



Universidad de Oviedo

**PROGRAMA DE DOCTORADO**

SISTEMAS DE INFORMACIÓN CONTABLE

RENDICIÓN DE CUENTAS Y ADMINISTRACIÓN  
ELECTRÓNICA LOCAL. MODELO  
ANGLOSAJÓN VERSUS MODELO  
CONTINENTAL.

María Inmaculada Martínez González





Universidad de Oviedo

**PROGRAMA DE DOCTORADO**

SISTEMAS DE INFORMACIÓN CONTABLE

Departamento de Contabilidad

**Tesis Doctoral**

**RENDICIÓN DE CUENTAS Y ADMINISTRACIÓN  
ELECTRÓNICA LOCAL. MODELO ANGLOSAJÓN VERSUS  
MODELO CONTINENTAL.**

Doctorando: María Inmaculada Martínez González

Directores: Dra. Dña. Ana Cárcaba García

Profesora Titular de Economía Financiera y Contabilidad

Dr. D. Antonio López Díaz

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad

Oviedo, Junio de 2015















#### RESUMEN (en Inglés)

Currently, the concept of e-government has significantly evolved to include aspects such as transparency and accountability, so present in our society. The result of this evolution arise web portals as a tool to reduce bureaucracy in administrative procedures, promote citizen participation, strengthening confidence in the government and increase transparency and accountability. However, the evolution of e-government has not occurred uniformly in all countries. As a result of this situation, arises the interest in examining whether there are differences when it comes to disseminating public information through the web between the two models accounting tradition (continental and Anglo-Saxon) established in the literature. The aim of this study is to assess the level of disclosure of economic and financial information through local web portals 398 (given the proximity to citizens) from eight countries (Spain, Portugal, Italy and France - continental model - and New Zealand, Australia, UK and US - Anglo-Saxon model -), the degree of compliance with regulations and electronic publication guidelines (if any) and to identify the variables that influence the degree of disclosure. To do the calculation of an index Disclosure (e-ID) it used six explanatory factors that can influence the degree of dissemination of financial information on the Internet arise: accounting system, size, visibility, corruption, penetration rate Internet and wealth. The results show that local authorities in the countries of the Anglo-Saxon model are more exhaustive and have a higher development in the public disclosure of information through the web of continental countries whose development model is present, but is slower. It has been found that the accounting system, the size and wealth of the country are related positively and significantly with the online disclosure.

Keywords: e-government, transparency, accountability, disclosure, rules, financial information, local, Internet.



*Desearía comenzar la presentación de este trabajo dejando constancia de mi agradecimiento hacia todas las personas que me han ayudado durante la realización del mismo.*

*En primer lugar, agradezco a los Drs. Dña. Ana Cárcaba García y D. Antonio López Díaz, profesores de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Oviedo, su labor de dirección, sin la cual no hubiera sido posible llevar a buen término esta investigación. Su continuo apoyo, sus sugerencias, así como sus críticas, han hecho más productivo el esfuerzo realizado.*

*Del mismo modo, quiero agradecer a todas las personas que me han animado a continuar y a poner todo de mi parte para alcanzar esta meta.*

*Asimismo, deseo expresar mi agradecimiento a mi familia, a mi padre, en especial, el cual en el transcurso de la investigación ha dejado de estar entre nosotros; a mi madre y a mi hermano, por apoyarme día a día a lo largo de estos años y, sobre todo, por la paciencia que han demostrado todo este tiempo. Por todo ello, les dedico este trabajo a ellos, ya que a pesar de todo lo que hemos pasado juntos en los últimos tiempos, han sido un motor fundamental para seguir adelante.*

*Todos los errores que, a pesar de las ayudas recibidas, puedan subsistir son de mi entera responsabilidad.*

*María Inmaculada Martínez Glez*



# ÍNDICE



# ÍNDICE DE CONTENIDOS

	<u>Páginas</u>
<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>3</b>
 <b>PARTE I. MARCO TEÓRICO Y NORMATIVO</b>  	
<b>CAPÍTULO 1: LA DIVULGACIÓN DE INFORMACIÓN CONTABLE EN LA RED</b>	
1.1. La transparencia y la rendición de cuentas como aspectos relevantes en el desarrollo del Gobierno Electrónico.....	13
1.2. El papel de las TIC en la rendición de cuentas. La web como instrumento de divulgación de la información contable.....	18
1.3. La influencia de la revelación de la información contable a través de la Red en los sistemas contables anglosajones y continentales.....	29
 <b>CAPÍTULO 2: LOS SISTEMAS CONTABLES Y EL MARCO NORMATIVO DE LAS ENTIDADES LOCALES DE LOS PAÍSES CONTINENTALES Y ANGLOSAJONES</b>	
2.1. Los sistemas contables: definición, razones para su clasificación y actualización.....	36
2.1.1. Definiciones de sistema contable.....	37
2.1.2. Razones para la clasificación de los sistemas contables.....	38
2.2. Clasificaciones de los sistemas contables.....	39
2.2.1. Clasificaciones de los sistemas de contabilidad empresarial.....	40
2.2.2. Clasificaciones de los sistemas de contabilidad públicos.....	59
2.3. Marco normativo de las entidades locales de los países continentales.....	71
2.3.1. España.....	71
2.3.1.1. Organización territorial y estructura administrativa local.....	71
2.3.1.2. Marco normativo contable español sobre la información a elaborar por las entidades locales.....	72
2.3.1.3. El desarrollo del gobierno digital en España. Marco jurídico.....	80
2.3.2. Portugal.....	93
2.3.2.1. Organización territorial y estructura administrativa local.....	93

2.3.2.2. Marco normativo contable portugués sobre la información a elaborar por las autarquías locales.....	94
2.3.2.3. El desarrollo del gobierno digital en Portugal. Marco jurídico.....	97
2.3.3. Italia.....	104
2.3.3.1. Organización territorial y estructura administrativa local.....	104
2.3.3.2. Marco normativo contable italiano sobre la información a elaborar por las entidades locales.....	105
2.3.3.3. El desarrollo del gobierno digital en Italia. Marco jurídico.....	107
2.3.4. Francia.....	114
2.3.4.1. Organización territorial y estructura administrativa local.....	114
2.3.4.2. Marco normativo contable francés sobre la información a elaborar por las entidades locales.....	115
2.3.4.3. El desarrollo del gobierno digital en Francia. Marco jurídico.....	117
2.4. Marco normativo de las entidades locales de los países anglosajones.....	124
2.4.1. Nueva Zelanda.....	125
2.4.1.1. Organización territorial y estructura administrativa local.....	125
2.4.1.2. Marco normativo contable neozelandés sobre la información a elaborar por las entidades locales.....	125
2.4.1.3. El desarrollo del gobierno digital en Nueva Zelanda. Marco jurídico.....	128
2.4.2. Australia.....	133
2.4.2.1. Organización territorial y estructura administrativa local.....	133
2.4.2.2. Marco normativo contable australiano sobre la información a elaborar por las entidades locales.....	134
2.4.2.3. El desarrollo del gobierno digital en Australia. Marco jurídico.....	137
2.4.3. Reino Unido.....	145
2.4.3.1. Organización territorial y estructura administrativa local.....	145
2.4.3.2. Marco normativo contable de Reino Unido sobre la información a elaborar por las entidades locales.....	146
2.4.3.3. El desarrollo del gobierno digital en Reino Unido. Marco jurídico...	149
2.4.4. EE.UU.....	154
2.4.4.1. Organización territorial y estructura administrativa local.....	154
2.4.4.2. Marco normativo contable estadounidense sobre la información a elaborar por las entidades locales.....	155
2.4.4.3. El desarrollo del gobierno digital en EE.UU. Marco jurídico.....	156



## PARTE II. DESARROLLO EMPÍRICO

### CAPÍTULO 3: ANÁLISIS DEL GRADO DE DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN CONTABLE A TRAVÉS DE LA RED

3.1. Metodología de la investigación. Cálculo del Índice de Divulgación y factores determinantes.....	167
3.1.1. Revisión de los trabajos previos.....	168
3.1.2. Elaboración del Índice de Divulgación.....	171
3.1.2.1. Construcción de la base de datos: revisión de los portales web de las entidades locales y elección de los criterios de valoración.....	172
3.1.2.2. Selección de la muestra.....	176
3.1.2.3. Construcción del Índice de Divulgación y su cálculo.....	182
3.1.3. Hipótesis de la difusión de información sobre rendición de cuentas a través de la Red. Metodología empleada para el análisis.....	184
3.2. Resultados del análisis descriptivo sin introducir ponderaciones.....	191
3.2.1. Valoración de las puntuaciones globales no ponderadas obtenidas sobre el nivel de desarrollo en la divulgación de información a través de la Red.....	192
3.2.2. Valoración del nivel de desarrollo en la divulgación de información a través de la Red por países mediante datos no ponderados.....	198
3.2.3. Evaluación del grado de cumplimiento de las normas y guías sobre publicación de información en la web.....	200
3.2.4. Comparación de los datos no ponderados del nivel de divulgación de información online de las entidades locales anglosajonas y continentales...	214
3.2.5. Resumen de resultados.....	219
3.3. Resultados a partir del cálculo del Índice de divulgación (e-DI).....	220
3.3.1. Análisis descriptivo de los valores alcanzados por el Índice de divulgación.....	220
3.3.2. Comparación del modelo anglosajón versus modelo continental.....	233
3.3.3. Resumen de resultados obtenidos del cálculo del Índice de Divulgación y de la comparación de sistemas contables.....	236
3.4. Contraste de las hipótesis sobre factores determinantes del Índice de Divulgación.....	237
3.4.1. Resultados del análisis univariante.....	237
3.4.2. Resultados del análisis multivariante.....	242

3.5. Propuesta de un modelo de divulgación de información pública a través de la web.....	245
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>255</b>
<b>LIMITACIONES DEL ESTUDIO Y FUTURAS LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN.....</b>	<b>267</b>
<b>ANEXOS.....</b>	<b>271</b>
3.1. Formulario de atributos revisados en los portales web.....	271
3.2. Directorio de las páginas web de las entidades locales.....	275
3.3. Valores del Índice de Divulgación Total y subíndices de Divulgación por entidades locales.....	281
3.3.1. Valores del Índice de Divulgación Total.....	281
3.3.2. Valores del subíndice de Contenido General de la Información.....	285
3.3.3. Valores del subíndice de Contenido de la Información Económica y Financiera.....	289
3.3.4. Valores del subíndice de las Características Cualitativas.....	293
3.3.5. Valores del subíndice de Transparencia Informativa Estructural.....	297
3.3.6. Valores del subíndice de la Interactividad.....	301
3.3.7. Valores del subíndice de la Facilidad de Uso.....	305
3.4. Sugerencia detallada de presentación de la información en una página web.....	309
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>313</b>

# ÍNDICE DE CUADROS

	<u>Páginas</u>
<b>CAPÍTULO 1</b>	
1.1. Beneficios del Gobierno Digital.....	15
1.2. Estudios sobre E-government en el ámbito empresarial.....	21
1.3. Estudios sobre E-government en el ámbito público.....	25
<b>CAPÍTULO 2</b>	
2.1. Clasificaciones de los Sistemas Contables en el ámbito empresarial.....	42
2.2. Clasificación de Nair y Frank (1979).....	46
2.3. Clasificación Internacional de Sistemas Contables de Nobes y Parker (1981).	47
2.4. Clasificación de países según los modelos contables de Mueller, Gernon y Meek (1994).....	48
2.5. Clasificación de Jarne Jarne (1996) por grupos de países según el subsistema al que pertenecen.....	51
2.6. Características de los modelos definidos por Jarne Jarne (1996).....	52
2.7. Clasificación de países de Nobes (1989) versus clasificación de García Benau y L. Gandía (1998).....	54
2.8. Áreas culturales de Höfstede (1980).....	55
2.9. Clasificación realizada por Gernon y Bindon (1992).....	58
2.10. Clasificaciones de los Sistemas Contables públicos.....	59
2.11. Clasificación global para la Administración Central elaborada por Fuertes Fuertes (2001).....	64
2.12. Clasificación de los subsistemas reguladores para la Administración Central construido por Fuertes Fuertes (2001).....	65
2.13. Clasificación global para la Administración Local elaborada por Fuertes Fuertes (2001).....	66
2.14. Subsistema de prácticas de información de la Administración Local.....	67
2.15. Clasificación de países obtenida por Brusca y Benito (2004).....	69
2.16. Clasificación global de los Sistemas Contables elaborada por Brusca y Benito (2004).....	70

2.17. Órdenes de Contabilidad de 2004.....	74
2.18. Órdenes de Contabilidad de 2013.....	76
2.19. Desarrollo del Gobierno Electrónico en España.....	80
2.20. Áreas y contenido empleados para el cálculo del ITA.....	83
2.21. Puntuaciones medias de los Ayuntamientos en las 6 áreas de transparencia para el período 2008-2014.....	84
2.22. Recomendaciones del Código de buenas prácticas para la divulgación de información financiera en Internet.....	89
2.23. Aplicaciones típicas del e-government en cada fase de desarrollo.....	91
2.24. Sistemas de Contabilidad del POCAL.....	95
2.25. Estados a presentar con carácter obligatorio en el Sistema de Contabilidad Presupuestaria (SCP).....	96
2.26. Guía de buenas prácticas en la construcción de sitios web de la Administración Directa o Indirecta del Estado (2003).....	103
2.27. Entidades locales italianas con web por porcentaje de nivel de interacción de servicios online 2009.....	110
2.28. Desarrollo del Gobierno Electrónico en Francia.....	118
2.29. Leyes de Gobierno Local de los estados australianos.....	134
2.30. Leyes de Libertad de Información de los estados australianos.....	141
2.31. Desarrollo del Gobierno Electrónico en Reino Unido.....	149
2.32. Top de las 20 ciudades estadounidenses en Gobierno Digital 2008.....	159

### **CAPÍTULO 3**

3.1. Puntuaciones asignadas a cada dimensión del formulario.....	176
3.2. Datos de la muestra.....	177
3.3. Entidades locales de tradición Continental.....	178
3.4. Entidades locales de tradición Anglosajona.....	180
3.5. Resumen de las relaciones esperadas respecto a las hipótesis propuestas.....	188
3.6. Variables objeto de estudio.....	189
3.7. Puntuación total obtenida del análisis de los portales web.....	192
3.8. Valores medios por países y dimensiones.....	198
3.9. Valores descriptivos por países.....	200
3.10. Marco normativo electrónico por países.....	201

3.11. Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno de España.....	202
3.12. Evaluación del Código de Buenas Prácticas (AECA, 2012) de España.....	203
3.13. Evaluación de la “Guía de Buenas Prácticas en la construcción de los sitios web de la Administración” de Portugal (2003).....	205
3.14. Evaluación de la “Carta Ergonómica de los sitios web públicos franceses” (2008).....	207
3.15. Normativa electrónica italiana.....	208
3.16. Normativa electrónica neozelandesa.....	210
3.17. Normativa electrónica de Reino Unido.....	211
3.18. Normativa electrónica australiana.....	212
3.19. Normativa electrónica estadounidense.....	213
3.20. Valores máximos y mínimos por dimensiones.....	215
3.21. Cuadro-resumen de las puntuaciones medias.....	217
3.22. Valores del índice de Divulgación Total.....	221
3.23. Valores del subíndice de Contenido General de la Información (CGI).....	222
3.24. Valores del subíndice de Contenido de la Información Económica y Financiera (CIEF).....	223
3.25. Valores del subíndice de las Características Cualitativas (CC).....	224
3.26. Valores del subíndice de Transparencia Informativa Estructural (TIE).....	225
3.27. Valores del subíndice de la Interactividad (IN).....	226
3.28. Valores del subíndice de la Facilidad de Uso (FU).....	227
3.29. Valores de los índices por países.....	228
3.30. Análisis de la variable “sistema contable”. Test de U de Mann-Whitney y rangos promedios.....	234
3.31. Correlaciones de Pearson de las variables.....	239
3.32. Correlaciones de Spearman de las variables.....	240
3.33. Análisis de la variable cualitativa. Test de U de Mann-Whitney y promedio.....	241
3.34. Resultados del modelo.....	243



# ÍNDICE DE FIGURAS

	<u>Páginas</u>
<b>CAPÍTULO 1</b>	
1.1. Conceptualización del Gobierno Electrónico.....	15
<b>CAPÍTULO 2</b>	
2.1. Principales diferencias entre Contabilidad Pública y Empresarial.....	40
2.2. Configuración de los subsistemas contables según Jarne Jarne (1996).....	49
2.3. Modelos reguladores básicos de Jarne y Jarne (1996).....	50
2.4. Clasificación de Gray (1988) basada en áreas culturales.....	57
2.5. Modelo de Contingencia de Lüder (1992).....	61
2.6. Evolución de los Planes Contables en los distintos ámbitos.....	74
2.7. Requisitos de obligado cumplimiento establecidos en la Resolución de 9 de marzo de 2005 de la Secretaría General para la Administración Pública.....	82
2.8. Propuesta del Código de buenas prácticas para la difusión de información financiera pública.....	92
2.9. Desarrollo del Gobierno Electrónico en Portugal.....	98
2.10. Ranking de indicadores de sofisticación 2001-2009.....	100
2.11. Comparación de la sofisticación en la disponibilidad online y la disponibilidad completa online.....	100
2.12. Desarrollo del Gobierno Electrónico en Italia.....	108
2.13. Porcentaje de las entidades locales italianas según el nivel de interactividad de los servicios online.....	109
2.14. Ratios legales de Francia.....	117
2.15. Disponibilidad completa online (2001-2009).....	119
2.16. Sofisticación 2007-2009. Situación de Francia respecto a la UE 27+.....	120
2.17. Satisfacción de las web francesas.....	120
2.18. Contenidos a publicar en los portales web franceses.....	124
2.19. Estructura de la Cuenta General en Nueva Zelanda.....	126
2.20. Desarrollo del Gobierno Electrónico en Nueva Zelanda.....	129
2.21. Servicios online disponibles por entidades locales neozelandesas.....	130

2.22. Desarrollo del Gobierno Electrónico en Australia.....	138
2.23. Nivel de Gobierno que accede a Internet en Australia.....	139
2.24. Satisfacción de los servicios recibidos en Australia.....	140
2.25. Satisfacción de los servicios recibidos según el nivel de gobierno australiano.	140
2.26. Estructura de la Administración Local de Reino Unido.....	146
2.27. Disponibilidad de los servicios en línea de Reino Unido.....	151
2.28. Sofisticación online en Reino Unido.....	151
2.29. Sofisticación 2007-2009. Situación de Reino Unido respecto a la UE 27+.....	152
2.30. Desarrollo del Gobierno Electrónico en EE.UU.....	157
2.31. Sofisticación el la provisión de servicios 2009.....	158

### **CAPÍTULO 3**

3.1. Esquema del análisis empírico.....	166
3.2. Puntuación final por media de dimensiones.....	197
3.3. Representación conjunta de medias y de la puntuación media final.....	198
3.4. Comparación por dimensiones y modelos contables.....	218
3.5. Media del subíndice de Contenido General de la Información.....	228
3.6. Media del subíndice de Contenido de la Información Económica y Financiera.	229
3.7. Media del subíndice de Contenido las Características Cualitativas.....	230
3.8. Media del subíndice de Contenido la Transparencia Informativa Estructural....	230
3.9. Media del subíndice de la Interactividad.....	231
3.10. Media del subíndice de la Facilidad de Uso.....	232
3.11. Media del índice de Divulgación Total.....	232
3.12. Representación de los rangos promedios.....	235
3.13. Sugerencia de presentación de la información en una página web.....	251



## SIGLAS Y ABREVIATURAS

AAA: American Accounting Association.

AAPP: Administraciones Públicas.

AAS: Australian Accounting Standards.

AASB: Australian Accounting Standards Board.

ABA: American Bar Association.

ADAE: Agencia para el Desarrollo de la Administración Electrónica.

ADELE: Administration Electronique.

AdER; Administration En Reseau.

AECA: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.

AGIMO: Australian Government Information Management Office.

AGTIF: Australian Government Technical Interoperability Framework.

AIPA: Autoridad de la Información Tecnológica en la Administración Pública.

AMA: Agencia para la Modernización Administrativa.

ASRB: Accounting Standards Review Board.

ATICA: Agenda de las TIC para la Administración Pública.

CC: Características Cualitativas.

CE: Constitución Española.

CGCT: Code Général des Collectivités Territoriales.

CGI: Contenido General de la Información de la web.

CIEF: Contenido de la Información Económica y Financiera.

CIPFA: Chartered Institute of Public Finance and Accountancy.

CNIPA: Centro Nazionale per Informatica nella Publica Amministrazione.

CNMV: Comisión Nacional del Mercado de Valores.

COI: Central Office of Information.

COM: Collectivités d'Outre Mer.

CRI: Constitución de la República Italiana.

CRP: Constitución de la República Portuguesa.

DAX: Deutscher Aktienindex (índice).

DigitPA: Departamento de Digitalización de la Administración Pública e Innovación Tecnológica.

DOM: Départements d'Outre Mer.

DPR: Decreto del Presidente de la República.

DT: Divulgación Total.

e-DI: Índice de e-Divulgación.

EE.UU: Estados Unidos.

E-GIF: Egovernment Interoperability Framework.

EHA: Economía y Hacienda.

FASB: Financial Accounting Standards Board.

FAQs: Frequently Asked Questions.

FRS: Financial Reporting Standard.

FU: Facilidad de Uso.

GASB: Governmental Accounting Standards Board.

HAP: Hacienda y Administraciones Públicas.

HTML: Hyper Text Markup Language.

IAS: International Accounting Standards.

IASB: International Accounting Standards Board.

IBEX: Índice Bursátil Español.

ICAL: Instrucciones de Contabilidad de la Administración Local.

ICMA: International Capital Market Association.

IMBCL: Instrucción del Modelo Básico de Contabilidad Local.

IMNCL: Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local.

IMSCL: Instrucción del Modelo Simplificado de Contabilidad Local.

IN: Interactividad.

INE: Instituto Nacional de Estadística.

INFOCID: Sistema de Información Interinstitucional para el Ciudadano.

INSEE: Institut National de la Statistique et des Études Économiques.

ISTAT: Istituto Nazionale di Statistica.

ITA: Índice de Transparencia de los Ayuntamientos.

LBCP: Ley de Bases de Contabilidad Pública.

LBRL: Ley reguladora de Bases de Régimen Local.

LRHL: Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

LRJ-PAC: Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

MD&A: Management's Discussion & Analysis.

MEH: Ministerio de Economía y Hacienda.

NPM: New Public Management.

NUTS: Nomenclatura de las Unidades Territoriales Estadísticas.

OCDE: Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos.

OeE: Office eEnvoy.

OMB: Office of Management and Budget.

PAGSI: Plan d'Action Gouvernemental pour la Societé de l'Information.

PGC: Plan General de Contabilidad.

PGCP: Plan General de Contabilidad Pública.

PISTA: Programa para la Promoción e Identificación de los Servicios emergentes en Tecnología Avanzada.

PMP: Puntuación Máxima Posible.

POC: Plano Oficiales de Contabilidade.

POCAL: Plano Oficiales de Contabilidade das Autarquias Locais.

POCP: Plano Oficiales de Contabilidade Publica.

POSI: Programa para la Sociedad de la Información.

PW: Price Waterhouse.

RACEF: Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras

ROM: Régions d'Outre Mer.

RSI: Require Supplementary Information.

RSS: Really Simple Syndication.

SCP: Sistema de Contabilidad Presupuestaria.

SI: Sociedad de la Información.

SORP: Statements of Recommended Practice.

SPSS: Programa estadístico.

TI: Transparencia Internacional.

TIC: Tecnologías de la Información y de las Comunicaciones.

TIE: Transparencia Informativa Estructural.

TOM: Territoire d'Outre Mer.

TRLRHL: Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

UE: Unión Europea.

UMIC: Agencia para la Innovación de la Sociedad del Conocimiento.

UN/ASPA: United Nations/American Society of Public Administration.

US: United States.

USA: United States of America.

WAI: Web Accessibility Initiative.

W3C: World Wide Web Consortium.

WWW: World Wide Web.

XBRL: eXtensible Business Reporting Language.

XRB: External Reporting Board.



# **INTRODUCCIÓN**



Durante las décadas de los años ochenta y noventa, las políticas gubernamentales de los países tenían como uno de sus objetivos modernizar el sector público y mejorar su eficiencia. A comienzos del siglo XXI se pretendía que los gobiernos de todo el mundo se transformasen con el fin de lograr que los ciudadanos participasen en la vida política y que éstos confiaran más en el gobierno (es lo que se denomina NPM: New Public Management - Nueva Gestión Pública). De aquí, surge el concepto de e-government, e-gobierno o gobierno electrónico. En 1998 la Comisión Europea, por primera vez, hace referencia a la necesidad de desarrollar el gobierno electrónico en todos los niveles de la administración (europea, nacional, regional y local). En su Libro Verde sobre la Información del Sector Público en la Sociedad de la Información define el concepto de e-government como la actividad que desarrollan las administraciones aprovechando las tecnologías de la información y la comunicación para optimizar la eficacia de su gestión administrativa y, por tanto, de su acción de gobierno.

En los últimos años, las Tecnologías de la Información y de las Comunicaciones (TIC) han adquirido un papel fundamental en nuestra sociedad. Con el uso de las TIC se ha procedido a reformar algunos procesos de la gestión pública y mejorar la relación gobierno-ciudadano. La adopción de nuevas tecnologías, particularmente Internet, para el suministro de

servicios por parte de los gobiernos se ha convertido en una tendencia global en el ámbito de la Administración Pública. Con el uso de las nuevas tecnologías, se intenta proporcionar una mayor información al ciudadano, lo que conllevará un incremento de la transparencia gubernamental y una mayor rendición de cuentas. La definición recogida en los Documentos números 6 (sobre Contabilidad y Administración del Sector Público) y 9 (sobre Nuevas Tecnologías y Contabilidad) emitidos por AECA en 2012, considera el concepto del e-gobierno como *“el uso de las TIC -y particularmente Internet- para el suministro de información y prestación de servicios a la ciudadanía de una forma más conveniente, sencilla y accesible, con objeto de facilitar las interacciones con las administraciones públicas y aumentar la transparencia, la rendición de cuentas de este tipo de entidades y la mejora de la confianza en las instituciones”*. Esta definición da un paso más en la conceptualización de gobierno electrónico al incluir aspectos como transparencia y rendición de cuentas. Ambos términos se constituyen como dos pilares básicos en la implementación de e-government. Por ello, el uso de Internet puede promover una mayor transparencia y rendición de cuentas mediante la provisión de información online, la cual puede servir de base al ciudadano para saber en qué situación se encuentra el ente local en el que vive, mediante la toma de decisiones futuras con respecto a procesos electorales, o aumentando la interactividad con la administración a través de la participación electrónica, posibilitando al gobierno responder mejor a las necesidades y demandas de sus usuarios.

Fruto de esta evolución, surgen los portales web como herramienta para disminuir la burocracia en los trámites administrativos, promover la participación ciudadana, fortalecer la confianza en el gobierno e incrementar la transparencia y la rendición de cuentas. Dada la importancia adquirida de los sitios web, diversos autores y organismos, tanto en el ámbito empresarial (Gray y Decebreny, 1997; Lymer, 1998; FASB, 2000; Ettredge et al, 2001; Bonsón y Escobar, 2004; entre otros) como en el público (Kaylor et al, 2001; Ho, 2002; Moon, 2002; Wong y Welch, 2004; Reddick, 2004; Justice et al, 2006; Rodríguez et al, 2006; Pina et al, 2007; Cárcaba y García, 2008; entre otros), se han centrado en el análisis de los contenidos de los mismos a nivel nacional, regional y local. Estos trabajos evidencian la relevancia que tiene el divulgar o difundir la información económica y financiera a través de Internet, lo que ayudaría a unificar criterios en la comunicación de dicha información.



No obstante, la evolución del e-government no se ha producido de manera uniforme en todos los países. Como consecuencia de esta situación, surge el interés de examinar si existen diferencias entre los dos modelos de tradición contable (continental y anglosajón) establecidos en la literatura.

Mediante esta tesis doctoral se pretende profundizar en el estudio del e-government y su vinculación con los conceptos de transparencia pública y rendición de cuentas marcando para ello los siguientes objetivos:

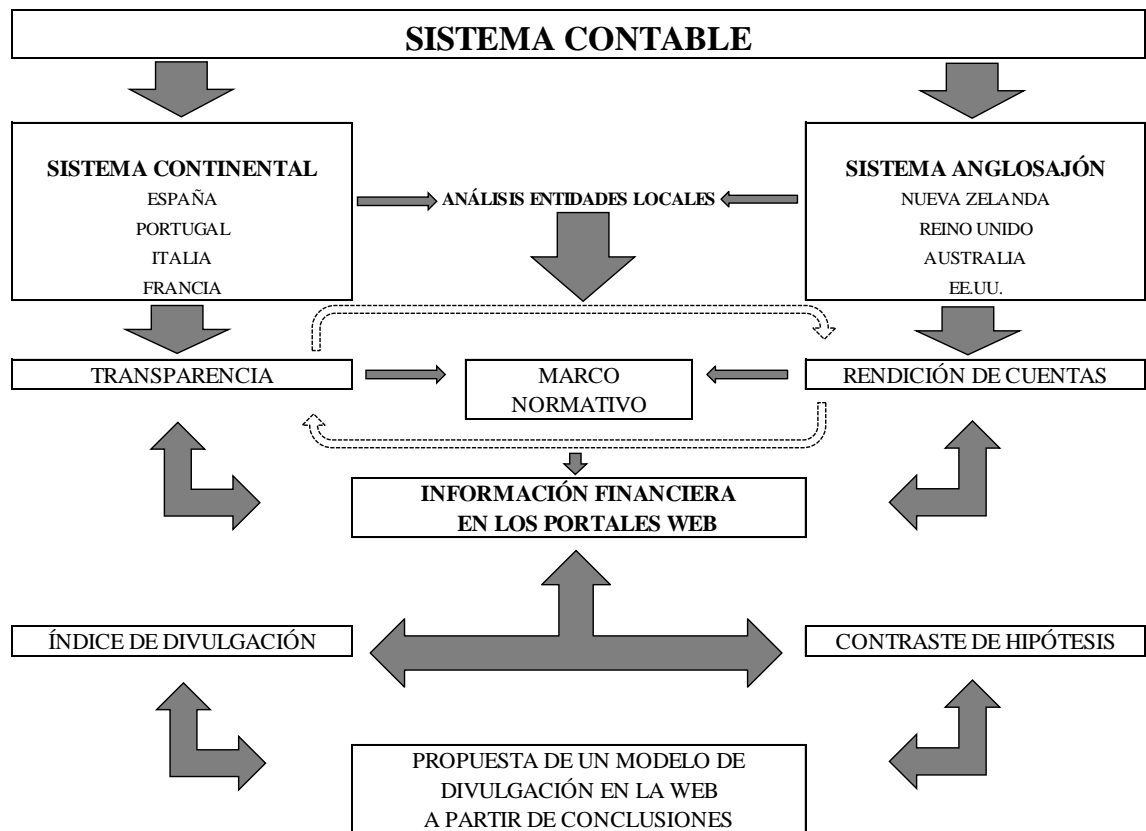
1. Revisar la existencia o no de normativa que regule la divulgación de información contable a través de la Red y comprobar su grado de cumplimiento. Para ello se pretenden examinar las leyes existentes en materia de difusión de información pública a través de Internet de cada país objeto de estudio.
2. Analizar el contenido de portales web de entidades locales. Se ha elegido este nivel de la administración dada su proximidad al ciudadano. A nivel municipal, la relación entre los funcionarios públicos y los ciudadanos es más cercana (Laswad et al., 2005). La ciudadanía suele estar más interesada en acceder a la información que les permita conocer la situación en la que se encuentra la gestión municipal (Thomas y Streib, 2003). Además, la transparencia parece ser mayor cuando más cercana se sientan las administraciones de la gente (Rodríguez y Bwire, 2004).
3. Construir, como medida de difusión de información pública electrónica, un índice de divulgación total entendido como un ratio que mide el nivel relativo de información suministrada por un ente local en su web.
4. Proponer una serie de factores explicativos que permitan construir las hipótesis del estudio y así analizar si la difusión de información financiera a través de los portales web puede estar influenciada por dichos factores.
5. Realizar una comparación entre los modelos anglosajón y continental y analizar qué influencia tiene en la difusión de información económica-financiera electrónica el pertenecer a países con sistemas contables de tradición anglosajona (Nueva Zelanda, Reino Unido, Australia y EE.UU.) o con sistemas contables de tradición continental (España, Portugal, Italia y Francia).
6. Proponer un modelo de divulgación en la Red tras las conclusiones obtenidas.

