.**

Resumen de doctrina: Desestima la Sala de Justicia el recurso interpuesto al amparo del artículo 48.1 de la Ley 7/88, contra la Liquidación Provisional y la Providencia de requerimiento de pago, dictadas en las Actuaciones Previa. Sin costas. El recurrente

pretende la revocación del Acta de Liquidación Provisional alegando que los hechos y las valoraciones jurídicas reflejadas se basan en una incompleta documentación al faltar en el expediente la contabilidad de la Cámara relativa al periodo en que se produjeron los hechos, lo que considera que le ha causado indefensión al no disponer de tiempo ni de información para buscar documentación que apoye su defensa. Rechaza la Sala la existencia de indefensión en el sentido del artículo 24 de la Constitución Española, recordando la jurisprudencia constitucional que exige para apreciar su existencia, en relación con la tutela judicial efectiva, que se haya producido un perjuicio real y efectivo para la posición jurídica e intereses de los afectados. Entiende que no se limitaron los medios de prueba de que pudo valerse el recurrente durante la instrucción, ni su participación en las actuaciones, pudiendo haber realizado alegaciones sobre la documentación obrante en las Actuaciones Previas. Descarta también la falta de tiempo como causa de indefensión, ya que el Acta de Liquidación Provisional no cercena los medios de defensa de que pueda servirse en fase jurisdiccional. Desestima, por tanto, este motivo de impugnación al no poder entrar, a través de este recurso, a conocer cuestiones de fondo y no apreciarse que se haya causado indefensión al recurrente. Rechaza la alegación de prescripción, pues no resulta reconducible a los dos motivos previstos en el artículo 48.1 de la Ley 7/88 (denegación indebida de diligencias e indefensión), y añade que la concreta discusión planteada sobre la prescripción constituye una cuestión de fondo, sin que pueda ser examinada en esta fase procesal, sino en el eventual proceso jurisdiccional contable que se promueva.

• **Auto n.º 6/2017. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, n.º 14/17. Actuación Previa n.º 143/16. SECTOR PÚBLICO LOCAL (.....) MÁLAGA. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.**

Resumen de doctrina: Desestima la Sala el recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88 contra la Providencia de requerimiento de pago y la Liquidación Provisional, quedando confirmadas, sin costas. Recuerda la naturaleza jurídica, finalidad y motivos de este medio de impugnación especial y sumario por razón de la materia, así como la naturaleza de las Actuaciones Previas, que tienen carácter preparatorio del ulterior proceso jurisdiccional contable. Analiza las pretensiones planteadas, comenzando con la de indefensión que la recurrente deriva de la falta de notificación del Acta de Liquidación Provisional y de la Providencia de citación para la práctica de la misma, señalando la Sala que la citación de los presuntos

responsables está prevista en el artículo 47.1 a) de la LFTCu en el momento en que el órgano instructor acuerde la práctica de la Liquidación, sin que se haya omitido dicho trámite como pretende el recurrente, dado que la citación se practicó mediante notificación edictal, tras realizar reiterados intentos de notificación directa y personal. Recuerda, por otra parte, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional según la cual solo alcanza relevancia constitucional aquel defecto o irregularidad procesal que, por anular las posibilidades de alegación, defensa y prueba, cause una verdadera y real indefensión. Refleja también la doctrina de la Sala según la cual la notificación por edictos es siempre un medio supletorio, debiendo utilizarse como remedio último. Añade que, una vez practicada la Liquidación Provisional y dictada la Providencia de requerimiento, ésta fue notificada de forma directa y personal y, al advertirse por el órgano instructor la falta de notificación de la Liquidación Provisional de la que trae causa la Providencia, se procedió a subsanar la incidencia, de lo que deriva la pérdida sobrevenida del objeto de este recurso por lo que se refiere a las referidas resoluciones, con la reapertura del plazo para interposición de recurso, sin que se aprecie vulneración de la tutela judicial efectiva y debiendo desestimarse la alegación de indefensión.

• **Auto n.º 7/2017. Recurso de queja n.º 23/17. Procedimiento de Reintegro n.º C-329/15. Ramo: Sector Público Estatal..... León. Ponente: Excm. Sra. D.ª María Antonia Lozano Álvarez.**

Resumen de doctrina: Se desestima el recurso de queja interpuesto por el Abogado del Estado contra el Auto de inadmisión del recurso de apelación por él formulado frente a la sentencia dictada en primera instancia. Expone, en primer lugar, la Sala de Justicia, las circunstancias que deben tenerse en cuenta para resolver la pretensión procesal, indicando la fecha de remisión de la certificación de la Sentencia a la Abogacía del Estado en el Tribunal de Cuentas, coincidente con la fecha de recepción de la misma por parte de ésta, la fecha de firma del recibí de la certificación por el Abogado del Estado y la fecha de formulación del recurso de apelación contra la Sentencia. Alude al contenido del artículo 11 de la Ley 52/97, de 27 de noviembre, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas, según el cual las notificaciones deben entenderse directamente con el Abogado del Estado en la sede oficial de la respectiva Abogacía y también alude a cuál debe ser la correcta la interpretación del precepto, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Entiende la Sala que, del precepto citado se desprende que las notificacio-

nes son válidas y eficaces si se practican en la sede del Servicio Jurídico Público que deba recibirlas, al margen de la persona que las reciba y de los trámites internos que se sigan en esa dependencia para hacerlas llegar a los letrados que actúen en los procesos en los que se hubiere dictado la resolución que se notifica. Considera la Sala como fecha de recepción de la certificación de la sentencia, la de entrada en la sede de la Abogacía del Estado en el Tribunal de Cuentas y no la de firma por el Abogado del Estado actuante, e indica que, de otro modo, se haría depender la validez y eficacia de la notificación, así como la caducidad del plazo para recurrir de las especialidades del funcionamiento interno de dicho Servicio Jurídico, vulnerando el principio de seguridad jurídica y la tutela judicial efectiva de las demás partes, así como el principio de igualdad de armas procesales. Concluye que al haber transcurrido el plazo concedido al Abogado del Estado para interponer recurso de apelación contra la Sentencia, debe desestimarse el recurso de queja contra el Auto de inadmisión del recurso de apelación, quedando éste confirmado.

