

AVANCES INTERNACIONALES EN LA ELABORACIÓN Y DIVULGACIÓN DE INFORMACIÓN CONTABLE DE SOSTENIBILIDAD EN EL SECTOR PÚBLICO: UNA REVISIÓN SISTEMÁTICA DE LA LITERATURA



Mayo de 2025



PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA
Gustavo Francisco Petro Urrego

MINISTRO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO
Germán Ávila Plazas

CONTADOR GENERAL DE LA NACIÓN
Mauricio Gómez Villegas

SUBCONTADORA GENERAL Y DE INVESTIGACIÓN
Rocío Pérez Sotelo

SUBCONTADORA DE CONSOLIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN
Elizabeth Soler Castillo

SUBCONTADOR DE CENTRALIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN
Juan Camilo Santamaría Herrera

SECRETARIO GENERAL
Freddy Armando Castaño Pineda

COORDINADOR DEL GIT DE INVESTIGACIÓN Y NORMAS
Carlos Andrés Rodríguez Ramírez

EQUIPO TÉCNICO
Andrés Cabrera Narváez
Catherin Jhoana Amaris Jerez
Edison Fredy León Paime
Mayra Alejandra Zambrano Rodríguez
William Duwan Parada Ochoa

CORRECCIÓN DE ESTILO
Aida Luz Ramos Vásquez

DISEÑO Y DIAGRAMACIÓN
Erika Alexandra Lozano Lozano
Lizeth Yanira Gutiérrez Duarte

CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	5
1. Metodología	7
1.1. Revisión Sistemática de la Literatura (RSL)	7
1.2. Análisis de contenido de los documentos seleccionados	8
2. Resultados	9
2.1. Análisis de contenido del corpus	9
2.2. Revisión narrativa de los resultados	15
2.2.1. Fase seminal de la investigación sobre la elaboración y divulgación de información contable de sostenibilidad en el sector público	15
2.2.2. Vinculación de las entidades del sector público a las iniciativas internacionales de información contable de sostenibilidad	21
2.3. Síntesis de la revisión	34
2.3.1. Temas divulgados en la información contable de sostenibilidad.....	36
2.3.2. Factores que contribuyen a la implementación de la información contable de sostenibilidad en el sector público	38
2.3.3. Cambios generados por la implementación de la información contable de sostenibilidad en el sector público.....	40
2.3.4. Limitaciones en la implementación de la información contable de sostenibilidad en el sector público.....	41
3. Conclusiones	43
4. ANEXO 1. REGULACIÓN DE INFORMACIÓN CONTABLE DE SOSTENIBILIDAD EN EL SECTOR PÚBLICO INTERNACIONAL ..	48
5. Referencias	51

LISTADO DE TABLAS

Tabla 1. Estudios realizados por tipo de entidad, marco de referencia y/o estándar de producción de información contable de sostenibilidad y contexto geográfico.....	11
Tabla 2. Obligatoriedad de la información contable de sostenibilidad en el sector público.....	14
Tabla 3. Síntesis de los medios de divulgación de información contable de sostenibilidad por tipo de entidad	14

Tabla 4.	Síntesis de los temas divulgados en la información contable de sostenibilidad en el sector público.....	37
Tabla 5.	Síntesis de los factores que contribuyen a la implementación de la información contable de sostenibilidad en el sector público	39
Tabla 6.	Síntesis de los cambios generados por la implementación de información contable de sostenibilidad en el sector público	40
Tabla 7.	Síntesis de las limitaciones en la implementación de información contable de sostenibilidad en el sector público	41

LISTADO DE FIGURAS

Figura 1.	Número de contribuciones por año	10
Figura 2.	Entidades de gobierno que han sido estudiadas en la literatura	12
Figura 3.	Sectores de empresas públicas estudiadas en la literatura	13

INTRODUCCIÓN

La investigación en contabilidad de la sostenibilidad se ha centrado, mayoritariamente, en el análisis de la elaboración y divulgación de información sobre el desempeño económico, social y ambiental de las organizaciones a nivel global. Esta investigación ha buscado, entre otras cosas, explorar 1) los motivos e incentivos que llevan a las organizaciones a divulgar este tipo de información (Archel y Husillos, 2009), 2) la implementación de un referente para la elaboración y divulgación de esta información (Higgins y Larrinaga, 2014), y 3) el contenido de los informes producidos por las organizaciones (Beck et al., 2010). Aunque estos asuntos han sido ampliamente estudiados en las organizaciones del sector privado, aún existen posibilidades de investigación en entidades del sector público, toda vez que su naturaleza y sus características contextuales las hacen heterogéneas entre sí y mucho más en relación con las organizaciones privadas (Ball et al., 2014; Montecalvo et al., 2018; Kahur y Lodhia, 2019).

Por ello, los llamados a dirigir las agendas de investigación sobre la elaboración y divulgación de información contable de sostenibilidad en el sector público cada vez son mayores (Ball et al., 2014; Adams, 2015; Dumay et al., 2016), sobre todo por las implicaciones de este sector en términos de rendición de cuentas y creación de condiciones de bienestar general en el marco del desarrollo sostenible (Ball y Grubnic, 2007; Bellringer et al., 2011; Guthrie et al., 2017). La literatura muestra la necesidad de ampliar la investigación empírica en esta materia para fortalecer su implementación en este sector a nivel global (Adams et al., 2014; Adams, 2015; Guthrie et al., 2017; Larrinaga et al., 2018).

Por consiguiente, este documento se propone analizar la literatura internacional de corte empírico sobre la elaboración y divulgación de información contable de sostenibilidad en el sector público, prestando especial atención al enfoque, desarrollo y principales contribuciones, para así sintetizar posibilidades para la regulación e implementación de la elaboración y divulgación de esta información en el sector público colombiano. Para ello, se desarrolló una revisión sistemática de literatura (RSL) para seleccionar y depurar los documentos que constituyeron el corpus del estudio (Massaro et al., 2016; Wolf et al., 2020). Así mismo, siguiendo a Manetti et al. (2021), se ejecutó un análisis de contenido para

examinar la literatura seleccionada en la materia conforme a los criterios metodológicos establecidos, para identificar los objetivos, marcos teóricos, diseños metodológicos, principales hallazgos y conclusiones de la literatura seleccionada, así como los marcos de referencia o estándares, y los medios de divulgación utilizados por las entidades del sector público analizadas en la literatura seleccionada. El trabajo busca responder a las preguntas ¿Cuáles son los avances a nivel internacional de la investigación empírica sobre la elaboración y divulgación de información contable de sostenibilidad en el sector público? ¿Qué aprendizajes se identifican en la literatura internacional que puedan contribuir a normalizar y regular la elaboración y divulgación de información contable de sostenibilidad en el sector público colombiano?

Este trabajo ofrece una síntesis de la literatura internacional seleccionada y relacionada con la elaboración y divulgación de información contable de sostenibilidad en entidades públicas, identificando cómo se ha implementado este proceso, qué estrategias han asumido las entidades para su éxito, así como los mecanismos y procedimientos que se han dispuesto para ello. El documento se compone por 4 capítulos incluyendo esta introducción. El segundo capítulo aborda el diseño metodológico para el desarrollo de la RSL. El tercer capítulo, presenta los resultados del análisis de contenido y de la revisión narrativa de los avances internacionales en la literatura sobre la elaboración y divulgación de información contable de sostenibilidad en el sector público, haciendo énfasis en sus contribuciones. Por último, se presentan unas breves conclusiones.

1. Metodología

Este documento desarrolla una RSL que permitió la recopilación de estudios empíricos sobre la elaboración y divulgación de información contable de sostenibilidad a nivel global. Se seleccionaron artículos de *Scopus* a partir de criterios de inclusión-exclusión previamente definidos para garantizar la relevancia y calidad de las investigaciones. Posteriormente, se realizó un análisis de contenido de los documentos recopilados con el fin de identificar tendencias, avances empíricos y vacíos en la elaboración y divulgación. A continuación, se detalla la RSL y el análisis de contenido.

1.1. Revisión Sistemática de la Literatura (RSL)

A partir de la RSL se caracterizó el avance internacional de la investigación empírica sobre la elaboración y divulgación de información contable de sostenibilidad en el sector público. La depuración y selección de los documentos se realizó como se explica a continuación.

Los documentos que constituyeron el corpus del estudio fueron recopilados de la base de datos de *Scopus* a partir de la ecuación de búsqueda: ("Sustainability Reporting" OR "Integrated Reporting" OR "Non-financial Reporting") AND ("Public Sector" OR "Government entity"). Como resultado de la aplicación de la ecuación de búsqueda en *Scopus*, se obtuvieron 121 documentos. Luego, de acuerdo con Manetti et al. (2021), se definieron como criterios de inclusión-exclusión los siguientes:

- 1) Idioma: la selección incluyó documentos en español e inglés.
- 2) Fuente: solo se tuvieron en cuenta documentos provenientes de revistas científicas y capítulos de libros.
- 3) Área de investigación: se incluyeron aquellos documentos que pertenecieran al campo de Negocios, Gestión y Contabilidad, según la categoría de *Scopus*.
- 4) Tema: los documentos seleccionados abordaron la elaboración y divulgación de información contable de sostenibilidad en el sector público y sus temas relacionados.
- 5) Metodología: solo se incluyeron trabajos empíricos relacionados con la elaboración y divulgación de información contable de sostenibilidad en el sector público.

Estos criterios de inclusión-exclusión se aplicaron en los apartados del título, resumen y palabras clave de los documentos obtenidos, con el objetivo de depurar los documentos resultantes de la aplicación de la ecuación de búsqueda. Si los criterios no se podían aplicar en las secciones señaladas, se verificaron en el resto del documento. Producto de esta depuración, 51 documentos fueron suprimidos por no cumplir con los criterios de inclusión 1, 2 y 3. De este modo, se obtuvieron 70 documentos que fueron sometidos a la depuración de los demás criterios definidos. De la depuración final, conforme los criterios de tema y metodología, se obtuvieron 40 documentos, de los cuales 2 fueron eliminados por ser un mismo texto publicado en dos fuentes diferentes. Los 38 documentos restantes, publicados entre el 2008 y 2023, se sometieron al análisis de contenido.

1.2. Análisis de contenido de los documentos seleccionados

El siguiente paso en el desarrollo de esta RSL consistió en realizar un análisis de contenido de los documentos seleccionados, con el fin de examinar y sintetizar sus marcos teóricos, enfoques metodológicos, resultados y conclusiones. Para organizar este análisis, y con base en revisiones previas de la literatura contable (Manetti et al., 2021; Mauro et al., 2017), se definieron las siguientes categorías:

- 1) Objetivo de la investigación.
- 2) Marco teórico: se refiere a conceptos y teorías que permiten identificar el posicionamiento teórico del estudio.
- 3) Metodología: solo se asumieron estudios de naturaleza empírica. Se tuvieron en cuenta las siguientes subcategorías:
 - a) Enfoque: cualitativo, cuantitativo o mixto.
 - b) Tipo de estudio: estudios de caso, análisis de contenido, análisis descriptivo y análisis explicativo.
 - c) Industria/sector de análisis.
 - d) Contexto geográfico.
- 4) Marcos de referencia y/o estándares: se refiere a los referentes señalados en la literatura para producir información de sostenibilidad.

- 5) Obligatoriedad de la información contable de sostenibilidad: se refiere a si la regulación aplicable en la elaboración y divulgación de información contable de sostenibilidad es mandatoria o voluntaria.
- 6) Medios de divulgación: se refiere a los canales a partir de los cuales se publica la información contable de sostenibilidad.
- 7) Resultados: se refiere a los principales hallazgos sobre la elaboración y divulgación de información contable de sostenibilidad en el sector público.
- 8) Conclusiones: se refiere a cómo aportan los documentos a la literatura en la materia.

A continuación, se presentan los resultados del análisis de contenido y la revisión narrativa de los trabajos revisados.

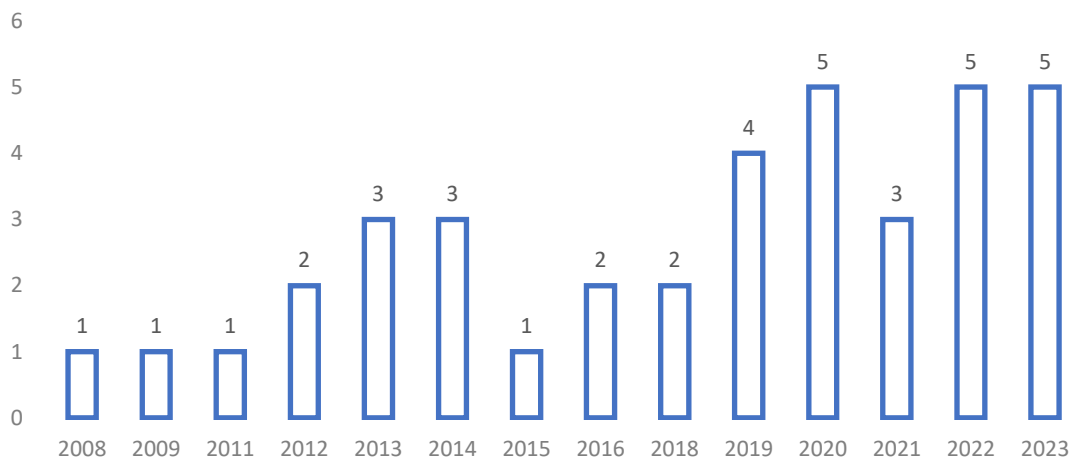
2. Resultados

Esta sección presenta los principales hallazgos de la RSL sobre la elaboración y divulgación de información contable de sostenibilidad en el sector público. En primer lugar, se describen las características de la literatura en relación con las categorías señaladas en el análisis de contenido. En segundo lugar, se discuten las principales contribuciones de la literatura sobre información contable de sostenibilidad de las entidades públicas a través de una revisión narrativa de los resultados. Finalmente, se presenta una síntesis de la revisión.

2.1. Análisis de contenido del corpus

El corpus comprende artículos y capítulos de libros publicados entre el 2008 y el 2023. De los 38 documentos revisados, 17 corresponden a artículos publicados en revistas especializadas en contabilidad, 18 a artículos publicados en revistas especializadas en otras disciplinas y 3 a capítulos de libros. Los documentos fueron publicados en 20 revistas y 3 libros. La figura 1 presenta el número de contribuciones por año.

Figura 1. Número de contribuciones por año



Fuente: elaboración propia.

Las revistas con mayores contribuciones fueron *Public Money and Management* y *Meditari Accountancy Research* con cinco y cuatro publicaciones, respectivamente. Le siguen *Accounting Forum*, *Journal of Public Budgeting*, *Accounting and Financial Management* y *Social Responsibility Journal*, cada una con tres contribuciones.