Esta tesis doctoral se divide en dos Partes: una primera Parte destinada al desarrollo del marco teórico y normativo y una segunda, dedicada al análisis empírico. La primera Parte, dedicada al marco teórico y normativo, está compuesta por dos Capítulos. El primer Capítulo está dedicado al tema de la divulgación de información contable en la Red, haciendo hincapié en los conceptos de transparencia y rendición de cuentas como aspectos fundamentales en el desarrollo del gobierno digital, así como el uso de nuevas tecnologías, en particular, la web como instrumento de divulgación de la información contable. A partir de estos temas se pretende ver cuál es la influencia de la revelación de la información contable a través de la Red en los sistemas contables anglosajones y continentales.

En el segundo Capítulo se desarrollan diferentes aspectos sobre los sistemas contables y el marco normativo de las entidades locales de los países continentales y anglosajones objeto de estudio. La sección sobre los sistemas contables pretende establecer una definición de los mismos, las razones para su clasificación, así como las clasificaciones desarrolladas en entorno empresarial y público. El apartado siguiente sobre el marco normativo pretende ofrecer una visión global de cada país objeto de estudio a nivel local. Para ello se hace una breve descripción de la organización territorial y estructura administrativa local, del marco normativo contable sobre la información a divulgar por las entidades locales y del marco jurídico del gobierno electrónico.

La segunda Parte ésta formada por el tercer Capítulo que se estructura de la siguiente manera: en primer lugar se describe la metodología de la investigación que incluye el cálculo del Índice de divulgación y factores determinantes objeto de análisis, en segundo lugar se procede a realizar un análisis descriptivo (valoración de las puntuaciones no ponderadas globales y por países, la evaluación del grado de cumplimiento de las normas y guías sobre publicación de información en la web, la valoración de los datos no ponderados del nivel de divulgación de las entidades locales anglosajonas y continentales y un análisis de los resultados del cálculo del Índice de Divulgación (e-DI)). En tercer lugar, mediante el empleo de técnicas estadísticas univariantes y multivariantes, se contrastan las hipótesis. En cuarto lugar se plantea una propuesta de un modelo de divulgación de información pública a través de la web y, finalmente, en la última sección se recogen las conclusiones obtenidas del estudio. A modo de resumen se representa un esquema de la tesis.

**Esquema de la tesis**



**Fuente:** elaboración propia.



**CAPÍTULO 1:**  
**LA DIVULGACIÓN DE**  
**INFORMACIÓN CONTABLE**  
**EN LA RED**



En las últimas décadas, las administraciones públicas han llevado a cabo reformas administrativas con el objeto de aumentar la eficiencia, la eficacia, la transparencia y alcanzar, de este modo, una mayor apertura y participación de los ciudadanos en el ámbito público. Para lograr este objetivo se ha procedido a la adopción, por parte de los entes públicos, de las nuevas Tecnologías de la Información y Comunicación (TIC). El uso y desarrollo de las TIC en la Administración Pública puede suponer una mayor y mejor difusión de la información y puede hacer más fácil el acceso a los servicios públicos a un mayor número de usuarios. A su vez, las TIC entendidas como herramienta de gestión pública sirven para mejorar la relación gobierno-ciudadano.

Al proceso por el que se aplican las TIC, es lo que se conoce como e-government. Las entidades públicas han procedido a desarrollar el e-government, apoyándose en las TIC, particularmente Internet, para digitalizar el proceso de acceso a la información económico-financiera y a los servicios públicos. Este acceso a la información pública supone la difusión clara, precisa y oportuna de la utilización de los recursos públicos por parte del gobierno, esto es lo que se conoce como transparencia. Al mismo tiempo, está presente el concepto de rendición de cuentas obligando al gobierno a explicar y justificar sus acciones proporcionando todos los datos necesarios que faciliten la comprensión de la información al ciudadano.

Ambos aspectos, transparencia y rendición de cuentas, se constituyen como pilares fundamentales para afianzar la confianza y la participación en la vida pública por parte de los ciudadanos.

En los últimos años, tanto en el ámbito público como el privado, el uso de los portales web como instrumento de divulgación de la información económico-financiera se ha convertido en un medio para la modernización de la Administración Pública al reducir los trámites administrativos y fortalecer la confianza de los usuarios en el gobierno haciéndolo más transparente. Sin embargo, existe heterogeneidad en la información económico-financiera que se divulga en la Red. En este contexto, en nuestro estudio se plantea la necesidad de dar un paso más y evaluar la influencia de los sistemas contables en la divulgación de información pública a través de Internet. Algunos trabajos (Rodríguez et al, 2006; Torres et al, 2006; Royo, 2008; Pina et al, 2010) señalan la existencia de divergencias en la difusión de la información pública online en función del sistema contable al que pertenezcan. La tendencia de estos estudios es a distinguir países con sistemas contables de tradición Anglosajona y de tradición Continental. Conforme a esta agrupación, se argumenta que los países de tradición Anglosajona tienden a ser más eficientes y eficaces y a responder mejor a las necesidades de los ciudadanos en cuanto a la divulgación de información vía Internet, frente a los países de tradición Continental, cuya orientación al cumplimiento de la ley puede suponer retrasos importantes en las iniciativas orientadas a la revelación de información financiera en la Red.

Inicialmente, este Capítulo 1 pretende ofrecer una visión global de todos los conceptos mencionados que guardan relación con la divulgación de información por parte de los entes públicos (TIC, e-government, transparencia, rendición de cuentas, portales web) y proporcionar un resumen con diversos estudios centrados en el análisis del e-government tanto desde la perspectiva privada como pública, que sirva como punto de partida para la construcción del siguiente capítulo dedicado a los sistemas contables, su clasificación y al marco normativo contable y electrónico, según se trate de países de tradición Anglosajona o Continental.



### **1.1. La transparencia y la rendición de cuentas como aspectos relevantes en el desarrollo del Gobierno Electrónico.**

La puesta a disposición de información económica-financiera por medios electrónicos está siendo una práctica que evoluciona rápidamente en nuestra sociedad. El proceso por el que se divulga información contable en línea consiste en trasladar a soporte digital una serie de datos que ya están presentes en la forma tradicional (en papel).

El ámbito empresarial es pionero en la puesta a disposición de la información contable en la red mediante portales web bajo la denominación de “Relación con inversores”<sup>1</sup>, si bien, en el ámbito público este proceso es más lento (García García, 2010).

La clave para que la puesta a disposición de la información pública online funcione correctamente en dos direcciones (gobierno-ciudadano y viceversa) se centra en proporcionar de una forma útil, fácil y clara el acceso a la información demandada por los usuarios. De nada sirve proporcionar unos estados contables correctamente elaborados si no se dispone de medios que faciliten el acceso de los ciudadanos a su contenido (Cárcaba y García, 2008). Por ello, conceptos como e-government o gobierno digital, confianza, integridad, transparencia, responsabilidad y rendición de cuentas, identificados por Naciones Unidas como principios fundadores de la Administración Pública, son básicos para el desarrollo de las relaciones gobierno-ciudadano (Armstrong, 2005).

De la revelación de información a través de la Red, surge el concepto de *e-government*. Dicho término no posee una única definición sino que su significado es el resultado de una evolución en el tiempo. Existe un cierto consenso entre autores e instituciones (West, 2000; Fountain, 2001; Norris, 2001; Holden et al, 2003; UN/ASPA, 2002; Reddick, 2004 y Carter and Belanger, 2005) de emplear estos términos como parte de la definición de e-government y establecer su significado de la siguiente forma:

*“el uso de las tecnologías de la información y comunicación por parte de los gobiernos para la difusión de información y mejora de los servicios públicos”.*

---

<sup>1</sup> A mediados de la década de los 90 surge las www y eran empleadas inicialmente por las empresas como simple herramienta de marketing para sus productos. La historia del surgimiento de la www está disponible en <http://public.web.cern.ch/public/en/About/WebStory-en.html>.

Tolbert y Mossberger (2006) dan un paso más en su significado y consideran que el e-government puede mejorar los procedimientos de la Administración Pública y aumentar la confianza de los ciudadanos al hacer al gobierno más<sup>2</sup>:

- *Responsable*: proporcionando información y servicios solicitados por los usuarios y mejorando la velocidad y facilidad de interacción con el gobierno empleando los sitios web (Thomas y Streib, 2003; Asgarkhani, 2005).
- *Transparente*: publicando información económica-financiera, leyes políticas e información de contacto (Norris, 2001; Moon, 2002).
- *Fácilmente accesible*: promoviendo un servicio 24 horas y 7 días a la semana (Norris et al, 2001; Holden et al, 2003).
- *Seguro*: ofreciendo políticas de seguridad y privacidad en los recursos online.
- *Eficaz y eficiente*: empleando lo último en tecnología para automatizar y mejorar la prestación de servicios y reduciendo tiempo y costes (Moon, 2002; Gil García y Pardo, 2005; Carter y Belanger, 2005).
- *Participativo*: incentivando la participación ciudadana en la vida política y social (Fang, 2002; Comisión Europea, 2003b).

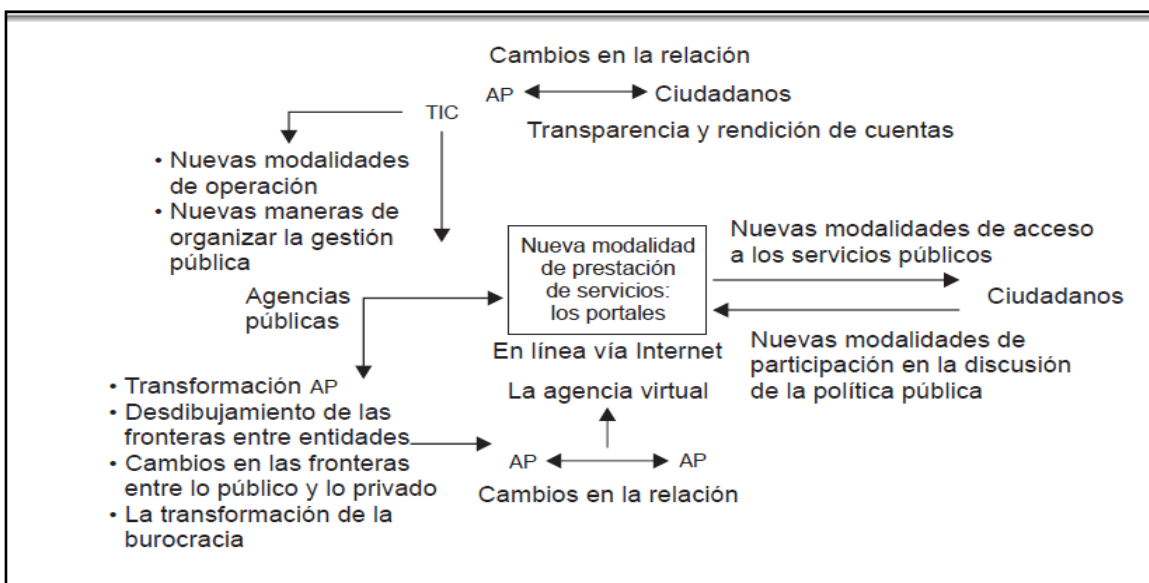
En esta misma línea, Rivera Urrutia (2006) defiende la complejidad que existe a la hora de definir el concepto de gobierno digital y propone un esquema, representado en la Figura 1.1, con aspectos que componen su significado<sup>3</sup>. Este autor defiende la importancia de la transparencia y de la rendición de cuentas en los procesos de implantación de e-gobierno.

---

<sup>2</sup> Puede consultarse una revisión de definiciones de e-government en Royo Montañés, 2008, pp. 58-60.

<sup>3</sup> Existen multitud de definiciones de e-government. Nosotros hemos optado inicialmente por una definición más generalizada para posteriormente concretar su relación con los términos transparencia y rendición de cuentas.

**Figura 1.1: Conceptualización del Gobierno Electrónico**



**Fuente:** Rivera Urrutia (2006).

Las características destacadas por Tolbert y Mossberger (2006) y Rivera Urrutia (2006) son empleadas también por otros autores para establecer cuáles pueden ser los beneficios del desarrollo del gobierno digital por parte de las entidades públicas y privadas (Cuadro 1.1).

**Cuadro 1.1. Beneficios del Gobierno Digital**

BENEFICIOS	AUTORES
* Aumenta la productividad	González et al 2007
* Reduce los costes administrativos	Lymer 1999, González et al 2007
* Aumenta la transparencia, la comunicación y la participación ciudadana.	Wong y Welch 2004, Kim et al 2005, Tolbert y Mossberger 2006.
* Reduce el tiempo dedicado a tareas repetitivas de los funcionarios públicos.	Hartley 2005.
* Aumenta el acceso a los servicios públicos al poder acceder 24 horas al día y 7 días a la semana en la red.	West 2004, Scott 2006
* Aumenta la participación ciudadana en la toma de decisiones políticas.	Moon 2002.

**Fuente:** elaboración propia.

En la literatura más reciente, los Documentos números 6 (sobre Contabilidad y Administración del Sector Público) y 9 (sobre Nuevas Tecnologías y Contabilidad) emitidos por AECA en 2012 han definido el e-gobierno como “*el uso de las TIC -y particularmente Internet- para el suministro de información y prestación de servicios a la ciudadanía de una forma más conveniente, sencilla y accesible, con objeto de facilitar las interacciones con las administraciones públicas y aumentar la transparencia, la rendición de cuentas de este tipo de entidades y la mejora de la confianza en las instituciones*”(AECA, 2012; p.15).

Esta definición afianza la importancia de dos términos: transparencia y rendición de cuentas. La *transparencia* puede ser definida como una característica de los entes públicos que permite la visibilidad, la claridad y la apertura de sus acciones así como el acceso a la información por parte de los ciudadanos<sup>4</sup>.

Para Montesinos (2009), “*...la transparencia en la sociedad de nuestros días significa información fácilmente accesible, fiable, que sea relevante para las decisiones, que resulte comparable y que se presente de forma clara y oportuna. En definitiva, que cumpla los requisitos y características cualitativas del marco conceptual de la contabilidad, con un especial énfasis en la accesibilidad, derivado del papel revolucionario del Internet*”.

Armstrong (2005) considera que la transparencia consiste en el acceso sin restricciones a la información oportuna y confiable del Sector Público. Para Kim et al (2005) la transparencia implica que la información está disponible libremente y que es directamente accesible para los usuarios a la hora de tomar decisiones. En la misma línea, autores como Margetts (2006) y Justice et al (2006) coinciden en que el uso de las TIC (especialmente Internet) puede aumentar la transparencia gracias a su capacidad para generar grandes volúmenes de datos así como facilitar el acceso a los mismos. Koppel (2005) considera la transparencia como el valor básico y fundamental de la rendición de cuentas. Por ello, fomentar la transparencia en la rendición de cuentas es una condición necesaria para aumentar la confianza en la Administración (AECA, 2012).

---

<sup>4</sup> El término transparencia según la conceptualización que se le otorgue puede incluir distintos contenidos: acceso a documentos, principio de apertura, participación de los ciudadanos, derecho a ser oído, control de la administración, etc. En nuestro contexto, hacemos especial hincapié en su estrecha relación con el concepto de rendición de cuentas.

Gil Lafuente (2014) considera que *“toda persona o institución, por poderosa que sea, debe llevar unas cuentas transparentes, comprobables por todos y certificadas con el veredicto de quienes dominan los sistemas, métodos y procedimientos contables”*.

La *rendición de cuentas* se puede definir como la obligación por parte de los funcionarios públicos de informar sobre el uso de los recursos públicos y a la capacidad para responder y cumplir con los objetivos establecidos (Armstrong, 2005). Los objetivos que se pretenden alcanzar con la rendición de cuentas de las entidades son:

- Hacer transparente la administración o gestión pública.
- Lograr una confianza hacia las autoridades públicas.
- Permitir a los usuarios conocer a qué se destinan los recursos públicos.

Según Holzer et al (2004), el desarrollo del gobierno digital puede considerarse el ejemplo claro de rendición de cuentas hacia los usuarios de la información.

El empleo de Internet en la rendición de cuentas permite proporcionar toda clase de información de carácter económico-financiero y de gestión facilitando su acceso y comprensión, disminuir los costes de impresión y ayudar a facilitar su distribución, incrementando la disponibilidad de dicha información a un mayor número de usuarios (Royo Montañés, 2008). Del mismo modo, se pueden suministrar unos datos más detallados y un mayor desglose de información no sólo anualmente sino también con una periodicidad inferior.

En la actualidad, tanto la transparencia como la rendición de cuentas por medios electrónicos son aspectos de gran relevancia a la hora de evaluar la implementación del e-government (Royo Montañés, 2008). De ahí que la divulgación de información financiera a través de Internet sea utilizada por un número cada vez mayor de entes públicos desde países con tradición anglosajona a países de tradición continental (García García, 2010).

El siguiente apartado recoge la importancia de las TIC y en especial de la web como instrumento de divulgación, así como estudios realizados sobre el análisis de diversos aspectos de e-gobierno tanto a nivel empresarial como a nivel público.

## **1.2. El papel de las TIC en la rendición de cuentas. La web como instrumento de divulgación de la información contable.**

En los últimos años las nuevas tecnologías están ofreciendo a las entidades públicas nuevos medios para interactuar con los ciudadanos como son los correos electrónicos, chats, foros, blogs, transacciones electrónicas, voto electrónico y encuestas, de manera que es posible conocer sus opiniones (Jiang y Xu, 2009). Por tanto, las TIC son vistas como un medio para mejorar e incrementar las relaciones entre la Administración y los usuarios ofreciendo la cobertura de sus necesidades de una manera más rápida, clara, fácil y a bajo coste (AECA, 2012).

La Porte et al (2002) y Kim et al (2005) consideran que las TIC pueden llegar a ser una vía que incremente el control y la transparencia pública y a su vez refuerce las relaciones entre ciudadanos y Administraciones Públicas. Adicionalmente, Klijn et al (2010) sostienen que las tecnologías tienen como objetivo aumentar la confianza en los gobiernos.

El empleo de las TIC cambia por completo el modelo tradicional de revelación de información ya que Internet se convierte en la herramienta que ofrece mayor cobertura informativa y contribuye así a incrementar la transparencia (se detalla quién toma las decisiones, en qué se usan los recursos, los medios empleados, qué tareas se realizan y quienes están encargados de ellas, etc.) y mejorar la rendición de cuentas públicas (se puede ofrecer información minuciosa con índices y gráficos explicativos y complementarios que permiten una fácil comprensión).

En la actualidad, la adopción de nuevas tecnologías, particularmente Internet, para la prestación de servicios por parte de los gobiernos se ha configurado como una tendencia global en el campo de la Administración Pública (Caba et al, 2005). En esta misma línea, se argumenta que Internet ha pasado a ser un canal de comunicación de gran importancia al contribuir al proceso de revelación, acceso y comunicación de la Administración Pública (Rueda Tomás, 2007; Gandía y Archidona, 2008), permitiendo una mayor eficiencia y transparencia (Dwivedi et al, 2009).

A partir de estas argumentaciones se pueden concretar las siguientes ventajas en la

introducción de las TIC:

1. Transforman a la Administración haciéndola más eficiente y transparente.
2. Mejoran la calidad de los servicios públicos prestados.
3. Reducen la burocracia.
4. Facilitan y mejoran la rendición de cuentas.
5. Incentivan la participación de los ciudadanos en la vida política y sobre todo en los procesos democráticos.
6. Mejoran la comunicación de los entes públicos con los ciudadanos respondiendo con mayor precisión a las necesidades de estos últimos.
7. Contribuyen a recuperar la confianza en el gobierno.

Debido a que las TIC y, en concreto Internet, proporcionan estas ventajas surgen los portales web como enlace entre empresas, entes públicos y usuarios. La publicación en Internet, esto es, *“este futuro, inmediato, que resulta más barato, más transparente y más útil, es cada vez más exigido por los reguladores, públicos y privados, y es más aceptado tanto en la empresa como en el sector público”* (López Díaz, 2014). En la actualidad, para el ámbito empresarial, ha sido aprobada la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 26 de junio de 2013 sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas donde *“se invita encarecidamente a los Estados miembros a que elaboren sistemas de publicación electrónica que hagan posible que las empresas presenten sus datos contables, incluidos los estados financieros exigidos por ley, de una sola vez y en un formato que permita a múltiples usuarios acceder a los datos y utilizarlos con facilidad. Por lo que respecta a la información sobre los estados financieros, se invita a la Comisión a que examine posibles medios para establecer un formato electrónico armonizado. En cualquier caso, tales sistemas no deben ser una carga para las pequeñas y medianas empresas”* (Art.39). Esta situación, pone de manifiesto el papel que deberían desempeñar los portales web como medio de difusión de información contable.

Desde el nacimiento y difusión de la utilización de los sitios web a principios de los noventa - siendo las empresas pioneras en su uso como herramienta de divulgación -, las web se están convirtiendo en elementos imprescindibles de la moderna Administración Pública (Torres et al, 2005). En este sentido, las páginas web del gobierno tendrían que hacer uso de

varios rasgos relacionados con la transparencia y la rendición de cuentas para incrementar el nivel de confianza de los ciudadanos (Royo Montañés, 2008). Esto permite ver a un portal web como un medio de divulgación de información cuyo uso puede suponer:

- El acceso de un mayor número de usuarios a información pública (FASB, 2000).
- Reducir los costes de impresión y la dificultad de acceso a documentos financieros (Zeff y Aronson, 1997; González et al, 2007).
- Elaborar y permitir descargar una serie de figuras (gráficos, comentarios explicativos) que faciliten la comprensión de la información contable por parte de los usuarios (Caba et al, 2005).
- Introducir nuevas formas de comunicación como las redes sociales (Bryant and Wilcox, 2007).
- Disponer de los documentos en formatos abiertos (García García, 2010).
- Ofrecer información contable para varios años y con periodicidad inferior a la anual.
- Proporcionar distintos idiomas.
- Personalizar la información suministrada en función del perfil del usuario.
- Facilitar el acceso a información a personas mayores y discapacitadas.
- Ofrecer una información online actualizada (Davis et al, 2003).
- Suministrar una amplia gama de servicios públicos.

La importancia adquirida por los sitios web ha llevado a que numerosos autores analicen el grado de divulgación ofrecido por estos medios tanto a nivel empresarial como público. A continuación, se identifican los principales trabajos sobre e-government en los ámbitos empresarial y público recogidos en los Cuadros 1.2 y 1.3.

Como ya se ha mencionado, el ámbito empresarial es pionero en el análisis del e-government. Estudios, como Bonsón y Escobar (2004) o Gandía y Andrés (2005) proponen no solamente un análisis del contenido web sino que también hacen referencia a la importancia que tiene el empleo de índices de transparencia frente a los estudios realizados en los noventa que se quedaban simplemente en si una empresa disponía de página web o no y en si se divulgaba alguna información contable.



**Cuadro 1.2: Estudios sobre E-government en el ámbito empresarial**

ESTUDIO	ÁMBITO	MÉTODO	ENFOQUE
Petravick y Guillet (1996)	US Fortune 500	Análisis web	Analizan 150 empresas y concluyen que el 69% dispone de página web. De ellas el 35% proporcionan información financiera completa y el 23% parcial.
Gray y Debreceeny (1997)	US Fortune 50	Análisis web	Examinan 50 compañías y de su investigación se deriva que el 98% de las mismas disponen de página web y sólo 18 empresas presentan sus estados financieros auditados. Si bien, 34 empresas contaban con algún tipo de información financiera.
Lymer (1998)	Reino Unido	Análisis web	Seleccionan las 50 empresas cotizadas más importantes de Reino Unido y se obtiene que el 92% de las empresas contaban con página web pero sólo el 32% incluían sus estados financieros contables.
Petravick y Guillet (1998)	US Fortune 500	Análisis web	Analizan las páginas web y comprueban que la información sobre beneficios era incorporada con gran rapidez a los sitios web.
Deller et al (1998)	Alemania	Análisis web	Examinan 100 empresas pertenecientes al índice DAX y concluyen que el 76% cuenta con página web. De las empresas, 45 proporcionaba algún estado financiero y 30 ponía a disposición todos los estados financieros.
Craven y Marston (1999)	Reino Unido: 206 empresas.	Análisis web	Su estudio concluye que 153 empresas disponen de página web y 67 empresas proporcionan sus Cuentas Anuales completas. 42 suministran sólo resúmenes.
Hedlin (1999)	Suecia: 60 empresas	Análisis web	Examinan 60 empresas cotizadas y de ellas el 98% tienen portal web.
Gowthorpe y Amat (1999)	España: 379 empresas	Análisis web	Analizan 379 empresas de la Bolsa de Madrid y sólo 61 tenían portal web y, de éstas, sólo 34 proporcionaban alguna clase de información financiera.
Lymer et al (1999)	22 países	Análisis web	Analizan el contenido web de 660 compañías en 22 países. El 86% de las empresas tenían un portal web y, de ellas, 410 presentaban informes financieros.
FASB (2000)	USA Fortune 100	Análisis web	Analizan las web estadounidenses y observan que las relaciones con los inversores a través de Internet son muy comunes y que se ofrecen más prestaciones que en otros países.
Gandía (2001)	España	Análisis web	Examinan las empresas del IBEX 35 y comprueban que éstas emplean Internet como medio para comunicar su información financiera.
Larrán y Giner (2001)	España:144 empresas	Análisis web	Se centran en analizar empresas del mercado continuo español y, de ellas, obtienen que el 74% presentan información en Internet y que el 43% publican en su página web sus Cuentas Anuales.

**Fuente:** elaboración propia.

**Cuadro 1.2 (continuación)**

ESTUDIO	ÁMBITO	MÉTODO	ENFOQUE
Ettredge et al (2001)	USA: 490 empresas	Análisis web	Analizan las web de 17 sectores de actividad. En este estudio el 82% dispone de página web y lo que más se publica son los informes cuatrimestrales. Concluyen que las grandes empresas aportan más información que las pequeñas.
Larrán y Giner (2002)	España: 144 empresas	Análisis web	Su análisis muestra que sólo 107 empresas cuentan con página web y concluyen que el tamaño influye positivamente en la cantidad y calidad de la información divulgada en la web y que la rentabilidad no influye.
Lybaert (2002)	Holanda: 188 empresas	Cuestionario	Evalúa el contenido de las web y concluye que las empresas holandesas varían en el uso de las web así como en el volumen de información publicada. Sostienen que las compañías están inspiradas en sus competidores y que desean mantener el ritmo de sus rivales.
Debreceny et al (2002)	660 grandes empresas en 22 países	Análisis web	Analizan variables que afectan a la divulgación de información financiera en las web. Concluyen que existe una relación positiva entre el tamaño, el nivel de tecnología empleada, las perspectivas de crecimiento y los activos intangibles con la divulgación online.
Marston (2003)	Japón: 99 empresas	Encuesta	Realiza una encuesta a las 99 mejores empresas japonesas sobre la información publicada en Internet. Se encuentra con que el 78 de las empresas tienen sitio web en inglés y 57 aportan información contable detallada. Se obtiene una relación positiva entre tamaño y disposición de web y negativa entre rentabilidad y agrupación de industria con la divulgación online.
Wang (2003)	Nueva Zelanda	Análisis web y de archivos en papel	Concluyen que las empresas publican una versión electrónica de su material impreso en la web y que el tamaño se asocia significativamente al nivel de divulgación de información financiera en Internet.
Bonsón y Escobar (2004)	EE.UU., Europa del Este y la UE	Análisis web e índice de transparencia.	Emplean empresas con mayor valor de capitalización bursátil. Proponen una serie de hipótesis para evaluar la relación existente con la divulgación de información. Encuentran una relación positiva entre el grado de divulgación de información y el sector industrial, la localización geográfica y el tamaño.
Xiao et al (2004)	China: 300 grandes empresas	Análisis web	Analizan diversos ítems sobre la divulgación de información financiera en las web. Establecen hipótesis y encuentran una influencia positiva del sector industrial y de la rentabilidad.
Gandía y Andrés (2005)	España	Análisis web e Índices de transparencia	Estudian el e-gobierno y la transparencia informativa en las sociedades cotizadas españolas mediante la construcción de tres índices de transparencia. Concluyen que las compañías con mayores índices de transparencia son las que más utilizan Internet como medio para divulgar información sobre el gobierno corporativo.
Momany y Al-Shorman (2006)	Jordania	Análisis web	Analizan el alcance de la información financiera en Internet de las empresas jordanas en 2004. El 45% de las empresas tienen web y el 70% aportan información financiera.