• **Auto n.º 8/2017. Recurso de apelación n.º 24/17 interpuestoen la ejecución del procedimiento de reintegro por alcance n.º A-21/04, Sector Público Local (Ayuntamiento de.....), Málaga. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz**

Resumen de doctrina: Se desestima el recurso de apelación interpuesto contra el Auto dictado en la Pieza de Tercería de Dominio en la ejecución del procedimiento de reintegro por alcance. Se analiza, en primer lugar, si la resolución impugnada infringe lo dispuesto en el artículo 601 de la LEC, por exceder de los límites de la tercería de dominio al realizar un pronunciamiento sobre la ampliación del embargo, entendiéndose la Sala que aun excediéndose del objeto de la tercería contemplado en dicho artículo, no se produce infracción legal susceptible de acoger la pretensión, con independencia de que la Sala considere más oportuno que se hubieran efectuado pronunciamientos independientes sobre la resolución de la demanda de tercería de dominio presentada y el señalamiento de bienes, a efectos de una posterior mejora del embargo en el proceso de ejecución. Frente a la alegación de que procede que se declare la prescripción de la responsabilidad, la Sala de Justicia resalta que la finalidad del recurso de apelación debe ser mostrar que la resolución de la que se disiente ha incurrido en errónea aplicación de las normas, en incongruencia, o en inaplicación de la normativa procedente, pero, en modo alguno, abrir un nuevo procedimiento de las cuestiones discutidas en las mismas condiciones

que tuvo lugar en la primera o segunda instancia. Añade que la cuestión planteada en el recurso ya fue resuelta en el proceso principal mediante Sentencia 11/2013, de 11 de abril, de esta Sala y que adquirió firmeza respecto a los recurrentes, debiendo desestimarse la alegación de prescripción. Rechaza también que la resolución impugnada haya producido una infracción de los artículos 38.5 de la LOTCU, 589 de la LEC, 1023 y 1024 del CC y 103 del RD 1065/2007, de 27 de julio, al acordar la ampliación del embargo en el seno de una tercería. Rechaza igualmente la alegación de duplicidad de pretensiones indemnizatorias que produciría la resolución impugnada, porque, con independencia de la compatibilidad de las jurisdicciones penal y contable y la prevalencia de esta última en cuanto a la determinación de la responsabilidad resarcitoria de los daños causados a los fondos públicos, el Auto no produce duplicidad indemnizatoria, pues solo ordena requerir a los herederos para que presenten relación de bienes y, en caso de no ser atendido, una investigación patrimonial. Desestima a continuación el recurso del Ayuntamiento, recordando que la impugnación a la que alude el artículo 461.1 de la LEC es una oportunidad que se brinda a quien presta conformidad con el gravamen que la resolución le supone, para no verse agravado por el resultado eventual del recurso que interponga la contraparte, estableciendo el Tribunal Supremo que son dos los requisitos exigidos para que sea admisible la impugnación: que el impugnante no haya apelado la resolución y que la impugnación vaya dirigida contra el apelante, circunstancia esta última que no se cumple en este supuesto.

• **Auto n.º 9/2017. Recurso del art. 48.1 de la Ley 7/88 n.º 30/17. Actuación Previa n.º 285/16. Ramo: SECTOR PÚBLICO LOCAL.- Ayuntamiento de..... CASTELLÓN. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz**

Resumen de doctrina: La Sala de Justicia acuerda inadmitir el recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88 interpuesto contra la Liquidación Provisional del presunto alcance y la Providencia de requerimiento de pago, ambas de idéntica fecha, dictadas en las Actuaciones Previas. Se refiere la Sala al carácter preclusivo o de caducidad del plazo de cinco días para la interposición del recurso, dada la improrrogabilidad de los plazos procesales, según se desprende del artículo 128 de la LJCA, cuyos términos reproduce. Añade que la jurisprudencia constitucional establece que el cumplimiento de los plazos procesales constituye una garantía esencial de seguridad jurídica. Habiendo transcurrido el plazo de cinco días legalmente previsto, desde la notificación de las resoluciones

recurridas hasta la fecha de entrada en el Registro General de este Tribunal del escrito de interposición del recurso, éste debe inadmitirse por extemporáneo.

• **Auto n.º 10/2017. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988 n.º 28/17, Actuaciones Previas n.º 193/16. Ramo: Sector Público Local (Ayto. de.....), CÁCERES. Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.**

Resumen de doctrina: Se desestima el recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, interpuesto contra el Acta de Liquidación Provisional y la Providencia de requerimiento de pago, dictadas en las Actuaciones Previas, quedando confirmadas, sin costas.