Los marcos teóricos prevalentes en el estudio de la elaboración y divulgación de información contable de sostenibilidad en el sector público fueron las teorías de legitimidad, *stakeholders*, agencia e institucional. Algunos de estos trabajos combinaron dos o más de estas teorías. En menor medida, la teoría del servicio público y la gubernamentalidad constituyeron el marco teórico de los trabajos revisados. Algunos de los trabajos revisados no incluyeron un referente teórico, pero se posicionaron en una discusión conceptual alrededor de la contabilidad dialógica, la rendición de cuentas, la responsabilidad social corporativa, el desarrollo sostenible, la información no financiera y la información integrada.

Del total de 38 estudios empíricos, 20 utilizaron un enfoque cualitativo, 14 se enmarcaron en un enfoque cuantitativo y cuatro adoptaron un enfoque mixto que combina tanto métodos cualitativos como cuantitativos. Dentro del enfoque cualitativo, 18 estudios emplearon el análisis de contenido, uno la teoría del actor-red y uno la investigación-acción. En el enfoque cuantitativo se emplearon los análisis estadísticos cuyos métodos más comunes incluyen el análisis descriptivo, el análisis de correlaciones y el análisis de regresión. En los estudios

de enfoque mixto, se utiliza el análisis de contenido junto con técnicas cuantitativas y herramientas como los *biplots* y los modelos de dependencia.

La tabla 1 presenta una síntesis de los estudios realizados por tipo de entidad (entidad de gobierno o empresa pública), el referente que utilizan para la elaboración y divulgación de información contable de sostenibilidad y su contexto geográfico. La identificación del tipo de entidad como entidad de gobierno o empresa pública se hizo con base en la clasificación que se ha definido para Colombia en el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública (CGN, 2017).

Tabla 1. Estudios realizados por tipo de entidad, marco de referencia y/o estándar de producción de información contable de sostenibilidad y contexto geográfico

Contexto geográfico	Empresas públicas				Entidades de Gobierno				Total	
	GRI	King	NR	ODS	RI	DUE	GRI	NR		RI
África		1							1	2
Asia							1		1	2
Canadá, Nueva Zelanda, Brasil, Alemania, Sudáfrica, Italia, Rusia, Países Bajos					1					1
Europa	2		1	1	5	1	3	2	5	20
No reporta					1					1
Oceanía					2		4	3		9
Sudáfrica, Rusia, India, Australia, Nueva Zelanda, Sri Lanka, Reino Unido y Suecia					1					1
Sudáfrica, Canadá, Reino Unido, Singapur, Australia y Nueva Zelanda					1					1
Suramérica									1	1
Total	2	1	1	1	11	1	8	5	8	38

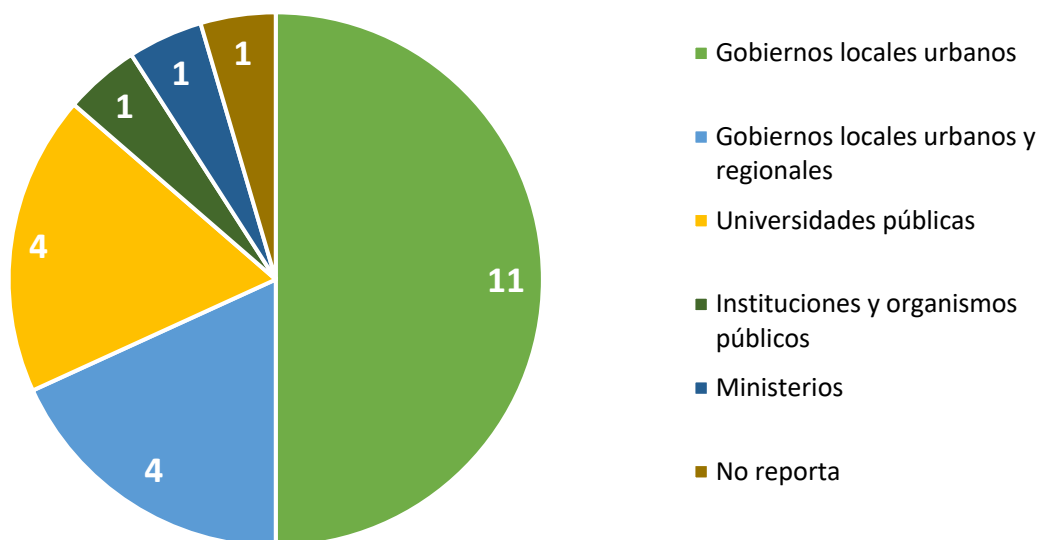
Fuente: elaboración propia. Nota: RI: Reporte Integrado; GRI: Global Reporting Initiative; ODS: Objetivos de Desarrollo Sostenible; DUE: Directiva Unión Europea; King: Código de Gobierno Corporativo de Sudáfrica; NR: no reporta. 3 estudios sobre entidades de gobierno en Europa y 1 en Oceanía declararon que las entidades de gobierno hicieron uso del suplemento sectorial para organismos públicos de GRI para la producción de información contable de sostenibilidad.

De la tabla 1 se puede colegir que, por tipo de entidad, 16 estudios se centran en empresas públicas, mientras que 22 estudios se han realizado sobre entidades de gobierno. Por otro lado, se observa que, existe una clara predominancia de estudios enfocados en entidades del sector público de Europa, con un total de 20 documentos. Por su parte, Oceanía también destaca con nueve estudios enfocados en entidades del sector público, mientras que los estudios en África,

Asia y Suramérica no registran un importante número de contribuciones. Es de resaltar que existen estudios centrados en entidades públicas de países pertenecientes a contextos geográficos distintos, los cuales ascienden a 3. Asimismo, se evidencia que, en general, el RI y el GRI son los referentes de producción de informes más utilizados por las entidades públicas, con un total 19 estudios para RI y 10 para GRI. Por último, la mayoría de los estudios se enfocan en entidades de gobierno, predominantemente conformadas por gobiernos locales urbanos y regionales.

La figura 2 presenta el detalle de las entidades de gobierno que han sido estudiadas en la literatura.

Figura 2. Entidades de gobierno que han sido estudiadas en la literatura



Fuente: elaboración propia.

De acuerdo con la figura 2, la mayoría de los estudios se han centrado en los gobiernos locales urbanos, con un total de 11 investigaciones, lo que evidencia un marcado interés académico en el análisis de estas entidades a nivel municipal. En segundo lugar, se encuentran tanto los gobiernos locales urbanos y regionales como las universidades públicas, con 4 estudios cada uno, lo que refleja un interés por estas instituciones como generadoras y divulgadoras de información contable de sostenibilidad. Por su parte, las instituciones y organismos públicos, así como los ministerios, registran únicamente un estudio cada uno, lo que indica una menor presencia en la literatura sobre este tema. Cabe señalar que un

estudio no especificó el tipo de entidad gubernamental en el que centró su análisis.

A diferencia de las entidades de gobierno, las empresas públicas han sido menos exploradas en la literatura seleccionada. Estas empresas pertenecen a una variedad de sectores que se precisan en la figura 3.

Figura 3. Sectores de empresas públicas estudiadas en la literatura



Fuente: elaboración propia. Nota: Cabe destacar que varios estudios se enfocaron en uno o más sectores de este listado.

De acuerdo con la figura 3, se observa una concentración de investigaciones en sectores como hidrocarburos, financiero, servicios postales y servicios públicos, que destacan por haber recibido el mayor número de estudios. Otros sectores como energía, logística, materiales básicos y salud también registran una participación importante en la literatura analizada. En contraste, una amplia

variedad de sectores —entre ellos prensa, telecomunicaciones, electrónica y tecnología, forestal y otros— apenas han sido abordados, con solo un estudio cada uno. Estos resultados evidencian una tendencia en la literatura a centrarse en ciertos sectores, mientras que otros, a pesar de su relevancia potencial, siguen siendo escasamente explorados.

Tabla 2. Obligatoriedad de la información contable de sostenibilidad en el sector público

Contexto geográfico	Jurisdicción	Regulación	Detalle
África	Sudáfrica	Obligatoria	Empresas públicas cotizadas en la Bolsa de Johannesburgo (JSE). Requisitos de cotización (sección 8.63 (a))
Asia	Malasia	Voluntaria	Programa local de desarrollo sostenible (LA 21)
Europa	Unión Europea	Obligatoria	Directiva (UE) 2022/2464 (antes Directiva 2014/95/EU)
		Obligatoria	Ordenanza sobre el Balance del Conocimiento de 2010 (WBV 2010), hoy WBV 2016 (Universidades públicas en Austria)
Oceanía	Australia	Obligatoria	Ley del Agua de 2007 y Reglamentos del Plan de Cuenca de 2012

Fuente: elaboración propia. Nota: esta obligatoriedad se ha definido con base en la literatura misma. Puede que existan normas específicas en cada jurisdicción que regulen la elaboración y divulgación de información contable de sostenibilidad en entidades públicas que no han sido estudiadas en la literatura seleccionada. Para conocer el estado actual de las regulaciones obligatorias en estas jurisdicciones ver anexo 1.

Por otro lado, la tabla 3 presenta los medios para la divulgación de la información contable de sostenibilidad de las entidades de gobierno y empresas públicas revisadas en la literatura.

Tabla 3. Síntesis de los medios de divulgación de información contable de sostenibilidad por tipo de entidad

Medios	Entidades de gobierno	Empresas públicas
Reporte integrado	5	10
Informe de sostenibilidad	8	3
Informe anual	3	1
Documentos institucionales*	2	
Estados financieros	1	
Facebook	1	
Informe de gestión		1
Informe no financiero denominado "balance de conocimiento"	1	
Informes de ODS	1	

Medios	Entidades de gobierno	Empresas públicas
No reporta		1
	Total	16
		22

Fuente: elaboración propia. *Los documentos institucionales incluyen planes operativos, documentos de estrategia y cuadros de mando integral.

De acuerdo con la tabla 3, tanto las entidades de gobierno como las empresas públicas utilizan diversos medios para divulgar su información contable de sostenibilidad, con algunas diferencias. En las entidades de gobierno, el medio más común es el informe de sostenibilidad, con ocho estudios, seguido por el reporte integrado, con cinco estudios. Por otro lado, en las empresas públicas, el reporte integrado es el más utilizado con diez estudios. Otros medios, como el informe anual y los documentos institucionales, tienen una presencia menor en ambos tipos de entidades.

2.2. Revisión narrativa de los resultados

Esta sección presenta los principales resultados y conclusiones de los trabajos estudiados en la RSL por medio de una revisión narrativa. Fruto de la revisión de la literatura empírica, se ha identificado que la investigación se ha abordado en dos fases de desarrollo: la fase seminal y la fase de vinculación a las dinámicas internacionales de información contable de sostenibilidad en el sector público. La presentación de estos resultados se ha organizado de manera cronológica.

2.2.1. Fase seminal de la investigación sobre la elaboración y divulgación de información contable de sostenibilidad en el sector público

Los trabajos que constituyen esta fase seminal de la investigación se han centrado en indagar qué se divulga y por qué. Es importante destacar que en esta fase los trabajos se sirven de las ideas resultantes de las discusiones sobre desarrollo sostenible y la agenda derivada para su consecución y materialización a nivel local. En esta primera fase, se identificaron 11 documentos publicados entre el 2008 y el 2014. Aquí, la investigación en la elaboración y divulgación de información contable de sostenibilidad ha ayudado a construir un panorama respecto de *qué* y *cómo* se ha desarrollado en este período.

Así las cosas, Guthrie y Farneti (2008) fueron pioneros en analizar la elaboración voluntaria de memorias de sostenibilidad en siete organizaciones del sector público australiano que utilizan las directrices de GRI, centrándose en el alcance

y los elementos divulgados. A partir de los informes de sostenibilidad de las organizaciones gubernamentales australianas (que corresponden a un departamento federal, un departamento estatal, tres organizaciones gubernamentales locales y dos organizaciones públicas estatales), los autores encontraron que la aplicación de los indicadores GRI en estas entidades fue fragmentaria, pues estas eligieron aquellos que querían divulgar y, por lo general, los integraron en los informes anuales. Los indicadores versaron sobre seis aspectos esenciales: a) ambiente, b) derechos humanos, c) prácticas laborales y trabajo decente, c) responsabilidad social de sus productos, d) sociedad y corrupción, y e) eficiencia administrativa. Además, la información divulgada era de carácter no monetario y narrativo por lo que era escasamente contrastable. De acuerdo con esto, señalan los autores, la guía GRI G3 y el suplemento para el sector público son muy genéricas para las organizaciones del sector público.

Estos mismos autores, Farneti y Guthrie (2009), analizaron por qué un grupo de organizaciones informaron sobre cuestiones sociales y ambientales en sus informes anuales y de sostenibilidad, así como las motivaciones detrás de la transición de los informes centrados en la gestión a aquellos enfocados en la sostenibilidad. Mediante entrevistas semiestructuradas a 11 actores de las organizaciones estudiadas, encontraron que las entidades decidieron divulgar información de sostenibilidad, aunque esta no fuera regulada formalmente, debido a la presión de los *stakeholders*, especialmente trabajadores. De acuerdo con el estudio, la información de sostenibilidad se encontraba disponible públicamente a través de documentos estratégicos, planes operativos, actas del consejo y cuadros de mando en lugar de informes anuales o de sostenibilidad. Esto generó una presión interna para que la presentación de informes incluyera la planificación, la gestión del rendimiento y los requisitos de aprendizaje de la organización. En la mayoría de los casos, las organizaciones solo utilizaron una parte de la Guía GRI G3 y consideraron que el suplemento para entidades del sector público era difícil de aplicar o poco útil debido a que no lograba cubrir la multiplicidad de necesidades de las organizaciones del sector público.

En el mismo contexto australiano, Williams et al. (2011) describieron en qué medida las autoridades de los gobiernos locales informaron sobre sostenibilidad. Por medio de una encuesta por correo a 190 gerentes financieros de entidades del gobierno local tanto urbano como rural, encontraron que el 50% (95 entidades) de las autoridades de gobierno local informaron sobre sostenibilidad de manera voluntaria. Respecto de estas entidades que sí informan, los autores encuentran que: a) el 90,5% presentan, mayoritariamente, información sobre la

dimensión social y b) el 69,5% presentan información que incorpora las tres áreas del desarrollo sostenible (ambiental, social y económica). Del mismo modo, los resultados muestran que los medios utilizados con mayor frecuencia para presentar información de sostenibilidad fueron los informes anuales, los informes corporativos/estratégicos y las páginas web, y el menos utilizado fue el informe de sostenibilidad independiente. En el caso del 50% de encuestados que no divulgaron información de sostenibilidad, se manifestó que no se hizo debido a que: a) no se contaba con los recursos suficientes que incluían tiempo, financiación, datos o falta de mano de obra (42,5% de las respuestas); y b) no existía mandato vigente como requisito obligatorio para la divulgación de informes de esta naturaleza (27,6% de las respuestas).