**Fuente:** elaboración propia.

**Cuadro 1.2 (continuación)**

ESTUDIO	ÁMBITO	MÉTODO	ENFOQUE
Kelton y Yang (2008)	US: 284 empresas	Análisis web	Sus resultados sugieren que los mecanismos de gobierno corporativo influyen en la divulgación de información por parte de las empresas en sus web.
Gallego Álvarez et al (2011)	España: 117 empresas	Análisis web	Emplean las compañías que cotizan en la Bolsa de Madrid cuya información está disponible en la base de datos de la CNMV. Concluyen que existe una relación sustitutiva, esto es, la divulgación de menores volúmenes de información para las compañías cuyos Consejos de Administración son más eficaces.

**Fuente:** elaboración propia.

Por su parte, actualmente a nivel público están muy presentes las investigaciones sobre e-gobierno<sup>5</sup>. Rodríguez Bolívar et al (2010) realizan un estudio que distingue diversos temas sobre la investigación del e-government:

1. Innovación tecnológica y modernización de la gestión de la Administración Pública: estos estudios se centran en los diversos cambios en las Administraciones Públicas que permiten una mayor transparencia en las actividades de gobierno y servicios públicos.
2. Programas de e-gobierno, proyectos de evaluación y análisis de políticas: se trata de artículos referentes al análisis de implementación de iniciativas sobre e-government así como políticas de expansión de las TIC.
3. E-participación y democracia digital: incluye artículos sobre cambios emergentes en la relación entre gobierno y ciudadanos como consecuencia de la Administración Electrónica (empleo de redes sociales, chats, foros, etc).
4. E-servicios: hacen referencia al suministro de los servicios a los usuarios a través de las web.
5. Rendición de cuentas, transparencia y difusión de información: incluye artículos que discuten sobre el uso de los portales web como medio para mejorar la divulgación de información contable.

<sup>5</sup> Inicialmente, al igual que ocurre en el ámbito empresarial, los estudios se limitaban a una revisión de la existencia o no de página web o del contenido de la misma sin profundizar en factores explicativos.

6. Comportamiento de los ciudadanos en relación con las aplicaciones del e-gobierno: hace referencia a la accesibilidad de los sitios web y al análisis de las características y actitudes de los ciudadanos que emplean las TIC.
7. E-gobierno y personal - Recursos Humanos: los artículos versan sobre los diseñadores de las páginas web así como sobre la aceptación de las TIC por parte de los funcionarios públicos y de los retos y esfuerzos llevados a cabo.
8. Legislación: incluye artículos sobre cualquier tipo de ley que alienta la implementación del gobierno electrónico en la Administración Pública.
9. Relaciones intergubernamentales: recoge artículos sobre los aspectos de las relaciones interinstitucionales a nivel local, estatal o nacional.
10. Brecha Digital y Barreras al gobierno digital: hace referencia al análisis de los beneficios y barreras en la implantación del e-government.
11. Teoría de organización y comportamiento: se trata de artículos sobre los modelos de adopción de innovaciones que integran los factores de organización interna y externa, obstáculos a la organización y problemas de financiación.

Los artículos que se enumeran a continuación, en el Cuadro 1.3, se situarían dentro de seis de las categorías citadas con anterioridad: innovación tecnológica y modernización de la gestión de la Administración Pública, e-participación y democracia digital, e-servicios, rendición de cuentas, transparencia y difusión de información, comportamiento de los ciudadanos en relación con las aplicaciones de e-gobierno y legislación.

**Cuadro 1.3: Estudios sobre E-government en el ámbito público.**

ESTUDIO	ÁMBITO	MÉTODO	ENFOQUE
Stowers (1999)	EEUU (ámbito federal y local)	Emplea un cuestionario	Analiza el contenido de las páginas web federales y municipales de las ciudades con más de 100.000 habitantes. Llega a la conclusión de que todos los entes federales y casi el 50% de los entes locales tienen una página web oficial y ofrecen datos básicos como los contactos.
Weare et al (1999)	California: entidades locales	Emplea dos encuestas	Analizan datos demográficos y fiscales de 454 ciudades de California y la adopción de un sitio web. Los autores encuentran que la ideología liberal en la política y la experiencia con tecnologías avanzadas no incrementan la probabilidad de adopción de una web.
Musso et al (2000)	California: entidades locales	Utiliza una encuesta	Analizan la presencia en la Red de 270 entes locales californianas en materia de participación democrática. Se concluye que las web no cuentan con un buen diseño y que son empleadas en interacciones básicas y no para estrechar la relación con los ciudadanos.
Steyaert et al (2000)	Municipios belgas	Emplea una encuesta	Explora las formas en que los municipios belgas utilizan Internet como un nuevo medio para interactuar con los ciudadanos. Concluye que las posibilidades interactivas de los sitios web se descuidan.
Accenture (2001)	22 países: nivel central	Usa diversas encuestas	Se trata de estudios sobre el e-gobierno centrándose en el análisis de los sitios web.
Kaylor et al (2001)	Entes locales estadounidenses	Análisis web	Evalúan mediante un estudio comparado la implementación del e-government en EE.UU. Concluyen el bajo o nulo desarrollo del e-government en las ciudades más pequeñas.
West (2000-2001)	Ciudades americanas	Encuestas y análisis del contenido de portales web	Evalúa web estadounidenses centrándose en la presencia de la información disponible, la distribución del servicio y el acceso público. Destaca la importancia del desarrollo de los sitios web.
Deakins y Dillon (2002)	Nueva Zelanda: entidades locales y regionales	Cuestionario	Evalúan la implementación y gestión del e-government. Concluyen que el fin de tener una web es facilitar la relación con los ciudadanos mediante un mayor acceso a la información y a la comunicación.
Gant y Gant (2002)	EE.UU: Nivel gubernamental	Análisis sitios web	Estudian el contenido de los sitios web evaluando cuatro áreas: facilidad de uso, transparencia, nivel de personalización y apertura. Su análisis muestra que las web se encuentran en una primera etapa de desarrollo ofreciendo información y servicios públicos básicos.
Shi (2002)	EE.UU: Agencias federales	Encuesta y cuestionario online	Elabora una encuesta que envía al webmaster y a usuarios de páginas web. Concluye que la implantación inicial del e-government es mayor si existe un fuerte liderazgo, un plan estratégico, financiación y si se tiene en cuenta las opiniones de los usuarios.
Ho (2002)	Entes locales estadounidenses	Análisis del contenido de las web y encuesta a los webmasters	Analiza las web de las 55 ciudades estadounidenses con mayor población. Observa que hay una evolución desde la tradición burocrática al desarrollo del e-government.
Moon (2002)	EE.UU: 2899 Municipios	Encuesta de ICMA	Compara programas y resultados del e-government en EE.UU. Y concluye que existen barreras al desarrollo del e-government municipal.
McIvor et al (2002)	Reino Unido: Nivel central y local	Análisis de 6 entidades públicas	Estudian cómo Internet tiene el potencial de facilitar el logro de la transparencia dentro de las organizaciones del Sector Público. Concluye que existe una clara necesidad de adoptar las nuevas tecnologías por parte del Sector Público.

Fuente: elaboración propia.

**Cuadro 1.3 (continuación)**

ESTUDIO	ÁMBITO	MÉTODO	ENFOQUE
Teicher et al (2002)	Australia: tres niveles de gobierno	Encuesta al personal	Analizan el concepto de calidad y su aplicación al Sector Público. Sus resultados sugieren que el impacto del e-government en la prestación de servicios es modesto, que no está bien distribuido y que las medidas de e-gobierno carecen de sofisticación.
Criado y Ramilo (2003)	España: País Vasco y Madrid a nivel local	Análisis de las web	Estudian 147 portales web del País Vasco y Madrid analizando la información suministrada, el diseño y las transacciones online. Concluyen que las web municipales analizadas presentan un escaso desarrollo y en ellas, la interactividad sólo está representada por las direcciones de correo electrónico.
Chadwick y May (2003)	EE.UU, Gran Bretaña y la UE Nivel gubernamental	Análisis web	Estudia 38 sitios web gubernamentales y llega a la conclusión de que no hay una interacción de los mismos.
Cárcaba y García (2003)	UE y España: Nivel Local	Análisis de portales web	Analizan el reporting digital en el ámbito público local concretamente los municipios españoles de más de 50.000 habitantes y las ciudades europeas con más de 500.000 habitantes. Muestran que la difusión electrónica de información es escasa y que da un largo camino por recorrer.
Holden et al (2003)	EE.UU: Gobierno local	Encuesta	Utilizan los datos de una encuesta realizada en el 2000 para analizar la adopción del gobierno electrónico a nivel local. Consideran que el e-government a nivel local se encuentra en su etapa formativa una vez examinadas la sofisticación y las barreras al e-gobierno.
Holzer y Kim (2003 y 2005)	Internacional: Gobierno local	Análisis de las web	Evalúan las web de la ciudad más poblada de aquellos países con un número de usuarios de Internet superior a 100.000 habitantes. Analizan 84 web en 2003 y 81 en 2005 en 5 caracteres: seguridad y privacidad, facilidad de uso, contenidos, servicios electrónicos y participación ciudadana. Confirman la existencia de una brecha digital respecto a los países en vía de desarrollo.
Thomas y Streib (2003)	Georgia	Encuesta telefónica	Los autores analizan cómo los residentes de Georgia se ponen en contacto con el Gobierno a través de Internet. Distinguen tres categorías: e-democracia, e-comercio, e-investigación. Los encuestados se interesan más por la política y por el e-gobierno.
Wong y Welch (2004)	14 países	Análisis de las web	Evalúan los países en materia de transparencia, interactividad y apertura de las web. Estos autores encuentran que a menudo, el e-gobierno sólo exacerba la naturaleza existente y los atributos de las burocracias públicas
Ho y Ni (2004)	Iowa: entes locales	Cuestionario	Analizan factores externos e internos que afectan al desarrollo y adopción del e-government en los Departamentos de Hacienda en los condados de Iowa. Destacan como factores básicos el liderazgo político y la resistencia de los empleados.
Reddick (2004)	EE.UU: Nivel local	Encuesta ICMA	Examina las etapas de desarrollo del e-government en las ciudades estadounidenses de más de 100.000 habitantes. Concluye que el e-government se está convirtiendo en una importante herramienta de transformación de la administración local.

**Fuente:** elaboración propia.

**Cuadro 1.3 (continuación)**

ESTUDIO	ÁMBITO	MÉTODO	ENFOQUE
Caba et al (2005)	UE: Administración Central	Análisis de portales web y elaboración de un índice de divulgación	Analizan si las Administraciones Centrales publican información financiera en las páginas web del Ministerio de Economía de cada país de la UE. Observan que las web no son aprovechadas como un medio para mejorar la transparencia en la divulgación de información contable.
Laswad et al (2005)	Nueva Zelanda: entidades locales	Análisis de las web	Examina los determinantes de la divulgación voluntaria de información financiera por los entes locales en sus páginas web. Distinguen 6 variables: Competencia política, tamaño, apalancamiento, riqueza de la entidad, visibilidad en prensa y clase de ayuntamiento. Sus resultados muestran que el apalancamiento, la riqueza, la visibilidad en prensa y el tipo de ayuntamiento tienen relación con la presentación de información contable a través de la Red.
Moon y Norris (2005)	EE.UU: Nivel local	Encuesta	Analizan la adopción del e-government en las ciudades más grandes estadounidenses. Algunas de las ciudades se encuentran en la integración de tipo horizontal y vertical.
Reddick (2005)	EE.UU.	Encuesta	Examina y concluye que los ciudadanos estadounidenses emplean más las web gubernamentales para buscar información que para transacciones. Además, los usuarios prefieren relacionarse con la Administración a través de la Red que de forma tradicional.
Thomas y Streib (2005)	Georgia (EE.UU.)	Encuesta	Analizan el uso de las páginas web gubernamentales y concluyen que los usuarios emplean estos sitios web principalmente como medio de búsqueda de información, formularios y acceso a servicios más que como medio para emitir quejas u opiniones.
Torres et al (2005)	UE: Nivel local	Análisis de las web	Evalúan la madurez de 33 ciudades europeas centrándose en los e-servicios. Sus resultados muestran que existe un bajo desarrollo de los portales web analizados y que no se aprovechan las tecnologías disponibles.
Justice et al (2006)	Canadá – EE.UU.	Análisis de las web	Evalúan el grado en que 104 entidades públicas emplean el e-government para mejorar la presentación de la información financiera. Concluyen que la presentación de la información presupuestaria y financiera en la web está menos desarrollada que la forma tradicional.
De Jong y Lentz (2006)	Holanda	Método de evaluación	Examina 15 web municipales holandesas centrándose en la información a presentar y cómo presentarla. Su investigación conduce a que los municipios todavía tienen un largo camino en el empleo de Internet en la comunicación con los ciudadanos.
Hung et al (2006)	Taiwan	Encuesta	Este estudio identifica los factores que determinan la aceptación de los servicios públicos de gobierno electrónico. Concluyen que son determinantes importantes: utilidad, facilidad de uso, percepción del riesgo, confianza, compatibilidad, influencias externas e interpersonales y autoeficacia.
Scott (2006)	EE.UU: Nivel local	Análisis de los portales web	Se analizan los portales web de las 100 ciudades más grandes de EE.UU. De su investigación se deriva un importante desarrollo del e-government en materia de comunicación con el ciudadano.
Tolbert y Mossberger (2006)	EE.UU. 3 NIVELES	Cuestionario	Estudian la actitud de los ciudadanos hacia los sitios web de las administraciones locales, estatales y federales norteamericanas. Concluyen que los sitios web locales generan más confianza en los ciudadanos.
Rodríguez et al (2006)	12 países: Nivel Central	Análisis de las web	Examina el empleo de Internet como instrumento de difusión de información financiera. Estos autores observan que existe una relación positiva entre el nivel de utilización de la web y la cultura administrativa.

**Fuente:** elaboración propia.

**Cuadro 1.3 (continuación)**

ESTUDIO	ÁMBITO	MÉTODO	ENFOQUE
Torres et al (2006)	UE y España	Análisis de las web	Examinan el desarrollo de la gobernanza electrónica en 33 entidades locales europeas analizando 133 atributos (23 de ellos se refieren a la rendición de cuentas). Observan que las diferencias en la presentación de la información financiera en la Red no proceden de la distinta aplicación de las TIC sino de los tipos de Administración Pública y de sus exigencias legales.
Löfstedt (2007)	Suecia: Entes locales	Encuesta y análisis web	Observa el desarrollo de los e-servicios en 24 municipios suecos. Los resultados muestran que el desarrollo e implementación de los servicios públicos están en su nacimiento y que sólo unos pocos servicios están implementados.
Pina et al (2007)	UE: Nivel regional y local	Análisis de las web	Analizan el efecto del e-gobierno en la transparencia, rendición de cuentas y apertura de 15 países de la UE. Obtienen que el uso de las web aumenta la transparencia, la rendición de cuentas y la apertura.
Rodríguez et al (2007)	España: CCAA	Cuestionario e índice de divulgación	Distinguen 3 categorías: información financiera, no financiera y presupuestaria, características cualitativas y elementos básicos de las web. Encuentran que existe un desarrollo creciente en materia de e-gobierno.
West (2000-2008)	EE.UU.: 3 NIVELES Internacional	Encuestas y análisis de los portales web	Su objetivo es examinar el desarrollo del e-government.
Gandía y Archidona (2008)	España	Análisis web e índice de divulgación	Definen y examinan una serie de determinantes sobre la información a divulgar en los portales web españoles y concluyen un bajo nivel de divulgación en las mismas.
Cárcaba y García (2008)	España	Análisis web e índice de divulgación	Examinan una serie de determinantes sobre la información a divulgar en las web españolas y concluyen el auge del reporting digital.
Serrano et al (2009)	España	Índices y análisis web	Estudian los determinantes de la divulgación voluntaria de información financiera y de extensión del e-government por 93 autoridades locales españolas. Consideran los recursos municipales como el factor más importante de su modelo.
Campgemini (2009-2010)	Internacional	Análisis web y encuestas	Examina el desarrollo de los servicios públicos en diversos países.
Pina et al (2010)	75 entidades locales europeas	Análisis web e índice de divulgación	Evalúan en qué medida el gobierno electrónico permite la rendición de cuentas y la transparencia en los gobiernos locales. Concluyen que la capacidad de Internet para la difusión de información mejora la rendición de cuentas en todos los casos.
Rodríguez et al (2011)	192 países	Análisis web	Analizan el desarrollo de la Administración Electrónica haciendo una distinción entre países desarrollados y en desarrollo. Estudian 12 factores determinantes. Sus hallazgos indican que el desarrollo de la Administración Electrónica exige que los países tengan un cierto desarrollo económico que permita a los ciudadanos tener cierto nivel de vida, que existan reformas internas económicas y culturales y promuevan así la eficacia administrativa.
Bonsón et al (2012)	EU: 75 entes locales	Análisis de las web	Evalúan el uso de la WEB 2.0 y los "social media" en los entes locales europeos. Sus resultados muestran que la mayoría de las entidades locales utilizan estas herramientas para mejorar la transparencia.
Caba et al (2014)	Países de la OCDE	Análisis web	Revisan los sitios web nacionales de los países de la OCDE en materia presupuestaria y la existencia de influencia de factores socioeconómicos. Concluyen que los factores que influyen en el grado de transparencia a través de Internet son la deuda, la competencia política y la riqueza y que no son factores significativos la educación, la población, el acceso a Internet y la presión fiscal.

**Fuente:** elaboración propia.



**Cuadro 1.3 (continuación)**

ESTUDIO	ÁMBITO	MÉTODO	ENFOQUE
Frías et al (2014)	España: 105 entes locales	Análisis web e índice de divulgación	Analizan las tres etapas de desarrollo de la Administración Electrónica (e-gobierno, gobernanza electrónica y e-democracia) en 105 municipios españoles de más de 75.000

**Fuente:** elaboración propia.

Hoy en día, conceptos como transparencia y rendición de cuentas por parte de la Administración Pública a través de medios electrónicos están en auge. Algunos autores han elaborado estudios que examinan estos términos así como la difusión de información contable vía Internet por parte de entidades locales (Cárcaba y García, 2003 y 2008; Laswad et al, 2005; Justice et al, 2006; Torres et al, 2006; Pina et al, 2007; Serrano et al, 2009 y Pina et al, 2010). En este trabajo se ha decidido profundizar en el camino abierto por estos estudios, analizando la difusión de información contable vía web del gobierno local dada la proximidad al ciudadano.

La investigación que se va a realizar a lo largo de los siguientes capítulos pretende analizar qué influencia tiene en la difusión de información económica-financiera electrónica el pertenecer a países con sistemas contables de tradición anglosajona (Nueva Zelanda, Reino Unido, Australia y EE.UU.) o con sistemas contables de tradición continental (España, Portugal, Italia y Francia) así como revisar la existencia o no de normativa que regule la divulgación de información contable a través de la Red y proponer un modelo de divulgación.

### **1.3. La influencia de los sistemas contables anglosajones y continentales en la revelación de la información contable a través de la Red.**

Desde el punto de vista empresarial, existen estudios que han puesto de manifiesto resultados que apoyan el impacto de los sistemas legales en el proceso de desarrollo y evolución de los sistemas contables y de las normas de contabilidad de distintos países. Así, por ejemplo, Meek y Saudagaran (1990) estudian el proceso legal como medio para construir normas de contabilidad distinguiendo entre países de Derecho Romano y de Ley Común. Salter y Doupnik (1992) evaluaron el impacto de los sistemas legales en la construcción y desarrollo de los sistemas contables de varios países. Ambos estudios encuentran evidencia empírica que demuestra cómo las diferencias existentes en los sistemas legales de los países

explican las diferencias de desarrollo de los sistemas contables.

Partiendo de esta idea, podemos suponer que lo mismo puede ocurrir en el ámbito público. Así, Rodríguez et al. (2006) sostienen la existencia de dos entornos en el empleo de la información online. El primero es un entorno basado en la ley común, en el que la información en línea no es un derecho legal sino un objetivo a alcanzar. En el entorno del derecho público, este objetivo es compatible con el derecho de los ciudadanos a ser informados. Como consecuencia de esta posición, cabe esperar la presencia de divergencias en la divulgación de información pública entre distintos países conforme a la cultura administrativa a la que pertenezcan. Estos autores clasifican a los países anglosajones en el entorno de la ley común y a los continentales en el perfil del derecho público. Defienden que *“los países continentales están basados en una cultura de derecho público con un marcado régimen jurídico que delimita la divulgación de la información financiera pública y define e indica el proceso para la prestación de los servicios públicos. Los países anglosajones se caracterizan por una cultura de gestión de “administración abierta” orientada hacia el cliente como impulsor de los servicios a los usuarios”*. Como resultado de esta clasificación parece lógico pensar que los países anglosajones en los que predomina la orientación al usuario como cliente responderán mejor a las necesidades de los ciudadanos en cuanto a la divulgación de la información financiera en Internet, frente a los países continentales cuya orientación hacia el cumplimiento de la ley puede acarrear una mayor lentitud en la incorporación de iniciativas de mejora de la gestión pública. El trabajo de Rodríguez et al. (2006) obtiene fuertes evidencias que indican que los países anglosajones aprovechan el potencial de los portales web como herramienta para mejorar la transparencia y la rendición de cuentas.

Otros autores como Torres et al. (2006), Royo Montañés (2008) y Pina et al. (2010) han encontrado una relación positiva entre la cultura administrativa y el grado de divulgación de la información económica-financiera vía Internet.

Estas investigaciones revelan la importancia del factor explicativo definido por la pertenencia a países con sistema contable de tradición continental o anglosajón y el grado de difusión de información financiera pública a través de los sitios web locales. Según estos argumentos, cabe esperar que al analizar el contenido de los portales web locales en materia

de revelación de información pública electrónica los entes locales pertenecientes al ámbito anglosajón (los países de tradición anglosajona destacan la importancia de la eficiencia y eficacia en la Administración Pública y están más preocupados en satisfacer las necesidades de los potenciales usuarios) presenten un mayor desarrollo y mejores resultados que los entes locales de ámbito continental existiendo, por tanto, diferencias en función del modelo contable al que pertenecen.

Esta argumentación conduce a la idea de plantear la principal hipótesis de nuestra investigación: ¿el sistema contable puede ser un factor determinante en la difusión de la información financiera a través de la web de las entidades locales? La primera parte del Capítulo 2 está dedicada a los distintos estudios elaborados en la rama empresarial y pública sobre los sistemas contables y posibles clasificaciones de los mismos y, en base a estas clasificaciones procederemos a seleccionar los países objeto de análisis.



**CAPÍTULO 2:**

**LOS SISTEMAS CONTABLES Y  
EL MARCO NORMATIVO DE LAS  
ENTIDADES LOCALES DE LOS  
PAÍSES CONTINENTALES Y  
ANGLOSAJONES.**



A partir de los años sesenta, proliferan los estudios que pretenden definir y clasificar los sistemas de contabilidad. La rama empresarial es pionera en este tipo de literatura académica llegando a establecer tres enfoques que permiten agrupar los estudios sobre clasificación de los sistemas contables: enfoque intuitivo, inductivo y deductivo. En base a estas aportaciones, algunos autores (Lüder, 1989-1994; Vela et al, 1995; Vela y Fuertes, 1997; Montesinos et al, 1998; Caba Pérez, 1999; Fuertes Fuertes, 2001; Brusca y Benito, 2004) se plantean la necesidad de desarrollar investigaciones enfocadas hacia la clasificación de los sistemas contables gubernamentales públicos. Así, surgen dos líneas claras de estudio:

- Análisis a nivel nacional: se trata de trabajos encaminados al establecimiento de características de sistemas de contabilidad, mediante la revisión de su evolución, de los objetivos y de las normas de contabilidad de determinados países.
- Análisis a nivel internacional: el objetivo consiste en llevar a cabo una comparación entre varios países con el fin de establecer las diferencias y similitudes en el desarrollo de los sistemas contables.

Dada la diversidad de prácticas contables entre países, resulta necesario desarrollar este

tipo de análisis para lograr agrupaciones que faciliten patrones que para la comparación en función de su sistema de contabilidad. Este avance puede permitir a un país, adoptar las mejores prácticas llevadas a cabo en otros, con el fin de sacar el mayor partido a su sistema contable.

En base a esta argumentación, se considera oportuno emplear el trabajo de Brusca y Benito (2004) sobre la clasificación de sistemas contables públicos para determinar cuáles van a ser los países objeto de nuestro estudio. El resultado es la distinción de dos agrupaciones según su sistema contable:

- Sistemas contables de tradición Continental: España, Portugal, Italia y Francia.
- Sistemas contables de tradición Anglosajona: Nueva Zelanda, Reino Unido, Australia y EE.UU.

Una vez determinados los países objeto de análisis se procede a seleccionar el nivel de gobierno sobre el que vamos a realizar el estudio. Se selecciona el nivel local dada la proximidad al ciudadano. Para ello, es fundamental proceder a revisar la organización territorial y estructura administrativa de los países para ver qué se entiende por ente local en cada uno de ellos. A continuación, para proceder a desarrollar nuestro trabajo, es necesario establecer un marco normativo que incluya:

- Normativa contable: el objetivo es proporcionar una visión global sobre las normas contables aplicables a nivel local en cada país.
- Situación del e-government en cada país y la existencia o no de una legislación aplicable a esta materia, haciendo hincapié en aquella regulación centrada en difundir información económico-financiera en los portales web de las entidades locales.

La revisión de toda esta información a lo largo del Capítulo 2 permite completar todo lo necesario para construir el Capítulo 3 dedicado al análisis empírico.

### **2.1. Los sistemas contables: definición y razones para su clasificación.**

Desde la década de los sesenta, son frecuentes los estudios encaminados a la definición y clasificación de los sistemas contables. Como se verá a lo largo de este Capítulo, han predominado las investigaciones enfocadas desde punto de vista de la contabilidad empresarial frente a la contabilidad pública.



### **2.1.1. Definiciones de sistema contable.**

A través de las investigaciones llevadas a cabo por diversos autores (Gonzalo Angulo y Tua Pereda, 1988; García Benau, 1995 y Sanz Santolaria, 1996) se puede partir de que no es fácil definir un sistema contable pero que sí se pueden establecer las características que lo forman. A continuación, se recogen algunas de las definiciones:

- Gonzalo Angulo y Tua Pereda (1988): estos autores consideran arriesgado definir el concepto de sistema contable y establecen los elementos a considerar dentro del mismo. Cada sistema está formado por una información contable:
  - elaborada conforme a unos principios contables aceptados y aceptables en el marco del sistema.
  - producida por las empresas que operan en el país o entorno geográfico determinado.
  - para usuarios que son distintos en cada caso y que no tienen las mismas exigencias en cuanto al control que ejercen sobre la entidad.
  - elaborada y verificada por componentes de la profesión contable de cada país.
  - encuadrada en un marco económico, jurídico-político, socio-cultural e incluso religioso, que actúa a modo de “superestructura”, determinando qué información se debe suministrar, para quién y quienes están capacitados para elaborarla y verificarla.
- García Benau (1995): esta autora entiende por sistema contable un conjunto de principios, normas y prácticas que gobiernan el suministro de información financiera en un momento del tiempo y en un lugar determinado.
- Sanz Santolaria (1996): su definición parte de la elaborada por Gonzalo Angulo y Tua Pereda por lo que para él, un sistema contable es aquel que contiene una forma determinada de información contable elaborada conforme a unos principios contables aceptados, producida por las empresas que operan en el país en un contexto geográfico determinado y cuya información está destinada a usuarios diferentes y elaborada y verificada por miembros de la profesión contable.

Estas definiciones coinciden en la mayoría de los aspectos que deben reunir los sistemas contables. Ahora bien, el siguiente paso consiste en responder a esta pregunta, ¿por qué es

necesario clasificar los sistemas contables?

### **2.1.2. Razones para la clasificación de los sistemas contables y su actualización.**

Son varios los trabajos (Nobes y Parker, 1981; Laínez, 1993; García Benau, 1995, Jarne Jarne, 1996 y Fuertes Fuertes, 2001) que han establecido cuáles son las razones que han llevado a clasificar los sistemas contables y qué ventajas han aportado a la hora de realizar la comparación entre países. Comentaremos, a continuación, las propuestas recogidas por cada uno de ellos.

- Nobes y Parker (1981). Estos autores exponen cuatro razones por las que se deben clasificar los sistemas contables:
  - Contribuye a observar la evolución de un sistema.
  - En ciencias sociales, la clasificación puede servir para ayudar al desarrollo de la forma más que a describir cómo y porqué son las cosas.
  - Ayuda a las personas de la profesión contable a nivel internacional.
  - Permite a un país entender mejor su sistema contable y ver cuál sería más apropiado en comparación a otros países.
  
- Laínez (1993). En este estudio se considera la clasificación como un instrumento para simplificar la complejidad de las características contables, permitiendo descubrir las estructuras comunes de cada grupo obtenido. También permite identificar las semejanzas y diferencias que existen en el ámbito contable internacional con el fin de mejorar las prácticas contables.
  
- García Benau (1995). A las razones desarrolladas por Nobes y Parker (1981) se suman las expuestas por García Benau. Esta autora tiene en cuenta la clasificación de los sistemas contables como un punto clave para la armonización contable europea y como un medio para anticiparse a los problemas y considerar posibles soluciones analizando lo que sucede en otros países con características similares. Una vez establecidas las razones que llevan a clasificar los sistemas de contabilidad también se considera necesario actualizar dichos sistemas. Por ello, García Benau (1995) defiende que los sistemas contables no son estáticos, sino que evolucionan con el tiempo fruto de cambios en el entorno social y cultural. Estos cambios provocan una evolución de

los sistemas contables que requieren una permanente actualización.

Partiendo de Gonzalo y Tua (1988), esta autora expone tres causas por las que es necesario actualizar los sistemas contables, causas que constituyen la base fundamental para los continuos cambios en las clasificaciones de los sistemas contables llevadas a cabo hasta la actualidad.

1. Causas internas: los distintos valores culturales y las modificaciones sociales llevan a un incremento importante de la necesidad de información.
2. Causas externas: existen muchas circunstancias que influyen fuertemente en los países (implantación de empresas, crecimiento de negocios, etc).
3. Causas mixtas: estas causas provienen de normas emitidas hacia países que necesitan adecuaciones al incorporarse nuevos países a áreas geográficas determinadas.