Comienza la Sala recordando la naturaleza jurídica, finalidad y motivos de este tipo de recurso, como medio de impugnación especial y sumario por razón de la materia y cuyos motivos solo pueden ser los establecidos taxativamente por la ley (que «no se accediera a completar las diligencias con los extremos que los comparecidos señalaran» o «se causare indefensión»)

Rechaza la alegación de indefensión derivada de la negativa de la instructora a recoger en el Acta de Liquidación Provisional las manifestaciones del Letrado del Ayuntamiento, incurriendo en arbitrariedad al no poder ser refutadas por el resto de partes y considerando que ello conllevaría la nulidad del acto dictado. Entiende la Sala, sin embargo, que no se ha producido indefensión con relevancia constitucional que requeriría un perjuicio real y efectivo para la posición jurídica y los intereses de los afectados, sin que se aprecie dicho perjuicio en el presente caso. Añade la Sala que la Instructora ha recogido, en lo sustancial y pertinente para esa previa y provisional valoración y calificación de los hechos, sometidos a su labor investigadora, los argumentos esgrimidos por la representación letrada del Ayuntamiento.

Desestima igualmente los motivos siguientes en los que se defiende la inexistencia de varios de los requisitos exigidos, legal y jurisprudencialmente, para apreciar la responsabilidad contable por alcance, en concreto, el elemento subjetivo del dolo o culpa grave del recurrente, el nexo causal entre la actuación del responsable contable directo y el perjuicio económico, así como la inexistencia de la realidad o efectividad del daño evaluado, recordando la Sala que, tratándose de alegaciones referidas a cuestiones de fondo, no son susceptibles de encajar en los motivos de este recurso. En definitiva, no cabe emplear este recurso para contravenir las

conclusiones provisionales del instructor, reflejadas en el Acta, debiendo dirimirse tales discrepancias en el posterior procedimiento jurisdiccional que pueda incoarse.

• **Auto N.º 11/2017. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, N.º 31/17, Actuaciones Previas N.º 18/17, del ramo de Sector Público Local (Ayuntamiento de.....), Asturias. Ponente: Excma. Sra. D.ª María Antonia Lozano Álvarez.**

Resumen de doctrina: Se desestima el recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, interpuesto contra la Liquidación Provisional y la Providencia de requerimiento de pago, dictadas en las Actuaciones Previas, quedando confirmadas dichas resoluciones. Sin costas.

Tras exponer los motivos en que se basa el recurso así como las razones por las que se oponen al mismo el Ministerio Fiscal y la representación procesal del Ayuntamiento, indica la Sala que algunos de dichos motivos no deben prosperar por no encajar en las dos causas de impugnación taxativas que contempla el artículo 48.1 de la Ley 7/88. Recuerda su doctrina uniforme sobre la finalidad y motivos de este recurso, señalando que por medio de éste no puede entrar la Sala a resolver alegaciones de los recurrentes tales como las referidas a que sus actuaciones estuvieron avaladas por los técnicos y no contravinieron reparo alguno de la Intervención; a que las posibles irregularidades en las órdenes de pago deberían ser depuradas en otras instancias administrativas o jurisdiccionales distintas al Tribunal de Cuentas; o a que no es posible individualizar los daños partiendo de la documentación aportada. Añade que estando debidamente fundamentadas en la Liquidación Provisional, las razones de posible existencia del alcance y los motivos por los que se cuantifica provisionalmente en una determinada cifra, la mera discrepancia con el criterio de la instructora no puede hacer prosperar el recurso.

Igualmente, la alegación referida a que los gastos de locomoción y dietas y los realizados en telefonía móvil no fueron para usos particulares, plantea una cuestión de fondo que no corresponde resolver a través de este recurso. Respecto a la solicitud de exhibición de los gastos de la anterior Corporación, indica la Sala que se trata de una solicitud de prueba que la instructora no estimó procedente incluir entre las limitadas diligencias de averiguación previstas por el artículo 47.1 de la Ley 7/88. Recuerda la doctrina de la Sala según la cual no corresponde a la fase de Actuaciones Previas desarrollar la plena actividad probatoria, propia de la primera instancia, debiendo practicar solo las diligencias de averiguación suficientes para fundamentar las conclusiones de la Liquidación

Provisional. Recuerda que la mera discrepancia con las conclusiones del Instructor no constituye indefensión.

Desestima por todo ello el recurso, sin que proceda declarar ni la revocación de las resoluciones recurridas con archivo del procedimiento, ni la petición subsidiaria de anulación de las mismas con retroacción de actuaciones.

3. FISCALIZACIONES

- RESOLUCIÓN de 19 de abril de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la financiación extraordinaria de los programas especiales de armamento y material de las Fuerzas Armadas, ejercicios 2012, 2013 y 2014. Análisis especial de los programas de gestión internacional: EF2000, A400M y TIGER, y de los programas de gestión nacional: BAM, LEOPARD y NH90. (BOE n.º 149, de 23 de junio de 2017)

- RESOLUCIÓN de 19 de abril de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la participación de las Fuerzas Armadas Españolas en Misiones Internacionales, ejercicios 2009 y 2010. (BOE n.º 149, de 23 de junio de 2017)

- RESOLUCIÓN de 19 de abril de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la prestación por las entidades gestoras del servicio de producción y distribución de agua potable en las siete Islas Canarias, periodo 2007-2011: Isla de Fuerteventura. (BOE n.º 149, de 23 de junio de 2017)

- RESOLUCIÓN de 19 de abril de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la prestación por las entidades gestoras del servicio de producción y distribución de agua potable en las siete Islas Canarias, periodo 2007-2011: Isla de Tenerife. (BOE n.º 149, de 23 de junio de 2017)

- RESOLUCIÓN de 19 de abril de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la prestación por las entidades gestoras del servicio de producción y distribución de agua potable en las siete Islas Canarias, periodo 2007-2011: Isla de Lanzarote. (BOE n.º 149, de 23 de junio de 2017)