Por su parte, Joseph y Taplin (2012) exploraron la influencia de la Agenda 21¹ sobre la divulgación de sostenibilidad que realizan las autoridades locales de Malasia por medio de los sitios web. En línea con la teoría institucional, los resultados muestran que la iniciativa internacional impulsó la adopción de un programa local en Malasia (LA 21), influyendo significativamente en la divulgación de información de sostenibilidad en los sitios web de las autoridades locales. De acuerdo con los autores, este fenómeno se explica por los isomorfismos coercitivos, normativos y miméticos. El isomorfismo coercitivo está relacionado con el cumplimiento de los requisitos de financiamiento establecidos por el Ministerio de Vivienda y Gobierno Local, lo que motivó a las autoridades locales a mejorar sus reportes. El isomorfismo normativo se explica por la influencia de líderes en sostenibilidad, como el oficial de LA 21 de la Autoridad C2, y la comunicación entre los responsables del desarrollo sostenible en Malasia (isomorfismo normativo), donde la difusión de conocimientos y prácticas compartidas—como las charlas impartidas por este experto tras su participación en el proyecto piloto de 2003—ha contribuido a la aceptación y estandarización del programa en las autoridades locales. Por último, el isomorfismo mimético se relaciona con la adopción del programa LA 21 en Malasia, donde los ayuntamientos que implementaron el programa más tarde replicaron las prácticas de los pioneros debido a la falta de estandarización en la divulgación de sostenibilidad. El documento cierra señalando que el programa LA 21 ha sido un catalizador para mejorar la transparencia en la información de sostenibilidad, por lo que recomiendan continuar organizando foros y cumbres internacionales para

¹ La Agenda 21 es un plan de acción global para el desarrollo sostenible, firmado en la Cumbre de la Tierra de 1992 por 178 países, que establece medidas para su implementación.

fortalecer la conciencia global sobre sostenibilidad y fomentar el uso de sitios web y nuevas tecnologías como herramientas de comunicación.

En Sudáfrica, Samkin (2012) examinó los cambios en la divulgación de información sobre sostenibilidad en Denel (una empresa pública de importancia estratégica y militar) con enfoque King III entre 2007 y 2011. El autor encontró que, durante el período de estudio, Denel se alineó con los principios y aspectos filosóficos plasmados en el código King de gobierno corporativo, emitiendo informes que asumían enfoques diferenciados cada año alrededor de cuestiones financieras, de gobernanza y de transformación, según los intereses de la gerencia. Los asuntos relacionados con la transformación se centraban en la creación de competencias para la implementación de la sostenibilidad, que incluía la gestión del talento para esta implementación y las divulgaciones sobre medio ambiente. Estas últimas respondían a las presiones de los grupos de interés más amplios. Pese a esto, las divulgaciones de sostenibilidad fueron escasas y cambiantes.

Más tarde, García-Sánchez et al. (2013) analizaron la divulgación de información sobre sostenibilidad de 102 gobiernos locales españoles en el 2011 con el fin de identificar los temas abordados. Los resultados muestran que, en general, los municipios españoles divulgan porcentajes similares de información relacionada con la estrategia, el perfil de los gobiernos municipales, las relaciones con los *stakeholders* y los aspectos económicos, sociales y ambientales, aunque estos últimos son escasos. Además de estudiar los temas de divulgación social y ambiental en los gobiernos locales españoles, los autores identificaron los factores contextuales y políticos que pueden favorecer o dificultar la transparencia y la presentación de informes de sostenibilidad. En concreto, los autores señalan que la transparencia depende negativamente de la tendencia política del partido gobernante y del nivel de rivalidad política, mientras que el tamaño de una organización tiene un impacto positivo. Se observó que los municipios más grandes muestran más visibilidad y un mayor número y variedad de actores, lo que puede fomentar una mayor divulgación sobre sostenibilidad.

En el sistema universitario austriaco, Habersam et al. (2013) examinaron la implementación de un tipo de informe no financiero denominado "balances de conocimiento" (Knowledge Balance Sheets, KBS) en dos universidades. En síntesis, identificaron los temas a divulgar en el informe y los cambios derivados de su implementación en las organizaciones públicas que componen este sistema, incluyendo sus implicaciones. Los resultados señalan que los KBS reclaman

divulgaciones sobre el capital intelectual de las instituciones de educación superior a partir de declaraciones sobre el personal, los programas ofertados, los profesores titulares vinculados, los salarios, las movilidades tanto entrantes como salientes, la cooperación y la generación de recursos propios a partir de proyectos de extensión. Así mismo, los resultados muestran que el KBS se introdujo como una herramienta para el control interno y la elaboración y divulgación del desempeño organizacional en materia de capital intelectual en el sistema universitario austríaco. Ello como una estrategia del Ministerio de Ciencia y Educación para reducir la incertidumbre sobre el desempeño de las instituciones de educación superior, asignar presupuesto y promover que las partes interesadas estén mejor informadas. Esto ha implicado cambios significativos en la estandarización de la comunicación con los grupos de interés y la redefinición y ajuste de los sistemas de gobierno dentro de las universidades. Sin embargo, los autores señalan que existe preocupación en los grupos de interés en tanto que el KBS se tornó en una nueva forma de control y gobierno indirecto que ha estandarizado las medidas de rendimiento sobre las cuáles se negocia la asignación presupuestal por lo que se ha interpretado, también, como un instrumento de control interno de la gestión.

En el contexto finlandés, Vinnari y Laine (2013) exploraron la difusión y el declive de la información medioambiental en las empresas públicas de suministro de agua. Basados en las ideas de la difusión de la innovación, los autores sostienen que esta información experimentó una rápida y dinámica expansión, seguida de un marcado descenso. La rápida difusión inicial puede explicarse sobre todo desde la perspectiva de las modas, mientras que el posterior declive gradual de este tipo de informes parece haber sido impulsado principalmente por factores organizativos internos y por presiones externas. De este modo, para sacar el máximo partido de una innovación de gestión como un informe de sostenibilidad, la organización debe disponer tanto de recursos suficientes como de una base de conocimientos elevada para adaptar la innovación a sus propias necesidades.

Adams et al. (2014) analizan el uso de medidas de desempeño de la sostenibilidad en 51 departamentos gubernamentales estatales, territoriales y federales de Australia para apoyar la mejora organizacional. Los resultados revelaron que las medidas de desempeño más utilizadas en los departamentos gubernamentales fueron aquellas relacionadas con la eficiencia de costos y la calidad. En contraste, las medidas de aprendizaje y crecimiento, así como las relacionadas con la sostenibilidad social y ambiental, fueron las menos

empleadas. Las medidas de sostenibilidad más comunes se centraron en la diversidad de los empleados y los aspectos económicos no financieros. El estudio concluye que el sector público es poco propenso a adoptar medidas de sostenibilidad de manera exhaustiva mientras sigan siendo voluntarias y no exista una ventaja competitiva para hacerlo. Se sugiere que, para mejorar el desempeño, sería necesario implementar informes obligatorios o fomentar un proceso competitivo basado en estas medidas.

Greiling y Grüb (2014) estudiaron los informes de sostenibilidad de 103 empresas de servicios públicos de ciudades austriacas y alemanas a la luz de la *rendición de cuentas pública*: financiera, de prestación de servicios públicos, política y ciudadana. Se identificó que solo nueve empresas publican regularmente un informe de sostenibilidad. En ese sentido, las empresas analizadas abordan suficientemente información sobre los asuntos financieros, la ecoeficiencia, la protección del clima, el uso responsable de recursos como agua y energía y las energías alternativas. De acuerdo con los autores, los informes también incluyen información sobre la prevención de accidentes, los programas de salud para empleados, los programas para aprendices, el apoyo a las minorías y el patrocinio de eventos o grupos especiales. No obstante, aún existen desafíos en la divulgación de la calidad de los servicios públicos o sobre la rendición de cuentas política. El documento concluye señalando que la información y el nivel de responsabilidad de las empresas deben evaluarse con respecto a los lectores del informe y sus necesidades de información.

Un mayor avance en la literatura se da con la indagación sobre la participación de los grupos de interés en la preparación de información social y ambiental de los gobiernos locales australianos. Kaur y Lodhia (2014) se preguntaron por el estado y el alcance de las revelaciones sobre esta participación en el desarrollo del informe de sostenibilidad. El estudio identificó que solo un pequeño porcentaje de los gobiernos locales incluyen información sobre su compromiso con los grupos de interés en sus informes de sostenibilidad. Entre los gobiernos que sí lo hacen, la mayoría identifica a la comunidad como su principal grupo de interés, haciendo uso de mecanismos de participación como encuestas, talleres y reuniones. Finalmente, los autores sugieren que la divulgación de estos procesos sigue siendo limitada y que se requieren regulaciones obligatorias para garantizar un mayor nivel de transparencia y participación de los grupos de interés en los informes de sostenibilidad.

2.2.2. Vinculación de las entidades del sector público a las iniciativas internacionales de información contable de sostenibilidad

Luego de la fase seminal en la investigación sobre la elaboración y divulgación de información contable de sostenibilidad en el sector público, los trabajos empíricos se interesaron con mayor frecuencia en explorar el grado de apropiación de los marcos de referencia internacionales. En esta fase se pueden clasificar 27 documentos que fueron publicados entre el 2015 y el 2023. Aquí, los intereses académicos expresados en la literatura se han enfocado en comprender cómo se implementan las iniciativas de elaboración de información contable de sostenibilidad en el sector público, como por ejemplo GRI y RI. A continuación, se presenta una síntesis de estos trabajos.

Veltri y Silvestri (2015) analizaron el RI de la Free State University (FSU) (una universidad pública sudafricana) comparándolo con el marco del RI, para comprobar si este informe se ajusta a los principales objetivos del marco que, según los autores, consiste en integrar la información financiera y no financiera en un único informe para dar cuenta de la creación de valor sostenido en el tiempo. Los resultados del estudio revelan que el RI de la FSU incluye los elementos de contenido del marco del RI de manera enunciativa, pero no profundiza en su significado. A su vez, el análisis de la información integrada de la FSU muestra que el informe parece no seguir los principios del RI, al no mostrar una orientación prospectiva o una interconexión conforme al marco, y no destacar las relaciones con las partes interesadas. Esto hace que se requiera profundizar en la divulgación de los elementos de contenidos en torno a la información sobre el perfil de la organización y su estrategia, desempeño y perspectivas futuras, para dar cuenta de la capacidad de la organización para crear valor.

En esta misma vía, Pozzoli y Gesuele (2016) examinaron la calidad de los RI publicados por las Empresas Públicas que participaron en el Programa Piloto del Consejo Internacional de Reporte Integrado. Los autores exploraron la relación entre el contenido y la extensión de los informes y el uso de algunas palabras clave en ellos. La mayor cantidad de temas encontrados versan sobre *efectivo, equipo, productividad, financiación y recursos*, mientras que *producto, medio ambiente, impactos, partes interesadas y sostenibilidad* son menos divulgadas. Los resultados, también, muestran que estas empresas no respetan el principio de concisión, en otras palabras, no son capaces de informar de muchos conceptos importantes con pocas palabras. Del mismo modo, en relación con la frecuencia de aparición de cada palabra clave para identificar las áreas de divulgación en los

informes, los resultados ilustran que no se divulgan aspectos inherentes a la actividad de las entidades bajo la lógica del marco del RI. Esto genera la necesidad de divulgar sobre asuntos que tengan mayor relación con la información integrada de las entidades.

De otro lado, Tavares y Rodrigues (2016) se preguntaron por cómo se elaboran los informes de sostenibilidad de las empresas públicas portuguesas de acuerdo con las directrices del GRI y cuáles son los factores asociados a la divulgación de este tipo de información. Basados en un análisis de contenido de los informes de 58 empresas públicas, se llegó a la conclusión de que el nivel de divulgación de la sostenibilidad está relacionado con el tamaño de la organización, el sector, los premios y certificaciones recibidos y la visibilidad medida en términos de proximidad al consumidor. Lo anterior evidencia que la elaboración de informes de sostenibilidad está ligada a un asunto de legitimidad organizacional o a presiones de los grupos de interés.

Larrinaga et al. (2018) investigaron, entre 2014 y 2017, la razón detrás de la baja cantidad y calidad de la información de sostenibilidad en las organizaciones del sector público español (OSP) a pesar de la obligatoriedad definida en la legislación. Los resultados indicaron que la regulación de los informes de sostenibilidad para las OSP introducida en España por la Ley de Economía Sostenible 2011 produjo un aumento en el número de informes producidos en 2012, pero este aumento se asoció con una disminución en la calidad y la exhaustividad de los informes de sostenibilidad. El estudio concluye que, a pesar de la regulación de contabilidad de sostenibilidad en las OSP de España, hubo un cumplimiento limitado y una calidad baja en los informes de sostenibilidad. La falta de alineación entre los programas gubernamentales y la divulgación de información de las OSP, junto con el uso de modelos del sector privado como el GRI, impidió cambios sustanciales, sugiriendo la necesidad de un enfoque específico para el sector público y una mejor comunicación y educación en sostenibilidad.

En ese mismo año, Montecalvo et al. (2018) estudiaron la evolución de la divulgación sobre asuntos sociales y ambientales en la empresa NZ Post entre 2001 y 2015. Los resultados muestran una evolución en el contenido de los informes, un cambio en los marcos para la producción de estos informes y la introducción de la verificación externa de los informes. En relación con el contenido, los resultados ilustran una mayor divulgación de temas relacionados con los asuntos sociales y ambientales, tales como desempeño de los

trabajadores, emisiones de carbono y reducción en el uso de combustible, energía y papel. Respecto de los cambios en el uso de los marcos, entre los años 2001 y 2008 no se aplicó ninguno para la producción de información social y ambiental, del 2009 al 2012 se aplicó GRI y de 2009 a 2015 se aplicó RI. Los motivos que explican estos cambios se relacionan, inicialmente, con un mandato legal y, posteriormente, con presiones de los grupos de interés. La aplicación de GRI se debió a la aceptación global de este marco, mientras que la adopción de RI se dio por los cambios en las necesidades de información de los grupos de interés. Por último, la verificación externa del informe se asocia con la necesidad de credibilidad de la información y el interés de los gerentes de asegurarla. Estos resultados ponen de manifiesto que el RI puede impactar de manera positiva en la producción de información de sostenibilidad en las empresas del sector público, tomando en consideración al RI como una herramienta contable útil.