→ Jarne Jarne (1996). Este autor establece ventajas sobre la realización de clasificaciones de los sistemas:

- Describir los aspectos que definen un sistema contable (características del mismo).
- Lograr una simplificación de las variables que pueden definir un sistema contable.
- Poder comparar los rasgos distintivos de cada uno de ellos.

→ Fuertes Fuertes (2001). En este trabajo se argumenta que la clasificación de los sistemas contables es una herramienta para analizar las similitudes y diferencias entre países. En base a estos argumentos, es posible identificar diversas clasificaciones de los sistemas contables, las cuales surgen de la necesidad de abordar el estudio de las características contables existentes en diversos países así como de la intención de elaborar una comparativa de los mismos.

En el apartado siguiente se recogen las principales clasificaciones elaboradas en las últimas décadas, distinguiendo clasificaciones en el ámbito empresarial y público.

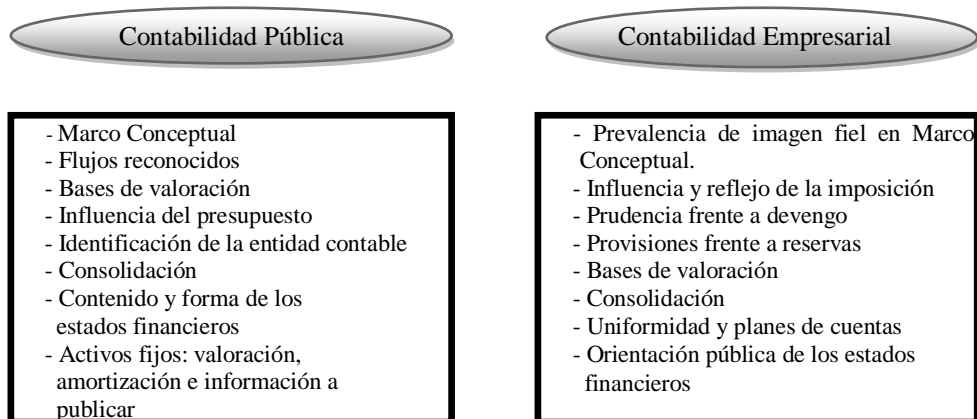
## **2.2. Clasificaciones de los sistemas contables.**

Tradicionalmente, han sido muchos los autores que han realizado investigaciones que les permitieran clasificar los sistemas contables teniendo en cuenta distintas variables. En este

tema de investigación, predominan los estudios referentes al ámbito contable empresarial frente a los de ámbito contable público.

Nobes (1995, pp. 44-57), a través del análisis de estos dos ámbitos contables, establece las principales diferencias entre la contabilidad empresarial y la pública, como puede verse en la Figura 2.1:

**Figura 2.1: Principales diferencias entre Contabilidad Pública y Empresarial**



**Fuente:** elaboración propia a partir de Nobes (1995).

Aceptando la relevancia de estas diferencias, se ha decidido enfocar la clasificación de los estudios en dos bloques: perspectiva empresarial y perspectiva pública, siguiendo un orden cronológico. A lo largo de este epígrafe se revisarán, por tanto, estudios relativos a las diversas clasificaciones de sistemas contables agrupados según ambas perspectivas.

### 2.2.1. Clasificaciones de los sistemas de contabilidad empresarial.

Los estudios de contabilidad empresarial pueden agruparse según tres enfoques (Jarne Jarne, 1996, p.71)<sup>6</sup>:

- **Enfoque intuitivo:** pretende dividir los sistemas contables en distintos grupos de un solo nivel a través del análisis intuitivo que se realiza de las características contables, entre otras, de los diferentes países (Hatfield, 1966; Seidler, 1967; Mueller, 1967 y

<sup>6</sup> Para obtener un mayor detalle sobre la mayoría de estas clasificaciones pueden consultarse los siguientes documentos y manuales: Gonzalo, J.A. y Tua, J. (1988), García Benau, M.A. y G. Miralles, P. (1995), García Benau, M.A. (1995) y Jarne Jarne J.I. (1996).

1968; Previts, 1975; AAA, 1977; Sanz Santolaria, 1998).

- Enfoque inductivo: consiste en partir de las prácticas contables y emplear metodologías empíricas para contrastar la idea intuitiva de la relación que existe entre los factores del entorno y los sistemas contables (Da Costa et al, 1978; Frank, 1979; Nair y Frank, 1980; Nobes y Parker, 1981; Goodrich, 1982; Nair, 1982; Nobes, 1989; Mueller, Gernon y Meek, 1994; Jarne Jarne, 1996; García Benau y L. Gandía, 1998).
- Enfoque deductivo: se basa en identificar de forma intuitiva los principales valores del entorno, establecer una relación con las distintas prácticas contables y hacer la propuesta de una serie de patrones de desarrollo de los distintos sistemas que permitan establecer diferencias y similitudes (Oldham, 1987; Gray, 1988; Al Najjar, 1992; Gernon y Bindon, 1992).

Las primeras clasificaciones de los sistemas de contabilidad proceden del ámbito empresarial. Los estudios se han agrupado cronológicamente en base a estos tres enfoques (Cuadro 2.1). A continuación, se comentan aquellos estudios que han tenido una mayor influencia en la literatura y que han servido de referencia para el desarrollo de clasificaciones de los sistemas contables en el ámbito público.

**Cuadro 2.1: Clasificaciones de los sistemas contables en el ámbito empresarial**

TIPO	AUTOR	PAÍSES INCLUIDOS	QUÉ SE PRETENDE CON EL ESTUDIO	CARACTERÍSTICAS
INTUITIVO	HATFIELD (1966)	Alemania, Francia, R.Unido y EE.UU.	Clasificar los sistemas contables en función de las prácticas contables	Comparación de los sistemas contables de cuatro países realizando una clasificación muy sencilla.
	SEIDLER (1967)	México, Sudáfrica, Israel, Japón, Australia, India y Sur de Europa	Identificar “patrones Coherentes” de diferencias contables internacionales	Crea el concepto de “esfera de influencia”. Define tres modelos: estadounidense, británico y continental.
	MUELLER (1967 y 1968)	Países Occidentales con un modelo de economía de mercado	Establecer modelos contables de forma intuitiva	Cuatro agrupaciones: perspectiva macro, perspectiva micro, disciplina independiente y contabilidad uniforme. Los grupos propuestos se solapan en algunos casos. La clasificación no es jerárquica.
	PREVITS (1975)	Añade al estudio de Seidler: Canadá, N.Zelanda, Sudáfrica, Nigeria, Tailandia, Grecia y “ciertos países sudamericanos”	Evaluar y clasificar los sistemas contables en función de los factores del entorno	Distingue dos modelos: Británico y Continental europeo.
	AAA (1977)	No aplica la morfología que define a países y áreas concretas	Establecer una morfología de las prácticas contables	Diferencia 5 zonas de influencia: Británica, Francesa-española-portuguesa, Alemana-holandesa, Estadounidense y Comunista. Insuficiencia y discontinuidad en los parámetros.
	SANZ SANTOLARIA (1996)	24 países	Clasificar los sistemas contables de forma intuitiva atendiendo a la clasificación tradicional de los sistemas legales	Distingue entre: Anglosajón y Continental.
INDUCTIVO	DA COSTA ET AL (1978)	38 países y 100 prácticas. Existen países inclasificables.	Describir grupos de países con estilos contables parecidos	Datos de PW 1973. Hay países que no se pueden clasificar. Es de escasa utilidad.
	FRANK (1979)	38 países	Relacionar los sistemas contables con el entorno social y económico de los países	Propone 4 modelos: Británico, Latino - americano, Continental - europeo y Estadounidense (datos de PW 1973). No aporta las características contables que definen a cada modelo contable.

Fuente: elaboración propia.

**Cuadro 2.1 (continuación)**

TIPO	AUTOR	PAÍSES INCLUIDOS	QUÉ SE PRETENDE CON EL ESTUDIO	CARACTERÍSTICAS
INDUCTIVO	NAIR Y FRANK (1979)	PW 1973 (38 países) y PW 1975 (45 países)	Clasificar los sistemas de contabilidad en función de las características de la información financiera	Distingue entre: Prácticas de medición y valoración y prácticas de presentación.
	NOBES Y PARKER (1981)	Únicamente países desarrollados y occidentales	Establecer una clasificación jerárquica de lo general a lo particular	Diferencia entre clase, subclase, familia y especie. Gran repercusión de sus estudios en la literatura.
	GOODRICH (1982)	64 países	Agrupar países en función de las prácticas contables	Datos de PW 1979. Establece una relación importante entre sistemas contables y factores políticos.
	NAIR (1982)	64 países y 267 prácticas contables	Comparar sistemas de contabilidad según la información contable	Datos de PW 1979. Cuatro modelos: Commonwealth, América Latina, Europa Continental y EE.UU.
	NOBES (1989)	Países europeos	Modificar la clasificación de 1981	Cambia la orientación macroeconómica respecto al estudio de 1983.
	MUELLER , GERONON Y MEEK (1994)	Ámbito internacional	Emplear los factores del entorno para agrupar los sistemas contables	Habla de 4 modelos: Británico-estadounidense, Continental, Sudamericano y Economía Mixta.
	JARNE JARNE (1996)	Países anglosajones y europeos	Clasificar en función de subsistemas contables y una clasificación global	Obtiene dos clasificaciones distintas (basadas en subsistemas y otra global) muy completas.
	GARCÍA BENAÚ Y L.GANDÍA (1998)	Países europeos (344 empresas)	Analizar la armonización contable a través de los sistemas contables	Utilizan el Modelo de Nobes (1989) para realizar una comparativa con sus resultados.

Fuente: elaboración propia.

**Cuadro 2.1 (continuación)**

TIPO	AUTOR	PAÍSES INCLUIDOS	QUÉ SE PRETENDE CON EL ESTUDIO	CARACTERÍSTICAS
DEDUCTIVO	OLDHAM (1987)	Francia, España, Suecia, Bélgica, Dinamarca, Alemania, Luxemburgo, Suiza, Holanda, Gran Bretaña e Irlanda	Establecer modelos contables	Cuatro modelos: Macro, Micro, Pragmático y Uniforme.  Es muy similar al estudio de Mueller (1967 y 1968).
	GRAY (1988)	51 países	Emplea las “zonas de influencia” para clasificar los sistemas contables	Utilizando las áreas culturales de Hotsfede, diferencia entre: Prácticas de presentación y prácticas de medición.
	AL NAJJAR (1992) (Revisión de 1986)	Reino Unido, Francia, Alemania, Bélgica, Estado Independientes, Polonia, Irak y Egipto	Emplear la clasificación morfológica para definir los sistemas contables	Define 16 elementos para realizar la clasificación.
	GERNON Y BINDON (1992)	Países Comunitarios	Clasificar los sistemas contables basándose en Gray (1988)	Emplea las denominadas “zonas de influencia”.

**Fuente:** elaboración propia.

Los primeros estudios que se proceden a comentar más ampliamente corresponden al *enfoque intuitivo*.

- Mueller (1967 y 1968)

Su trabajo empleando el enfoque intuitivo diferencia cuatro modelos de desarrollo contable:

- 1) *Perspectiva macroeconómica*: se caracteriza porque la contabilidad está supeditada a los objetivos económicos nacionales establecidos por la Administración. Se considera a Suecia como ejemplo clave de esta clasificación.
- 2) *Perspectiva microeconómica*: la contabilidad es vista como una rama de la economía empresarial. Este enfoque es típico de los Países Bajos.
- 3) *Contabilidad como disciplina independiente*: es desarrollada por las empresas, las



cuales, atajan los problemas en la medida en que surgen, adoptando las soluciones pertinentes. Reino Unido y EE.UU son claros ejemplos de este planteamiento.

- 4) *Contabilidad uniforme*: en este modelo la información contable debe ajustarse a formatos estándar, es decir, viene impuesta por los gobiernos para controlar la economía mediante definiciones, medidas y presentación. Francia y España son ejemplos de esta tendencia.

En 1968, Mueller lleva a cabo un estudio en el que propone una forma alternativa de clasificación basada en el entorno empresarial en el que se opera, utilizando elementos de su clasificación anterior. Factores de influencia en los sistemas contables tales como el desarrollo económico, la inflación, la cultura, el tipo de economía, la legislación empresarial o el nivel general de educación son claves en esta investigación. De dicho estudio, se obtiene la siguiente agrupación de países: USA/Canadá/Holanda, Commonwealth (excluido Canadá), Alemania/Japón, Europa Continental (excluidos Alemania, Holanda y Escandinavia), Escandinavia, Israel/México, Sudamérica, Naciones en desarrollo del Lejano y Próximo Este, África (excluida Sudáfrica) y países socialistas.

En conclusión, el autor considera que distintos entornos empresariales requieren contar con distintos sistemas contables.

- *Sanz Santolaria (1996)*

Este autor tiene en cuenta intuitivamente la correlación tradicional que existe entre sistemas contables y sistemas jurídicos. Sanz Santolaria considera que a nivel internacional es importante distinguir los sistemas contables atendiendo a los organismos que emiten las normas contables. Diferencia entre dos tendencias y, a su vez, sitúa en las mismas a una serie de países:

- Anglosajona: caracterizada por la influencia del principio de imagen fiel y por la información de los estados financieros que se normaliza a través de un proceso continuo de reforma. Los países que forman parte de este grupo son: EE.UU., Gran Bretaña, Canadá, Holanda, Argentina, China, México y Venezuela.
- Continental-europea: tiene un carácter más legalista y reglamentario en cuanto al contenido de los estados financieros (modelos previstos en la norma de carácter obligatorio). Los países incluidos en este grupo son: España, Francia, Alemania,

Portugal, Bélgica, Italia, Dinamarca, Suecia, Noruega, Suiza, Japón, China, India, Perú y Brasil. Respecto a estos países, el autor observa una gran influencia de las normas fiscales sobre las contables (no existe una delimitación clara entre ambas normas).

En segundo lugar se recogen, a continuación, aquellos estudios que hemos englobado en lo que denominamos *enfoque inductivo*.

- *Nair y Frank (1979)*

En este estudio, la clasificación parte de las características de la información financiera y se identifican dos ramas: prácticas de medición y prácticas de presentación. Los datos proceden de Price Waterhouse (1973, 38 países y 1975, 45 países). Las primeras prácticas dependen de las características del entorno y de sus peculiaridades económicas, sociales y culturales. Las segundas son más susceptibles de ser armonizadas. El Cuadro 2.2 muestra la clasificación obtenida en este estudio:

**Cuadro 2.2: Clasificación de Nair y Frank (1979).**

PRÁCTICAS DE MEDICIÓN				PRÁCTICAS DE PRESENTACIÓN			
ESTUDIO PW 1973		ESTUDIO PW 1975		ESTUDIO PW 1973		ESTUDIO PW 1975	
Modelo propuesto	Países europeos	Modelo propuesto	Países europeos	Modelo propuesto	Países europeos	Modelo propuesto	Países europeos
Británico	Irlanda Holanda Reino Unido	Grupo I	Irlanda Holanda Reino Unido	Grupo I	Irlanda Reino Unido	Grupo I	Bélgica Francia España
Estadounidense		Grupo II	España Grecia Italia	Grupo II	Alemania Grecia	Grupo III	Grecia Alemania
Latino-americano		Grupo III	Bélgica Dinamarca Francia	Grupo III	Bélgica Francia España Italia	Grupo IV	Holanda Irlanda Reino Unido
		Grupo IV y V		Grupo IV	Holanda	Grupo VII	Italia
				Grupos V, VI y VII		Grupos II, V y VI	

**Fuente:** García Benau (1995).

- *Nobes y Parker (1981)*

Estos autores proponen una clasificación que va de lo general a lo particular distinguiendo entre clases, subclases, familias y especies según aparecen recogidas en el Cuadro 2.3.

**Cuadro 2.3: Clasificación Internacional de Sistemas Contables de Nobes y Parker (1981)**

PAÍSES DESARROLLADOS OCCIDENTALES						
Clases	Base micro			Base macro		
Subclases	Economía de empresa. Teoría	Práctica de Empresas Pragmático Origen británico		Continental: Gobierno, fiscal Legal		Gobierno Economía
Familias		Influencia del Reino Unido	Influencia de EE.UU.	Base fiscal	Base legal	
Especies	Holanda	Australia Nueva Zelanda Reino Unido Irlanda	Canadá EE.UU.	Italia Francia Bélgica España	Alemania Japón	Suecia

**Fuente:** Nobes y Parker (1981).

Esta clasificación no incluye todos los países, sino que únicamente cuenta con los países desarrollados y occidentales diferenciando si éstos tienen una base microeconómica (la información financiera está enfocada a propietarios e inversores) o macroeconómica (la información financiera va dirigida a acreedores y prestamistas). A continuación, distingue dos subclases: por el lado microeconómico, la influenciada por la Teoría Económica cuyo único representante es Holanda y otra más orientada a la práctica de empresas donde existen dos áreas de influencia (familias): Reino Unido y EE.UU.

En la vertiente macroeconómica, sitúa a Suecia como el sistema contable en el que la información se orienta más hacia el gobierno con el fin de diseñar su política económica y, por otro lado, habla de la subclase continental que tiene dos familias, la de base fiscal (Italia, Francia, Bélgica y España) y la de base legal (Alemania y Japón).

Esta clasificación tiene una mayor repercusión en la investigación empírica y es la más utilizada como base para proponer estudios alternativos.

- Mueller, Gernon y Meek (1994)

Estos autores emplean una serie de factores del entorno como la relación entre empresas y suministradores de fondos, lazos económicos y políticos con otros países, sistema legal, niveles de inflación, dimensión y complejidad de las empresas y niveles educativos. De la investigación obtienen cuatro modelos contables en los que van situando los países, como aparece reflejado en el Cuadro 2.4:

**Cuadro 2.4: Clasificación de países según los modelos contables de Mueller, Gernon y Meek (1994)**

Británico- Estadounidense		Continental		Sudamericano	Economía Mixta	
América Central	Liberia	Alemania	Marruecos	Argentina	Albania	Moldavia
Australia	Malasia	Angola	Noruega	Bolivia	Armenia	Polonia
Bahamas	Malawi	Argelia	Portugal	Brasil	Azerbaiyán	República Checa
Barbados	México	Austria	Senegal	Chile	Bielorrusia	República Eslovaca
Benin	Nigeria	Bélgica	Sierra Leona	Ecuador	Bosnia	Rumania
Bermudas	Nueva Zelanda	Burkina	Suecia	El Salvador	Bulgaria	Rusia
Botswana	Países Bajos	Camboya	Suiza	Guatemala	Croacia	Servia
Canadá	Panamá	Camerún	Togo	Guayana	Eslovenia	Kazajistán
Chipre	Papúa	Costa de Marfil	Turquía	Honduras	Estonia	Turkmenistán
Colombia	Pakistán	Dinamarca	Zaire	Nicaragua	Georgia	Ucrania
Costa Rica	Puerto Rico	Egipto	Guinea	Paraguay	Hungría	Uzbekistán
Estados Unidos	Reino Unido	España	Italia	Perú	Kazajistán	Vietnam
Fiji	Rep. Dominicana	Finlandia	Japón	Uruguay	Kirgicia	
Filipinas	Sudáfrica	Francia	Luxemburgo		Latvia	
Ghana	Singapur	Grecia	Malí		Lituania	
Hong Kong	Tanzania					
India	Trinidad y Tobago					
Indonesia	Uganda					
Irlanda	Venezuela					
Islas Caimán	Zambia					
Israel	Zimbabwe					
Jamaica	Kenya					

**Fuente:** Mueller, Gernon y Meek (1994).

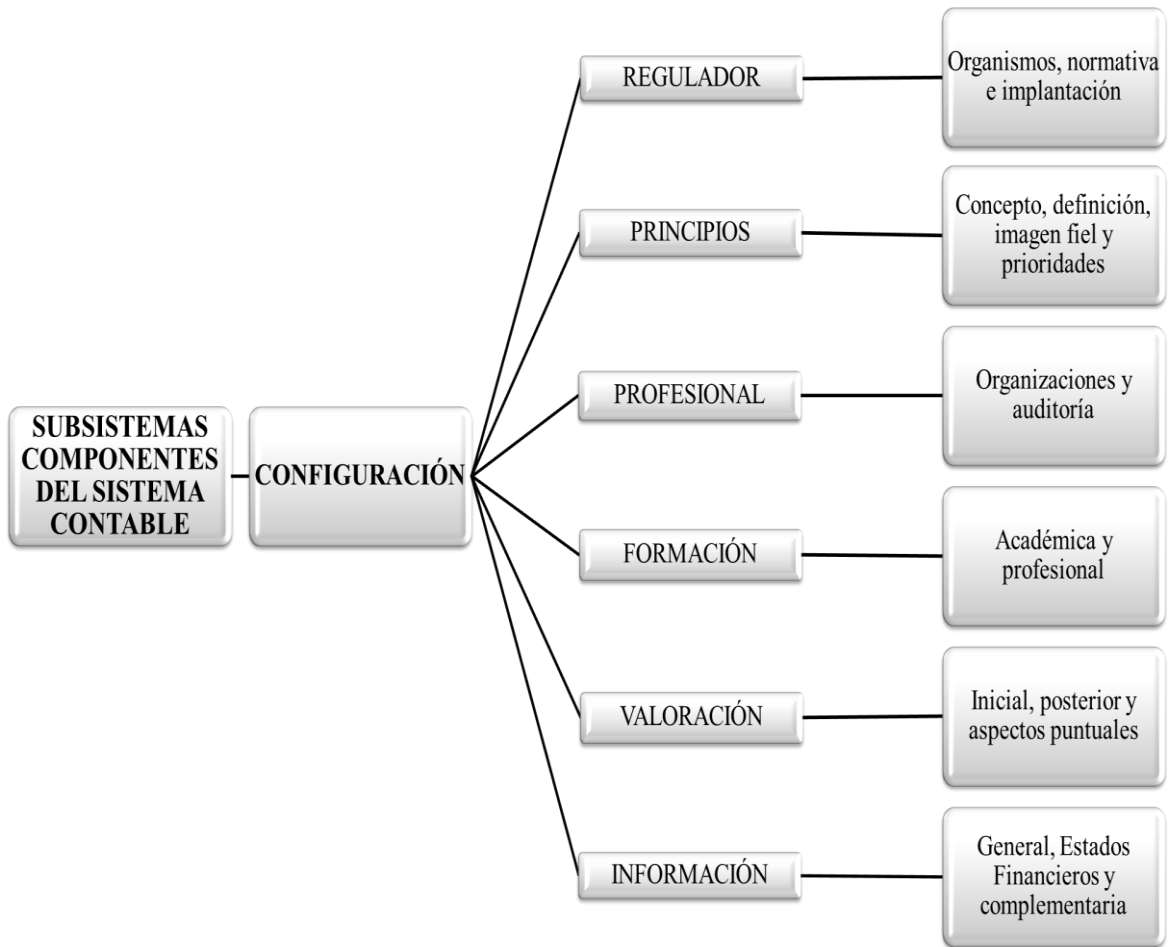
- *Jarne Jarne (1996)*

Para este autor, es clave la clasificación de los sistemas contables como herramienta de análisis y comparación entre países y como medio para la definición de sus características. Elabora dos clasificaciones, una primera basada en los subsistemas contables y una segunda, denominada clasificación global. Jarne define un subsistema contable como:

*“Cada una de las partes que recurrentemente se encuentran en el sistema contable, configurándolo, y que, recogiendo la información vertida desde el entorno contable, su actuación conjunta y organizada es condición necesaria y suficiente para llevar a buen término la actividad del sistema en cuanto a la consecución de sus objetivos”.*

Respecto a la clasificación de los subsistemas, la Figura 2.2 muestra la división de los mismos:

Figura 2.2: Configuración de los subsistemas contables según Jarne Jarne (1996)

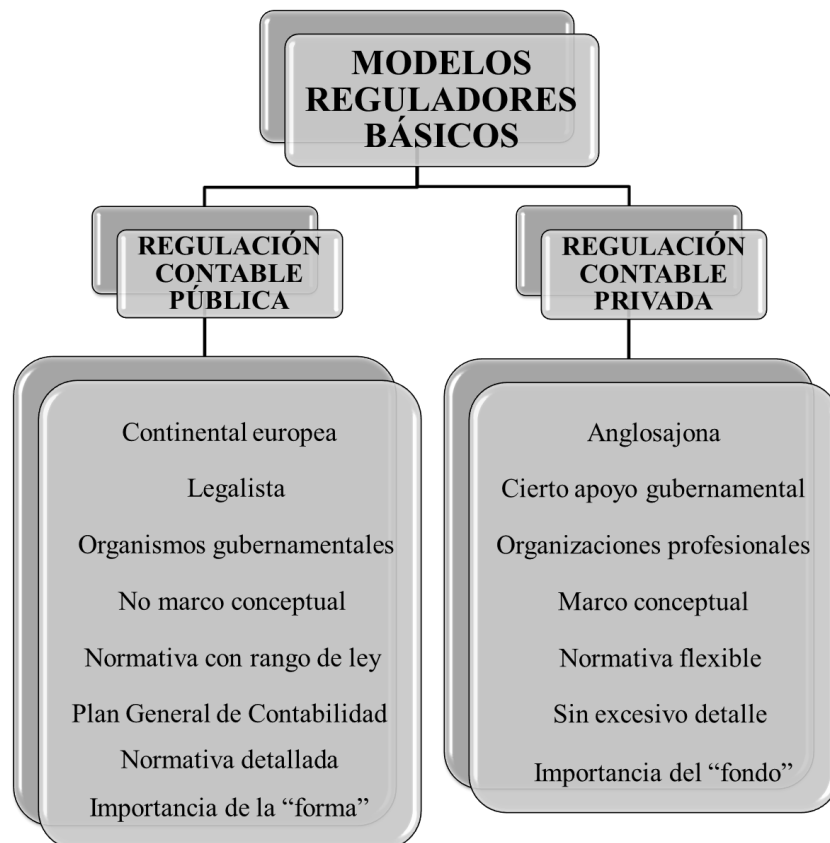


Fuente: Jarne Jarne (1996).

Los subsistemas se configuran como:

- 1) Regulador: contiene aspectos sobre la elaboración e implantación de la normalización contable. A continuación, la Figura 2.3 muestra las características de los modelos reguladores:

**Figura 2.3: Modelos reguladores básicos de Jarne Jarne (1996)**



**Fuente:** Jarne Jarne (1996).

- 2) Principios contables: recoge los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- 3) Profesional: engloba a los organismos profesionales de la contabilidad así como las actividades principales que desarrollan.
- 4) Formación: se refiere a la dotación de capital humano e intelectual para desarrollar sus labores respecto al resto de subsistemas.
- 5) Prácticas Contables: sirve como medio para observar las interacciones entre el sistema y los factores del entorno que influyen en la adopción de prácticas contables. Dentro de esta agrupación se distingue entre:
  - Subsistema de prácticas de valoración: contiene las prácticas de valoración que se aplican en las partidas contables.
  - Subsistema de prácticas de información: evalúa las distintas clases de información a presentar y si se hace voluntariamente u obligatoriamente.

El objetivo de esta clasificación no es centrarse en las características contables de un

país en particular sino establecer modelos contables que permitan identificar agrupaciones de países; de ahí la obtención de cinco grupos distintos, a partir de los cuáles se sitúa a cada país en función de las características que poseen en cada subsistema. La división en cinco grupos aparece recogida Cuadro 2.5:

**Cuadro 2.5: Clasificación de Jarne Jarne (1996) por grupos de países según el subsistema al que pertenecen**

	Subsistema Regulador	Subsistema de P <sup>OS</sup> contables	Subsistema Profesional	Subsistema de Formación	Subsistema de Prácticas Contables	
					Prácticas de Valoración	Prácticas de Información
GRUPO 1	Argentina Canadá Chile China Finlandia Reino Unido Polonia Suiza Suecia	Australia Canadá Chile China Finlandia Hungría Italia Nueva Zelanda Polonia Portugal	Argentina Canadá España Japón Nueva Zelanda Suiza Egipto	China México Suiza	Argentina	Alemania Argentina Australia China Egipto España EE.UU. Finlandia Francia Portugal Reino Unido Suecia Suiza
GRUPO 2	Alemania Egipto España Francia Grecia Hungría Italia Portugal	Alemania Argentina Brasil Egipto España Francia Grecia Japón México Suecia Suiza	Alemania Austria China EE.UU. Finlandia Francia Hungría Italia Portugal Reino Unido Suecia	Alemania Canadá Chile España EE.UU. Francia Grecia Hungría Italia Japón F. Rusa	Australia Canadá Chile China Egipto EE.UU. Japón México Nueva zelanda Portugal Reino Unido	Brasil Canadá Chile Grecia Hungría Italia México Polonia

**Fuente:** elaboración propia a partir de Jarne Jarne (1996).

**Cuadro 2.5 (continuación)**

	Subsistema Regulador	Subsistema de P <sup>os</sup> contables	Subsistema Profesional	Subsistema de Formación	Subsistema de Prácticas Contables	
					Prácticas de Valoración	Prácticas de Información
GRUPO 3	Nueva Zelanda	F. Rusa	México	Argentina Australia Brasil Egipto Finlandia Nueva Zelanda Polonia Portugal Reino Unido Suecia	Brasil España Finlandia Francia Grecia Hungría Italia Polonia F. Rusa Suecia	Japón
GRUPO 4	F. Rusa	EE.UU.	Brasil Chile		Suiza	Nueva Zelanda
GRUPO 5	Australia Brasil EE.UU. Japón México	Reino Unido	Grecia Polonia F. Rusa		Alemania	F. Rusa

**Fuente:** elaboración propia a partir de Jarne Jarne (1996).

A continuación, el autor elabora una clasificación global de los sistemas contables distinguiendo siete agrupaciones recogidas en el Cuadro 2.6:

**Cuadro 2.6: Características de los modelos definidos por Jarne Jarne (1996)**

GRUPO	MODELO	CARACTERÍSTICAS	PAÍSES
GRUPO 1	Continental europeo	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Formado por países europeos en su mayoría de tradición Continental europea.</li> <li>- Existencia de normas contables específicas.</li> <li>- Importancia de la imagen fiel.</li> <li>- Existencia de un marco de regulación contable (Marco Conceptual).</li> <li>- Definición de los formatos para presentar las Cuentas Anuales.</li> <li>- La mayoría de países tienen un Plan General de Contabilidad.</li> <li>- Existencia de principios contables generalmente aceptados.</li> <li>- Se aplican los principios de devengo y prudencia.</li> <li>- La profesión contable se agrupa en asociaciones profesionales que emiten normas.</li> <li>- Los estados financieros consolidados son publicados.</li> <li>- Es habitual la presentación de información segmentada.</li> </ul>	Alemania Australia China España Finlandia Francia Grecia Hungría Italia Portugal Suecia Suiza

**Fuente:** elaboración propia a partir de Jarne Jarne (1996).



**Cuadro 2.6 (continuación)**

GRUPO	MODELO	CARACTERÍSTICAS	PAÍSES
GRUPO 2	Americano	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Predominan los países del continente americano.</li> <li>- Existe un cuerpo normativo contable pero en el que no hay un Plan General Contable.</li> <li>- Los Principios Contables Generalmente Aceptados son vistos como conceptos fundamentales.</li> <li>- La normativa de carácter profesional no surge con un carácter menos conservador que la pública.</li> <li>- Se presenta el Balance, la Cuenta de Resultados y la Memoria.</li> <li>- Escasa información relativa a temas medioambientales.</li> </ul>	Argentina Brasil Canadá Chile Egipto EE.UU. Polonia
GRUPO 3	Japonés	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Es una variante del modelo Continental europeo.</li> <li>- Se diferencia del modelo Continental europeo en :                             <ul style="list-style-type: none"> <li>* La normativa no especifica el formato de las Cuentas Anuales.</li> <li>* Existencia de una fuerte presión de los agentes externos sobre la regulación contable.</li> <li>* La obtención de la imagen fiel no es prioritaria a la aplicación de los Principios Contable Generalmente Aceptados.</li> </ul> </li> </ul>	Japón
GRUPO 4	Neozelandés	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Es una ramificación del modelo Americano y sus características son similares.</li> </ul>	Nueva Zelanda
GRUPO 5	Británico	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Está asociado al modelo Continental europeo pero con peculiaridades:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>* No hay un Plan General de Contabilidad.</li> <li>* Hay presión de los agentes externos en la regulación contable.</li> <li>* La auditoría es vista por la empresa con una ilimitada utilidad.</li> </ul> </li> </ul>	Reino Unido
GRUPO 6	Mexicano	<ul style="list-style-type: none"> <li>- No hay un cuerpo específico de normas contables.</li> <li>- Los profesionales no intervienen en la regulación contable.</li> <li>- No hay un formato establecido de informe de auditoría.</li> </ul>	México
GRUPO 7	Ruso	<ul style="list-style-type: none"> <li>- No existe un cuerpo de normas específicas.</li> <li>- No existe una intervención profesional en la regulación contable.</li> <li>- No se aplica el principio de correlación de ingresos y gastos.</li> <li>- No se contempla el concepto de imagen fiel.</li> <li>- No hay un formato rígido de informe de auditoría.</li> </ul>	F.Rusa

**Fuente:** elaboración propia a partir de Jarne Jarne (1996).

La conclusión de su trabajo puede resumirse en la reafirmación de la distinción tradicional del modelo continental-europeo y anglosajón como puede verse en la clasificación del Subsistema Regulador, de Principios Contables y de Prácticas de Valoración.