- RESOLUCIÓN de 19 de abril de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la prestación por las entidades gestoras del servicio de producción y distribución de agua potable en las siete Islas Canarias, periodo 2007-2011: Isla de Gran Canaria. (BOE n.º 149, de 23 de junio de 2017)
- RESOLUCIÓN de 19 de abril de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la prestación por las entidades gestoras del servicio de producción y distribución de agua potable en las siete Islas Canarias, periodo 2007-2011: Isla de El Hierro. (BOE n.º 149, de 23 de junio de 2017)
- RESOLUCIÓN de 19 de abril de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la prestación por las entidades gestoras del servicio de producción y distribución de agua potable en las siete Islas Canarias, periodo 2007-2011: Isla de la Gomera. (BOE n.º 149, de 23 de junio de 2017)
- RESOLUCIÓN de 19 de abril de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la prestación por las entidades gestoras del servicio de producción y distribución de agua potable en las siete Islas Canarias, periodo 2007-2011: Isla de la Palma. (BOE n.º 149, de 23 de junio de 2017)
- RESOLUCIÓN de 16 de mayo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Actividad desarrollada por la «Autoridad Portuaria de Valencia» en los ejercicios 2007-2010. (BOE n.º 175, de 24 de julio de 2017)
- RESOLUCIÓN de 16 de mayo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la ejecución por la Autoridad Portuaria de Gijón del proyecto de ampliación del puerto de Gijón, ejercicios 2012 y 2013. (BOE n.º 175, de 24 de julio de 2017)
- RESOLUCIÓN de 16 de mayo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la gestión y control contables del inmovilizado material de la Administración General del Estado. (BOE n.º 175, de 24 de julio de 2017)

- RESOLUCIÓN de 16 de mayo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Universidad de Cantabria, ejercicio 2012. (BOE n.º 175, de 24 de julio de 2017)
- RESOLUCIÓN de 16 de mayo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Universidad de Murcia, ejercicio 2012. (BOE n.º 175, de 24 de julio de 2017)
- RESOLUCIÓN de 16 de mayo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la contratación de la Universidad Nacional de Educación a Distancia, ejercicios 2014 y 2015. (BOE n.º 176, de 25 de julio de 2017)
- RESOLUCIÓN de 16 de mayo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la contratación más relevante de servicios de publicidad formalizada por las entidades del sector público empresarial estatal en los ejercicios 2011, 2012 y 2013. (BOE n.º 176, de 25 de julio de 2017)
- RESOLUCIÓN de 16 de mayo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Universidad de Castilla-La Mancha, ejercicios 2013 y 2014. (BOE n.º 176, de 25 de julio de 2017)
- RESOLUCIÓN de 16 de mayo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Universidad de Cantabria, ejercicios 2013 y 2014. (BOE n.º 176, de 25 de julio de 2017)
- RESOLUCIÓN de 16 de mayo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Universidad de Extremadura, ejercicio 2012 (BOE n.º 176, de 25 de julio de 2017)
- RESOLUCIÓN de 16 de mayo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Universidad de Extremadura, ejercicios 2013 y 2014. (BOE n.º 176, de 25 de julio de 2017)

- RESOLUCIÓN de 16 de mayo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Universidad de La Rioja, ejercicio 2012. (BOE n.º 176, de 25 de julio de 2017)
- RESOLUCIÓN de 16 de mayo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Universidad de La Rioja, ejercicios 2013 y 2014. (BOE n.º 176, de 25 de julio de 2017)
- RESOLUCIÓN de 16 de mayo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Universidad de Murcia, ejercicios 2013 y 2014. (BOE n.º 176, de 25 de julio de 2017)
- RESOLUCIÓN de 16 de mayo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Universidad Internacional Menéndez Pelayo, ejercicio 2008. (BOE n.º 176, de 25 de julio de 2017)
- RESOLUCIÓN de 16 de mayo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Universidad Politécnica de Cartagena, ejercicio 2012. (BOE n.º 176, de 25 de julio de 2017)
- RESOLUCIÓN de 16 de mayo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Universidad Politécnica de Cartagena, ejercicios 2013 y 2014. (BOE n.º 176, de 25 de julio de 2017)
- RESOLUCIÓN de 16 de mayo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de las actividades liquidadora y agraria del Consorcio de Compensación de Seguros, ejercicio 2014. (BOE n.º 176, de 25 de julio de 2017)
- RESOLUCIÓN de 16 de mayo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de los Contratos de Publicidad y Comunicación Institucional suscritos por Departamentos Ministeriales del Área de la Administración Económica del Estado y Organismos Autónomos de ellos dependientes. (BOE n.º 176, de 25 de julio de 2017)

- RESOLUCIÓN de 16 de mayo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización del Consejo Económico y Social, ejercicio 2010. (BOE n.º 176, de 25 de julio de 2017)
- RESOLUCIÓN de 16 de mayo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización del Consejo Económico y Social, ejercicio 2015. (BOE n.º 176, de 25 de julio de 2017)
- RESOLUCIÓN de 16 de mayo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización del Fondo Estatal de Inversión Local. (BOE n.º 176, de 25 de julio de 2017)
- RESOLUCIÓN de 16 de mayo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización del inmovilizado no financiero de las Mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social, con especial referencia al proceso de segregación de los servicios de prevención ajenos. (BOE n.º 176, de 25 de julio de 2017)
- RESOLUCIÓN de 16 de mayo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización del Instituto Cervantes, ejercicio 2012. (BOE n.º 176, de 25 de julio de 2017)
- RESOLUCIÓN de 16 de mayo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización sobre contratos de publicidad y comunicación institucional suscritos por los Departamentos ministeriales del Área Político-Administrativa del Estado. (BOE n.º 176, de 25 de julio de 2017)
- RESOLUCIÓN de 16 de mayo de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización sobre la gestión y el control efectuados por las Mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social en materia de asistencia sanitaria concertada con medios ajenos. (BOE n.º 176, de 25 de julio de 2017)
- RESOLUCIÓN de 12 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en

relación con el Informe Anual de fiscalización de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, ejercicio 2012. (BOE n.º 181, de 31 de julio de 2017)