Por su parte, Farneti et al. (2019) examinaron cómo la divulgación de información social de la empresa NZ Post entre 2009 y 2017 se ve influenciada por la adopción de la información integrada, centrándose en tres capitales sociales del marco del RI: el intelectual, el humano y el social y relacional. Los resultados indican que la implementación del RI redujo la cantidad de información social divulgada, especialmente en el capital humano, aunque aumentó su calidad, haciéndola más relevante para los grupos de interés. De hecho, según los autores, el marco hizo que la empresa pasara de la lógica de "más es mejor" de las directrices GRI G3 a la lógica de "más información pertinente es mejor" del marco de RI. Por supuesto, desde entonces el GRI también ha pasado a una lógica de "más información relevante es mejor". El trabajo destaca que la implementación del RI mejoró la participación de los grupos de interés en el proceso de divulgación, lo que resultó en una mayor alineación entre las expectativas de estos grupos y la información presentada. Asimismo, se concluye que el uso del RI promovió un enfoque más estratégico, mejorando las relaciones con los grupos de interés clave, como empleados y el gobierno.

Caruana y Grech (2019) exploraron los informes anuales de los ministerios del gobierno maltés, identificando las brechas en las percepciones de los funcionarios públicos con respecto a la aplicación del marco del RI. Las percepciones de los actores entrevistados en el estudio reflejan tanto entusiasmo como escepticismo. Por un lado, los actores entusiastas reconocen que la información integrada podría mejorar las relaciones entre las distintas direcciones de los ministerios y llevar a una mejor sinergia entre ellas. Por otro lado, los actores escépticos manifestaron preocupaciones sobre los costos y recursos necesarios para

implementar plenamente el RI, sugiriendo que el proceso podría ser oneroso y requeriría una formación especializada que actualmente no es viable. Además, cuestionaron la relevancia de la información integrada para los ciudadanos, quienes tienden a valorar más los resultados concretos de los servicios que reciben, como la calidad y eficiencia, en lugar de los conceptos abstractos de creación de valor a largo plazo. Esto generó dudas sobre si el RI realmente ofrecería información útil a los ciudadanos, o si sería más bien un ejercicio burocrático que incrementaría la carga de trabajo sin mejorar la rendición de cuentas de manera significativa. Finalmente, algunos preparadores consideraron que los requerimientos del marco del RI, como la estrategia y la asignación de recursos, son más apropiados para el sector privado, lo que genera dudas sobre su aplicabilidad en el contexto del sector público, donde el enfoque está en la prestación de servicios y el cumplimiento de mandatos políticos.

Cavicchi et al. (2019) investigaron la viabilidad del RI en el sector salud en Italia, analizando el proceso de producción, construcción y uso de un informe de gestión en un hospital universitario. Los resultados muestran que el informe de gestión se produce principalmente para cumplir con requisitos normativos y carece de utilidad práctica para los usuarios, debido a que los preparadores trabajan de manera aislada, creando partes del informe de manera independiente y sin coordinación. Según los autores, esto genera un documento extenso y redundante, con poca relevancia para la toma de decisiones en tanto que no incluye información no financiera significativa ni facilita una visión completa del desempeño del hospital. El artículo destaca que la adopción del RI en teoría podría mejorar la rendición de cuentas y la toma de decisiones, pero las características organizacionales y la falta de un pensamiento integrado limitan su implementación. Además, para que el RI sea eficaz en el sector salud, es necesario involucrar más a los actores locales y establecer una planificación conjunta que resalte la conectividad entre las actividades del hospital y los grupos de interés externos.

De otro lado, Nistor et al. (2019) investigaron el nivel de divulgación de informes de sostenibilidad en 51 ciudades de la Unión Europea (UE) con una población mayor a 300 mil habitantes y que divulgaran informes en inglés y rumano. Los autores encontraron que estas ciudades presentan un nivel de divulgación relativamente alto, desarrollando más de tres cuartas partes de los indicadores clave de desempeño propuestos por GRI y ajustándose a los principios del RI en torno a los capitales financiero, manufacturado, intelectual, humano, social y relacional, y natural. Los resultados también revelan tres patrones importantes

de divulgación. Primero, se identificó que un grupo de entidades de Europa occidental, septentrional y de Europa central y oriental tienen un buen nivel de divulgación, siendo conscientes de la relevancia de la información sobre sostenibilidad. Segundo, los municipios en expansión, con la necesidad de justificar una adecuada ejecución de recursos públicos, tienden a priorizar la divulgación de información relacionada con el capital financiero. Finalmente, los municipios más grandes, especialmente en Reino Unido e Irlanda, se caracterizan por un alto nivel de divulgación de información no financiera, debido a la cantidad significativa de recursos gestionados y la importancia de las interacciones con los grupos de interés. El estudio sugiere que la adopción del RI puede mejorar significativamente la rendición de cuentas y la transparencia en las administraciones públicas, en tanto que ofrece una visión más holística que integra tanto información financiera como no financiera. Sin embargo, también concluye que la implementación del RI requiere un mayor compromiso por parte de los municipios para cumplir con los propósitos del informe.

Por otra parte, Iacuzzi et al. (2020) investigaron la implementación del RI en la Universidad de Udine en Italia, evaluando su potencial para generar cambios organizacionales y promover la creación de valor. Los resultados reflejan que la implementación del RI fue un proceso más incremental que transformador, por lo que no se produjo un cambio radical en la estructura y funcionamiento de la institución. Asimismo, aunque la adopción del RI generó cierto nivel de cambio organizacional, este no permeó completamente en todas las áreas y niveles de la Universidad. El estudio encontró que la implementación del RI se concentró en las altas esferas de la administración universitaria y algunos departamentos clave, mientras que otras áreas permanecieron desconectadas del proceso. Además, el estudio concluye que, si bien el RI puede mejorar la rendición de cuentas y la transparencia, su implementación enfrenta barreras significativas debido a la vaguedad y complejidad de algunos de sus conceptos fundamentales.

Marasca et al. (2020) desarrollaron una investigación-acción para estudiar el proceso de implementación de la información integrada en la Autoridad del Hospital Universitario situada en Ancona. De acuerdo con los resultados, la implementación de la información integrada se dio en dos fases. La primera fase consistió en implementar el marco del RI a través de una agenda de aplicación, el diseño de indicadores, la construcción de bases de datos y la redacción y presentación del borrador del RI. La segunda fase consistió en ajustar el marco del RI a las condiciones y características propias de la entidad a través de la

homologación de algunos conceptos. Aquí, los autores resaltaron la necesidad de aterrizar los conceptos vagos de “creación de valor” y de “capitales” para ganar mayor claridad sobre el modelo de creación de valor para los pacientes de la entidad. También, los resultados muestran que, de acuerdo con los *stakeholders*, se requiere una construcción de informes que sean orientados a la ciudadanía y no para una clase de grupos de interés con mayor experticia en el tema. Por consiguiente, los autores sugieren que se amplíe la rendición de cuentas para cobijar a la ciudadanía en general, de modo que se pueda dar cuenta respecto de cómo la entidad responde a las necesidades sanitarias de la ciudadanía.

Pizzi et al. (2020) estudiaron el nivel de transparencia en la adopción de los ODS por parte del Sistema Nacional de Salud de Italia (INHS), específicamente el ODS 3, Salud y Bienestar. Los resultados revelan que solo el 12,21% de las entidades divulgaron al menos un informe social durante el periodo 2015-2018, lo que refleja un bajo nivel de compromiso con la divulgación de información no financiera. Además, las entidades que publicaron informes tienden a ser aquellas más visibles o que enfrentan mayor escrutinio, como hospitales nacionales de investigación científica y hospitales universitarios. De otro lado, los resultados muestran disparidades en la calidad y cantidad de la información divulgada entre las entidades del INHS, destacando una baja uniformidad en los informes. Esta disparidad se debe en parte a la falta de estandarización en los informes y a la interpretación flexible de los estándares por parte de las entidades. El estudio señala que la adopción de informes no financieros podría ser una herramienta estratégica para aumentar la legitimidad social de las entidades del sector público, mejorando la interacción con los ciudadanos. No obstante, también concluye que la falta de una cultura de sostenibilidad entre los gestores públicos y la ausencia de una normativa clara para la divulgación no financiera limitan la efectividad y el alcance de los informes divulgados.

Tirado-Valencia et al. (2020) exploraron la inclusión del pensamiento integrado del marco del RI en la información no financiera de las empresas del sector público a nivel mundial. Los resultados revelan que el pensamiento integrado no está plenamente implementado en la información de las organizaciones estudiadas, a pesar de su importancia en el marco del RI. Así mismo, en relación con las dimensiones del pensamiento integrado (conectividad, enfoque externo, planeación integrada, gobierno efectivo y comunicación integrada), existen desafíos para la incorporación del pensamiento integrado en los informes de las empresas del sector público estudiadas. La conectividad, el enfoque externo y la gobernanza efectiva fueron los aspectos más importantes. Sin embargo, la

concisión y la comunicación integrada mostraron los niveles más bajos de incorporación. Además, se requiere una mayor interconexión de la información, una mayor participación de los gerentes públicos en asuntos no financieros y una mejor coordinación de los procesos internos. De manera similar, los preparadores de informes deberían dar prioridad a áreas como la gobernanza efectiva, la planificación integrada y la comunicación efectiva. El estudio concluye que es necesario fortalecer la coordinación interna entre los diferentes departamentos de las empresas públicas, lo que permitirá una mayor interrelación entre la información financiera y no financiera. También concluye que, a pesar de los avances en la adopción del RI, las empresas públicas deben mejorar sus mecanismos de comunicación y planificación, asegurando que la información divulgada responda mejor a las expectativas de los ciudadanos y otros grupos de interés.

Williams et al. (2020) estudiaron la elaboración y presentación de información no financiera como mecanismo para facilitar la rendición de cuentas, así como el papel cambiante del profesional contable del sector público en este proceso, centrándose específicamente en el sector de la administración local australiana. Los resultados revelan un aumento en la participación de contadores en la preparación de información voluntaria y en una variedad de roles debido a sus habilidades financieras y capacidades analíticas. Los resultados también indican que se ha producido un cambio puesto que la divulgación de información no financiera, en la que participa el contador, tiene un enfoque interdepartamental. Estos resultados sugieren un mayor reconocimiento del papel de los contadores en la divulgación de información no financiera y una difuminación de los límites de estos en relación con su actual enfoque. Las conclusiones de este estudio sugieren que el profesional contable ha reconocido la importancia de participar en la elaboración y presentación de información no financiera y que los contadores están dispuestos a aceptar su participación en la elaboración de esta información. Así mismo, los contadores están minimizando los límites entre la información financiera tradicional y la información no financiera participando activamente en grupos de información responsables de la elaboración de estos informes. El texto cierra indicando que se requiere desarrollar directrices para el aseguramiento y una mayor formación a medida que el sector público se embarca en este proceso.

Giacomini et al. (2021) examinaron cómo los gobiernos locales italianos utilizaron las redes sociales (enfocándose en Facebook) para difundir información sobre el

medio ambiente. Se analizaron los datos de cada municipio con más de 100 mil habitantes durante un período de seis años, a partir de lo cual se demostró un aumento en la divulgación de información de la sostenibilidad a través de Facebook. Los resultados muestran que, aunque no coincidieron con las opiniones de los ciudadanos, los municipios comunicaron más sobre temas ambientales que consideraron relevantes. La calidad del aire, la gestión de energía, la conservación del territorio, la gestión de desechos y el suministro de agua fueron los temas más divulgados. La falta de alineación de intereses entre los municipios y los ciudadanos es evidente. Además, se destaca que el uso de Facebook para la divulgación de información sobre sostenibilidad por parte de los municipios se considera una herramienta eficaz para lograr legitimidad organizacional. Así mismo, de acuerdo con los autores, la relación entre el área geográfica o las características políticas de los municipios pueden influir en la elección de divulgar información sobre sostenibilidad ambiental.

Nicolo et al. (2021) investigaron el nivel de cumplimiento de las empresas públicas europeas con el marco del RI y exploraron los posibles determinantes que influyen en los niveles de divulgación de información para el año 2016. Los resultados muestran un grado razonable de cumplimiento con los requisitos del marco, identificando el tamaño de la empresa, la sensibilidad social y ambiental y la concisión como determinantes relevantes para la divulgación del reporte integrado. El tamaño de la empresa y la sensibilidad ambiental y social afectaron positivamente los niveles de cumplimiento, mientras que la concisión tuvo un impacto negativo. Mientras tanto, las categorías más relacionadas con el marco del RI, como el desempeño y las perspectivas de futuro, rara vez fueron abordadas por las empresas públicas. Esto demuestra, por un lado, las dificultades a las que se enfrentan las empresas públicas para cuantificar la información sobre sus objetivos estratégicos y desarrollar indicadores clave de desempeño específicos y, por otro, las dudas a la hora de comunicar información sensible de cara al futuro que pueda socavar la confidencialidad empresarial. Los autores sugieren promover el aseguramiento de este tipo de informes para mejorar el cumplimiento del marco del RI.

Por otro lado, Tirado-Valencia et al. (2021) se preguntaron por el grado de pensamiento integrado presente en los informes y el compromiso de las empresas analizadas con este concepto. Los resultados revelan que los informes de las empresas del sector público no reflejan el pensamiento integrado, que las secciones del informe están poco interrelacionadas y que la comunicación carece de integración. Igualmente, los resultados muestran que la información sobre los

cambios en el entorno, el impacto de las actividades en relación con los mercados y la reputación son los aspectos más desarrollados; mientras que la capacidad para satisfacer las demandas de información, la relación entre los capitales y sus vínculos con el proceso de creación de valor o el análisis de materialidad se desarrollan menos. Estos resultados demuestran la existencia de un pensamiento integrado limitado en la información divulgada, caracterizado por la escasa conectividad de la información revelada, la falta de un vínculo claro entre el análisis de materialidad y la estrategia de la organización, y una perspectiva de futuro insuficiente.