Respecto a la clasificación global, también se observa los dos modelos tradicionales (continental y anglosajón) de los que surgen una serie de ramificaciones que llevan a precisar las características de cada país en cuanto a su sistema contable.

- *García Benau y L. Gandía (1998)*

El objetivo de su trabajo fue analizar la sensibilidad de la medida de la armonización contable ante las distintas clasificaciones de los sistemas contables europeos. Los datos fueron obtenidos de un estudio de la Federación de Expertos Contables (1991) para 344 empresas de

la Comunidad Europea y utilizaron tres de las prácticas contables: gastos de investigación y desarrollo, moneda extranjera y leasing. Éstas, fueron seleccionadas debido a la controversia existente a nivel internacional, generada por el criterio concreto que debía ser utilizado para reconocer contablemente estas operaciones.

A través de un análisis clúster y tomando como base el estudio de Nobes (1989) los autores establecen la siguiente clasificación recogida en el Cuadro 2.7. El estudio pretende hacer ver los problemas a afrontar en el camino hacia la armonización contable en Europa.

**Cuadro 2.7: Clasificación de países de Nobes (1989) versus clasificación García Benau y L. Gandía (1998)**

CLASIFICACIONES	Grupo de 2		Grupo de 4			
	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3	Grupo 4
Nobes	Reino Unido Irlanda Holanda	Alemania Bélgica Dinamarca Grecia Luxemburgo	Holanda	Reino Unido Irlanda	Bélgica Francia Grecia Luxemburgo	Alemania Dinamarca
Análisis Cluster	Reino Unido Irlanda	Alemania Bélgica Dinamarca Grecia Luxemburgo Holanda	Dinamarca Holanda Bélgica	Reino Unido Irlanda	Francia Grecia Luxemburgo	Alemania

**Fuente:** extraído de García Benau y L. Gandía (1998).

En último lugar, aparecen aquellos estudios que agrupamos según un enfoque deductivo.

- Gray (1988)

Su propuesta parte de las llamadas “zonas de influencia” y analiza el efecto de las influencias culturales sobre la contabilidad tomando como base la clasificación de las áreas culturales de Höfstede (1980) recogidas en el Cuadro 2.8. A partir de esta agrupación Gray elabora dos esquemas diferenciando los sistemas contables en función de cuatro características referentes a la autoridad y cumplimiento de las normas y a la medida y revelación de información.

**Cuadro 2.8: Áreas culturales de Höfstede (1980)**

LATINO MÁS DESARROLLADO	LATINO MENOS DESARROLLADO	ASIÁTICO MÁS DESARROLLADO
Bélgica Francia	Colombia Ecuador México Venezuela	Japón
Argentina Brasil España	Costa Rica Chile Guatemala Panamá Perú Portugal Salvador Uruguay	
Italia		
ASIÁTICO MENOS DESARROLLADO	PRÓXIMO ORIENTE	ASIÁTICOS COLONIALES
Indonesia Pakistán Taiwan Tailandia	Países Árabes Grecia Irán Turquía Yugoslavia	Hong Kong Singapur
India Malasia Filipinas		
GERMÁNICOS	ANGLOSAJONES	NÓRDICOS
Austria Israel	Australia Canadá Nueva Zelanda Reino Unido USA	Dinamarca Finlandia Holanda Noruega Suecia
Alemania Suiza	Sur de África	

**Fuente:** Höfstede (1980).

Aplicando dicha clasificación a los países europeos, se obtienen cinco áreas culturales representadas en la Figura 2.4:

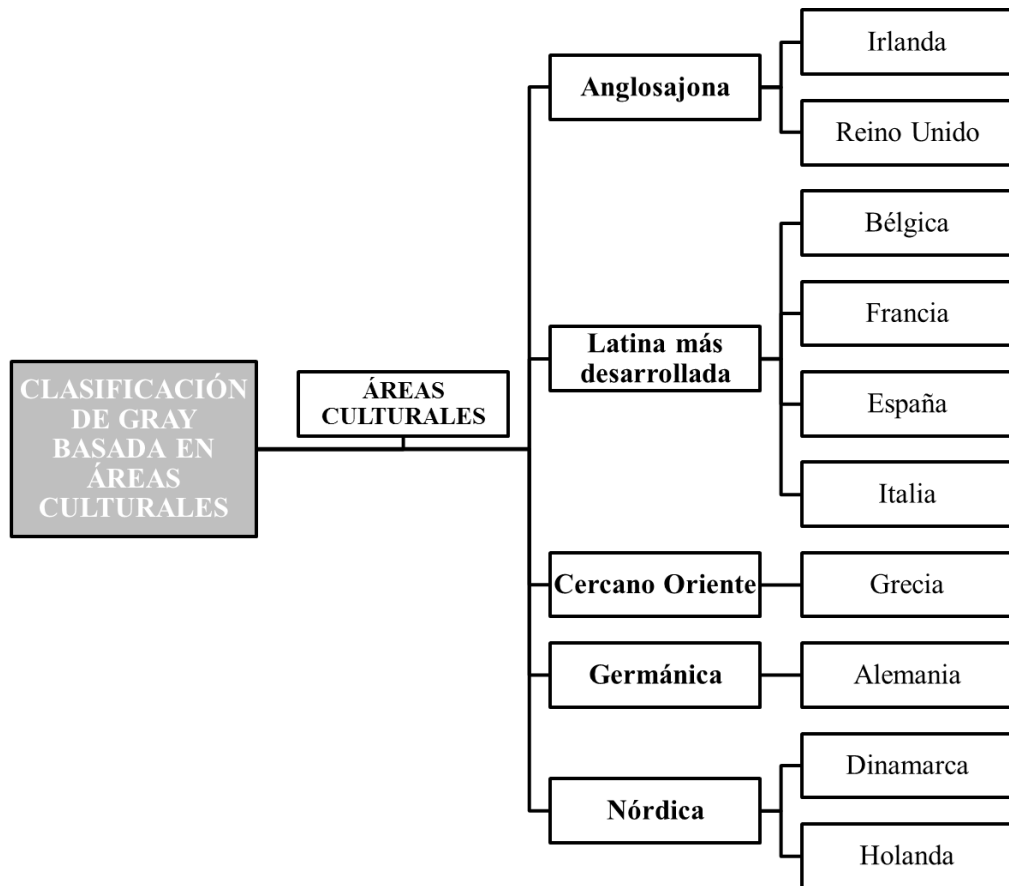
- Latina más desarrollada: a esta agrupación pertenecen Bélgica, Francia, España e Italia. Estos países se caracterizan por la uniformidad – profesionalismo en función de la autoridad que los regula y su grado de aplicación, y por el conservadurismo – secreto según sus criterios de medición y presentación.
- Germánica: sólo Alemania forma parte de este grupo. Sus características son profesionalismo – uniformidad según la autoridad que lo regula y su grado de

aplicación, y secreto – conservadurismo en función de sus criterios de medición y presentación.

- Anglosajona: esta área está compuesto por Irlanda y Reino Unido. Estos países se caracterizan por profesionalismo – flexibilidad desde el punto de vista de la autoridad que los regula y su grado de aplicación, y por optimismo – transparencia según sus criterios de medición y presentación.
- Cercano Oriente: a esta área sólo pertenece Grecia. Se caracteriza por el control estatutario – uniformidad según la autoridad que lo regula y su grado de aplicación, y por secreto – conservadurismo conforme a sus criterios de medición y presentación.
- Nórdica: esta agrupación incluye a Dinamarca y Holanda. Estos países se caracterizan por profesionalismo – flexibilidad conforme a la autoridad que los regula y su grado de aplicación, y por optimismo – transparencia según sus criterios de medición y presentación.

Este autor observa cómo el impacto de la cultura en los distintos sistemas de contabilidad permite agrupar los países en función de lo que Gray denomina “subculturas”.

Figura 2.4: Clasificación de Gray (1988) basada en áreas culturales

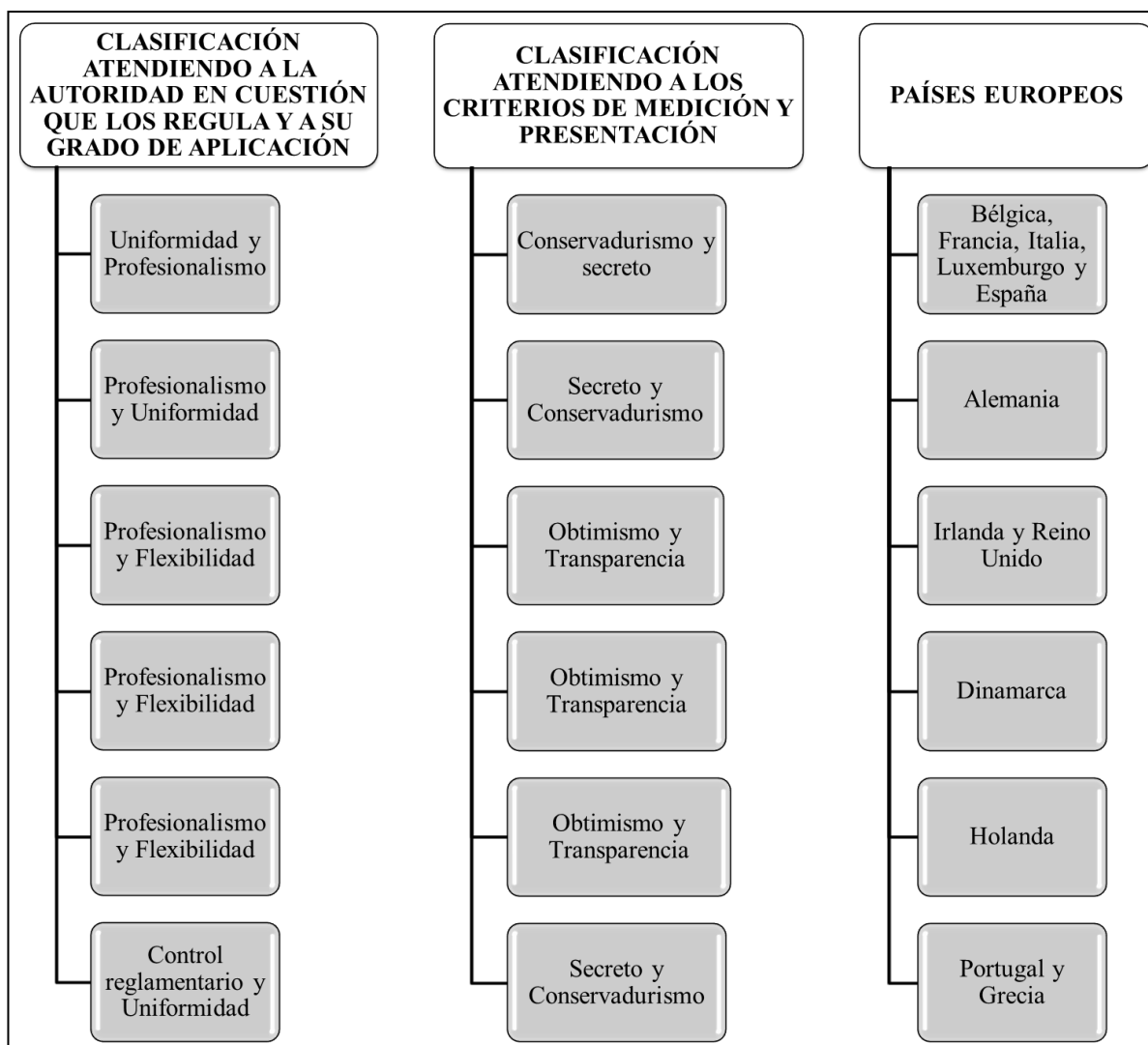


Fuente: García Benau (1995).

- *Gernon y Bindon (1992)*

El análisis es similar al realizado por Gray (1988). En su trabajo emplea las denominadas “zonas de influencia” y hace referencia únicamente a países comunitarios como aparece recogido en el Cuadro 2.9:

**Cuadro 2.9: Clasificación realizada por Gernon y Bindon (1992)**



**Fuente:** elaboración propia a partir de Gernon y Bindon (1992).

Éstas son las clasificaciones de los sistemas contables realizadas desde el punto de vista empresarial, distinguiendo los tres enfoques mencionados anteriormente (intuitivo, inductivo y deductivo). A partir de la elaboración de estos trabajos, otros investigadores se plantean realizar estudios sobre las clasificaciones de los sistemas de contabilidad enfocados al ámbito público (Lüder 1989, 1992 y 1994; Vela et al, 1995; Vela, 1997; Montesinos et al, 1998; Caba, 1999; Fuertes, 2001 y Brusca y Benito, 2004). El contenido de dichos estudios aparece recogido en el siguiente epígrafe.

### 2.2.2. Clasificaciones de los sistemas de contabilidad públicos.

En cuanto al ámbito contable público, los trabajos científicos enfocados a clasificar los sistemas de contabilidad pública son escasos, ya que la mayoría de estudios son simplemente descriptivos.

Sin embargo, las investigaciones que se citan a continuación y que aparecen resumidas y ordenadas cronológicamente en el Cuadro 2.10, suponen un paso importante en la clasificación de los sistemas de contabilidad pública ya que no sólo describen sus características sino que en ellos, los autores se atreven a realizar agrupaciones de países.

**Cuadro 2.10: Clasificaciones de los Sistemas Contables públicos**

AUTOR	PAÍSES INCLUIDOS	QUÉ SE PRETENDE CON EL ESTUDIO	CARACTERÍSTICAS
LÜDER (1989, 1992a y 1994c)	1989 (EE.UU., Canadá, Francia, R. Unido, Dinamarca, Suecia y Comisión Europea), 1992 (Modelo de Contingencia) y 1994 (Añade Alemania)	Semejanzas y diferencias de los sistemas contables.	Compara los sistemas contables destacando sus características principales. Define el Modelo de Contingencia.
VELA ET AL (1995)	Alemania, Reino Unido, España y Francia.	Semejanzas y diferencias de los sistemas contables. Centrado en reformas contables.	Describe el sistema contable español y lo compara con tres países. El estudio es realizado a nivel local.
VELA Y FUERTES (1997)	OCDE	Emplear factores de entorno. Obtener diferencias y semejanzas. Centrado en las prácticas contables.	El estudio es analítico y descriptivo. Emplea el Modelo de Contingencia en el caso español con el fin de ver qué factores explican las innovaciones en la contabilidad.
MONTESINOS, PINA, TORRES Y VELA (1998)	OCDE	Obtener diferencias y semejanzas. Emplear principios y prácticas contables.	Utilizan una encuesta. Agrupan países en función de las distintas prácticas contables. Análisis cluster.

**Fuente:** elaboración propia.

**Cuadro 2.10 (continuación)**

AUTOR	PAÍSES INCLUIDOS	QUÉ SE PRETENDE CON EL ESTUDIO	CARACTERÍSTICAS
CABA PÉREZ (1999)	El Salvador, México, Panamá	y Costa Rica	Obtener diferencias y semejanzas. Se centra en la regulación, el capital humano y las prácticas contables.
FUERTES FUERTES (2001)	14 países	Clasificar los sistemas contables públicos por subsistemas y de forma global.	Analiza la Administración Central y Local de 14 países. Destaca la importancia de los estudios en la contabilidad pública internacional. Distingue entre: Subsistema Regulador, Subsistema de prácticas de valoración y Subsistema de prácticas de información.
BRUSCA Y BENITO (2004)	23 países	Clasificar los sistemas contables públicos conforme a 4 aspectos y de forma global.	Se centran en la Administración Local. Emplean una encuesta y el análisis cluster. Distinguen entre sistemas: poco desarrollados, de desarrollo medio-alto y de desarrollo elevado.

**Fuente:** elaboración propia.

Se describen de un modo detallado las clasificaciones de los sistemas de contabilidad pública, indicando los países a los que se aplican los estudios.

- *Lüder (1989, 1992a y 1994c)*

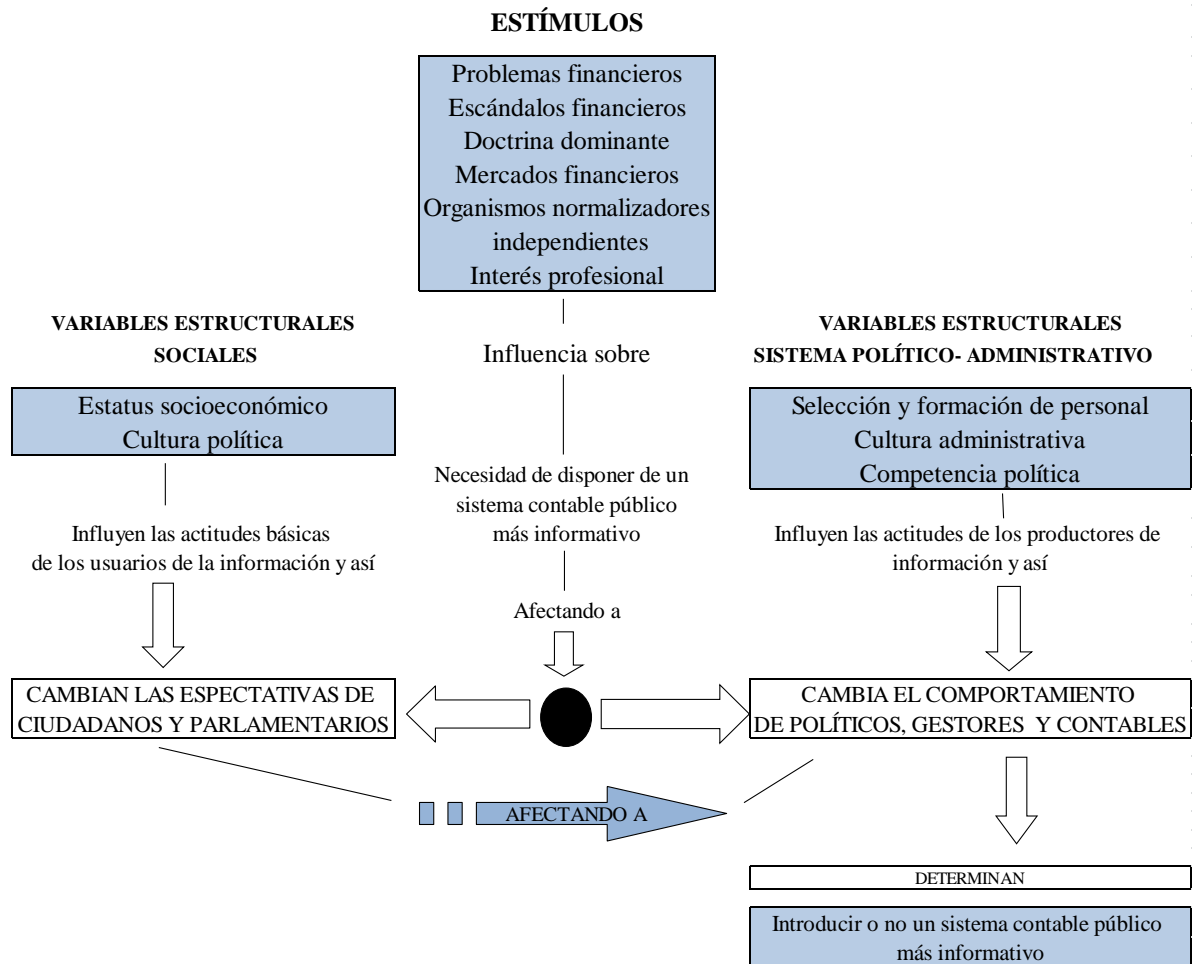
En el estudio de 1989, Lüder compara los sistemas contables públicos mediante las características principales de los mismos. Entre los países analizados se encuentran EE.UU., Canadá, Francia, Dinamarca y Suecia. Pretende establecer las semejanzas y diferencias de los sistemas contables y da el primer paso para construir el Modelo de Contingencia.

En 1992 Lüder desarrolla el primer Modelo de Contingencia, representado en la Figura 2.5, que sirve para explicar las relaciones que existen entre el entorno social, político y administrativo de cada país en cuestión y de su sistema contable público. Se aplica a Alemania, Dinamarca, Francia, Suecia y Reino Unido, analizando el entorno a través de



variables agrupadas en tres bloques: estímulos, variables estructurales (sociales, políticas y administrativas) y barreras de implementación.

**Figura 2.5: Modelo de Contingencia de Lüder (1992)**



**Fuente:** elaboración propia a partir de Lüder (1992a).

En la investigación de 1994c, Lüder describe los factores del entorno que explican las diferencias que existen entre los sistemas de contabilidad pública y los aplica a Italia y España; son los siguientes: sistema legal, competencia política, tamaño de la administración, cultura administrativa, cultura política, cultura social, grupos de presión organizados, escándalos financieros, mercado de capitales, normalización contable, problemas financieros, características organizativas y cualificación de la profesión.

El autor construye el Modelo de Contingencia como medio para localizar cuáles son los

factores del entorno que influyen dentro de un país para la introducción de reformas en los sistemas contables públicos. El estudio parte de que las necesidades de la información son las que guían el sistema contable (no los factores del entorno).

La conclusión a la que llega Lüder es que la existencia de unos determinados factores del entorno (políticos y administrativos) no conlleva necesariamente la introducción de reformas en el sistema contable. El modelo sólo muestra que determinados entornos pueden favorecer en mayor medida el introducir cambios en el sistema contable público.

- *Vela et al (1995)*

En esta investigación, se describe por primera vez el sistema contable local español para posteriormente compararlo con los sistemas contables locales de Francia, Reino Unido y Alemania. Su análisis está centrado en las reformas contables y en establecer similitudes y diferencias entre sistemas.

- *Vela y Fuertes (1997)*

Este trabajo consta de dos partes, una parte más analítica donde se procede al uso del Modelo de Contingencia para establecer comparaciones basadas en las situaciones del entorno político-administrativo que favorecen el introducir reformas contables y otra, más descriptiva, donde se pretende indicar que, al identificar las características de los sistemas contables de las Administraciones Locales Europeas se puede llegar a realizar estudios comparativos. Para la comparación (segunda parte del estudio) de los sistemas contables emplea el marco conceptual, el sistema de reconocimiento y articulación del presupuesto/contabilidad.

La conclusión a la que llegan los autores es que existe una gran heterogeneidad en la Administración Local Europea, lo que dificulta la comparabilidad o armonización entre los sistemas contables a nivel local.

- *Montesinos, Pina, Torres y Vela (1998)*

En esta investigación los autores desean abordar, desde un punto de vista empírico, el estudio de los procedimientos y características de los sistemas contables públicos a nivel central, regional y local de los países más industrializados (OCDE) mediante la elaboración de un cuestionario y la realización de un análisis clúster.

El estudio se centra en los principios y prácticas contables con el fin de hacer una clasificación según las semejanzas y diferencias que van observando y así, elaborar un mapa de las prácticas contables e identificar el grado de desarrollo de la Contabilidad Pública en los países de la OCDE. Los autores concluyen una coincidencia entre los principios de Contabilidad Pública en los países analizados pero no en las prácticas contables donde existe una gran dispersión entre países.

- Caba Pérez (1999)

Este estudio lo aplica a los siguientes países: El Salvador, México, Panamá y Costa Rica. Al igual que en otras investigaciones, se emplea una encuesta para obtener los datos necesarios. Con esta investigación pretende establecer las diferencias y similitudes de los sistemas contables de los países centro-americanos mediante la comparación de dichos sistemas, teniendo en cuenta tres elementos: subsistema regulador, capital humano y prácticas contables.

- Fuertes Fuertes (2001)

La autora parte de la clasificación realizada por Jarne Jarne (1996), estructurando los sistemas contables en una serie de subsistemas:

1. *Subsistema Regulador*, donde se definen las reglas a seguir.
2. *Subsistema de prácticas de valoración*, donde cuantifican los hechos contables.
3. *Subsistema de prácticas de información*, el cual está vinculado a la forma en que la información contable es transmitida al exterior.

Para elaborar el estudio emplea un cuestionario que envía a los países de la UE tanto a la Administración central como a la local. La encuesta está dividida en 6 partes: el entorno, los usuarios de la información contable pública, el marco regulador, los principios contables, la relación entre presupuesto y contabilidad general y prácticas contables. La investigación comienza analizando la Administración Central. Inicialmente se realiza una clasificación global en la que se obtiene tres grupos como aparecen reflejados en el Cuadro 2.11:

**Cuadro 2.11: Clasificación global para la Administración Central elaborada por Fuertes Fuertes (2001)**

GRUPO	MODELO	CARACTERÍSTICAS	PAÍSES
1	Modelo Eminentemente Presupuestario	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Tradición legal Continental</li> <li>- Normas elaboradas por organismos de carácter público.</li> <li>- Normas ampliamente aceptadas y muy detalladas en cuanto a forma y contenido de los estados financieros.</li> <li>- Escasa aplicación de los principios contables.</li> <li>- Poca capacidad informativa.</li> </ul>	Alemania Noruega Bélgica Holanda Italia Francia
2	Modelo articulado de Contabilidad Presupuestaria y General	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Tradición Continental europea en lo que se refiere a normativa (salvo Escocia).</li> <li>- Mayor aplicación de los principios contables.</li> <li>- Mayor divulgación de información.</li> </ul>	Portugal España Austria Escocia Suecia
3	Modelo articulado orientado a la gestión	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Organismos emisores de normas de carácter mixto.</li> <li>- La regulación contable pretende satisfacer las necesidades de los usuarios.</li> <li>- Aplicación de los principios contables.</li> <li>- Mayor divulgación de información sobre el rendimiento.</li> </ul>	Finlandia Suiza Reino Unido

**Fuente:** elaboración propia a partir de Fuertes (2001).

Dentro de la Administración Central, la siguiente parte del trabajo consiste en realizar la clasificación en subsistemas distinguiendo una serie de grupos como muestra el Cuadro 2.12:

**Cuadro 2.12: Clasificación de los subsistemas reguladores para la Administración Central construida por Fuertes Fuertes (2001)**

GRUPO	MODELO	CARACTERÍSTICAS	PAÍSES
1	Modelo de regulación Pública cerrada	<ul style="list-style-type: none"> <li>- La regulación contable procede exclusivamente del Sector Público.</li> <li>- Las normas son detalladas.</li> <li>- No hay marcos conceptuales.</li> <li>- Sólo se registran operaciones presupuestarias.</li> </ul>	Alemania Noruega Bélgica Holanda
2 y 3	Modelo de Plan de Cuentas 1 y 2	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Modelo de Plan de Cuentas 1:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>* Regulación contable más abierta a la influencia de la Contabilidad Empresarial.</li> <li>* Normas detalladas (información sobre el rendimiento).</li> <li>* Desarrollan marcos conceptuales y principios contables.</li> <li>* Hay un Plan General.</li> <li>* El sistema contable reúne en un mismo marco la Contabilidad presupuestaria y general.</li> </ul> </li> <li>- Modelo de Plan de Cuentas 2:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>* Tienen las mismas características que el anterior.</li> <li>* Pero no regula la información del rendimiento.</li> </ul> </li> </ul>	Austria Finlandia Italia Portugal Suecia Suiza España Francia
4	Modelo de regulación Mixto	<ul style="list-style-type: none"> <li>- La profesión contable participa en la emisión de normas.</li> <li>- La normativa contable no está revestida de carácter legal.</li> <li>- Hay una influencia normativa del modelo empresarial.</li> <li>- Existen marcos conceptuales.</li> </ul>	Escocia Reino Unido

**Fuente:** elaboración propia a partir de Fuertes (2001).

Dentro del *Subsistema de prácticas contables de valoración* se diferencian 4 grupos:

- Grupo 1: Noruega, Alemania, Holanda e Italia.
- Grupo 2: Escocia, Reino Unido, Austria y Bélgica.
- Grupo 3: Portugal, España y Suecia.
- Grupo 4: Suiza, Finlandia y Francia.