- RESOLUCIÓN de 12 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe Anual de fiscalización de la Comunidad Autónoma de Extremadura, ejercicio 2012. (BOE n.º 181, de 31 de julio de 2017)

- RESOLUCIÓN de 12 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe Anual de fiscalización de la Comunidad Autónoma de La Rioja, ejercicio 2012. (BOE n.º 181, de 31 de julio de 2017)

- RESOLUCIÓN de 12 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe Anual de la Ciudad Autónoma de Ceuta, ejercicio 2012. (BOE n.º 181, de 31 de julio de 2017)

- RESOLUCIÓN de 12 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe Anual de la Ciudad Autónoma de Melilla, ejercicio 2012. (BOE n.º 181, de 31 de julio de 2017)

- RESOLUCIÓN de 12 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe Anual de la Comunidad Autónoma de Cantabria, ejercicio 2012. (BOE n.º 181, de 31 de julio de 2017)

- RESOLUCIÓN de 12 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe Global del Sector Público Autonómico, ejercicios 2010 y 2011. (BOE n.º 181, de 31 de julio de 2017)

- RESOLUCIÓN de 12 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe Global del Sector Público Autonómico, ejercicio 2012. (BOE n.º 181, de 31 de julio de 2017)

- RESOLUCIÓN de 12 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe Anual de fiscalización de la Comunidad Autónoma de Ceuta, ejercicio 2013. (BOE n.º 182, de 1 de agosto de 2017)

- RESOLUCIÓN de 12 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe Anual de fiscalización de la Ciudad Autónoma de Melilla, ejercicio 2013. (BOE n.º 182, de 1 de agosto de 2017)
- RESOLUCIÓN de 12 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe Anual de fiscalización de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, ejercicio 2013. (BOE n.º 182, de 1 de agosto de 2017)
- RESOLUCIÓN de 12 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe Anual de fiscalización de la Comunidad Autónoma de Cantabria, ejercicio 2013. (BOE n.º 182, de 1 de agosto de 2017)
- RESOLUCIÓN de 12 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe Anual de fiscalización de la Comunidad Autónoma de Extremadura, ejercicio 2013. (BOE n.º 182, de 1 de agosto de 2017)
- RESOLUCIÓN de 12 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe Anual de fiscalización de la Comunidad Autónoma de La Rioja, ejercicio 2013. (BOE n.º 182, de 1 de agosto de 2017)
- RESOLUCIÓN de 12 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, ejercicio 2013. (BOE n.º 182, de 1 de agosto de 2017)
- RESOLUCIÓN de 12 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe Global del Sector Público Autonómico, ejercicio 2013. (BOE n.º 182, de 1 de agosto de 2017)
- RESOLUCIÓN de 12 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe Anual de fiscalización de la Ciudad Autónoma de Ceuta, ejercicio 2014. (BOE n.º 184, de 3 de agosto de 2017)

- RESOLUCIÓN de 12 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe Anual de fiscalización de la Ciudad Autónoma de Melilla, ejercicio 2014. (BOE n.º 184, de 3 de agosto de 2017)
- RESOLUCIÓN de 12 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe Anual de fiscalización de la Comunidad Autónoma de La Rioja, ejercicio 2014. (BOE n.º 184, de 3 de agosto de 2017)
- RESOLUCIÓN de 12 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe Anual de fiscalización de la Comunidad Autónoma de Extremadura, ejercicio 2014. (BOE n.º 184, de 3 de agosto de 2017)
- RESOLUCIÓN de 12 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe Anual de fiscalización de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, ejercicio 2014. (BOE n.º 184, de 3 de agosto de 2017)
- RESOLUCIÓN de 12 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe Anual de fiscalización de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, ejercicio 2014. (BOE n.º 184, de 3 de agosto de 2017)
- RESOLUCIÓN de 12 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe Anual de fiscalización de la Comunidad Autónoma de Cantabria, ejercicio 2014. (BOE n.º 184, de 3 de agosto de 2017)
- RESOLUCIÓN de 26 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Fundación Colección Thyssen-Bornemisza, ejercicio 2013. (BOE n.º 186, de 5 de agosto de 2017)
- RESOLUCIÓN de 26 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la gestión recaudatoria

en ayuntamientos de municipios con población superior a 100.000 habitantes de las comunidades autónomas sin órgano de control externo propio. Ayuntamiento de Albacete. (BOE n.º 186, de 5 de agosto de 2017)

- RESOLUCIÓN de 26 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la gestión recaudatoria en ayuntamientos de municipios con población superior a 100.000 habitantes de las comunidades autónomas sin órgano de control externo propio. Ayuntamiento de Badajoz. (BOE n.º 186, de 5 de agosto de 2017)

- RESOLUCIÓN de 26 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la gestión recaudatoria en ayuntamientos de municipios con población superior a 100.000 habitantes de las comunidades autónomas sin órgano de control externo propio. Ayuntamiento de Santander. (BOE n.º 186, de 5 de agosto de 2017)

- RESOLUCIÓN de 26 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de las contabilidades de las Elecciones a la Asamblea de Extremadura de 2015. (BOE n.º 186, de 5 de agosto de 2017)

- RESOLUCIÓN de 26 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de las contabilidades de las Elecciones al Parlamento de Cantabria de 2015. (BOE n.º 186, de 5 de agosto de 2017)

- RESOLUCIÓN de 26 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de las contabilidades de las Elecciones a la Asamblea Regional de Murcia de 2015. (BOE n.º 186, de 5 de agosto de 2017)