Ackers y Adebayo (2022) identificaron en qué medida las empresas estatales sudafricanas han incorporado los principios del marco del RI en comparación con empresas estatales de otros países. El documento ilustra que, a pesar de ser un requisito de información casi obligatorio, no todas las empresas estatales sudafricanas cumplen todos los principios del marco del RI; sin embargo, la divulgación de información de las empresas estatales sudafricanas parece más completa que las de sus homólogas de otros países. Se argumenta que la orientación hacia el futuro de los RI, así como la divulgación de los modelos de negocio de las organizaciones, no solo aumentan la transparencia y mejoran la rendición de cuentas, sino que proporcionan una mayor información, mejorando la comprensión de las partes interesadas sobre las operaciones de cada empresa estatal. En consecuencia, los autores proponen que los países de todo el mundo consideren la posibilidad de modificar la legislación y los reglamentos pertinentes relativos a sus empresas públicas, a fin de utilizar los RI como un mecanismo a través del cual puedan rendir cuentas a las partes interesadas sobre su rendimiento. Dichos cambios legislativos y reglamentarios podrían ayudar a proporcionar un marco para evaluar y comparar la eficiencia, la eficacia y la economía con la que las empresas públicas aprovechan los recursos y las relaciones a su disposición para cumplir con las responsabilidades que les encomienda el Estado.

Bryan (2022) describió cómo la UE y sus organizaciones informan sobre el desarrollo sostenible y analizó si están liderando con el ejemplo en el ámbito de la presentación de informes de sostenibilidad en el período 2018-2021. El estudio reveló que solo dos de las 53 instituciones y agencias de la UE encuestadas -el Banco Europeo de Inversiones (BEI) y la Oficina de Propiedad Intelectual de la UE (EUIPO, por sus siglas en inglés)- habían publicado informes de sostenibilidad, a pesar de no tener ninguna obligación legal de hacerlo y de carecer de cualquier

orientación o dirección sistemática a nivel de la UE. Las memorias de sostenibilidad tanto del BEI como de la EUIPO ilustran la inclusión de la sostenibilidad en sus políticas y actividades, así como el impacto en su gestión. De acuerdo con los autores, otras instituciones y agencias de la UE, aunque no publican informes de sostenibilidad, sí recopilan y publican información relacionada con la sostenibilidad de manera fragmentaria y sin garantizar que se cubran todos los aspectos materiales de la sostenibilidad. De hecho, esta información se centra en cómo afecta el funcionamiento de una organización a la sostenibilidad, pero no en cómo se ha integrado la sostenibilidad en la estrategia o la política organizacional. Los resultados sugieren que la elaboración de memorias de sostenibilidad tiene potencial para aumentar la credibilidad y transparencia en las agencias e instituciones. Sin embargo, el estudio concluye que la elaboración de estos informes generaría una carga de trabajo adicional por la falta de conocimientos técnicos y datos, obstaculizando su adopción a corto plazo.

Pärl et al. (2022) analizaron en qué medida las memorias y los procesos de elaboración de informes de una organización del sector público, y una sin ánimo de lucro, adoptan un marco de RI como modelo de contabilidad y rendición de cuentas dialógicas para el diálogo con las partes interesadas. El estudio demuestra que la divulgación de información se trata de forma diferente según las características y la gobernanza de la organización. Aunque ambas organizaciones estudiadas tenían una motivación interna para mejorar sus flujos de información actuales, la información externa de la OSP se dirigía principalmente a una parte interesada política (los Estados miembros de la Unión Europea), que tenía poder sobre el mandato y la financiación de la organización. La OSP se esforzó por integrar las distintas subáreas integrando los flujos de información interna y simplificando el marco de presentación de informes, pero el cambio de prioridades políticas frenó sus avances. Según los gestores de la OSP, los informes carecen de retroalimentación de las partes interesadas. Los autores concluyen que la elaboración de informes de sostenibilidad de la organización se basa claramente en modelos tradicionales de contabilidad y rendición de cuentas (es decir, monológicos) que funcionan en organizaciones estables y no competitivas.

Redmayne et al. (2022) examinaron la aplicación de la información no financiera con base en la Directiva 2014/95/UE por parte de las empresas estatales del sudeste de Europa, concretamente Croacia, Eslovenia y Serbia. Los resultados muestran que la mejor elaboración de información no financiera se da en las

empresas públicas eslovenas que han adoptado el Marco del RI para cumplir con la Directiva, mientras que en Croacia la elaboración es más débil y no sigue RI. Por su parte, en Serbia, aunque la información no financiera es voluntaria, la elaboración es reducida. El estudio concluye que Eslovenia, como miembro establecido de la UE, ha implementado la legislación de la UE, incluida la Directiva 2014/95/UE, más rápido que Croacia, mientras que Serbia, como país candidato a la adhesión a la UE, se encuentra todavía en la fase de implementación del marco legal de la UE. El documento sugiere que la regulación incide positivamente en la calidad de los informes no financieros, promoviendo consistencia y estandarización. Así mismo, de acuerdo con los autores, la relación entre la propiedad estatal y la información no financiera en las empresas públicas depende del contexto regulatorio y de la cultura de elaboración y divulgación de cada país. Mientras que en Eslovenia la propiedad estatal parece fomentar una mejor calidad de elaboración y divulgación de información no financiera, en Croacia ocurre lo contrario. Por su parte, Serbia muestra la necesidad de regulación para la elaboración y divulgación de información no financiera. La investigación sugiere que un aumento en la regulación mejorará la calidad de la elaboración y divulgación no financiera y el caso serbio confirma que la ausencia de regulación resulta en una falta de elaboración y divulgación.

Zanellato y Tiron-Tudor (2022) analizaron cómo la introducción de la Directiva 2014/95 de la UE sobre información no financiera afectó los niveles de divulgación de esta información en las empresas estatales para los años 2016 y 2017, identificando la incidencia de las expectativas sociales y culturales. Los resultados muestran un incremento leve pero significativo en los niveles de divulgación de información no financiera de empresas estatales europeas después de la implementación de la Directiva. El estudio subraya que las expectativas sociales, modeladas por los valores y normas culturales de cada país, juegan un papel crucial en la legitimidad de las empresas y en su comportamiento de divulgación de información no financiera. Las empresas enfrentan una mayor presión para demostrar cómo crean valor público mientras operan en el mercado, lo que las lleva a ajustarse a las normas sociales y regulatorias de manera más estricta que sus contrapartes privadas. Esto sugiere que, para que las empresas estatales mantengan su legitimidad, deben estar atentas a las expectativas culturales y a las demandas de los diferentes grupos de interés. Aunque la Directiva ha promovido un avance en la divulgación, aún existen desafíos para armonizarla en las distintas culturas y sistemas nacionales. Las diferencias culturales entre los países europeos influyen en la forma en que las empresas adoptan y reportan

información no financiera, lo que puede llevar a variaciones significativas en los niveles de divulgación entre países.

Hossain et al. (2023) exploraron los informes de sostenibilidad de la Autoridad de la Cuenca Murray-Darling (MDBA, por sus siglas en inglés), para ofrecer una perspectiva única sobre la gestión de los recursos hídricos y la sostenibilidad. El estudio muestra que los informes de sostenibilidad de la MDBA están influenciados por su respuesta a la Ley del Agua de 2007 y a los reglamentos del Plan de Cuenca de 2012, así como por su deseo de mantener su legitimidad ante las partes interesadas. El documento señala que las expectativas de la comunidad, integradas en la normativa de la Ley del Agua de 2007, funcionan como presiones institucionales coercitivas para influir en los cambios en el nivel de la divulgación y la naturaleza de los informes de sostenibilidad de la MDBA. Se sostiene que la MDBA ha demostrado su comportamiento legítimo a través de una mayor divulgación de información social y ambiental para satisfacer las expectativas de las partes interesadas. Por otra parte, también se argumenta que las presiones coercitivas a través de la Ley del Agua de 2007 y los reglamentos del Plan de Cuenca de 2012 han ayudado a la MDBA a utilizar los informes de sostenibilidad como medio para legitimar sus operaciones.

Kostić et al. (2023) examinaron las razones para divulgar o no información no financiera en las entidades del sector público croata. Los resultados revelan que más del 53% de estas entidades han comenzado a preparar informes no financieros, lo cual fue inesperado en tanto que solo algunas empresas estatales están obligadas por ley a hacerlo. Las empresas obligadas son aquellas que cumplen al menos dos de los siguientes criterios: más de 250 empleados, activos superiores a 20 millones de euros o ingresos anuales mayores a 40 millones de euros. Por otro lado, el resto de entidades (47%) señala que no divulga informes no financieros por la falta de un requisito legal que obligue a todas las entidades a hacerlo. Además, algunas entidades no están familiarizadas con los estándares y directrices de informes no financieros. Un resultado muy interesante es que la mayoría de las entidades que no elaboran un informe no financiero no están familiarizados con este tipo de informes y con las normas y directrices para su preparación. Se sugiere que es esencial educar a los gestores del sector público sobre los marcos de referencia de informes no financieros antes de implementar requisitos obligatorios.

Pratama et al. (2023) a partir de las notas a los estados financieros, analizaron la calidad de la divulgación sobre el desempeño de 27 distritos y ciudades de Java

Occidental, Indonesia, entre 2016 y 2020, utilizando un marco de información integrada. Los resultados revelan que la calidad de la divulgación es baja, incompleta y carece de detalles sobre el desempeño tanto financiero como no financiero. Esto subraya la necesidad de mejorar la calidad de la información financiera gubernamental y promover el uso del marco de información integrada como referencia. Además, se observa que los informes gubernamentales se centran más en cumplir con regulaciones que en informar sobre el desempeño o la situación financiera, y que la implementación de un marco de reporte integrado podría aportar beneficios significativos al sector público. Según los autores, los informes financieros gubernamentales en Indonesia se están desarrollando lentamente; por lo tanto, el estudio sugiere que la adopción de un marco de informes integrados podría acelerar este proceso. Sin embargo, la limitada competencia de los preparadores de informes financieros y la complejidad burocrática han sido obstáculos importantes. La investigación recomienda que el gobierno mejore tanto la cantidad como la calidad de los recursos humanos e infraestructura para elevar la calidad de sus informes financieros, y que los organismos que establecen las normas de contabilidad gubernamental consideren adoptar un marco de informes integrados como base para el desarrollo futuro de estándares contables más inclusivos.

Ribeiro et al. (2023) evaluaron el nivel de cumplimiento de los informes de gestión integrados de cuatro universidades públicas brasileñas en relación con el marco del RI, para el periodo 2018- 2020. Los resultados muestran que dos de las universidades analizadas presentan una baja calidad en sus informes, mientras que las otras dos instituciones han evidenciado una mejora en la calidad de sus informes a lo largo de los años. Asimismo, se identificó la necesidad de que los informes sean más concisos y accesibles, y que incluyan los impactos de las actividades de las universidades en la sociedad y el medio ambiente. El estudio sugiere que se adopten estrategias para mejorar la comprensión y aplicación del enfoque de información integrada por parte de los preparadores de informes. Además, resalta la importancia de mejorar la divulgación de información para incrementar la transparencia y la rendición de cuentas en las instituciones públicas.

Por último, Sonnerfeldt y Aggestam (2023) exploraron cómo la idea del RI se ha adaptado desde su origen en el sector privado al sector público, en este caso a la ciudad de Bristol, Inglaterra, analizando su adaptación y transformación. En este proceso, los portadores de la idea, representados por una firma de consultoría,

desempeñaron un papel fundamental al editar y dar sentido a la traducción y transformación del RI, conectando el contexto global de tendencias con las prácticas organizacionales locales. Esta adaptación se llevó a cabo en el marco de la concesión del título de Capital Verde Europea (EGC, por sus siglas en inglés) a la ciudad en 2015, comprometiéndola al desarrollo de un marco de información sobre sostenibilidad. La implementación del reporte integrado resultó en la creación de una entidad, "Bristol 2015", para gestionar el título EGC y en el desarrollo del "Método Bristol" para la transferencia del conocimiento y de la experiencia en la consecución de la sostenibilidad. Los autores concluyen que la adopción del RI en el contexto de Bristol ha sido compleja debido a las tensiones entre los objetivos políticos y las estructuras administrativas existentes, por lo que es fundamental que las traducciones del marco original sean compatibles con las estructuras y prioridades locales, y que se cuente con el apoyo de los actores clave para superar desafíos técnicos y culturales en el camino a su institucionalización.

2.3. Síntesis de la revisión

De acuerdo con lo previamente señalado, este trabajo identificó que la evolución de la elaboración y divulgación de información contable de sostenibilidad en el sector público se ha dado en varias regiones, con un enfoque cronológico que abarca dos fases principales: la fase seminal y la fase de vinculación a dinámicas internacionales. En la fase seminal (2008-2014), se observa cómo las investigaciones iniciales se centraron en entender qué información sobre sostenibilidad se divulga y por qué. Estudios pioneros, como los de Guthrie y Farneti (2008) y Farneti y Guthrie (2009), destacan que la adopción de indicadores GRI en organizaciones del sector público australiano fue fragmentaria y selectiva. Este patrón se repitió en otros contextos, como Malasia y Sudáfrica, donde la divulgación dependía principalmente de la presión de los grupos de interés y no tanto de una regulación formal (Joseph & Taplin, 2012; Samkin, 2012). Durante este período, la falta de obligatoriedad y la escasa claridad en las directrices para el sector público se presentaron como factores que limitaban la calidad y profundidad de los informes (Williams et al., 2011; García-Sánchez et al., 2013; Greiling y Grüb, 2014; Habersam et al., 2013; Adams et al., 2014). Un aspecto central para destacar en esta fase es el estudio de Kaur y Lodhia (2014), quienes sugieren la necesidad de regulaciones obligatorias para fomentar la participación de los grupos de interés en los informes de sostenibilidad.

Por su parte, en la fase de vinculación a las dinámicas internacionales (2015-2023), el análisis se centra en cómo el marco del RI y otros estándares internacionales, como GRI, fueron adoptados y adaptados por las entidades del sector público en distintos países. Algunos estudios analizan cómo universidades (Veltri y Silvestri, 2015; Iacuzzi et al., 2020; Ribeiro et al., 2023) y empresas públicas (Larrinaga et al., 2018; Farneti et al., 2019; Pizi et al., 2020) han implementado los marcos y estándares internacionales. A pesar de que se han hecho avances en la integración de informes financieros y no financieros, la adopción completa del RI ha enfrentado desafíos, especialmente en cuanto a la falta de claridad sobre el concepto de creación de valor y la adaptación de indicadores a las realidades del sector público (Marasca et al., 2020). Los estudios revisados resaltan que la divulgación de sostenibilidad en el sector público varía en función de los recursos disponibles, la presión de los grupos de interés y el marco normativo (Montecalvo et al., 2018; Farneti et al., 2019). Las organizaciones tienden a adoptar marcos de referencia voluntarios, pero su implementación es fragmentaria y depende del contexto local y las influencias políticas y económicas. Los estudios en esta fase reiteran que la implementación de los marcos internacionales en el sector público requiere una adaptación significativa de los referentes utilizados en el sector privado (Larrinaga et al., 2018). Además, la calidad de la divulgación de información contable de sostenibilidad se ve influenciada por la capacidad técnica de los preparadores de informes y las barreras burocráticas que enfrentan muchas entidades públicas (Pratama et al., 2023). Para que los informes sean útiles y cumplan con su objetivo de mejorar la rendición de cuentas y la transparencia, es esencial que los gobiernos inviertan en la capacitación de los recursos humanos y mejoren la infraestructura para la elaboración de informes.