Dentro del *Subsistema de prácticas de información* se distinguen entre escasa o nula información y entre información limitada o media, tal como aparece reflejado a continuación:

- Escasa o nula información: en este grupo se encuentran Alemania, Bélgica, Holanda y Noruega.
- De información limitada o media:
  - En Balance: se encuentran Austria, Escocia, España, Portugal, Suecia, Finlandia y

Francia.

En Memoria o anexos: se encuentran Italia y Reino Unido.

Dentro de la Administración Local también se llevan a cabo estas dos clasificaciones (global y en subsistemas). Primero, la autora hace una clasificación global agrupando los países como aparecen en el Cuadro 2.13:

**Cuadro 2.13: Clasificación global para la Administración Local elaborada por Fuertes Fuertes (2001)**

GRUPO	CARACTERÍSTICAS	PAÍSES
1	- Satisface las necesidades de los usuarios (organismos legislativos, ciudadanos, gestores internos). - Gran desarrollo de la Contabilidad General o Patrimonial. - Importante influencia de la Contabilidad Empresarial y/o de organismos profesionales. - Mayor divulgación de información tradicional.	Austria Escocia España Reino Unido
2	- Tradición contable exclusivamente Continental. - Escasa divulgación de información adicional.	Francia Italia Holanda Noruega
3	- Tiene las mismas características que el Grupo 2 pero no es de tradición exclusivamente Continental.	Finlandia Suiza
4	- Cuenta con tradición contable Continental. - Satisface las necesidades de los órganos legislativos y de control. - Representa al modelo con menos capacidad informativa.	Alemania Bélgica

**Fuente:** elaboración propia a partir de Fuertes (2001).

El siguiente paso consiste en realizar para la Administración Local una clasificación en función de los subsistemas:

En el *Subsistema Regulator*, los países aparecen agrupados según de la siguiente forma:

- Subsistemas reguladores locales públicos (de tradición contable europea). Pueden ser cerrados o abiertos (basados en el Plan).
  - + Cerrados: en este subgrupo se encuentran Alemania, Holanda, Italia y Noruega.
  - + Abiertos: forman parte de este subgrupo Bélgica, España, Portugal, Francia, Austria, Finlandia y Suiza.

- Subsistemas reguladores locales privados (tradición anglosajona): a este grupo pertenecen Escocia y Reino Unido.

En el *Subsistema de prácticas de valoración*, los países aparecen de la siguiente manera:

- Grupo 1: formado por Finlandia, España, Suiza, Holanda y Portugal.
- Grupo 2: compuesto por Escocia, Reino Unido y Bélgica.
- Grupo 3: incluye a Alemania, Austria y Francia.
- Grupo 4: engloba a Noruega e Italia.

Por último, en el *Subsistema de prácticas de información*, los países aparecen estructurados según figura en el Cuadro 2.14:

**Cuadro 2.14: Subsistema de prácticas de información de la Administración Local**

GRUPO	MODELO	CARACTERÍSTICAS	PAÍSES
1	Modelo de información media	- Publica estados financieros tradicionales + Estado de Deuda + Estado de Ejecución del Pto. - Divulga diversa y detallada cantidad de información.	Portugal España Italia Bélgica Austria Escocia
2	Modelo de información escasa	- Los estados financieros publicados son más escasos. - No se detalla información adicional.	Alemania Francia Noruega
3	Modelo de información media - alta	- Presentan indicadores de gestión y estados financieros propios del sector privado.	Suiza Reino unido
4	Modelo de información alta	- Similar al Grupo 1. - Añade información sobre el rendimiento.	Holanda Finlandia

**Fuente:** elaboración propia a partir de Fuertes (2001).

La conclusión a la que se llega en este trabajo es que, por el lado de la Administración Central, las agrupaciones por países son bastante estables frente a la disparidad de la Administración Local (a excepción de España y Portugal) y a lo largo de su estudio se evidencia la importancia de la realización de trabajos empíricos enfocados hacia la

contabilidad pública internacional.

- *Brusca y Benito (2004)*

Estos autores emplean una encuesta que es enviada a académicos y profesionales de 30 países, de los cuales, responden 23. Este estudio se centra en los sistemas contables de la *Administración Local*. Mediante un análisis clúster se pretende mostrar las diferencias y semejanzas en las prácticas contables de los diferentes países.

Los aspectos recogidos en el cuestionario son los siguientes:

- Marco regulador de la contabilidad pública en el país.
- Objetivos del sistema de información contable pública.
- Principios contables y criterios contables de medición.
- Tratamiento de la información presupuestaria.
- Estados financieros e información proporcionada.
- Criterios y prácticas para la presentación y la elaboración del Balance de Situación, de la Cuenta de Resultados y Estado de Flujos de Tesorería.

La primera parte del estudio consiste en realizar una clasificación conforme a cuatro aspectos:

- Marco regulador y objetivos de la contabilidad pública.
- Criterios de reconocimiento contable y presupuestario.
- Criterios de reconocimiento y valoración de los estados financieros.
- Presentación de la información financiera.

El Cuadro 2.15 recoge los grupos obtenidos en función de los aspectos mencionados:



**Cuadro 2.15: Clasificación de países obtenida por Brusca y Benito (2004)**

	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3	Grupo 4	Grupo 5
<b>Marco regulador y objetivos de la contabilidad pública</b>	Alemania Corea Rusia	Argentina Austria Bélgica Chile Finlandia Italia Portugal España Suiza	Australia Canadá EE.UU. Holanda México Noruega Nueva Zelanda Reino Unido Suecia	Francia	Japón
<b>Criterios de reconocimiento contable y presupuestario</b>	Alemania Corea Japón Rusia	Argentina Austria Bélgica Canadá Chile Finlandia Italia México Noruega Portugal España	Australia EE.UU. Francia Holanda Nueva Zelanda Reino Unido Suecia Suiza		
<b>Criterios de reconocimiento y valoración de los estados financieros</b>	Alemania Corea Japón Rusia	Argentina Austria Bélgica Canadá Chile Finlandia Holanda Italia México Noruega Portugal España Suecia	Australia Nueva Zelanda	Francia	Reino Unido Suiza
<b>Presentación de la información financiera</b>	Alemania Corea Japón Rusia	Argentina Austria Francia Italia	Australia Finlandia Holanda México Noruega Nueva Zelanda Reino Unido Suecia	Bélgica Canadá Chile Portugal España Suiza	

**Fuente:** elaboración propia a partir de Brusca y Benito (2004).

En la segunda parte de su investigación, elaboran una clasificación global de los sistemas contables agrupados según refleja el Cuadro 2.16. La conclusión a la que llegan los autores, es que debido a motivos históricos y políticos el desarrollo de los sistemas contables públicos es dispar entre países. Sin embargo con este análisis logran establecer tres grupos diferenciados (clasificación global) en los que se han agrupado 23 países.

**Cuadro 2.16: Clasificación global de los Sistemas Contables elaborada por Brusca y Benito (2004)**

SISTEMAS	CARACTERÍSTICAS	PAÍSES
POCO DESARROLLADOS	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Utilizan el criterio de caja.</li> <li>- Dan prioridad a la información de carácter presupuestario.</li> <li>- Los estados contables se reducen a un Estado Presupuestario y un Estado de Tesorería.</li> <li>- No hay un registro contable de los activos ni de los pasivos (nivel informativo bajo).</li> </ul>	<p>Corea Japón Rusia Alemania</p>
CON UN NIVEL DE DESARROLLO MEDIO – ALTO	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Engloba el mayor n° de países.</li> <li>- Existen las mayores diferencias entre países.</li> <li>- Se aplica el criterio de devengo modificado.</li> <li>- Elaboran estados contables que proporcionan mucha información.</li> <li>- Muestran homogeneidad en los estados contables que presentan pero cierta heterogeneidad en su contenido.</li> <li>- Su sistema presupuestario está unido al sistema de Contabilidad Financiera.</li> <li>- Algunos países cuentan con marco conceptual y normas contables específicas para las Administraciones Públicas y plasmadas, en algún caso en un Plan de Cuentas debido a que son países europeos de tradición continental.</li> </ul>	<p>Austria Bélgica Canadá Chile Finlandia Italia México Noruega Portugal España Francia Argentina</p>
CON UN NIVEL DE DESARROLLO ELEVADO	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Son países de tradición anglosajona en su mayoría.</li> <li>- En general, existe un marco conceptual con las definiciones más importantes.</li> <li>- Fuerte influencia de la profesión contable.</li> <li>- Australia y N. Zelanda no poseen normas específicas para la Administración Pública sino que son una extensión de las normas empresariales.</li> <li>- Elevado contenido de información de los estados contables.</li> <li>- Hay que incluir información de carácter no financiero (indicadores de gestión).</li> </ul>	<p>Australia EE.UU. Nueva Zelanda Reino Unido Suiza Suecia Holanda</p>

**Fuente:** elaboración propia a partir de Brusca y Benito (2004).

Estas investigaciones, tanto a nivel público como empresarial, evidencian la amplísima diversidad de clasificaciones que pueden existir sobre los sistemas contables, ya que el

tiempo, el espacio y los factores del entorno son puntos claves a la hora de analizar los países.

En el presente trabajo, se ha considerado oportuno tomar como punto de partida el estudio realizado por Brusca y Benito (2004). La elección de este estudio sobre la clasificación de los sistemas contables públicos responde a dos motivos: en primer lugar, este estudio proporciona la clasificación global más reciente de los distintos sistemas contables de 23 países (tanto de tradición continental como de tradición anglosajona); y en segundo lugar, por el interés y relevancia de las características que emplea a la hora de clasificar los modelos contables públicos.

A raíz de este estudio, se han seleccionado 8 países:

- Tradición Continental: España, Portugal, Italia y Francia.
- Tradición Anglosajona: Nueva Zelanda, Reino Unido, Australia y EEUU.

El objeto del epígrafe que aparece a continuación, es ofrecer una visión legislativa general de cada país seleccionado distinguiendo entre países de tradición continental y anglosajona. La estructura que se ha seguido para desarrollar el marco normativo de cada país ha consistido en examinar los siguientes aspectos: su organización territorial y estructura administrativa local, marco regulador contable a nivel local y marco jurídico del gobierno digital.

### **2.3. Marco normativo de las entidades locales de los países continentales.**

Los países seleccionados que pertenecen al sistema contable de tradición continental son España, Portugal, Italia y Francia. Tras la revisión de varios estudios, se seleccionan estos cuatro países dado que existe cierto consenso en la literatura académica en clasificarlos en el ámbito continental.

#### **2.3.1. España.**

##### **2.3.1.1. Organización territorial y estructura administrativa local.**

España tiene una extensión de 504.645 km<sup>2</sup> y su población es de 46.464.053 habitantes

(estimación a 1 de julio de 2014). Este país está dividido en 17 comunidades autónomas y 2 ciudades autónomas (Ceuta y Melilla) y cada una está constituida por una o varias provincias hasta un total de 50. Las provincias, a su vez, están compuestas por municipios (8.115 a 1 de enero de 2013).

Las entidades locales españolas están reguladas, en cuanto a su estructura administrativa, por la *Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local* (en adelante LBRL) así como por la *Constitución Española de 1978* (CE). El artículo 3 de la LBRL considera entidades locales territoriales a:

a) El municipio (Art.1 de la LBRL; art.140 de la CE) *“es una entidad básica de la organización territorial del Estado y cauce inmediato de participación ciudadana en los asuntos públicos, que institucionalizan y gestionan con autonomía los intereses propios de las correspondientes colectividades. Tiene personalidad jurídica propia y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines”*.

b) La provincia (Art.31 de la LBRL; art.141.1 de la CE) *“es una entidad local determinada por la agrupación de municipios, con personalidad jurídica propia y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines”*.

c) La isla en los archipiélagos balear y canario.

d) Las entidades territoriales de ámbito territorial inferior al municipal (Caseríos, parroquias, aldeas, barrios, concejos, etc.).

e) Las comarcas u otras entidades que agrupen varios municipios.

f) Las áreas metropolitanas: agrupación de núcleos urbanos de varios municipios.

g) Mancomunidades de municipios.

Una vez establecida la estructura local de España se procederá a describir la regulación contable aplicada al ámbito local y centrada en la información que dichos entes locales tienen obligación a divulgar.

### **2.3.1.2. Marco normativo contable español sobre la información a elaborar por las entidades locales.**

A partir de 1985, las entidades locales han sido objeto de cambios importantes en sus sistemas contables. La LBRL instaura, desde el punto de vista contable, la necesidad de

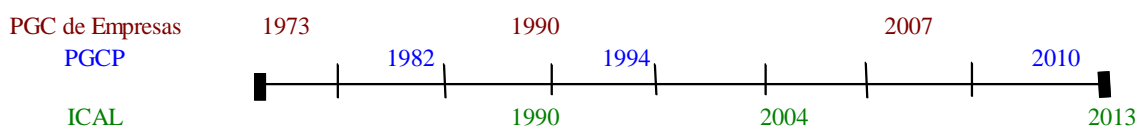
someter a las entidades locales al régimen de contabilidad pública y se encomienda a la Administración del Estado el establecimiento del Plan de Cuentas para la Administración Local.

Posteriormente, la *Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (LRHL)* implanta un nuevo régimen presupuestario y contable para los entes locales. En esta Ley se establece la competencia del Ministerio de Economía y Hacienda para desarrollar la normativa contable (aprobar normas contables generales para las entidades locales, aprobar el Plan General de Cuentas para la Administración Local e indicar los libros que se tienen que llevar obligatoriamente). Además se describen los fines de la contabilidad local y el contenido de la Cuenta General (estará formada por la cuenta de la propia entidad, la de sus organismos autónomos y la de las Sociedades Mercantiles pertinentes).

El *Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales* (en adelante *TRLRHL*) recoge en el Título VI de esta norma, denominado “Presupuesto y gasto público”, el concepto de presupuesto (Art. 162). En sus Artículos 164 a 169 se regula el contenido del Presupuesto General de las entidades locales así como el contenido de cada uno de sus apartados y la fecha de publicación, aprobación definitiva y entrada en vigor de los documentos. Asimismo, el Capítulo III de este Real Decreto recoge todas las disposiciones generales de contabilidad. En particular el Art. 205 recoge los fines de la contabilidad pública local y el Art. 206 establece la obligación a llevar la contabilidad pública en libros, registros y cuentas. El contenido de la Cuenta General viene recogido en el Art. 209 y estará formada por la cuenta de la propia entidad, la de los organismos autónomos y la de las Sociedades Mercantiles que correspondan.

La llevanza de la Contabilidad y, por tanto, la elaboración de esta Cuenta General, vienen regulada a través de los Planes Generales de Contabilidad (PGC). Una vez elaborado el Plan General de Contabilidad privado surge el reflejo en el ámbito público mediante la creación de un nuevo Plan General de Contabilidad Pública y este último se aplica a la esfera local a través de las Instrucciones de Contabilidad de la Administración Local (ICAL). La Figura 2.6 recoge un resumen sobre las correspondencias de los Planes Contables:

**Figura 2.6: Evolución de los Planes Contables en los distintos ámbitos**



Fuente: elaboración propia.

A través del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del 6 de mayo de 1994 se aprueban tres Órdenes que se aplican a la esfera local mediante tres modelos contables que enumeran a continuación y cuya aplicación aparece recogida en el Cuadro 2.17:

**Cuadro 2.17: Órdenes de Contabilidad de 2004**

	ÁMBITO DE APLICACIÓN
<b>ORDEN EHA/4041/2004 MODELO NORMAL DE CONTABILIDAD LOCAL</b>	Se aplica a las entidades locales con presupuesto superior a 3.000.000 €, cualquiera que sea su población y a aquellas que tengan un presupuesto igual a dicho importe y superior a 300.000 € y una población que exceda los 5.000 habitantes.
<b>ORDEN EHA/4042/2004 MODELO SIMPLIFICADO DE CONTABILIDAD LOCAL</b>	Se aplica a las entidades locales cuyo presupuesto exceda de 300.000 €, independencia de su nivel de población, así como aquellas otras cuyo supere este importe pero que no exceda de 3.000.000 € y cuya población no supere los 5.000 habitantes.
<b>ORDEN EHA/4040/2004 MODELO BÁSICO DE CONTABILIDAD LOCAL</b>	Se aplica a las entidades locales con presupuesto no superior a 300.000 €.

Fuente: elaboración propia.

Estos tres modelos contables se aplican en función de dos variables: la población y el importe presupuestario.

- Orden EHA/4041/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local (IMNCL): en este modelo se establece que la Cuenta General estará formada por (Regla 97):
  - a) La Cuenta de la propia entidad.
  - b) La Cuenta de los organismos autónomos.
  - c) La Cuenta de sociedades mercantiles.

La Cuenta de la propia entidad consta de (Regla 98):

1. Balance.
2. Cuenta de Resultado Económico – Patrimonial.
3. Estado de Liquidación del Presupuesto.
4. Memoria.

A la Cuenta General se acompañarán (Regla 101):

- a) Los documentos a que se refiere la Regla 98.3.
- b) Las cuentas anuales de las sociedades mercantiles en cuyo capital social tenga participación mayoritaria la entidad local.

En caso de que el Pleno de la Corporación así lo haya establecido, a la Cuenta General se acompañarán los estados integrados y consolidados de las cuentas que haya determinado.

Los municipios con población superior a 50.000 habitantes y las demás entidades locales de ámbito superior acompañarán, además, a la Cuenta General:

- a) Una Memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos.
- b) Una Memoria demostrativa del grado en que se hayan cumplido los objetivos programados con indicación de los previstos y alcanzados con el coste de los mismos.

Se incluye un Anexo sobre el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la contabilidad local. El Plan de Cuentas se estructura en cinco partes:

- Primera.- Principios contables públicos.
- Segunda.- Cuadro de Cuentas.
- Tercera.- Definiciones y relaciones contables.
- Cuarta.- Cuentas anuales. Dentro de esta parte se incluyen los modelos de los estados financieros a presentar y una serie de indicadores (financieros y patrimoniales, presupuestarios y de gestión) a elaborar en la Memoria por las entidades locales.
- Quinta.- Normas de valoración.

- *Orden EHA/4042/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Simplificado de Contabilidad Local (IMSCL).* El modelo SIMPLIFICADO se aplica a las entidades locales cuyo presupuesto no exceda de 300.000 €, con independencia de su nivel de población así como aquellas otras cuyo presupuesto supere este importe pero que no exceda de 3.000.000 € y cuya población no supere los

5.000 habitantes.

Los documentos a presentar tanto en la Cuenta General (Regla 85) como en la Cuenta de la entidad (Regla 86) son similares al Modelo Normal.

- *Orden EHA/4040/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Básico de Contabilidad Local (IMBCL).* Se considera que será objeto de tratamiento contable BÁSICO, las entidades locales con presupuesto no superior a 300.000 € y no podrán ejercitar esta opción aquellas entidades locales de las que dependan organismos autónomos, sociedades mercantiles o entidades públicas empresariales.

Como se ha mencionado anteriormente, se aprobó un nuevo PGC Privado en 2007 y, también, se ha aprobado un PGCP en 2010 cuya adaptación a la Administración Local mediante las correspondientes Instrucciones de Contabilidad de la Administración Local (ICAL) ha tenido lugar el 20 de septiembre de 2013 y cuyo ámbito de aplicación se recoge en el Cuadro 2.18:

**Cuadro 2.18: Órdenes de Contabilidad de 2013**

	ÁMBITO DE APLICACIÓN
<b>ORDEN HAP/1781/2013 MODELO NORMAL DE CONTABILIDAD LOCAL</b>	Los municipios cuyo presupuesto exceda de 3.000.000 €, así como aquellos cuyo presupuesto no supere este importe pero exceda de 300.000 € y cuya población sea superior a 5.000 habitantes. Asimismo se aplica a los organismos autónomos dependientes de todas estas entidades locales.
<b>ORDEN HAP/1782/2013 MODELO SIMPLIFICADO DE CONTABILIDAD LOCAL</b>	Se mantiene el ámbito de aplicación, que sigue constituido por los municipios cuyo presupuesto no exceda de 300.000 euros, cualquiera que sea su población, y aquellos cuyo presupuesto supere 300.000 euros pero no supere 5.000 habitantes. La presente Instrucción se aplicará también a las demás entidades locales (comarcas, mancomunidades, entidades de ámbito territorial inferior al municipio,...) siempre que su Presupuesto no exceda de 3.000.000 euros. Los organismos autónomos locales aplicarán el modelo contable que adopte la entidad local de la que dependan.
<b>ORDEN HAP/1782/2013 MODELO BÁSICO DE CONTABILIDAD LOCAL</b>	Se aplica a las entidades locales con presupuesto no superior a 300.000 € siempre que no tengan entidades dependientes.

**Fuente:** elaboración propia.

Se considera oportuno la elaboración de una nueva Instrucción de contabilidad correspondiente al modelo normal (Orden HAP/1781/2013) orientada a incluir las novedades que se incorporan en el PGCP 2010 y homogeneizar el contenido de la normativa contable de las diferentes administraciones públicas mediante la coherencia de la nueva Instrucción de



contabilidad local con la Instrucción de Contabilidad para la Administración General del Estado, aprobada por Orden EHA/3067/2011, de 8 de noviembre, y con la Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado, aprobada por Orden EHA/2045/2011, de 14 de julio. Por otro lado, con la Orden HAP/1782/2013, se pretende que dicha norma contemple las soluciones contables que se recogen en el PGCP de 2010 respecto al modelo simplificado, así como modificar determinados aspectos formales de la Instrucción del modelo básico de contabilidad local, aprobada por Orden EHA/4042/2004, de 23 de noviembre.

Al igual que en las Instrucciones de 2004 estos tres modelos contables se aplican en función de dos variables: la población y el importe presupuestario.

• *Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local (IMNCL).* En este modelo se establece que la Cuenta General estará formada por (Regla 44):

Delimitación de la Cuenta General.

1. La Cuenta General de la entidad local mostrará la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de la ejecución del presupuesto.

2. La Cuenta General estará integrada por:

- a) La Cuenta de la propia entidad.
- b) La Cuenta de los organismos autónomos.
- c) Las cuentas anuales de las sociedades mercantiles de capital íntegramente propiedad de la entidad local.
- d) Las cuentas anuales de las entidades públicas empresariales.

La Cuenta de la propia entidad local y la Cuenta de los organismos autónomos constan de (Regla 45):

- a) El Balance.
- b) La Cuenta del resultado económico-patrimonial.
- c) El Estado de cambios en el patrimonio neto.
- d) El Estado de flujos de efectivo.
- e) El Estado de Liquidación del Presupuesto.
- f) La Memoria.

Las cuentas a que se refiere el apartado anterior deberán elaborarse siguiendo las normas y ajustándose a los modelos que se establecen en la Tercera parte del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local anexo a esta Instrucción.

A las cuentas anuales de la propia entidad local y de cada uno de sus organismos autónomos deberá unirse la siguiente documentación:

- a) Actas de arqueo de las existencias en Caja referidas a fin de ejercicio.
- b) Notas o certificaciones de cada entidad bancaria de los saldos existentes en las mismas a favor de la entidad local o del organismo autónomo, referidos a fin de ejercicio y agrupados por nombre o razón social de la entidad bancaria. En caso de discrepancia entre los saldos contables y los bancarios, se aportará el oportuno estado conciliatorio, autorizado por el Interventor u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad.

Las cuentas anuales de las sociedades mercantiles y de las entidades públicas empresariales dependientes de la entidad local aparecen reguladas en la Regla 46 donde se establece que:

1. Las cuentas anuales que deberán formar las sociedades mercantiles en cuyo capital social tenga participación total o mayoritaria la entidad local serán, en todo caso, las previstas en el Plan General de Contabilidad o en el de Pequeñas y Medianas empresas con las adaptaciones a los criterios específicos de las microempresas que, en su caso, procedan.
2. A las cuentas anuales que deberán formar las entidades públicas empresariales dependientes de la entidad local les será de aplicación lo previsto en el párrafo anterior.

Como documentación complementaria la Regla 48 establece que:

1. A la Cuenta General se acompañarán:
  - a) Los documentos a que se refiere la regla 45.3.
  - b) Las cuentas anuales de las sociedades mercantiles en cuyo capital social tenga participación mayoritaria la entidad local.
  - c) Las cuentas anuales de aquellas unidades dependientes de la entidad local incluidas en el ámbito de aplicación de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad

Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera no comprendidas en el apartado b) anterior ni integradas en la Cuenta General.

2. En caso de que el Pleno de la Corporación así lo haya establecido, a la Cuenta General se acompañarán los estados integrados y consolidados de las cuentas que haya determinado.

3. Los municipios con población superior a 50.000 habitantes y las demás entidades locales de ámbito superior acompañarán, además, a la Cuenta General:

- a) Una Memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos.
- b) Una Memoria demostrativa del grado en que se hayan cumplido los objetivos programados con indicación de los previstos y alcanzados con el coste de los mismos.

Se incluye un Anexo sobre el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la contabilidad local. El Plan de Cuentas se divide en cinco partes: marco conceptual de la contabilidad pública, normas de reconocimiento y valoración, cuentas anuales, cuadro de cuentas y definiciones y relaciones contables.

• *Orden HAP/1782/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Simplificado de Contabilidad Local (IMSCL) y se modifica la Instrucción del Modelo Básico de Contabilidad Local (IMBCL), aprobado por Orden EHA/4040/2004, de 23 de noviembre.* En el Artículo 1 se aprueba la Instrucción del modelo simplificado de contabilidad local y en el Artículo 2, se modifica la Instrucción del modelo básico de contabilidad local aprobada por Orden EHA/4040/2004, de 23 de noviembre, respecto a la terminología empleada para hablar de las estructuras presupuestarias del gasto y a la información sobre ejecución presupuestaria.

Una vez descrita la normativa contable sobre la información a elaborar por los entes locales, en el siguiente epígrafe, se analizará la evolución del gobierno electrónico en España y, en concreto, la existencia o no de obligación de divulgar la información económica y financiera en las webs de las entidades locales.

### 2.3.1.3. El desarrollo del gobierno digital en España. Marco jurídico.

En los últimos años, se ha observado un importante crecimiento en la comunicación de información económico-financiera a través de Internet y, en general, del progreso del Gobierno Electrónico. El Cuadro 2.19 recoge un resumen de los acontecimientos más importantes en materia de e-government.

Todos estos hechos muestran el esfuerzo destinado a lograr una mayor comunicación de información a través de la red que sirva para reforzar e incrementar la confianza de los ciudadanos en la Administración Pública y, en concreto, de los entes locales.

**Cuadro 2.19: Desarrollo del Gobierno Electrónico en España**

<b>Año</b>	<b>Hechos</b>	<b>Objetivos</b>
1996-febrero	Real Decreto que regula el empleo de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas por la Administración General del Estado	Iniciar el camino al uso de las nuevas tecnologías.
1997	Programa para la promoción e identificación de los servicios emergentes en tecnología avanzada (PISTA)	Apoyar la introducción de la multimedia en los servicios de la Administración Pública.
1999	Iniciativa XXI para el desarrollo de la Sociedad de la Información	Impulsar todo lo relacionado con la Sociedad de la Información.
2001-Enero	Plan de Acción XXI 2001-2003	Promocionar las TIC, el desarrollo de la Administración Electrónica y el acceso para todos a la Sociedad de la Información.
2001-septiembre	Administración.es	Se lanza este portal como medio de acceso online a información y a servicios de la Administración Pública.
2002-noviembre	Proyecto de Identificación Electrónica Nacional	Garantizar la identificación electrónica.
2003-julio	Programa de Acción de la Sociedad de la Información España.es para los años 2004-2005	Impulsar todo lo relacionado con la Sociedad de la Información.
2003-octubre	Servicio de Seguridad de Notificaciones Electrónicas	Garantizar la seguridad de Notificaciones Electrónicas.
2003-diciembre	Ley de Firma Electrónica	Equiparar la firma electrónica a la escrita.
2004-febrero	ID Card o Tarjetas Electrónicas de Identificación	Aprobar por el Consejo de Ministros la creación y distribución de dichas tarjetas.
2004-septiembre	Plan de Modernización Tecnológica para la Administración Pública o Plan Conecta 2004-2007	Actualizar y modernizar la Administración Electrónica.

**Fuente:** elaboración propia.

**Cuadro 2.19 (continuación)**

<b>Año</b>	<b>Hechos</b>	<b>Objetivos</b>
2005-noviembre	Plan Avanza 2006-2010	Cumplir con la iniciativa 2010 de la UE. Cinco campos de acción: 1. Integración ciudadana y de los hogares. 2. Competitividad e innovación. 3. Educación dentro de la Era Digital. 4. Servicio Electrónico Público. 5. Nuevo Contexto Digital.
2005-diciembre	Plan Moderniza 2006-2008	Mejoramiento, modernización y simplificación de la Administración con el fin de adecuarse a las necesidades de los ciudadanos. Centrar la atención en la flexibilidad y eficacia de los servicios públicos.
2006-abril	Consejo Asesor de la Administración Electrónica	Contar con un grupo de expertos que guíen el avance de la Administración Electrónica.
2006-mayo	www.060.es (También existe www.map.es)	Que los ciudadanos puedan interactuar o recibir información de cualquier nivel de la Administración del Gobierno.
2007-mayo	www.060.es	Mejorar la versión del modelo anterior.
2007-junio	Ley de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios Públicos	Garantizar una serie de derechos a los ciudadanos que antes no estaban regulados propiamente por ley.
2007-noviembre	Real Decreto por el que se aprueba el reglamento sobre las condiciones básicas para el acceso de las personas con discapacidad a las tecnologías	Asegurar el acceso a las tecnologías a toda clase de personas.
2007-diciembre	Ley de medidas de impulso a la sociedad de la información	Obligar al empleo de la factura digital.
2009-enero	Plan AVANZA2 2009-2012	Pretende contribuir a la recuperación económica española empleando intensivamente las TIC y mejorar los servicios públicos en línea haciendo énfasis en las entidades locales.