- RESOLUCIÓN de 26 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de las contabilidades de las Elecciones al Parlamento de La Rioja de 2015. (BOE n.º 186, de 5 de agosto de 2017)

- RESOLUCIÓN de 26 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de las contabilidades de las Elecciones a las Cortes de Castilla-La Mancha de 2015. (BOE n.º 186, de 5 de agosto de 2017)
- RESOLUCIÓN de 26 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la contratación de las entidades locales de las comunidades autónomas sin órgano de control externo propio, periodo 2013-2014. (BOE n.º 187, de 7 de agosto de 2017)
- RESOLUCIÓN de 26 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la ejecución de los acuerdos tomados por el Consejo de Ministros en lo que se refiere a la reestructuración del sector público en el ámbito de las fundaciones desde el 3 de junio de 2011. (BOE n.º 187, de 7 de agosto de 2017)
- RESOLUCIÓN de 26 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Fundación Biodiversidad, ejercicios 2013 y 2014. (BOE n.º 187, de 7 de agosto de 2017)
- RESOLUCIÓN de 26 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Fundación Centro Nacional de Investigaciones Cardiovasculares Carlos III, ejercicio 2014. (BOE n.º 187, de 7 de agosto de 2017)
- RESOLUCIÓN de 26 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la gestión del patrimonio inmobiliario utilizado por las Fundaciones del sector público estatal en la realización de su actividad, ejercicios 2014 y 2015. (BOE n.º 187, de 7 de agosto de 2017)
- RESOLUCIÓN de 26 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la gestión recaudatoria en ayuntamientos de municipios con población comprendida entre 5.000 y 100.000 habitantes de las comunidades autónomas sin órgano de control externo propio. (BOE n.º 187, de 7 de agosto de 2017)

- RESOLUCIÓN de 26 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de las contabilidades de las Elecciones a Cortes Generales de 2015. (BOE n.º 187, de 7 de agosto de 2017)
- RESOLUCIÓN de 26 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de las contabilidades de las Elecciones a Cortes Generales de 26 de junio de 2016. (BOE n.º 187, de 7 de agosto de 2017)
- RESOLUCIÓN de 26 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización del Sector Público Local, ejercicio 2014. (BOE n.º 187, de 7 de agosto de 2017)
- RESOLUCIÓN de 26 de junio de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización sobre los gastos ejecutados por las entidades locales sin crédito presupuestario, ejercicio 2013. (BOE n.º 187, de 7 de agosto de 2017)

PUBLICACIONES

MORAL, IGNACIO; PANIAGUA, MILA-GROS; RODRÍGUEZ, LEILA Y RODRÍGUEZ, CRISTIAN (2016): *Evaluación de políticas públicas. Técnicas cuantitativas*, Garceta grupo editorial, Madrid, 460 páginas.

Cada vez con más frecuencia se escucha a diferentes actores sociales reclamar la evaluación de tal o cual acción. Agentes que quieren saber con rigor, independencia, con métricas, si lo que se ha hecho ha contribuido a atajar el problema que se había identificado, si se ha hecho de la forma más económica posible, si se debe seguir haciendo lo mismo o si se deben realizar ajustes aquí o allá para que la consecución de objetivos sea más rápida, más económica y con menos efectos no deseados de los que está generando. Ése es el mundo de la evaluación de las políticas públicas: conocer/medir qué tal funciona una política y si se puede mejorar lo que se viene haciendo.

La acción pública siempre se situó en la identificación de los problemas de la sociedad y, sobre todo, en la adopción de medidas que permitiesen la corrección de los mismos. El salto cualitativo que se produce desde los años ochenta del siglo pasado es el despliegue simultáneo de un conjunto de técnicas, en ocasiones procedentes de diferentes campos, cuyo objetivo ha sido arrojar luz sobre tres cuestiones: la medición del impacto (intencionado o no) que han tenido las diferentes políticas; si se podían alcanzar los mismos resultados con un menor consumo de recursos y, finalmente, si existen alternativas que permitan alcanzar mejores resultados, en menos

tiempo con menos necesidad de recursos. Éstas son las cuestiones básicas que aborda la evaluación de políticas públicas. La búsqueda de respuestas suele significar explorar caminos nuevos y no simples, pertrechados de las más variadas herramientas analíticas.

La preocupación de la sociedad por estas cuestiones ha ido creciendo durante estas décadas y cada vez con más frecuencia se considera que la evaluación es una pieza esencial de los procesos de rendición de cuentas en la gestión pública, configurando un campo híbrido que interactúa y enriquece a otros con los que mantiene relación, como es el caso de las auditorías operativas o de desempeño. A la consolidación de esta cultura de evaluación - rendición de cuentas ha contribuido de forma decisiva la incorporación explícita desde épocas muy tempranas de mecanismos de evaluación en diferentes fases de la gestión de los fondos estructurales financiados por la Unión Europea desde finales de los años ochenta del siglo pasado. En España nos hemos familiarizado con la realización de las evaluaciones *ex ante*, de seguimiento y *ex post* que se han constituido en requisito imprescindible de la gestión de las políticas comunitarias. Poco a poco esa cultura de evaluación, de encargar a expertos externos la medición de los objetivos, de los resultados y la formulación de propuestas de mejora ha ido calando en los responsables públicos y en la sociedad, al mismo tiempo que ha generado un caldo de cultivo para el desarrollo de trabajos académicos y profesionales

que han permitido no solo la construcción de un cierto cuerpo teórico, sino la configuración de equipos multidisciplinares de profesionales orientados tanto a la sistematización metodológica como a la propuesta y evaluación crítica de nuevas técnicas, aplicadas normalmente a casos concretos.