Fruto de esta síntesis de la revisión se identificaron 4 elementos comunes en la literatura que podrían contribuir con la regulación e implementación de la información contable de sostenibilidad en el sector público colombiano. Por tanto, esta sección presenta, de manera sintética, las contribuciones concretas que se encuentran presentes en la literatura sobre la elaboración y divulgación de información contable de sostenibilidad en el sector público alrededor de a) los temas divulgados, b) los factores que contribuyen a la implementación, c) los cambios que genera su implementación en las entidades del sector público, y d) las limitaciones para su implementación.

2.3.1. Temas divulgados en la información contable de sostenibilidad

Los temas divulgados en la información contable de sostenibilidad de las entidades del sector público de acuerdo con la literatura internacional son variados y, en algunos casos, recogen las necesidades de información de los grupos de interés (Kaur y Lodhia, 2014; Farneti et al., 2019; Hossain et al., 2023). Así las cosas, del total de trabajos revisados, 18 se centraron en examinar los temas incluidos en la información de las entidades del sector público, teniendo en cuenta, mayoritariamente, las directrices de GRI y RI. En estos trabajos, los temas se pueden clasificar en tres grandes áreas: economía y gobierno corporativo, ambiente y sociedad. En economía y gobierno corporativo es común encontrar divulgaciones atinentes a: i) gobierno corporativo, ii) el perfil y la estrategia de la organización, iii) la eficiencia administrativa, iv) el desempeño financiero y la eficiencia de los costos, v) el cumplimiento normativo y vi) las perspectivas a futuro de la organización. Este tipo de divulgaciones no son iguales para las entidades de gobierno y para las empresas. En las empresas públicas es más común encontrar divulgaciones sobre el gobierno corporativo, el desempeño financiero y la productividad, mientras que en las entidades de gobierno se suele identificar divulgaciones relacionadas con el perfil y la estrategia, el cumplimiento normativo y las perspectivas a futuro.

Por su parte, los temas relacionados con ambiente se centran en: i) la protección y conservación de aire, agua, territorio y energía, ii) la reducción del uso de recursos como combustible y papel, iii) la disminución de emisiones de carbono, iv) la ecoeficiencia, v) la gestión de impactos y residuos, y vi) el uso de energías alternativas. En las empresas es frecuente observar divulgaciones sobre ecoeficiencia, protección del clima, uso responsable de recursos como agua y energía y reducción en el uso de combustibles y papel. Del lado de las entidades de gobierno se observan temas ligados a la calidad del aire, gestión de la energía, los residuos y el agua, así como a la conservación del territorio.

En el área social, se observan la mayor cantidad de declaraciones, las cuales versan sobre: i) derechos humanos, ii) prácticas laborales y trabajo decente, iii) salud y bienestar, iv) seguridad y salud en el trabajo, v) programas para aprendices, vi) responsabilidad social de productos, vii) relacionamiento con grupos de interés, viii) impactos sociales, ix) apoyo a minorías y x) corrupción. De este amplio grupo de temas, las empresas se inclinaron por divulgar más información sobre seguridad y salud en el trabajo y programas para aprendices. En esta misma vía, las entidades de gobierno examinadas en la literatura

divulgaron más información sobre derechos humanos, prácticas laborales y trabajo decente, personal y salarios, salud y bienestar, corrupción, y relacionamiento con grupos de interés. La tabla 4 presenta sintéticamente los temas divulgados en la información contable de sostenibilidad del sector público de acuerdo con la literatura.

Tabla 4. Síntesis de los temas divulgados en la información contable de sostenibilidad en el sector público

No.	Temas divulgados	Autores	Referente
1	Ambiente, derechos humanos, prácticas laborales y trabajo decente, responsabilidad social de sus productos, sociedad y corrupción y, por último, eficiencia administrativa	Guthrie y Farneti (2008)	GRI
2	Económicos, sociales y ambientales con especial énfasis en lo social	Williams et al. (2011)	No reporta
3	Cuestiones financieras, de gobernanza y de transformación, incluyendo asuntos ambientales	Samkin (2012)	KING
4	Estrategia, perfil de los gobiernos municipales, relaciones con los <i>stakeholders</i> y aspectos económicos, sociales y ambientales	García-Sánchez et al. (2013)	GRI
5	Asuntos sobre capital intelectual: personal, programas ofertados, profesores titulares, salarios, movilidades, cooperación y proyectos de extensión	Habersam et al. (2013)	No reporta
6	Eficiencia de costos y medidas de calidad, aprendizaje, crecimiento, satisfacción de requisitos legislativos y gestión de programas. Medio ambiente o responsabilidad social	Adams et al. (2014)	No reporta
7	Ecoeficiencia, protección del clima, uso responsable de recursos como agua y energía y energías alternativas. Prevención de accidentes, programas de salud para empleados, programas para aprendices, apoyo a las minorías y patrocinio de eventos o grupos especiales	Greiling y Grüb (2014)	No reporta
8	Relacionamiento con los grupos de interés	Kaur y Lodhia (2014)	GRI
9	Perfil de la organización, estrategia, desempeño y perspectivas futuras	Veltri y Silvestri (2015)	RI
10	En mayor medida: efectivo, equipo, productividad, financiación y recursos. En menor	Pozzoli y Gesuele (2016)	RI

No.	Temas divulgados	Autores	Referente
	medida: producto, medio ambiente, impactos, partes interesadas y sostenibilidad		
11	Desempeño de los trabajadores, emisiones de carbono y reducción en el uso de combustible, energía y papel	Montecalvo et al. (2018)	RI
12	Indicadores clave de desempeño relacionados con los seis capitales del RI (financiero, manufacturado, intelectual, humano, social y relacional, y natural)	Nistor et al. (2019)	RI
13	Salud y bienestar	Pizzi et al. (2020)	ODS
14	Sostenibilidad ambiental: calidad del aire, gestión de la energía, conservación del territorio, gestión de residuos y suministro de agua	Giacomini et al. (2021)	GRI
15	Cuestiones de sostenibilidad en sus políticas y actividades	Bryan (2022)	GRI
16	Elementos de contenido del reporte integrado	Nicolo et al. (2021); Pratama et al. (2023); Ribeiro et al. (2023)	RI

Fuente: elaboración propia.

Lo anteriormente expuesto pone de manifiesto que las entidades del sector público divulgan información sobre temas que se vinculan con las presiones de sus grupos de interés, pero en sintonía con las dimensiones económicas, sociales y ambientales del desarrollo sostenible. Por ejemplo, en un hospital público los intereses temáticos de la divulgación se ligan a la salud y el bienestar de los pacientes, mientras que en las universidades públicas el interés se enfoca en el personal y sus programas ofertados. Por esta razón, se sugiere que la definición de los aspectos materiales o temas a divulgar se construya colectivamente, mapeando y priorizando con los grupos de interés los temas que resulten más significativos para ellos y para las entidades del sector público según sus características económicas, jurídicas, y socioambientales.

2.3.2. Factores que contribuyen a la implementación de la información contable de sostenibilidad en el sector público

La implementación de la información contable de sostenibilidad en el sector público ha estado motivada, en general, por asuntos de regulación o de presión de sus grupos de interés. En este sentido, la tabla 5 sintetiza los factores por los

cuales se ha implementado esta información en el sector público según la literatura.

Tabla 5. Síntesis de los factores que contribuyen a la implementación de la información contable de sostenibilidad en el sector público

No.	Factores	Literatura
1	Presión de los grupos de interés	Farneti y Guthrie (2009); Tavares y Rodrigues (2016); Montecalvo et al. (2018); Nistor et al. (2019); Giacomini et al. (2021); Päril et al. (2022); Sonnerfeldt y Aggestam (2023).
2	Regulación	Habersam et al. (2013); Montecalvo et al. (2018); Redmayne et al. (2022); Zanellato y Tiron-Tudor (2022); Hossain et al. (2023); Kostić et al. (2023).
3	Obtención de recursos financieros	Joseph y Taplin (2012).
4	Moda	Vinnari y Laine (2013).
5	Tendencia y cambios del partido gobernante	García-Sánchez et al. (2013).
6	Tamaño de la organización y sensibilidad social y ambiental	Nicolo et al. (2021), Tavares y Rodrigues (2016).

Fuente: elaboración propia.

De acuerdo con la tabla 5, las entidades del sector público han implementado la información contable de sostenibilidad, y con ello su divulgación, por mandato legal, como en el caso de Europa y Australia; por moda, como en el caso de las empresas de suministro de agua en Finlandia; o por presión de los grupos de interés, bien sea inversores, financiadores, trabajadores, gobierno o comunidades. La presión de los grupos de interés y la regulación inciden de manera similar en empresas públicas y entidades de gobierno.

En este sentido, dos tipos de factores inciden en esta implementación de la información contable de sostenibilidad, estos son: externos e internos. Los factores externos se relacionan con los mandatos legales, los cambios de gobierno en las jurisdicciones, la ubicación geográfica de las entidades y el nivel de conciencia sobre el desarrollo sostenible. Por su parte, los factores internos se relacionan con el tamaño de las entidades, el sector, la sensibilidad social y ambiental, y la presión de los grupos de interés.

2.3.3. Cambios generados por la implementación de la información contable de sostenibilidad en el sector público

La implementación de la información contable de sostenibilidad en el sector público, por lo general, ha generado cambios organizacionales que reclaman adaptación. Si bien, de acuerdo con la revisión, en esta categoría se encuentra la menor cantidad de trabajos, los hallazgos respecto de las transformaciones organizacionales son esclarecedores. La tabla 6 muestra los principales cambios que ha generado la implementación de esta información en el sector público en línea con la literatura.

Tabla 6. Síntesis de los cambios generados por la implementación de información contable de sostenibilidad en el sector público

No.	Cambios	Literatura
1	Estructurales	Habersam et al. (2013).
2	En la gestión	Iacuzzi et al. (2020); Marasca et al., 2020); Tirado-Valencia et al. (2021); Sonnerfeldt y Aggestam (2023).
3	En el relacionamiento con grupos de interés	Habersam et al. (2013); Farneti et al. (2019); Pizzi et al. (2020).
4	En la producción y aseguramiento de información	Montecalvo et al. (2018); Farneti et al. (2019); Marasca et al. (2020); Ackers y Adebayo (2022).

Fuente: elaboración propia.

Así las cosas, los principales cambios que ha introducido la implementación de la información contable de sostenibilidad se relacionan con cambios estructurales, de gestión, de producción y aseguramiento de información y de relacionamiento con grupos de interés. En los cambios estructurales, Habersam et al. (2013) señalan los KBS como herramientas centrales de gobernanza y rendición de cuentas para las universidades públicas bajo una lógica de gestión inspirada en el *New Public Management* que llevó a introducir nuevas formas de medición y reporte del capital intelectual, estandarizando indicadores de desempeño y creando un sistema más estructurado de control y evaluación. De otro lado, en los cambios de gestión se observa la introducción del pensamiento integrado como un referente para interconectar a las áreas operativas y funcionales con la creación de valor sostenido en el tiempo. Este tipo de cambio en la gestión se observa tanto en empresas públicas (Tirado-Valencia et al., 2021) como en entidades de gobierno (Iacuzzi et al., 2020; Marasca et al., 2020) y, de acuerdo con la literatura, ha promovido el ajuste de conceptos sobre los capitales, la

definición de agendas de trabajo, el diseño de indicadores clave de desempeño y la creación de bases de datos (Marasca et al., 2020).

En este mismo sentido, los cambios en la gestión de una ciudad en Inglaterra (Bristol) han llevado a la tercerización de la gestión de programas de sostenibilidad y transferencia de conocimiento a partir de la creación de empresas propias para este fin y a la conformación de un grupo para la creación de indicadores de medición de la sostenibilidad (Sonnerfeldt y Aggestam, 2023). Por su parte, los cambios relacionados con la información social y ambiental y el aseguramiento han llevado a las empresas a sustituir sus actuales marcos de producción de información para acercarse al marco del RI (Montecalvo et al., 2018; Farneti et al., 2019). De acuerdo con Farneti et al. (2019), la implementación del RI llevó a la gerencia a promover la verificación externa de los informes para incrementar su credibilidad y su divulgación de informes (Ackers y Adebayo, 2022). Por último, en el relacionamiento con los grupos de interés se señala que se ha contribuido con la mejora en la comunicación (Habersam et al., 2013), generando información más pertinente en relación con sus intereses (Farneti et al., 2019) y un incremento en su confianza (Pizzi et al., 2020).

2.3.4. *Limitaciones en la implementación de la información contable de sostenibilidad en el sector público*

La implementación de la información contable de sostenibilidad no siempre ha sido óptima (Williams et al., 2013; Vinnari y Laine, 2013; Cavichi et al., 2019; Pizzi et al., 2020, entre otros). En ocasiones, han surgido limitaciones que se señalan como aquellas barreras o debilidades que se requieren abordar para lograr una implementación exitosa. La tabla 7 ilustra estas limitaciones que, de acuerdo con la literatura, han emergido en la implementación de la información contable de sostenibilidad en el sector público.

Tabla 7. Síntesis de las limitaciones en la implementación de información contable de sostenibilidad en el sector público

No.	Limitaciones	Literatura
1	Falta de regulaciones para hacer que la información contable de sostenibilidad sea obligatoria y pública	Williams et al. (2011); Adams et al. (2014); Pizzi et al. (2020); Tirado-Valencia et al. (2020); Kostić et al. (2023).

No.	Limitaciones	Literatura
2	Falta de definición de estrategias adaptadas al sector público para la implementación de información contable de sostenibilidad	Williams et al. (2011); Vinnari y Laine (2013); Larrinaga et al. (2018); Caruana y Grech (2019); Bryan (2022); Pratama et al. (2023); Ribeiro et al. (2023).
3	Poco desarrollo de programas de formación en sostenibilidad e información contable de sostenibilidad	Vinnari y Laine (2013); Larrinaga et al. (2018); Pizzi et al. (2020); Bryan (2022).
4	Bajo involucramiento de la gerencia	Cavicchi et al. (2019); Tirado-Valencia et al. (2020); Tirado-Valencia et al. (2021).
5	Falta de definición adecuada de indicadores clave de desempeño	Nicolo et al. (2021).
6	Falta de regulación del relacionamiento con los grupos de interés	Kaur y Lodhia (2014); Greiling y Grüb, 2014; Marasca et al., 2020; Päril et al., 2022.