**Fuente:** elaboración propia.

En el caso español, no ha existido una obligación legal de publicar esta información económica-financiera a través de la web hasta la aprobación de la *Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno*. La única regulación existente hasta entonces, se refería al contenido y diseño de las páginas web de la Administración General del Estado mediante la edición de una Guía recogida en la *Resolución de 9 de marzo de 2005 de la Secretaría General para la Administración Pública*

sobre el Manual de Imagen Institucional de la Administración General del Estado y la Guía para la edición y publicación de páginas web de dicha Administración (modificada el 2 de abril de 2007 en cuanto al logotipo institucional a figurar en la web).

Dicha Guía tiene un carácter orientativo y de referencia, salvo una serie de elementos en los que se señala el carácter obligatorio de los mismos. Estos elementos aparecen recogidos en la Figura 2.7:

**Figura 2.7: Requisitos de obligado cumplimiento establecidos en la Resolución de 9 de marzo de 2005 de la Secretaría General para la Administración Pública**



**Fuente:** elaboración propia.

Respecto al contenido y diseño web a nivel local, no había una ley específica de regulación y sólo se obligaba a presentar un desglose informativo de la Liquidación Presupuestaria de las Entidades Locales, así como los datos económicos-financieros adicionales a suministrar al Ministerio de Economía y Hacienda en el marco de la estabilidad presupuestaria y de la contabilidad nacional en el portal de Internet (<http://www.meh.es>) del Ministerio de Economía y Hacienda (*Orden EHA/468/2007, de 27 de febrero, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de la*

*Liquidación de los Presupuestos de las Entidades Locales y de la información adicional requerida* para la aplicación efectiva del principio de transparencia en el ámbito de la estabilidad presupuestaria). En la actualidad, sí se obliga a presentar dicha información en la web de cada entidad, existiendo un claro interés, por parte de los entes locales, de fomentar la transparencia.

En el ámbito de la divulgación de información sobre las entidades locales, se encuentran las investigaciones realizadas por “Transparencia Internacional España” (TI – España), entre 2008 y 2014. El instrumento de medida es el Índice de Transparencia de los Ayuntamientos (ITA) formado por 80 indicadores agrupados en 6 áreas recogidas en el Cuadro 2.20.

**Cuadro 2.20: Áreas y contenido empleados para el cálculo del ITA**

<b>ÁREAS</b>	<b>CONTENIDO</b>
1. Información sobre la corporación municipal	Son 17 indicadores. Incluyen normas y reglamentaciones municipales e información institucional básica.
2. Relaciones con los ciudadanos y la sociedad	Son 13 indicadores. Incluyen las características de las páginas web del Ayuntamiento, información y atención al ciudadano y grado de compromiso para con la ciudadanía.
3. Transparencia en la información económico-financiera	Son 14 indicadores. Constan de la información contable y presupuestaria, transparencia en los ingresos y gastos municipales y en las deudas municipales.
4. Transparencia en las contrataciones de servicios	Son 4 indicadores. Se incluye la transparencia en la contratación de servicios y sobre las relaciones y operaciones con proveedores.
5. Transparencia en materias de urbanismo y obras públicas	Son 17 indicadores. Contiene planes de ordenación urbana y convenios urbanísticos, decisiones sobre recalificaciones y adjudicaciones urbanísticas, anuncios y licitaciones de obras públicas, información sobre concurrentes, ofertas y resoluciones, seguimiento y control de la ejecución de obras y sobre urbanismo y obras públicas.
6. Indicadores Nueva Ley de Transparencia	Son 15 indicadores. Hacen referencia a la planificación y organización de los Ayuntamientos, a los contratos, convenios y subvenciones, a información sobre los altos cargos y entidades participadas y a información económica y presupuestaria.

**Fuente:** elaboración propia a partir de los datos de Transparencia Internacional España.

Los datos agregados disponibles para los años comprendidos entre 2008 y 2014 sobre las puntuaciones medias de los ayuntamientos en las distintas áreas de transparencia, aparecen

recogidos en el Cuadro 2.21. Los valores medios globales evidencian una tendencia creciente en materia de transparencia.

En el año 2008 (muestra de 100 ayuntamientos), 52 ayuntamientos obtienen valores por encima de la media (su valor medio es de 52,1), en 2009 (muestra de 110 ayuntamientos), son 57 los ayuntamientos con un valor por encima de la media (su puntuación media es de 64) y en 2010 (muestra de 110 ayuntamientos), los ayuntamientos cuyo valor se encuentra por encima de la media son 55 (su valor medio es de 70,2). Con la aplicación de los Índices de la nueva Ley de Transparencia en 2012 (muestra de 110 ayuntamientos), el número de ayuntamientos que obtienen un valor superior a la media (que es de 70,9) aumenta hasta 66. En 2014 (muestra de 110 ayuntamientos), 68 de los 110 ayuntamientos revisados obtienen valores por encima de la media (cuyo valor es 85,2).

**Cuadro 2.21: Puntuaciones medias de los Ayuntamientos en las 6 áreas de transparencia para el período 2008-2014**

Áreas de transparencia	2008	2009	2010	2012	2014
	Entre 1 y 100 puntos	Entre 1 y 100 puntos	Entre 1 y 100 puntos	Entre 1 y 100 puntos	Entre 1 y 100 puntos
1. Información sobre la corporación municipal	69,6	71,4	64,4	72,2	86,3
2. Relaciones con los ciudadanos y la sociedad	69	71,4	73,7	76,3	86,8
3. Transparencia en la información económico-financiera	29,1	49,1	60,2	71,2	90
4. Transparencia en las contrataciones de servicios	37,3	58,3	66,5	68,6	74,1
5. Transparencia en materias de urbanismo y obras públicas	48,4	67	68,6	77,6	85,8
6. Nueva Ley de Transparencia				57,4	81,2
<b>TRANSPARENCIA GLOBAL</b>	<b>52,1</b>	<b>64</b>	<b>70,2</b>	<b>70,9</b>	<b>85,2</b>

**Fuente:** elaboración propia a partir de los datos de TI-España.

Observando las diferentes áreas antes de la incorporación de los Índices de la nueva Ley de Transparencia (período 2008-2010), las mejores puntuaciones corresponden al apartado 1 que recoge la información sobre la corporación municipal y al apartado 2 sobre las relaciones con los ciudadanos y la sociedad. Sin embargo, la transparencia sobre materias económico-financieras, la contratación de servicios y el urbanismo no superan el promedio global, salvo en 2009 en materia de urbanismo. También se observa una gran mejora en las tres últimas



áreas entre 2008 y 2009 y continúa, aunque en menor medida, el ascenso de la puntuación en las mismas en 2010. En el período 2012-2014, donde se añade una nueva área sobre indicadores de transparencia (obligatoria para los ayuntamientos desde diciembre de 2015), los resultados ponen de manifiesto que las puntuaciones medias son más elevadas en 2014 que en 2012. Al igual sucede con el valor de las distintas áreas evaluadas que aumenta en 2014 respecto a 2012. Cabe resaltar el aumento significativo del apartado de transparencia en la información económica-financiera para 2014 y, también, el del apartado sobre los nuevos indicadores. En 2014, se obtiene que casi la totalidad de los ayuntamientos analizados crean una página especial, dentro de su web, dedicando un portal o apartado a la transparencia, en su gran mayoría para los indicadores ITA. Toda esta información refleja la importante labor llevada a cabo por las entidades locales españolas en materia de transparencia. Otro objetivo del ITA, (además de la evaluación del nivel de transparencia) es fomentar la cultura informativa de los propios Ayuntamientos ya que se pretende que incorporen en sus respectivas páginas web la información solicitada por TI-España. Esto contribuirá, además de a mejorar sus puntuaciones en el ITA, a conseguir un aumento del nivel de información útil y relevante que estas entidades ofrecen a los ciudadanos.

Existe, por tanto, una clara intención de mejorar los servicios públicos en la red, así como de fomentar la publicación de información de carácter económico-financiero en los portales web locales. Para ello, se está desarrollando una regulación jurídica enfocada en el impulso del Gobierno Electrónico y en las necesidades de los ciudadanos que se pasa a recoger a continuación.

En materia de legislación sobre e-gobierno o gobierno electrónico, los últimos años han sido claves para su impulso y desarrollo. Se muestran las principales normas sobre e-government.

- *Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJ – PAC)*: esta Ley marca el comienzo para la introducción de las nuevas tecnologías en la Administración. Su Art. 45 propone utilizar estos medios tecnológicos tanto internamente como en la relación con los ciudadanos y así otorgar validez a los documentos que se presentan

electrónicamente siempre que cumplan los requisitos de autenticidad, integridad y conservación.

- *Real Decreto 263/1996, de 16 de febrero, que regula el empleo de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas por la Administración General del Estado* modificado por el *Real Decreto 209/2003, de 21 de febrero, por el que se regulan los registros y las notificaciones telemáticas, así como la utilización de medios telemáticos para la sustitución de la aportación de certificados por los ciudadanos.* Se pretende recoger las garantías y derechos de los ciudadanos frente a la Administración cuando ésta usa las tecnologías de la información, aunque siempre desde la perspectiva de no dificultar su implantación en la actuación administrativa exigiendo cautela o requisitos adicionales a los que, con carácter general o de forma específica, vienen establecidos en nuestro ordenamiento jurídico.

El Real Decreto toma como orientación la sistemática del Artículo 45, que distingue: utilización de técnicas y medios en la actuación administrativa y tramitación y terminación de procedimientos administrativos en soporte informático (apartados 1 y 3 del Artículo 45), programas y aplicaciones utilizados para el ejercicio de potestades (apartado 4), relaciones entre ciudadano y Administración (apartado 2) y emisión de documentos y copias (apartado 5).

- *Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de Medidas para la Modernización de Gobierno Local:* no es propiamente una Ley de administración electrónica pero en su Art 70.bis.3 señala que “*las entidades locales y, especialmente, los municipios, deberán impulsar la utilización interactiva de las tecnologías de la información y la comunicación para facilitar la participación y la comunicación con los vecinos, para la presentación de documentos y para la realización de trámites administrativos, de encuestas y, en su caso, de consultas ciudadanas*”.
- *Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de Firma Electrónica,* que establece, entre otras cosas, el concepto de firma electrónica reconocida y la considera jurídicamente igual a la firma en papel dándole plena validez legal en las transacciones electrónicas y privadas. Además se crean una serie de certificados electrónicos que permiten la

identificación.

- *Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos*: el objetivo de esta Ley es reconocer el derecho de los ciudadanos a relacionarse con las Administraciones Públicas electrónicamente. Esta Ley se aplica a las Administraciones Públicas (Estado, Comunidades Autónomas y a nivel local) y a las entidades de derecho público vinculadas a éstas, a los ciudadanos en sus relaciones con las Administraciones Públicas y a las relaciones entre las distintas Administraciones Públicas. Se pretende facilitar el acceso a los ciudadanos con medios electrónicos con el fin de eliminar barreras, favorecer la confianza en el empleo de los medios electrónicos, promover la cercanía al ciudadano y la transparencia en la Administración, mejorar el funcionamiento interno de las Administraciones Públicas aumentando la eficacia y la eficiencia usando las tecnologías, simplificar los procedimientos administrativos y contribuir al desarrollo de la sociedad de la información en las Administraciones Públicas.
- *Real Decreto 1494/2007, de 12 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento sobre las condiciones básicas para el acceso de las personas con discapacidad a las tecnologías, productos y servicios relacionados con la sociedad de la información y medios de comunicación social*: su objetivo es establecer criterios y condiciones básicos para garantizar el acceso de personas con discapacidad a los distintos medios electrónicos. Se facilita el acceso a las páginas web de las Administraciones Públicas con un nivel mínimo de accesibilidad que cumpla las prioridades 1 y 2.
- *Ley 56/2007, de 28 de diciembre, de medidas de impulso a la sociedad de la información*: obliga a emplear la factura electrónica y a usar medios electrónicos en los procesos de contratación con la Administración Pública.
- *Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 56/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos*. Se pretende aplicar parte de la normativa establecida en la Ley 56/2007 como un primer paso hacia la disponibilidad de los servicios públicos.

- *Real Decreto 4/2010, de 8 de enero, por el que se regula el Esquema Nacional de Interoperabilidad en el ámbito de la Administración Electrónica: “el Esquema Nacional de Interoperabilidad comprenderá los criterios y recomendaciones de seguridad, normalización y conservación de la información, de los formatos y de las aplicaciones que deberán ser tenidos en cuenta por las Administraciones públicas para asegurar un adecuado nivel de interoperabilidad organizativa, semántica y técnica de los datos, informaciones y servicios que gestionen en el ejercicio de sus competencias y para evitar la discriminación a los ciudadanos por razón de su elección tecnológica”(Art. 1).*
  
- *Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno: esta Ley tiene un triple objetivo aumentar y reforzar la transparencia en la Administración Pública, reconocer y garantizar el acceso a la información y establecer las obligaciones de buen gobierno que deben cumplir los responsables públicos<sup>7</sup>. Se aplica a todos los niveles de la Administración Pública entre otros organismos.*

En su capítulo II “Publicidad Activa” se garantiza la difusión de información vía electrónica relativa a las funciones que se desarrollan, la normativa existente y la estructura organizativa (Art.6). También se recoge en el Artículo 7 la obligación de publicar aquella información de relevancia jurídica (directrices, circulares, instrucciones, anteproyectos y proyectos de ley, reglamentos, etc.). El Artículo 8 especifica que existe obligación de publicar datos estadísticos, presupuestos actualizados, estado de ejecución, datos sobre estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera que hagan comprensible dicha información y también han de divulgar las Cuentas Anuales, los Informes de Auditoría y de Fiscalización así como las retribuciones de altos cargos y otra información relevante. Esta Ley recoge en su Artículo 10 la creación del Portal de Transparencia<sup>8</sup> para garantizar la accesibilidad, la interoperabilidad y la reutilización de información.

---

<sup>7</sup> Se crea el portal para la Administración Electrónica <http://administracionelectronica.gob.es>.

<sup>8</sup> El 10 de diciembre de 2013 entra en funcionamiento el Portal de Transparencia <http://transparencia.gob.es>.

Además de esta normativa, también se desarrolla un “Código de buenas prácticas para la divulgación de información financiera en Internet” por parte de Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA, 2002). Este Código sólo se aplica a los portales web de las empresas y no a las de las entidades públicas locales. En este documento se establecen una serie de recomendaciones que, como la misma palabra indica, no son de obligado cumplimiento (recogidas en el Cuadro 2.22).

Al final de este documento se añade un cuestionario de autoevaluación para las empresas con el fin de facilitar la revisión de la información que las empresas divulgan a través de Internet mediante sus portales web.

**Cuadro 2.22: Recomendaciones del Código de buenas prácticas para la divulgación de información financiera en Internet**

RECOMENDACIONES
- Contenidos mínimos: Las webs de empresas con cotización en bolsa deben ofrecer toda la información financiera que tengan que remitir obligatoriamente a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y la información financiera objeto de depósito en el Registro Mercantil.
- La empresa debe asumir la responsabilidad de que la información que comunican es precisa y fiable.
- Deben crear un apartado específico en la web que recoja la información financiera (se recomienda que se accesible desde la página principal).
- Publicar en la web toda la información suplementaria, resúmenes y datos desagregados.
- Separar claramente en la web la información auditada y no auditada.
- Establecer los principios contables empleados en cada uno de los estados financieros publicados en la web.
- Identificar las fuentes de información de terceros en la web.
- Utilizar distintos idiomas principalmente el inglés.
- Garantizar la navegabilidad, la accesibilidad y el mantenimiento de la información en el sitio web.
- Incluir la fecha de la última actualización.
- Facilitar la descarga de información mediante hojas de cálculo y documentos XBRL y facilitar la impresión de documentación.
- Garantizar la seguridad.
- Establecer una lista de enlaces externos.
- Solucionar posibles errores.
- Deben contar con información de contacto de la empresa: dirección, teléfono, fax y correo electrónico de las personas o departamentos correspondientes.

**Fuente:** elaboración propia a partir del Código de buenas prácticas para la divulgación de información financiera en Internet, AECA (2002).

En la actualidad, AECA ha publicado un documento que hace referencia al e-government titulado “E-government: La prestación de servicios y rendición de cuentas de las

administraciones públicas a través de Internet” (abril, 2012). Este documento engloba los siguientes temas:

1. Las definiciones de conceptos relativos al e-government así como los efectos de la aplicación de las TIC en el ámbito público.
2. La contribución de las tecnologías a la reforma del Sector Público.
3. Las estrategias y normativas europeas así como las medidas empleadas en España para el desarrollo del e-government.
4. Código de buenas prácticas en materia de contenido, divulgación de información financiera pública a través de la web y de prestación de servicios online.
5. Ejemplos de buenas prácticas del e-government.

El punto de partida de elaboración de este documento consiste en definir el e-government como *“el uso de las TIC - y particularmente de Internet - para el suministro de información y prestación de servicios a la ciudadanía de una forma más conveniente, sencilla y accesible, con objeto de facilitar las interacciones con las administraciones públicas y aumentar la transparencia, rendición de cuentas de este tipo de entidades y la mejora de la confianza de los ciudadanos en las instituciones”*. A su vez, pretende aclarar conceptos como administración electrónica, democracia electrónica y gobernanza electrónica y definir los niveles de desarrollo del e-government. El Cuadro 2.23 recoge cuales son las aplicaciones comunes de e-gobierno en cada fase de desarrollo:

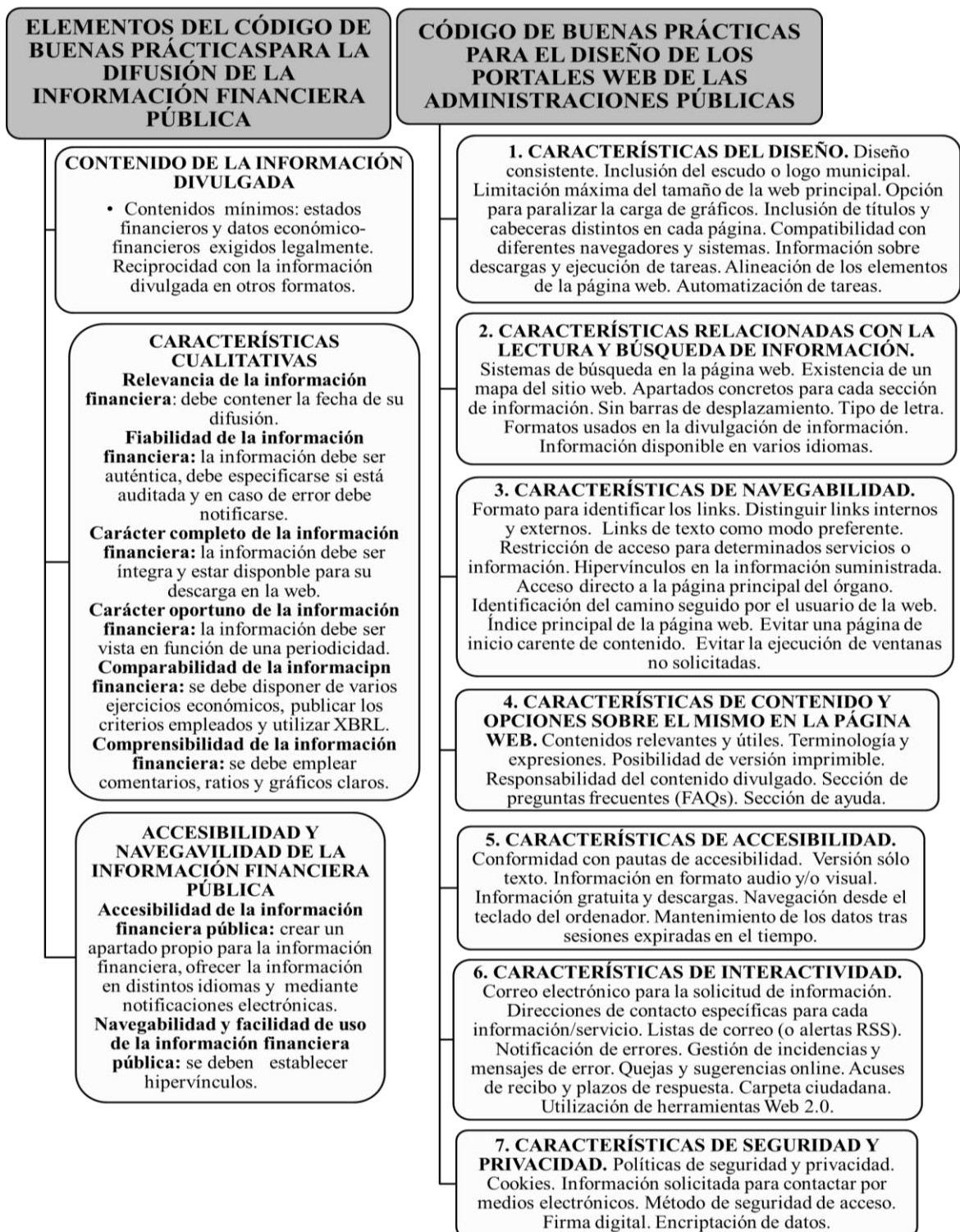
**Cuadro 2.23: Aplicaciones típicas del e-government en cada fase de desarrollo**

NIVEL	APLICACIONES TÍPICAS
NIVEL 1	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Información y datos básicos sobre la entidad.</li> <li>2. Directorios de parques, bibliotecas, etc.</li> <li>3. Calendarios de eventos y actividades.</li> <li>4. Directorio telefónico y postal del personal de la Administración.</li> <li>5. Información sobre los servicios públicos gestionados.</li> <li>6. Acceso a informes y normativa básica.</li> <li>7. Acceso a la agenda política y a las actas de las reuniones del ente.</li> </ol>
NIVEL 2	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Directorio de direcciones de correo electrónico.</li> <li>2. Divulgación de todo tipo de información a través de la web.</li> <li>3. Descarga de impresos y formularios.</li> <li>4. Incorporación de motores de búsqueda en la web.</li> <li>5. Acceso online a bases de datos especializados.</li> </ol>
NIVEL 3	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Envío de formularios online.</li> <li>2. Aceptación de pagos por medios telemáticos.</li> <li>3. Prestación de servicios online.</li> </ol>
NIVEL 4	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Posibilidad de personalizar la web en función de las preferencias personales.</li> <li>2. Establecimiento de alertas informativas.</li> <li>3. Integración de procesos horizontales y verticales.</li> <li>4. Creación de bases de datos centrales para la puesta en común de información.</li> <li>5. Creación de nuevos servicios.</li> </ol>
NIVEL 5	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Cuadros de diálogo para el envío de comentarios o sugerencias.</li> <li>2. Establecimiento de contactos mediante correo electrónico con los representantes políticos.</li> <li>3. Retransmisión online de las sesiones del órgano de gobierno.</li> <li>4. Utilización de formularios de Internet para realizar consultas a los ciudadanos.</li> <li>5. Foros de debate o chats.</li> <li>6. Empleo de herramientas de la Web 2.0 (blogs) y redes sociales.</li> </ol>

**Fuente:** Documento nº 6 (sobre Contabilidad y Administración del Sector Público) y 9 (sobre Nuevas Tecnologías y Contabilidad) de AECA (2012).

El siguiente paso consiste en establecer un “Código de buenas prácticas” debido a la diversidad existente en el diseño y contenido de páginas web y a las diferencias en la divulgación de información financiera. La Figura 2.8 recoge la propuesta de dicho Código para la divulgación de información financiera pública. Incluye aquellos elementos necesarios para el diseño de un portal web de la Administración Pública.

**Figura 2.8: Propuesta del Código de buenas prácticas para la difusión de información financiera pública**



**Fuente:** elaboración propia a partir de los Documentos nº 6 (sobre Contabilidad y Administración del Sector Público) y 9 (sobre Nuevas Tecnologías y Contabilidad) de AECA (2012).



A través de este documento se propone, por tanto, el cumplimiento de un Código de Buenas Prácticas con el fin de alcanzar los objetivos de transparencia y eficiencia en las Administraciones Públicas y permitir disponer de una información homogénea que garantice una comparativa con el objeto de mejorar el desarrollo de proyectos encaminados al aprovechamiento del empleo de nuevas tecnologías.

### **2.3.2. Portugal.**

#### **2.3.2.1. Organización territorial y estructura administrativa local.**

Portugal tiene una superficie de 91.831 km<sup>2</sup> repartida entre la zona continental (88.790 km<sup>2</sup>), Archipiélago de las Azores (2.247 km<sup>2</sup>) y Archipiélago de Madeira (794 km<sup>2</sup>). Según las estimaciones del INE, la población residente en Portugal a 31 de diciembre de 2013 es de 10.459.806 habitantes.

La estructura administrativa y la organización territorial portuguesa presenta cierta complejidad. Portugal consta de 18 distritos y dos regiones autónomas, Azores y Madeira, que se dividen a su vez en 308 municipios (o lo que es lo mismo “concelhos”). Estos municipios están compuestos por unas 4.138 *freguesías* que equivalen a un nivel local más bajo. Tanto los municipios como las *freguesías* corresponden a la diversidad del gobierno local y son consideradas como entidades autónomas que tienen intención de defender los intereses colectivos propios de la población residente en una determinada circunscripción del territorio nacional.

Con la promulgación de la *Constitución de la República Portuguesa* (CRP) de 1976, se regula que la organización democrática del Estado tiene que incluir a las autoridades locales (CRP, Art. 235), y como consecuencia, se promulga la descentralización administrativa para el nivel regional y local (CRP, Art. 237). Por tanto, las autarquías locales son consideradas como “*entidades colectivas – territoriales dotadas de órganos representativos que se proponen la prosecución de intereses propios de las respectivas poblaciones*” (CRP, Art. 235). Los distintos niveles locales del gobierno son los distritos, los municipios y las regiones administrativas (CRP, Art. 236).

El gobierno local está dotado de patrimonio y finanzas propias y su régimen es fijado

por la ley (CRP, Art. 238). Por otro lado, si se adoptan las divisiones basadas en las NUTS (nomenclatura de las unidades territoriales estadísticas), los límites de este tipo de división técnica coinciden con los límites reales de los municipios pero no coinciden con la división administrativa de primer orden de los distritos. En Portugal existen tres NUTS<sup>9</sup>:

- I: Portugal Continental, Región Autónoma de las Azores y Región Autónoma de Madeira.
- II: Norte, Centro, Lisboa, Alentejo, Algarve, Azores y Madeira.
- III: esta agrupación corresponde a otras 30 subdivisiones.

Teniendo en cuenta esta estructura territorial, el siguiente paso es el establecimiento de la regulación contable a aplicar en las entidades locales portuguesas.

### **2.3.2.2. Marco normativo contable portugués sobre la información a elaborar por las autarquías locales.**

En Portugal la regulación contable local tiene su origen en la aprobación de la *Ley 8/90, de 20 de febrero, de Bases de la Contabilidad Pública (LBCP 90)*. Esta Ley marca el principio de la reforma contable pública y da paso al *Decreto – Ley 232/97, de 3 de septiembre, que aprueba el primer Plan Oficial de Contabilidad Pública (POCP: Plano Oficial de Contabilidade Pública)* convirtiéndose en la norma de referencia básica para la contabilidad de las Autarquías Locales. El POCP fue elaborado a partir del Plan Oficial de Contabilidad de la Empresa Privada (POC: Plano Oficial de Contabilidade) en el que su Art. 5.2 ya mencionaba esta posible adaptación para permitir la comparación entre la información proveniente de los sectores público y privado.

Partiendo del POCP se elabora el *Plan Oficial de Contabilidad de las Autarquías Locales (POCAL: Plano Oficial de Contabilidade das Autarquías Locais)*, aprobado por el *Decreto – Ley nº 54 – A/99, de 22 de febrero* (Éste ha sido modificado por la Ley nº 162/99, de 14 de septiembre y por el Decreto – Ley nº 315/2000, de 2 de diciembre en materia del calendario de implantación, y también, por el Decreto – Ley nº 84 – A/2002, de 5 de abril, por el que se alteran las reglas para la elaboración de los presupuestos-Documentos Previsionales).

---

<sup>9</sup>Esta clasificación estadística no afecta a esta investigación debido a que los límites municipales son iguales.

El POCAL se aplica obligatoriamente a todas las autoridades locales (municipios) y entidades similares. Se consideran entidades locales, las áreas metropolitanas, las asambleas de distrito, las asociaciones de municipios y parroquias, en general, lo que se conoce como autoridades locales.

El POCAL regula la existencia de tres sistemas de contabilidad: presupuestaria, patrimonial y de costes. Sus características básicas aparecen recogidas en el Cuadro 2.24:

**Cuadro 2.24: Sistemas de Contabilidad del POCAL**

<b>Contabilidad Presupuestaria</b>	<b>Contabilidad Patrimonial</b>	<b>Contabilidad de Costes</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Control presupuestario</li> <li>- Clasificación económica de gastos e ingresos</li> <li>- Estados presupuestarios</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Valor actual del Inmovilizado</li> <li>- Resultados económicos</li> <li>- Valor de las deudas</li> <li>- Valor de los stocks</li> <li>- Costes e ingresos por naturaleza</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Costes e ingresos por funciones, actividades, servicios, productos...</li> </ul>
Clase 0 y cuenta 25	Clases 1 a 8	Clase 9
Partida doble	Partida doble	No definida

**Fuente:** Instituto de Estudios Fiscales (2004).

El único sistema obligatorio hasta el año 2000 fue el sistema de contabilidad presupuestaria (SCP) y en él se reserva la clase 0 para las operaciones presupuestarias internas y la cuenta 25 (Deudores y Acreedores por la ejecución del presupuesto) para contabilizar las operaciones que siguen al reconocimiento de un derecho u obligación. En este sistema contable es obligatorio presentar estados previsionales y estados finales de rendición de cuentas como muestra el Cuadro 2.25:

**Cuadro 2.25: Estados a presentar con carácter obligatorio en el Sistema de Contabilidad Presupuestaria (SCP)**

Estados Previsionales	Estados de Rendición de Cuentas
<b>1. Grandes líneas estratégicas</b> - Plan Plurianual de Inversiones - Plan de Actividades del Ayuntamiento	<b>1. Información Presupuestaria</b> - Ejecución Anual del Plan Plurianual de Inversiones - Modificaciones al Plan Plurianual de Inversiones - Control Presupuestario del gasto y del ingreso - Memoria
	<b>2. Información Financiera</b> - Flujos de Caja - Cuentas de Orden - Operaciones de Tesorería
<b>2. Presupuesto</b> - Resumen del Presupuesto - Presupuesto de gastos - Presupuesto de ingresos	<b>3. Información de la Situación Patrimonial y Económica</b> - Balance - Cuenta de Resultados - Memoria
	<b>4. Informe de Gestión</b>

**Fuente:** Instituto de Estudios Fiscales (2004).

El Art. 4 del POCAL establece de forma general que las entidades locales “*deben dar a conocer, dentro de los 30 días después del examen y aprobación por el órgano de deliberación los siguientes documentos*”:

- Plan Plurianual de Inversiones (Plano de Investimentos): incluye todos los proyectos y acciones llevados a cabo dentro de los objetivos establecidos por la autoridad local y su proyección explicativa de los gastos.
- Presupuesto (Orçamento).
- Flujos de Caja (Fluxos de Caixa).
- Balance (Balanço).
- Cuenta de Resultados (Demonstração de Resultados): muestra gastos e ingresos clasificados por naturaleza. La declaración de ingresos por función es opcional para las autoridades locales.
- Informe de Gestión (Relatorio de Gestao): incluye la situación económica relativa al ejercicio, una síntesis de la situación financiera del Ayuntamiento mediante una serie de indicadores, la evolución de las deudas en los últimos tres años, una propuesta

fundamentada de la aplicación del resultado económico y los hechos sucedidos después del final del ejercicio.