Es en este contexto en el que se inscribe el libro *Evaluación de políticas públicas. Técnicas cuantitativas*. Se trata de una obra imprescindible para cualquiera que quiera acercarse al mundo de la evaluación. Un trabajo que puede ser un manual o una obra de consulta. Una obra en la que cada capítulo tiene sentido en sí mismo, pero que está perfectamente encajado para que el conjunto sea un todo homogéneo.

Una de las primeras cosas que llama la atención es que es un libro realizado a ocho manos. No es la habitual obra colectiva que, con una esmerada labor de dirección y coordinación arroja un resultado integrado y homogéneo, sino que los autores han decidido presentarse con un trabajo verdaderamente conjunto. Las trayectorias de los integrantes del equipo han coincidido en el Instituto de Estudios Fiscales realizando diferentes evaluaciones de políticas públicas.

Ignacio Moral y Milagros Paniagua se han labrado sólidas trayectorias en el ámbito de la evaluación de políticas públicas forjadas en el ámbito académico y en el de las administraciones públicas. Ambos se han doctorado con tesis que abordan la evaluación de determinadas políticas, han desarrollado

largas trayectorias en el Instituto de Estudios Fiscales, y trabajan en la actualidad en la Agencia Independiente de Responsabilidad Fiscal.

Leila Rodríguez y de Cristian Rodríguez, por su parte, han obtenido un magnífico rendimiento de su estancia investigadora en el Instituto de Estudios Fiscales.

El índice del libro sorprende por su minuciosidad. Su lectura ya proporciona mucha información acerca de la orientación del libro y de su contenido. El índice se convierte en esta obra en una suerte de capítulo-resumen del contenido del libro y nos indica que nos encontramos ante un libro de madurez, que arranca de un sólido esquema cuya lectura deja entrever que es fruto de la sedimentación pausada de conocimiento teórico y experiencia práctica.

La bibliografía, por su parte, es un reflejo de lo que pretende ser el libro: una presentación de técnicas cuantitativas de evaluación de una forma práctica y didáctica sin renunciar a la solidez teórica. La cuidada selección de trabajos teóricos que proporcionan los cimientos en los que se asienta el libro, se entremezcla con un conjunto de reseñas a evaluaciones de diferentes políticas desarrolladas por diferentes instituciones que, en su conjunto, constituyen una cuidada biblioteca de trabajos de evaluación y de aproximaciones teóricas básicas.

La combinación del prolijo índice con una bibliografía relevante y bien seleccionada arroja un resultado que no defrauda. Son ocho capítulos y cuatro anexos escritos

con rigor, pero con sencillez, haciendo asequible una presentación de conceptos que no siempre lo son. Se percibe con nitidez la familiaridad con la que los autores se mueven por las múltiples caras que puede presentar la evaluación, conduciendo con seguridad al lector por el laberinto que puede ser la tarea del evaluador. La oportuna utilización de ejemplos, la presentación de casos prácticos o la incorporación de modelos de fichas de trabajo convierten al libro en un excelente auxilio para cualquiera que tenga que abordar un trabajo de evaluación, incluso aunque ya posea experiencia en la materia.

El primero de los capítulos aborda conceptos básicos. Sirve para delimitar el ámbito de la evaluación, para diferenciarlo del de otras herramientas para la rendición de cuentas y, al mismo tiempo, para vincularlo e integrar a la evaluación dentro de la lógica de transparencia y rendición de cuentas. También presenta la anatomía de las intervenciones públicas, analiza los momentos en los que puede realizarse una evaluación y aborda las preguntas para las que se busca respuesta a través de la evaluación. La combinación de qué parte de la política se quiere estudiar, en qué momento, y para responder qué pregunta da como resultado seis tipos de evaluación que se analizarán en detalle en capítulos sucesivos.

Evaluar sin utilizar indicadores no es posible. Los indicadores son una suerte de pieza básica del mecano que acaba siendo cualquier evaluación. El capítulo segundo se

dedica precisamente a esta cuestión. Una aproximación teórica ayuda a ordenarlos y a clasificarlos; pero también se abordan las propiedades que deben cumplir y las expresiones matemáticas que ayudan a construir indicadores robustos. El epígrafe final aporta ejemplos que ilustran bien la construcción y evaluación de indicadores.

Después del rápido y bien ejecutado recorrido por los conceptos y piezas básicas, se inicia un bloque en el que cada tipo de evaluación es diseccionado en detalle en un capítulo. Así, el tercero del libro tiene por objeto la evaluación de necesidades. Aborda su medición y la relevancia del análisis de contexto, de la correcta identificación y ordenación de las causas del problema que se pretende resolver y de la especificación de la población objetivo. Para aproximarse a estas cuestiones presenta algunas herramientas estadísticas básicas para el análisis de datos cuantitativos y algunos instrumentos para el análisis cualitativo, como son las matrices DAFO.

El capítulo cuatro se dedica a la evaluación de diseño. En definitiva, se trata de evaluar la planificación de la intervención. Esta evaluación parte de un supuesto implícito relevante: las intervenciones están planificadas y la planificación está documentada. De alguna manera, y sin pretenderlo, este capítulo es una reivindicación de la planificación estratégica como herramienta de gestión. Los análisis de pertinencia, coherencia, consistencia o indicadores carecen de sentido si no existe una

planificación básica. Además introduce tres elementos adicionales que deben ser evaluados y, por lo tanto, deben formar parte de la planificación: la gobernanza y la financiación.

Evaluar la puesta en práctica de las políticas es el fin de la evaluación de la implementación al que se dedica el quinto capítulo. Una primera parte se dedica a una breve revisión teórica sobre el nivel, el ámbito y el contenido de este tipo de evaluación. Un segundo bloque se destina a los contenidos prácticos de esta evaluación que son la eficacia, la eficiencia y la calidad.