Fuente: elaboración propia.

De acuerdo con la tabla 7, las limitaciones dependen de las condiciones y características propias de las organizaciones que han asumido la implementación de la información contable de sostenibilidad. En este sentido, se pueden sintetizar 6 limitaciones. La primera limitación se relaciona con la falta de regulación para que la producción de información contable de sostenibilidad en las entidades del sector público sea obligatoria y pública (Adams et al., 2014; Kostić et al., 2023; Pizzi et al., 2020; Tirado-Valencia et al., 2020; Williams et al., 2011). Esto se relaciona con la segunda limitación concerniente a la falta de definición de estrategias adaptadas al sector público para la implementación de información contable de sostenibilidad (Caruana y Grech, 2019; Larrinaga et al., 2018; Ribeiro et al., 2023) que consideren tiempos, financiación, datos y personal (Bryan, 2022; Vinnari y Laine, 2013; Williams et al., 2011). Esto, en varios casos, afecta la conectividad entre las áreas funcionales y operativas (Tirado-Valencia, 2020), genera carga excesiva de trabajo (Bryan, 2022; Kostić et al., 2023), reproceso de información por la complejidad de las organizaciones (Pratama et al., 2023) e inconsistencias entre el modelo de sostenibilidad definido y las acciones emprendidas para su logro (Tirado-Valencia, et al., 2021).

La tercera limitación se enfoca en el poco desarrollo de programas de formación en sostenibilidad e información contable de sostenibilidad (Bryan, 2022; Larrinaga et al., 2018; Pizzi et al., 2020; Vinnari y Laine, 2013) que reclama mejorar los procesos de formación para crear capacidades en relación con la

elaboración y divulgación de información de sostenibilidad y, con ello, una cultura de la sostenibilidad. La cuarta limitación se relaciona con un bajo involucramiento de la gerencia en la elaboración y divulgación de información de sostenibilidad (Cavicchi et al., 2019; Tirado-Valencia et al., 2020; Tirado-Valencia et al., 2021). Esta limitación se manifiesta por medio de una mentalidad de aislamiento de las áreas que intervienen en el proceso de elaboración y divulgación de esta información y una desconexión entre las necesidades de información y la divulgación (Cavicchi et al., 2019). Aquí, Tirado-Valencia et al. (2020) reclaman una coordinación de procesos internos, mayor participación de los administradores en aspectos no financieros, una mayor interconexión de la información, así como una priorización de aspectos como la comunicación efectiva, la planificación integrada y la gobernanza efectiva.

La quinta limitación es señalada por Nicolo et al. (2021), quienes reclaman una definición de indicadores clave de desempeño con el fin de cuantificar la información relacionada con los objetivos estratégicos de las entidades públicas de modo que se facilite el seguimiento, evaluación y mejora continua. Por último, la sexta limitación hace énfasis en la falta de regulación del relacionamiento con los grupos de interés (Kaur y Lodhia, 2014) de tal suerte que la información divulgada se oriente hacia sus necesidades (Greiling y Grüb, 2014), en especial la ciudadanía (Marasca et al., 2020) con el propósito de fomentar el diálogo (Pärl et al., 2022).

3. CONCLUSIONES

Este documento ha presentado los resultados de investigación sobre la elaboración y divulgación de información contable de sostenibilidad en el sector público a partir de una revisión sistemática de la literatura empírica internacional. Su enfoque ha sido la identificación de contribuciones sobre la elaboración y divulgación de información contable de sostenibilidad en el sector público en el contexto internacional que sean útiles para orientar el camino hacia la implementación en otros contextos (Adams et al., 2014; Ball et al., 2014).

Así las cosas, se concluye que, si bien existen valiosos ejercicios de elaboración y divulgación de información contable de sostenibilidad en el sector público, la implementación de este tipo de información aún se ve limitada por factores de regulación, organizacionales, técnicos y culturales. Esto pone de manifiesto la ausencia de una regulación clara y vinculante; debilidades en la planificación, coordinación interinstitucional e infraestructura, falta de datos y personal capacitado; así como falta de una cultura de sostenibilidad entre los gestores

públicos que responda a las expectativas de los ciudadanos y otros grupos de interés.

Por su parte, este trabajo denota que la investigación sobre la elaboración y divulgación de información contable de sostenibilidad en el sector público se concentra principalmente, según el contexto geográfico, en Europa y Oceanía; según el tipo de entidad de gobierno, en ministerios, universidades, gobiernos locales y regionales (22 entidades); y según el sector en que se desenvuelven las empresas públicas en el sector de hidrocarburos, financiero, postales y servicios públicos, entre otros (16 entidades).

Así mismo, de acuerdo con esta revisión, se ha identificado que la literatura empírica se puede clasificar en dos fases de desarrollo. En la primera fase (2008-2014), denominada seminal, se desarrollaron trabajos clave que iniciaron la investigación en información contable de sostenibilidad y sentaron las bases para el abordaje de este tipo de información en empresas públicas, mayoritariamente. En esta fase, los trabajos abordan preocupaciones sobre qué y por qué se divulga información distinta a la información financiera bajo diseños cualitativos de investigación que incluían estudios de caso y análisis de contenido descriptivos en su mayoría. Los resultados de estos trabajos dan cuenta del nivel de divulgación o de los temas trabajados con mayor frecuencia en la información contable de sostenibilidad del sector público.

En la segunda fase (2015-2023), de vinculación a las dinámicas internacionales, la investigación sobre información contable de sostenibilidad en el sector público indagó más allá de los temas y motivos de la divulgación para centrarse en evaluar el grado de adherencia de esta información a los referentes de elaboración y divulgación como RI, GRI y ODS. En esa fase, los estudios sobre la implementación de los referentes se vuelven esenciales para conocer el proceso de adaptación y cambio organizacional para vincular nuevas tecnologías en materia de elaboración y divulgación de información contable de sostenibilidad con enfoque corporativo. Uno de los elementos clave a destacar en esta fase es que la implementación de las iniciativas de elaboración y divulgación de información de sostenibilidad requiere de la comprensión detallada de los factores económicos, sociales y políticos contextuales de las entidades que componen el sector público, toda vez que sus funciones se enmarcan en diferentes asuntos a partir de su misión y naturaleza.

Por otro lado, el análisis de contenido de los textos permitió identificar las tendencias de la investigación en información contable de sostenibilidad en el sector público, la definición de la información y las metodologías empleadas. Los estudios se han desarrollado, principalmente, desde el marco de la rendición de cuentas y las teorías de la agencia, de la legitimidad, de los *stakeholders* e institucional. La información contable de sostenibilidad se ha definido en dos vías: como información que se relaciona con las acciones de desarrollo sostenible y como información que combina asuntos financieros y no financieros para dar cuenta de la creación de valor en el tiempo (información integrada). La metodología que ha prevalecido en los estudios se centra en diseños cualitativos a través del análisis de contenido de entrevistas o encuestas para recoger percepciones, así como estudios de casos y análisis descriptivos de los temas divulgados. Por su parte, la revisión narrativa indica que la investigación sobre la elaboración y divulgación de la información contable de sostenibilidad en el sector público aún se encuentra en una etapa inicial. Aún no existe consenso o certeza respecto de qué asuntos deben divulgarse ni bajo qué parámetros o referentes construir este tipo de información. Esto hace que la investigación en este campo aún requiera de mayores desarrollos para su evolución, así como de nuevas formas de abordar lo ya abordado.

Aquí es importante destacar que la divulgación de información contable de sostenibilidad en el sector público depende en gran medida de la obligatoriedad de elaborar y divulgar dicha información, así como de recursos suficientes. De hecho, de acuerdo con la literatura, la obligatoriedad se da, mayoritariamente, en la Unión Europea y Sudáfrica. Sin estas condiciones, la adopción de la información contable de sostenibilidad tiende a ser fragmentaria, limitada y sujeta a presiones externas más que a un compromiso interno sólido. La falta de obligatoriedad y de incentivos concretos para las organizaciones conduce a una implementación inconsistente, como se ve en los casos de las empresas de servicios públicos y las universidades.

Si bien algunos trabajos señalan la inclusión de temas materiales con base en el relacionamiento con los grupos de interés (Kaur y Lodhia, 2014; Farneti et al., 2019; Hossain et al., 2023), la participación de estos grupos en el proceso de elaboración de estos informes aún es limitada y sin regulaciones que la fomenten, lo que resalta la necesidad de promover marcos regulatorios más estrictos y la asignación de recursos adecuados para garantizar informes contables de sostenibilidad en el sector público más integrales y efectivos.

Fruto de la revisión narrativa de la literatura, se identificaron contribuciones concretas que pueden ayudar a identificar aspectos valiosos en la definición de la política de normalización y regulación de información contable de sostenibilidad para el sector público colombiano de manera contextualizada. Estas contribuciones versan sobre los temas divulgados, los factores que conducen a la implementación de esta información, los cambios que ha generado esta implementación y las limitaciones para superar las barreras en la implementación de la información contable de sostenibilidad en el sector público.

En síntesis, se ha divulgado información en relación con las dimensiones económicas, sociales y ambientales del desarrollo sostenible; estas divulgaciones respondieron a presiones de los grupos de interés que, en su mayoría, reclamaron la inclusión de temas ligados al perfil y estrategia, desempeño financiero, cumplimiento normativo, protección y conservación de recursos naturales y derechos humanos. La divulgación de información contable de sostenibilidad se ha dado por mandato legal y por presiones de los grupos de interés y su implementación ha generado cambios relacionados con i) la estructura de los sistemas de gobierno, ii) la gestión de la sostenibilidad y su abordaje en las organizaciones, iii) la producción y el aseguramiento de información y iv) el relacionamiento con los grupos de interés.

En último lugar, la implementación de la elaboración y divulgación de información contable de sostenibilidad en el sector público ha dejado aprendizajes relacionados con la necesidad de: i) crear cultura y educación sobre la importancia de este tipo de información contable; ii) gestionar de manera transparente y coherente con un modelo de sostenibilidad los recursos públicos para los fines estatales; iii) promover la transparencia de la información; y iv) responder a las necesidades de los grupos de interés, lo que hace que, en definitiva, se puedan desarrollar regulaciones ajustadas al contexto.

A partir de la literatura, se ha reconocido que en el sector público aún existen desafíos relacionados con la definición de un modelo de gestión para la sostenibilidad que considere el perfil y la estrategia organizacional, la interconexión de las áreas funcionales y operacionales, la materialidad y el relacionamiento con los grupos de interés, los riesgos y oportunidades de cara a la identificación de los temas más importantes a ser divulgados en consonancia con las necesidades de información de los usuarios de esta información, así como al desconocimiento del tema (Vinnari y Laine, 2013; Larrinaga et al., 2018; Pizzi

et al., 2020; Bryan, 2022). Esto, consecuentemente, llevará a la normalización de la elaboración y divulgación de una información contable de sostenibilidad a la medida de las necesidades de las organizaciones y sus grupos de interés. Así, esta normalización requiere que se construyan directrices respecto a la medición y divulgación del desempeño económico, social y ambiental de las entidades del sector público observando los referentes internacionales en la materia y atendiendo a las características y necesidades diferenciadas de las organizaciones que componen este sector. Con esto no se quiere señalar que se deba adoptar un marco de medición que sea útil para el sector privado, sino que se definan estrategias de medición y divulgación adaptadas a las urgencias y necesidades jurídicas, económicas y socioambientales de las entidades del sector público para evitar la implementación de modelos de elaboración y divulgación de información insuficientes o descontextualizados.

4. ANEXO 1. REGULACIÓN DE INFORMACIÓN CONTABLE DE SOSTENIBILIDAD EN EL SECTOR PÚBLICO INTERNACIONAL

Contexto geográfico	Jurisdicción	Regulación	Detalle	Fuente
África	Sudáfrica	Obligatoria	Empresas públicas cotizadas en la Bolsa de Johannesburgo (JSE). Requisitos de cotización (sección 8.63 (a))	https://www.jse.co.za/sites/default/files/media/documents/2019-04/JSE%20Listings%20Requirements.pdf
		En implementación	Informes de sostenibilidad bajo XBRL según Comisión de Empresas y Propiedad Intelectual (CIPC)	https://www.cipc.co.za/?page_id=4400
Asia	Indonesia	Obligatoria	Empresas públicas Reglamento No. 51/POJK.03/2017 emitido por la Autoridad de Servicios Financieros de Indonesia (Otoritas Jasa Keuangan u OJK)	https://ojk.go.id/id/regulasi/Pages/Penerapan-Kuangan-Berkelanjutan-bagi-Lembaga-Jasa-Kuangan,-Emiten,-dan-Perusahaan-Publik.aspx
		Voluntaria	Programa local de desarrollo sostenible (LA 21)	
	Malasia	Obligatoria	Empresas públicas que cotizan en el mercado principal	https://www.bursamalaysia.com/sites/5bb54be15f36ca0af339077a/content_entry5ce3b50239fba2627b2864be/5ce3b5b939fba26395e738a1/files/MAIN_Chap9_NewIssue_2Jan2025_.pdf?1735812274
		Obligatoria	Empresas públicas que cotizan en el mercado ACE (empresas en crecimiento)	https://www.bursamalaysia.com/sites/5bb54be15f36ca0af339077a/content_entry5ce3b50239fba2627b2864be/5ce3ba6139fba262ff56e9ad/files/ACE_Chap9_NewIssue_2Jan2025_.pdf?1735812017
	Singapur	Obligatoria	Organismos estatutarios deberán publicar informes anuales sobre sostenibilidad ambiental (ver página 5 de Informe GreenGov.SG del año fiscal 2023)	https://isomer-user-content.by.gov.sg/23/89c2aae1-7101-4a1c-be63-b0da64040121/greengovsg-report-fy2023.pdf https://www.greenplan.gov.sg/files/sb_sustainability_disclosures.pdf

Contexto geográfico	Jurisdicción	Regulación	Detalle	Fuente
Europa	Reino Unido	Obligatoria	Entidades del gobierno central de acuerdo con la guía de reporte de información de sostenibilidad del HM Treasury	https://assets.publishing.service.gov.uk/media/66a2235afc8e12ac3edb048d/2024-25_Sustainability_Reporting_Guidance.pdf
	Rusia	Voluntaria	No hay regulación específica	
	Serbia	Voluntaria	Directiva (UE) 2022/2464	
	Suiza	Voluntaria	No hay regulación específica	
	Ucrania	Voluntaria	Directiva (UE) 2022/2464	
	Unión Europea	Obligatoria	Directiva (UE) 2022/2464 (antes Directiva 2014/95/EU) Ordenanza sobre el Balance del Conocimiento de 2010 (WBV 2010), hoy WBV 2016 (Universidades públicas en Austria)	https://www.boe.es/doue/2022/322/L00015-00080.pdf https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblAuth/BGBLA_2016_II_97/BGBLA_2016_II_97.html
Norteamérica	Canadá	Obligatoria	Estrategia de Gobierno Ecológico para departamentos y agencias gubernamentales	https://www.canada.ca/en/treasury-board-secretariat/services/innovation/greening-government/strategy.html?utm_source=chatgpt.com
Oceanía	Australia	En implementación	Política de divulgación climática de la Commonwealth para entidades gubernamentales	https://www.finance.gov.au/government/climate-action-government-operations/commonwealth-climate-disclosure#commonwealth-climate-disclosure-requirements
		Obligatoria	Ley del Agua de 2007 y Reglamentos del Plan de Cuenca de 2012	https://www.austlii.edu.au/cgi-bin/viewdb/au/legis/cth/consol_act/wa200783/ https://faolex.fao.org/docs/pdf/aus181959.pdf
	Nueva Zelanda	Obligatoria	Programa de Gobierno Carbono Neutral (CNGP) para agencias centrales del gobierno	https://environment.govt.nz/assets/publications/CBC-21-MIN-0030-Minute.pdf https://www.parliament.nz/resource/en-NZ/PAP_121470/4f8bf562ebe05b76c7c0cd409d1a827b19e19b06

Contexto geográfico	Jurisdicción	Regulación	Detalle	Fuente
Suramérica	Brasil	Obligatoria	Empresas públicas cotizadas. Resolución CVM nº 193 de 2023, emitida por la Comissão de Valores Mobiliários (CVM)	https://conteudo.cvm.gov.br/legislacao/resolucoes/resol193.html

Fuente: elaboración propia con base en las páginas web de las jurisdicciones.

5. Referencias

- Ackers, B. y Adebayo, A. (2022). The adoption of integrated reporting by state-owned enterprises (SOEs) – an international comparison. *Social Responsibility Journal*, 18(8), pp. 1587-1612. <https://doi.org/10.1108/SRJ-05-2021-0194>
- Adams, C. (2015). The International Integrated Reporting Council: A call to action. *Critical Perspectives on Accounting*, 27, pp. 23-28. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.07.001>.
- Adams, C., Muir, S., y Hoque, Z. (2014). Measurement of sustainability performance in the public sector. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 5(1), pp.46-67.
- Archel, P. y Husillos, J. (2009). Divulgación de información social y Medioambiental: una revisión de la literatura. Irupciones significativas para pensar la contabilidad. Universidad del Valle (Colombia).
- Ball, A. y Grubnic, S. (2007). Sustainability accounting and accountability in the public sector. En Unerman, J. , Beggington, J. y O'Dwyer, B. (Eds), *Sustainability Accounting and Accountability*. Routledge, pp. 243-265.
- Ball, A., Grubnic, S. y Birchall, J. (2014). Sustainability accounting and accountability in the public sector. En *Sustainability Accounting and Accountability*, p. 176.
- Beck, A.C., Campbell, D. y Shrives, P.J. (2010). Content analysis in environmental reporting research: Enrichment and rehearsal of the method in a British-German context. *The British Accounting Review*, 42(3), pp. 207-222.
- Bellringer, A., Ball, A. y Craig, R. (2011). Reasons for sustainability reporting by New Zealand local governments. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 2(1), pp. 126-138. <https://doi.org/10.1108/20408021111162155>
- Bryan, K. (2022). Sustainability reporting at EU level: leading by example? *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 34(3), pp. 488-497. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-05-2021-0083>
- Caruana, J. y Grech, I. (2019). Tweaking public sector reporting with integrated reporting (IR) concepts. *Public Money & Management*, 39(6), pp. 409-417. DOI: 10.1080/09540962.2019.1583911

- Cavicchi, C., Oppi, C. & Vagnoni, E. (2019). On the feasibility of integrated reporting in healthcare: a context analysis starting from a management commentary. *Journal of Management and Governance*, 23, pp. 345–371. <https://doi.org/10.1007/s10997-019-09456-2>
- Contaduría General de la Nación -CGN. (2017). Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública. <https://www.contaduria.gov.co/referente-teorico-y-metodologico-de-la-regulacion-contable-publica>
- Dumay, J., Bernardi, C., Guthrie, J., y Demartini, P. (2016). Integrated Reporting: A structured literature review. *Accounting forum*, 40, pp. 166-185.
- Farneti F. y Guthrie J. (2009). Sustainability reporting by Australian public sector organisations: Why they report. *Accounting Forum*, 33(2), pp. 89-98. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2009.04.002>
- Farneti, F., Casonato, F., Montecalvo, M. and de Villiers, C. (2019). The influence of integrated reporting and stakeholder information needs on the disclosure of social information in a state-owned enterprise. *Meditari Accountancy Research*, 27(4), pp. 556-579. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-01-2019-0436>
- García-Sánchez I.M., Frías-Aceituno J.V. y Rodríguez-Domínguez, L. (2013). Determinants of corporate social disclosure in Spanish local governments. *Journal of Cleaner Production*, 39, pp. 60-72. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2012.08.037>
- Giacomini, D., Rocca, L., Zola, P. y Mazzoleni, M. (2021). Local Governments' environmental disclosure via social networks: Organizational legitimacy and stakeholders' interactions. *Journal of Cleaner Production*, 317. DOI: 10.1016/j.jclepro.2021.128290
- Greiling, D. y Grüb, B. (2014). Sustainability reporting in Austrian and German local public enterprises. *Journal of Economic Policy Reform*, 17(3), pp. 209-223. DOI: 10.1080/17487870.2014.909315
- Guthrie J. y Farneti F. (2008). GRI sustainability reporting by Australian public sector organizations. *Public Money & Management*, 28(6), pp. 361-366. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9302.2008.00670.x>
- Guthrie, J., Manes-Rossi, F. y Orelli, R.L. (2017). Integrated reporting and integrated thinking in Italian public sector organisations. *Meditari Accountancy Research*, 25(4), pp. 553-573. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-06-2017-0155>

- Habersam, M., Piber, M. y Skoog, M. (2013). Knowledge balance sheets in Austrian universities: The implementation, use, and re-shaping of measurement and management practices. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(4-5), pp. 319-337. DOI.10.1016/j.cpa.2012.08.001
- Higgins, C. y Larrinaga, C. (2014). Sustainability reporting: insights from institutional theory. En *Sustainability Accounting and Accountability*, Routledge, pp. 291-303.
- Hossain, M.M., Rana, T., Nahar, S., Rahman, M.J. y Lema, A.C. (2023). Regulatory influence on sustainability reporting: evidence from Murray–Darling Basin Authority in Australia. *Meditari Accountancy Research*, 31(5), pp. 1386-1409. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-07-2020-0943>
- Iacuzzi, S., Garlatti, A., Fedele, P. and Lombrano, A. (2020). Integrated reporting and change: evidence from public universities. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 32(2), pp. 291-310. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-08-2019-0120>
- Joseph C. y Taplin R. (2012). International initiatives influence on local government sustainability web-disclosures. *Social Responsibility Journal*, 8(4), pp. 589-602. <https://doi.org/10.1108/17471111211272561>
- Kaur, A. y K. Lodhia, S. (2014). The state of disclosures on stakeholder engagement in sustainability reporting in Australian local councils. *Pacific Accounting Review*, 26(1/2), pp. 54-74. <https://doi.org/10.1108/PAR-07-2013-0064>
- Kostić, D.M., Broz Tominac, S. i Ljubić, M. (2023). What are the reasons behind publishing non-financial reports by Croatian public sector entities? – A survey of public managers. *Management*, 28 (1), 153-167. <https://doi.org/10.30924/mjcmi.28.1.10>
- Larrinaga, C., Luque-Vilchez, M., y Fernández, R. (2018). Sustainability accounting regulation in Spanish public sector organizations. *Public Money & Management*, 38(5), 345-354.
- Manetti, G., Bellucci, M. y Oliva, S. (2021). Unpacking dialogic accounting: a systematic literature review and research agenda. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 34(9), pp. 250-283. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-08-2020-4736>
- Marasca, S., Montanini, L., D'Andrea, A. y Cerioni, E. (2020). The how and why of integrated reporting in a public health care organization: The

- stakeholders' perspective. *Business Strategy and the Environment*, 29(4), pp. 1714-1722.
- Massaro, M., Dumay, J. y Guthrie, J. (2016). On the shoulders of giants: undertaking a structured literature review in accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(5), pp. 767-801. <https://doi.org/10.1080/14719037.2016.1243810>
- Mauro, S.G., Cinquini, L. y Grossi, G. (2017). *Insights into performance-based budgeting in the public sector: a literature review and a research agenda*. *Public Management Review*, 19(7), pp. 911-931.
- Montecalvo, M., Farneti, F. y De Villiers, C. (2018). The potential of integrated reporting to enhance sustainability reporting in the public sector. *Public Money and Management*, 38(5), pp. 365-374. <https://doi.org/10.1080/09540962.2018.1477675>
- Nicolo, G., Zanellato, G., Manes-Rossi, F. y Tiron-Tudor, A. (2021). Corporate reporting metamorphosis: empirical findings from state-owned enterprises. *Public Money & Management*, 41(2), pp. 138-147, DOI: [10.1080/09540962.2020.1719633](https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1719633)
- Nistor, C.S., Stefanescu, C.A., Oprisor, T. y Crisan, A.R. (2019). Approaching public sector transparency through an integrated reporting benchmark. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 17(2), pp. 249-270. <https://doi.org/10.1108/JFRA-06-2017-0048>
- Pärl, Ü., Paemurru, E., Paemurru, K. y Kivisoo, H. (2022). Dialogical turn of accounting and accountability integrated reporting in non-profit and public-sector organisations. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 34(1), pp. 27-51. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-11-2019-0178>
- Pizzi, S., Caputo, F. y Venturelli, A. (2020). Accounting to ensure healthy lives: critical perspective from the Italian National Healthcare System. *Corporate Governance*, 20(3), pp. 445-460. <https://doi.org/10.1108/CG-03-2019-0109>
- Pozzoli, M. y Gesuele, B. (2016). From theory to practice: First adoption of integrated reporting by the Italian public utilities. En *Lecture Notes in Information Systems and Organisation*, Springer, pp. 121-132. DOI:10.1007/978-3-319-26488-2_9
- Pratama A., Afiah N.N. y Alfian A. (2023). How good is the government? Analysis of west java's local government disclosure through an integrated reporting

- framework. *Humanities and Social Sciences Letters*, 11(2), pp. 179-202. DOI: 10.18488/73.v11i2.3350
- Redmayne, N.B., Vašiček, V. y Čičak J. (2022). Analysis of Nonfinancial Reporting and Integrated Reporting Application: The Case of State-Owned Companies in Croatia, Slovenia, and Serbia—Some Initial Evidence. En *Eurasian Studies in Business and Economics*, pp. 285-297. DOI: 10.1007/978-3-030-94036-2_16
- Ribeiro, C., Moraes, M.P., Pinheiro, A.B. y Neto, J. (2023). Quality of integrated reports: evidence from Brazilian public universities. *Social Responsibility Journal*. <https://doi.org/10.1108/SRJ-09-2022-0358>
- Samkin G. (2012). Changes in sustainability reporting by an African defence contractor: A longitudinal analysis. *Meditari Accountancy Research*, 20(2), pp.134-166. <https://doi.org/10.1108/10222521211277834>
- Sonnerfeldt, A. y Aggestam-Pontoppidan, C. (2023). The continuous translation of the idea of integrated reporting (IR): the travel of IR to a public sector entity. *Accounting Forum*, 47(3), pp. 441-469, DOI: [10.1080/01559982.2021.2016104](https://doi.org/10.1080/01559982.2021.2016104)
- Tavares, M. y Rodrigues, L. (2016). The determinants of sustainability reporting of the Portuguese public sector entities. En *Global Perspectives on Risk Management and Accounting in the Public Sector*, IGI Global, pp. 226-251. DOI:10.4018/978-1-4666-9803-1.ch012
- Tirado-Valencia, P., Cordobés-Madueño, M., Ruiz-Lozano, M. y De Vicente-Lama, M. (2020). Integrated thinking in the reporting of public sector enterprises: a proposal of contents. *Meditari Accountancy Research*, 28(3), pp. 435-453. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-03-2019-0458>
- Tirado-Valencia, P., Cordobés-Madueño, M., Ruiz-Lozano, M. y De Vicente-Lama, M. (2021). Integrated thinking in the integrated reports of public sector companies. Evidence and contextual factors. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 12(2), pp. 330-352. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-11-2019-0387>
- Veltri, S. y Silvestri, A. (2015). The Free State University integrated reporting: a critical consideration. *Journal of Intellectual Capital*, 16(2), pp. 443-462. <https://doi.org/10.1108/JIC-06-2014-0077>
- Vinnari, E. y Laine, M. (2013). Just a passing fad? The diffusion and decline of environmental reporting in the Finnish water sector. *Accounting, Auditing*

- & *Accountability Journal*, 26(7), pp. 1107-1134.
<https://doi.org/10.1108/AAAJ-04-2012-01002>
- Williams B., Wilmshurst T. y Clift R. (2011). Sustainability reporting by local government in Australia: Current and future prospects. *Accounting Forum*, 35(3), pp. 176-186. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2011.06.004>
- Williams, B., Lodhia, S., Arora, M.P. y McManus, L. (2021). The institutional change in the role of the public sector accountant in facilitating accountability: a longitudinal study of Australian local councils. *Managerial Auditing Journal*, 36(2), pp. 314-333. <https://doi.org/10.1108/MAJ-02-2020-2558>
- Wolf, T., Kuttner, M., Feldbauer-Durstmüller, B. y Mitter, C. (2020). What we know about management accountants' changing identities and roles – a systematic literature review. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 16(3), pp. 311-347. <https://doi.org/10.1108/JAOC-02-2019-0025>
- Zanellato, G. y Tiron-Tudor, A. (2022). How cultural dimensions are shaping social expectations: the case of European state-owned enterprises' non financial reporting. *Journal of Applied Accounting Research*, 23(1), pp. 99-121. <https://doi.org/10.1108/JAAR-04-2021-0116>



**CONTADURÍA
GENERAL DE LA NACIÓN**

Cuentas Claras, Estado Transparente



SC-
7328-1



SA-CER
366516



OS-CER
366518



OS-CER
660642



f @ContaduriaGeneraldeLaNacionCGN | **X** @Contaduria_CGN | **▶** CGNOficial

 www.contaduria.gov.co