Una vez diseñada y puesta en práctica una política, queda la evaluación de los resultados. La evaluación *ex post* es el objetivo del sexto capítulo, que arranca retomando la distinción entre producto y resultado para después presentar varios métodos de comparación entre la situación inicial y la posterior a la intervención. Especial interés revisten los apartados de este capítulo dedicados a la evaluación de impacto y a las técnicas cuantitativas, porque se trata de presentaciones rigurosas, pero sencillas, de las principales técnicas que se pueden utilizar para medir los efectos de las políticas.

La evaluación de alternativas es el objeto del capítulo séptimo. Se abordan varias cuestiones que

son susceptibles de la consideración de alternativas: los costes, los productos y los resultados. Para cada uno de estos ámbitos, y sus combinaciones, se proponen diferentes estrategias de evaluación como son la eficacia, la eficiencia, la efectividad, la relación coste-efectividad y la evaluación coste-beneficio.

El último capítulo, el octavo, es la evaluación integral de una intervención pública. Se trata de un ejercicio de simulación de una evaluación real de una intervención, desde la evaluación de necesidades hasta la evaluación de alternativas.

Los anexos del libro revisten también interés, en la medida en la que tratan cuestiones relevantes para cualquier evaluador, como son la evaluación de la gobernanza o de los objetivos transversales, las fuentes de información utilizables en la evaluación y la propia estructura y elaboración del informe de evaluación propiamente dicho.

En definitiva, *Evaluación de políticas públicas. Técnicas cuantitativas* es una obra rigurosa, práctica, que está llamada a ser una obra de referencia tanto para quienes se aproximan a la evaluación desde una óptica académica como para los profesionales que necesitan de una obra de consulta para la realización práctica de un trabajo de evaluación.

SANTIAGO MARTÍNEZ ARGÜELLES

NORMAS PARA LA PREPARACIÓN DE ORIGINALES PARA LA REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

INSTRUCCIONES A LOS AUTORES

1. Los trabajos (artículos, notas, comunicaciones y reseñaciones) deberán ser originales, cediendo el autor, antes de su publicación, los derechos de explotación y copia a la Revista Española de Control Externo.
 2. Los trabajos no podrán encontrarse en proceso de evaluación ni haber sido publicados o aceptados para su publicación en cualquier otro medio.
 3. Los originales deberán presentarse a espacio y medio, cuerpo de letra 12.
 4. La extensión de los artículos deberá estar comprendida entre 15 y 30 páginas, incluyendo cuadros, gráficos, notas a pie de página y referencias bibliográficas.
 5. Las notas y comunicaciones no superarán las 10 páginas y las reseñaciones no superarán las 5 páginas.
 6. En los artículos la primera página incluirá: título, nombre del autor o autores, cargo o titulación, institución de trabajo, un resumen de una extensión de entre 150 y 250 palabras y 5 palabras clave. El resumen y las palabras clave deberán redactarse en español y en inglés.
 7. La estructura debe responder al siguiente esquema:
 - a) Los apartados en que, en su caso, se divida el artículo irán precedidos de un número (arábigo) y del correspondiente epígrafe en minúscula y en negrita.
 - b) Las posibles subdivisiones irán precedidas de dos dígitos y el correspondiente epígrafe en letra normal.
 - c) Si resultaran indispensables mayores subdivisiones, estas irán precedidas de una letra minúscula seguida de medio paréntesis —a), b), c)...— y el epígrafe, en su caso, en letra normal.
 8. Las referencias bibliográficas se pondrán al final del texto, siguiendo el orden alfabético de autores. Las notas a pie de página se numerarán en arábigos, a espacio sencillo y cuerpo de letra 10.

De forma orientativa, el modo de redactar las referencias bibliográficas será el siguiente:

 - **Libros:** Apellidos del autor/es en mayúsculas; título del libro (en cursiva), editorial, ciudad de publicación y año.
 - **Revistas:** Apellidos del autor/es en mayúsculas; título del artículo (entrecomillado), nombre de la revista (en cursiva), número o volumen y año.
 - **Trabajo recogido en un libro colectivo:** Apellidos del autor/es en mayúsculas; título del trabajo (entrecomillado); título del libro (en cursiva); apellidos en mayúsculas del coordinador, director o editor de la obra, seguido de las abreviaturas coord., dir. o ed. (entre paréntesis); editorial, ciudad de publicación y año.
 - **Publicaciones electrónicas:** Apellidos del autor/es en mayúsculas; título del trabajo (entrecomillado); título del libro o nombre de la revista (en cursiva), número o volumen y año. Seguidamente se mencionará (entre llaves y en cursiva) la dirección web donde se puede consultar el trabajo.
 9. Los originales y la correspondencia sobre los mismos deberán dirigirse a la Secretaría del Consejo Editorial (c/ Padre Damián, 19 - 28036 Madrid - Tel.: 91 592 21 07 - e-mail: recex@tcu.es), que facilitará las instrucciones concretas que se le soliciten.
- Nota:** Los originales que se publiquen en la Revista podrán incluirse también en la edición electrónica de la misma.

La correspondencia puede dirigirse a:

REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO
Tribunal de Cuentas. Padre Damián, 19
28036 Madrid - Fax: 91 457 29 92 - recex@tcu.es

Advertencia: Los originales recibidos en esta REVISTA son sometidos a la evaluación anónima de especialistas cualificados.

NOTA: Ni el Consejo Editorial ni el Tribunal de Cuentas se hacen responsables de la opinión vertida por los autores de los artículos publicados en esta Revista.



TRIBUNAL DE CUENTAS