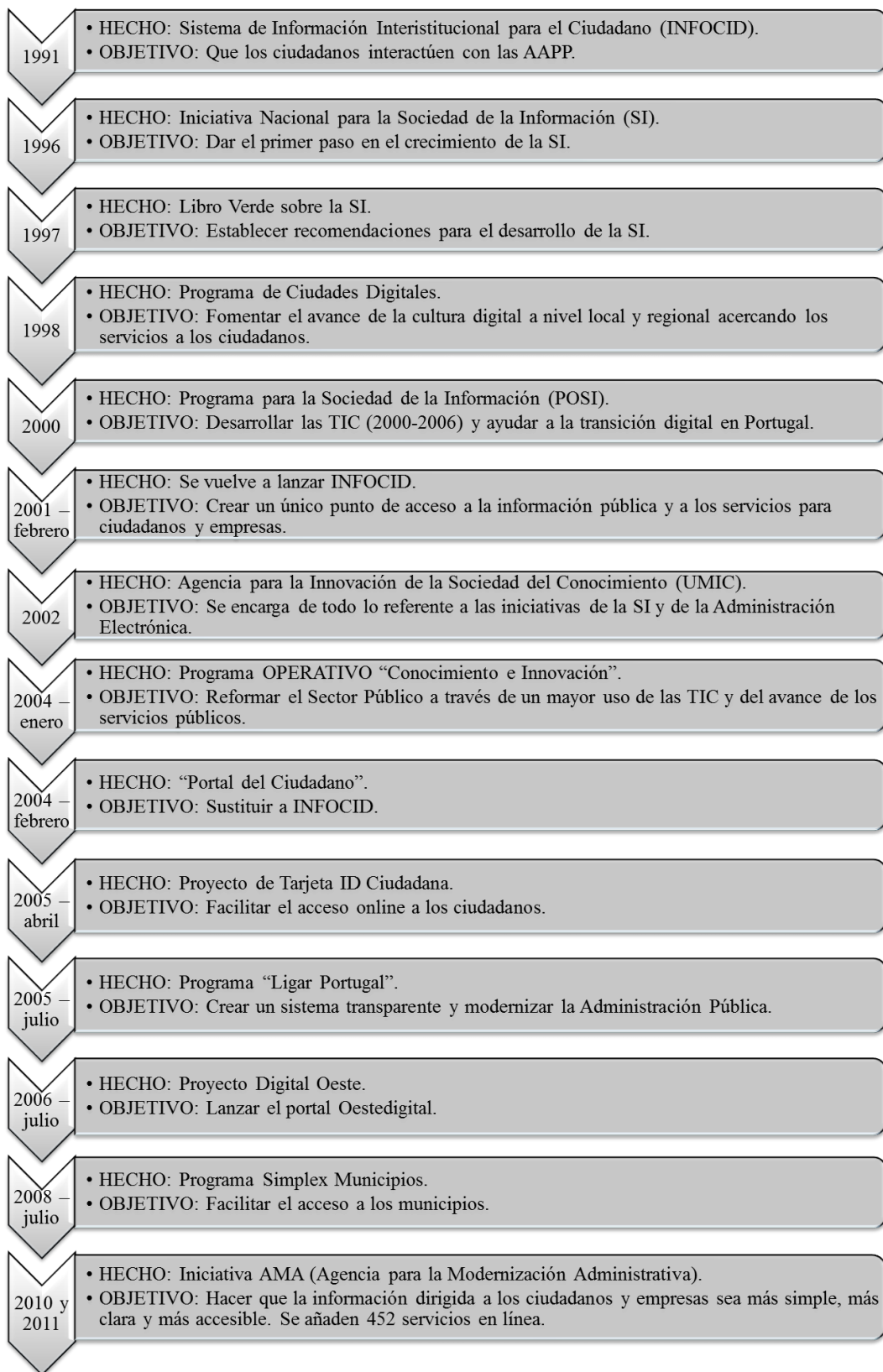
- Notas.

Además, el Art. 7 regula el envío de los documentos de rendición de cuentas al Instituto Nacional de Estadística en los 30 días después de su aprobación. Respecto a la contabilidad patrimonial, cabe decir que emplea las clases (o grupos) 1 a 8 del POCAL. En este sistema de contabilidad se reconocen los derechos y obligaciones ante terceros. Los principales estados contables son el Balance y la Cuenta de Resultados. La contabilidad de costes no cuenta con una clase o grupo de cuentas y este sistema es obligatorio en el cálculo de los costes de las funciones y de los costes subyacentes a la fijación de tarifas y precios de bienes y servicios. Sus estados contables serían: coste de materiales, coste de la mano de obra, costes indirectos, etc. Por último, es importante señalar la separación existente de aquellos Ayuntamientos que pertenecen al régimen general y los que forman parte del simplificado. Este último engloba a los Ayuntamientos con ingresos inferiores a 1.500.000 €.

### **2.3.2.3. El desarrollo del gobierno digital en Portugal. Marco jurídico.**

Portugal ha llevado a cabo un gran esfuerzo en el desarrollo del gobierno digital. Los sucesos más importantes en materia de Gobierno Electrónico aparecen enumerados en la Figura 2.9.

**Figura 2.9: Desarrollo del Gobierno Electrónico en Portugal**



**Fuente:** elaboración propia.

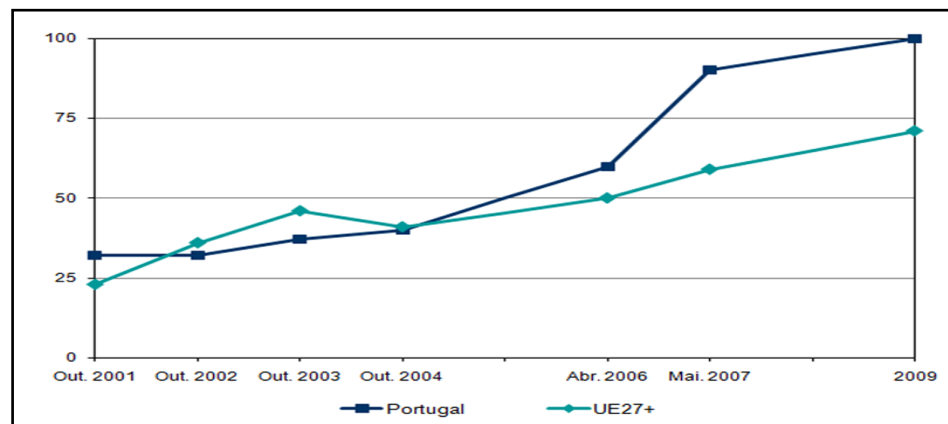
Fruto de este esfuerzo, se destaca la labor llevada a cabo con el Plan de Acción “Ligar Portugal” (2005-2010). Este proyecto tiene como objetivo mejorar y simplificar la prestación de servicios públicos a los ciudadanos y a las empresas promoviendo:

- La eficiencia y facilidad de uso de los servicios prestados a los ciudadanos por el Estado con apoyo en las tecnologías de la información y de la comunicación.
- La transparencia en la relación entre el Estado y los ciudadanos.
- La reducción de costes.
- El desenvolvimiento de los servicios públicos modernos.

Los resultados concretos que se pretenden asegurar son: disponer online de todos los servicios públicos básicos, generalizar el uso del servicio de voz en Internet y formar a personal de la Administración Pública en materia de nuevas tecnologías.

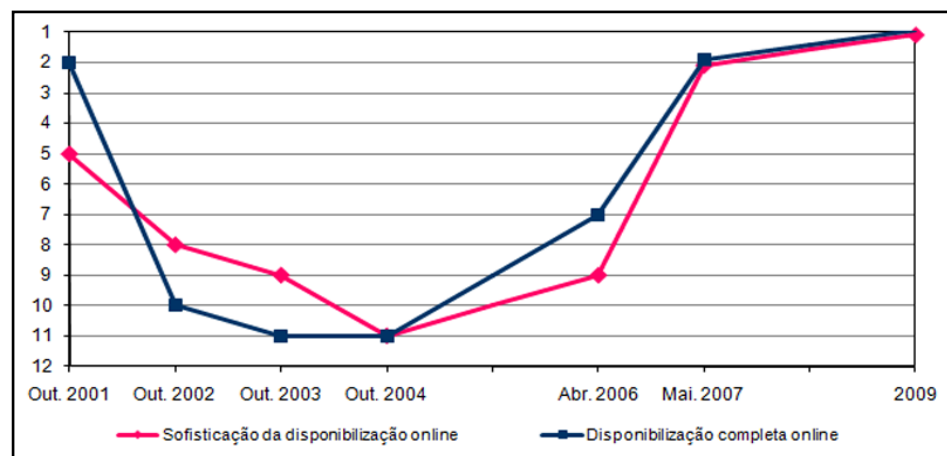
En menos de dos años desde la puesta en marcha de este proyecto, Portugal vuelve a situarse en segunda posición al igual que ocurría en 2001, en el ranking de los países de la UE-15 en cuanto a dos indicadores de sofisticación: el de disponibilidad de servicios públicos básicos online y el de disponibilidad completa de servicios públicos básicos online. Esta recuperación ocurre entre abril y mayo de 2007, después de una fuerte caída entre 2002 y 2004 situándose en undécimo lugar en el ranking de la UE-15. Entre los 30 países de la UE-27, Portugal pasa en 2007 a ocupar la cuarta posición en el indicador de disponibilidad de servicios públicos básicos online y la tercera en el indicador de disponibilidad completa de servicios públicos básicos online, como se puede observar en las Figuras 2.10 y 2.11.

**Figura 2.10: Ranking de indicadores de sofisticación 2001-2009**



**Fuente:** elaborado por la Agencia para la Innovación de la Sociedad del Conocimiento (UMIC) a partir de los estudios de Capgemini (2001-2009).

**Figura 2.11: Comparación de la sofisticación en la disponibilidad online y la disponibilidad completa online**



**Fuente:** elaborado por la Agencia para la Innovación de la Sociedad del Conocimiento (UMIC) a partir de los estudios de Capgemini (2001-2009).

En el año 2009, Portugal alcanza el primer puesto en ambos indicadores garantizándose el 100% y situándose por encima de la UE-27. Estos datos evidencian un gran avance en materia de gobierno electrónico.

En Portugal no ha sido aprobada una ley específica que regule el contenido de las páginas web de los entes locales, pero sí existen algunos requisitos mínimos en los que se distingue entre los que se considera una OBLIGACIÓN (publicar en papel los estados



financieros) y un DEBER (publicarlos en las webs municipales) y son los siguientes:

- *Decreto – Ley n° 135/1999, de 22 de abril de 1999* por la que se regula que los organismos públicos deben incluir una dirección de correo electrónico.
- *Resolución del Consejo de Ministros n° 95/1999, de 25 de agosto de 1999*, que abarca la información mínima a publicar en la web. Se considera que las instituciones públicas deben hacer público sus contenidos en formato digital y disponer de los formularios más comunes así como aquella información que sea de interés. La información presentada debe ser clara y de fácil acceso público teniendo en cuenta a las personas con necesidades especiales.
- *Resolución del Consejo de Ministros n° 96/1999, de 26 de agosto de 1999, Iniciativa Nacional para los ciudadanos con necesidades especiales en la Sociedad de la Información*: documento orientador que se complementa con la *Resolución del Consejo de Ministros n° 97/1999, de 26 de agosto de 1999*, que establece las reglas relativas a la accesibilidad para los ciudadanos con necesidades especiales a los contenidos de los organismos públicos en Internet.
- *Resolución del Consejo de Ministros n° 22/2001, de 27 de febrero de 2001*, por el que se obliga a realizar actualizaciones y revisiones periódicas de los contenidos en las páginas web de los organismos integrados en la Administración directa o indirecta del Estado.
- *Resolución del Consejo de Ministros n° 108/2003, de 12 de agosto de 2003 por la que se aprueba el Plan de Acción del Gobierno Electrónico*: el objetivo es ofrecer servicios públicos de calidad, centrados en los ciudadanos y fomentar así la transparencia y la eficiencia (reducir costes). Se distinguen 7 áreas de acción:
  1. Servicios públicos orientados a los ciudadanos: se pretende mejorar la prestación de servicios públicos, facilitando la relación entre Administración y ciudadano.
  2. Administración Pública moderna y eficiente: aprovechar el potencial de las tecnologías de la información y comunicación.

3. Nueva capacidad tecnológica: promover la evolución de la infraestructura tecnológica existente para aplicarla al gobierno electrónico.
4. Racionalizar los costes de comunicación.
5. Gestión eficiente de la contratación: su fin es generar ahorros estructurales.
6. Servicios próximos a los ciudadanos: el gobierno electrónico no se debe limitar al nivel central sino garantizar la participación de la administración local.
7. Servicios públicos interactivos: garantizar la comunicación, la confianza y la medición de la satisfacción de los servicios públicos electrónicos.

- *Ley n°2/2007, de 15 de enero, de Finanzas Locales:* en su artículo 49 se recoge la obligación de los municipios a publicar los estados financieros en papel para disponer de los mismos en los ayuntamientos y si quieren en la web donde deben figurar, los planes de actividades e informes de los dos últimos años, los planes Plurianuales de Inversiones y los Presupuestos, los Informes de Gestión, los Balances, los Estados de Resultados, los anexos y las notas y si pueden también la consolidación de los mismos.

Entre los proyectos que llevan a cabo destacan la creación del portal del ciudadano ([www.portaldocidadao.pt](http://www.portaldocidadao.pt), creado en febrero de 2004), la definición de estándares de interoperabilidad y el logro de la eficiencia de costes.

A parte de esta normativa en febrero de 2003 fue elaborada una *Guía de buenas prácticas en la construcción de sitios web de la Administración Directa e Indirecta del Estado*. Esta Guía, aunque no es de obligado cumplimiento, ha sido empleada para elaborar diversos estudios (Santos et al. 2002, 2003 y 2005) y se considera un buen punto de partida para lograr unificar los contenidos de los portales (regionales y locales). Los autores Oliveira, Santos y Amaral (2003) estructuraron la guía en 38 recomendaciones divididas en 9 grupos, como aparece reflejado en el Cuadro 2.26:

## Cuadro 2.26: Guía de buenas prácticas en la construcción de sitios web de la Administración Directa o Indirecta del Estado (2003)

### Guía de buenas prácticas en la construcción de sitios web de la Administración Directa e Indirecta del Estado (2003)

<p>– <b>CONTENIDOS.</b> La función principal de cualquier web es publicar información para que ésta pueda ser revisada por los usuarios. 7 recomendaciones:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. Información mínima publicada en la web: incluye la descripción de la organización (misión, estructura administrativa y servicios), lista de contactos (dirección, teléfono, fax y correo electrónico del personal, funcionarios e instituciones), lista con todas las publicaciones y documentos del organismo, legislación, eventos programados o en curso, Informe de Cuentas, plano de actividades y Presupuesto, FAQ (preguntas más frecuentes), apartado de novedades, formularios para descarga y política de privacidad y seguridad.</li><li>2. Actualización de la información: Se debe presentar la autoría y la fecha de publicación.</li><li>3. Presentación de información: Debe haber uniformidad en las fuentes y tamaños del texto, disponer de varios idiomas e indicar el tamaño de los ficheros disponibles para descarga.</li><li>4. Contar con un archivo documental.</li><li>5. Cuestiones legales y derechos de autor: Esta información debe ser explícita.</li><li>6. Enlaces a otras webs mediante links.</li><li>7. Debe existir software adicional.</li></ol>
<p>– <b>ACCESIBILIDAD.</b> Pretende hacer más sencillo el acceso a contenidos. También está formado por 7 recomendaciones:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>8. Promover el registro del sitio web en los motores de búsqueda.</li><li>9. Que existan enlaces a otras webs.</li><li>10. Garantizar la compatibilidad con diversos navegadores.</li><li>11. La velocidad de descarga de la web debe ser rápida.</li><li>12. Debe ser compatible con HTML.</li><li>13. Utilizar metadatos.</li><li>14. Promover la dirección de la web en otros medios (publicaciones).</li></ol>
<p>– <b>NAVEGABILIDAD.</b> Se desea facilitar la localización de información a los usuarios. Consta de 4 recomendaciones:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>15. Información a presentar en la página de inicio: Debe de aparecer la descripción del organismo, las publicaciones, los formularios, las novedades, los contactos, el mapa web, un motor de búsqueda y FAQ.</li><li>16. Barras de navegación o de herramientas.</li><li>17. Rapidez de descarga.</li><li>18. Resolución gráfica (la norma es 800 x 600 píxeles).</li></ol>
<p>– <b>FACILIDADES PARA CIUDADANOS CON NECESIDADES ESPECIALES.</b> Contiene 2 recomendaciones:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>19. El diseño de la página debe ser simple.</li><li>20. Hay que realizar pruebas de accesibilidad específicas (cumplir con W3C) y en el inicio tiene que aparecer el símbolo de accesibilidad.</li></ol>
<p>– <b>SERVICIOS.</b> Este grupo está formado por 5 recomendaciones</p> <ol style="list-style-type: none"><li>21. Formularios de descarga.</li><li>22. Hacer posible el rellenar formularios on-line.</li><li>23. Que los pagos on-line sean seguros.</li><li>24. Garantizar la interacción con ciudadanos mediante servicios newsletter, e-mail, foros, chats, servicios de asistencia en línea, teléfono y fax y buzones de sugerencias o reclamaciones.</li><li>25. Asegurar la respuesta a los mensajes electrónicos recibidos.</li></ol>
<p>– <b>ADMINISTRACIÓN O GESTIÓN.</b> Contiene 7 recomendaciones:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>26. Plan maestro con evolución de la web.</li><li>27. Responsabilidad.</li><li>28. Incluir indicadores de gestión.</li><li>29. Controlar los contenidos.</li><li>30. Satisfacer a los usuarios.</li><li>31. Formar a los empleados.</li><li>32. Realizar una autoevaluación.</li></ol>
<p>– <b>PRIVACIDAD Y PROTECCIÓN DE DATOS INDIVIDUALES.</b> Este grupo está compuesto por 3 recomendaciones:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>33. Debe de existir una política de privacidad.</li><li>34. Hacer saber que se emplean cookies.</li><li>35. Respetar los datos personales de los empleados administrativos.</li></ol>
<p>– <b>AUTENTICACIÓN Y SEGURIDAD.</b> Hay 2 recomendaciones:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>36. Asegurar la autenticación.</li><li>37. Garantizar la seguridad.</li></ol>
<p>– <b>INFRAESTRUCTURA.</b> A este grupo corresponde la última recomendación:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>38. Deben adquirir servicios de diseño, desarrollo y mantenimiento del sitio web.</li></ol>

**Fuente:** elaboración propia a partir de la Guía de buenas prácticas en la construcción de sitios web de la Administración Directa e Indirecta del Estado (Oliveira et al. 2003).

Con estas recomendaciones se pretendía marcar unas pautas en la publicación de los portales web portugueses e intentar conseguir cierta homogeneidad en contenido y diseño.

### **2.3.3. Italia.**

#### **2.3.3.1. Organización territorial y estructura administrativa local.**

Italia tiene una extensión de 301.338 km<sup>2</sup> y su población alcanzaba los 59.831.093 habitantes a 31 de diciembre de 2013. Este país se divide en 5 áreas geopolíticas y en 20 regiones administrativas: noroccidental (Liguria, Lombardía, Piamonte y Valle de Aosta), nororiental (Emilia-Romaña, Friuli-Venecia Julia, Trentino-Alto Adigio y Véneto), central (Abruzos, Lacio, Marcas, Toscana, Umbría), meridional (Apulia, Basilicata, Calabria, Campania y Molise) e insular (Cerdeña y Sicilia).

Cinco de estas regiones administrativas poseen un estatuto especial (existe una mayor competencia administrativa) y el resto, un estatuto ordinario (existe un mayor control estatal). El siguiente nivel territorial está formado por las provincias (un total de 109 en 2009) que corresponden al nivel intermedio entre región y municipio. Por último, la unidad administrativa básica es el municipio (en italiano *comuni o comune*). En el año 2010, existían en Italia 8.101 municipios.

La Constitución de la República Italiana (CRI) de 1948 recoge la estructura descrita organizando el territorio en municipios, provincias, ciudades metropolitanas, regiones y el Estado. “*Los Municipios, las Provincias, las Ciudades metropolitanas y las Regiones son entes autónomos con sus propios estatutos, facultades y funciones según los principios establecidos en la Constitución*” (Art. 114 CRI). Además, los Municipios, las Provincias, las Ciudades metropolitanas y las Regiones tienen autonomía financiera para ingresos y gastos (Art. 119 CRI).

Establecida la estructura territorial de Italia, el siguiente paso será describir la regulación contable aplicada al ámbito local y centrada en la información que dichos entes locales tienen obligación a divulgar.

### **2.3.3.2. Marco normativo contable italiano sobre la información a elaborar por las entidades locales.**

El sistema de contabilidad de las entidades locales italianas ha sido objeto de reforma en los últimos años. El punto de partida de dicha reforma se puede situar en la aprobación del *Decreto Legislativo 77/1995, que regulaba el Reglamento Financiero y Contable de las Entidades Locales* (Decreto Legislativo 77/1995, de 25 de febrero, Ordinamento finanziario e contabile degli enti locali). La meta de esta reforma era lograr un sistema que hiciera posible incrementar la rendición de cuentas de los entes locales y la transparencia económica (Caperchioni, 2002, p.4).

En la actualidad, las competencias en materia contable local están reguladas por el *Decreto – Ley, de 18 de agosto de 2000, n° 267 que establece el Texto Único de Regulación de los Entes Locales* (Decreto–Legge, 18 agosto 2000, n.267, Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali) el cual tiene incorporado el contenido del Decreto Legislativo 77/1995. Este Decreto – Ley establece los principios necesarios para ayudar a los gobiernos locales en la planificación y gestión de informes, así como aquellos principios aplicables a las actividades de inversión.

Esta regulación establece las funciones del Observatorio de Finanzas y la Contabilidad de los Entes Locales (Osservatorio sulla Finanza e la contabilità degli enti locali), existente desde 1998, cuyos objetivos son: garantizar la correcta gestión de los recursos financieros, instrumentales y humanos, salvaguardar el equilibrio presupuestario, aplicar los principios contables y trabajar con nuevos modelos contables (Art. 154). También se regula la existencia de la Comisión para las Finanzas y Asuntos de los Entes Locales (Commissione per la finanza e gli organici degli enti locali) (Art. 155).

El Art. 161 obliga a las entidades locales a elaborar el Presupuesto y el Estado de Flujos de Efectivo. Se regulan también, los documentos que conforman el sistema presupuestario y son (Instituto de Estudios Fiscales, 2004):

- Relación previsional y programática: se traduce el programa electoral en un documento administrativo y se señalan los programas y las fuentes de

financiación.

- Presupuesto Plurianual: está formado por los recursos financieros a destinar en cada año.
- Presupuesto Anual.
- Plan Ejecutivo de Gestión: recoge los detalles y la asignación del Presupuesto Anual.
- Anexos al Presupuesto: contiene la Cuenta General aprobada del penúltimo ejercicio, las Cuentas Consolidadas, el programa trienal de empleo público y la tabla de parámetros de referencia para la situación del déficit estructural.

Para garantizar y respetar la autonomía de las entidades locales cada ente puede elaborar su propio reglamento de contabilidad respetando los principios contables recogidos en el Texto Único. Actualmente, el Art. 160 del Texto Único Regulador de los entes locales indica la obligación de regular los modelos y esquemas contables a través de un reglamento. Por ello, se aprueba el *Decreto del Presidente de la República (D.P.R), n° 194 de 31 de enero de 1996* (D.P.R. de 31-1-1996 n°194, Regolamento per l'approvazione di cui all'art. 114 del decreto legislativo 25 febbraio 1995, n° 77, concernente l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali). Este Decreto corresponde al plan contable de los entes locales, donde aparece recogido el Plan de Cuentas, clasificado en grupos o clases y partidas y sus criterios de valoración. También recoge los modelos de los estados presentes ya con carácter obligatorio en el Decreto Legislativo 77/1995.

Conforme al Texto Único, la Cuenta General comprende: Estado de Liquidación del Presupuesto, Cuenta Económica o Cuenta de Resultados y Cuenta de Patrimonio o Balance de Situación y anexos (Informe de valoración de eficacia y notas explicativas). Cada cuenta comprende:

- Estado de Liquidación del Presupuesto (Conto del bilancio): muestra los resultados de la gestión en la ejecución del presupuesto respecto a las previsiones (Art. 228).
- Cuenta Económica o Cuenta de Resultados (Conto economico): ofrece los componentes positivos y negativos de la actividad económica de los entes. Se elabora en forma de lista y clasificando las partidas según su naturaleza (Art.

229).

- Cuenta de Patrimonio o Balance de Situación (Conto del patrimonio): muestra los resultados de la gestión patrimonial y la composición del patrimonio al final del ejercicio (Art. 230).

El Texto Regulator recoge que el Reglamento de Contabilidad puede establecer la obligación de elaborar un Balance de Situación patrimonial al principio y al final del período.

- Anexos: engloba todas las notas explicativas y detalles específicos para la comprensión de la información.

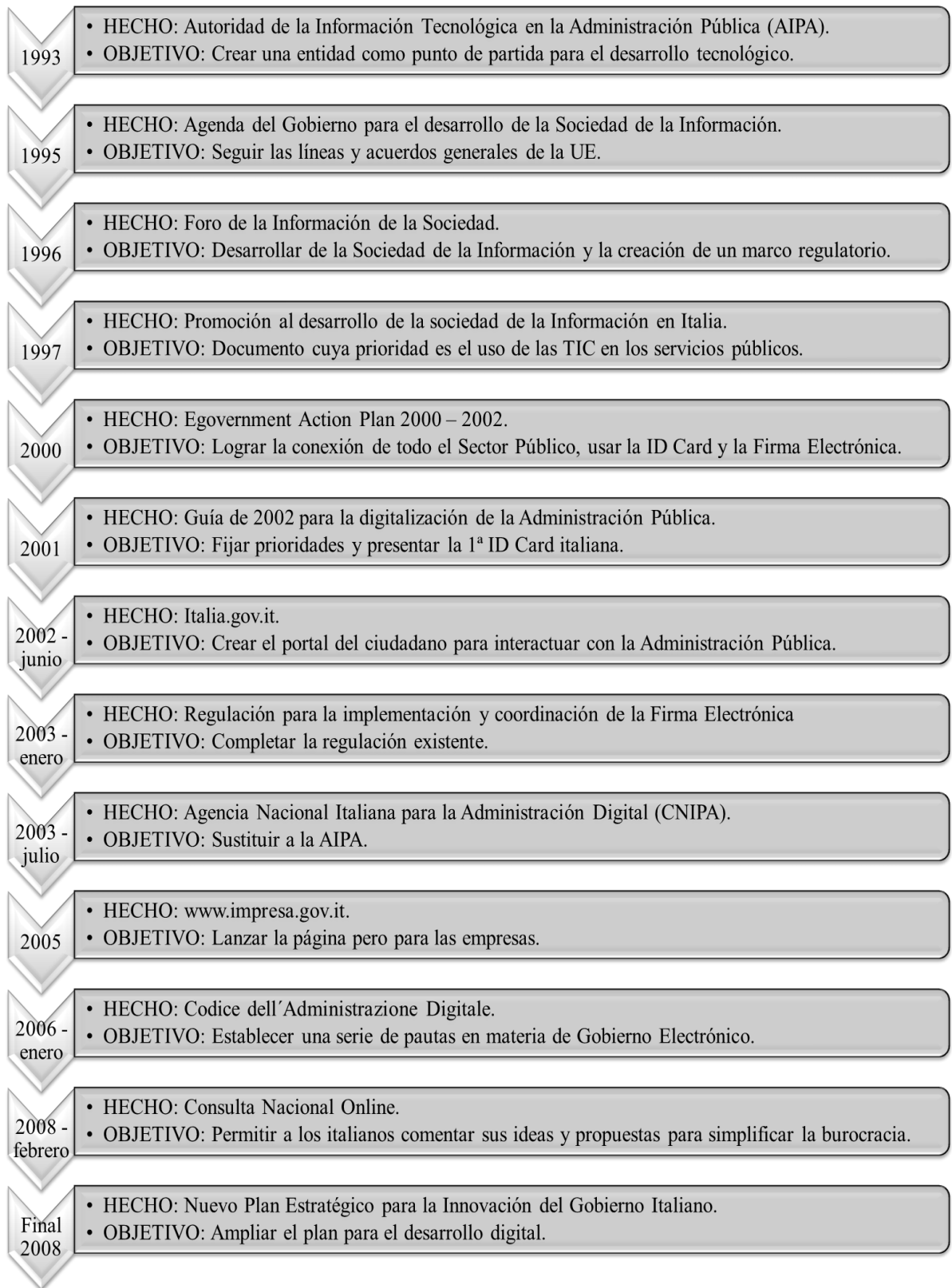
El Decreto Regulator no especifica la elaboración con carácter obligatorio de estados contables consolidados sino que lo deja en manos del Reglamento de Contabilidad de cada ente local. Por último, el Texto Regulator también contempla la posibilidad de implantar indicadores de gestión que deberán ser publicados por el Ministerio del Interior en un informe anual.

Una vez enunciada la normativa contable sobre la información económico-financiera a elaborar por los entes locales italianos, en el siguiente punto, se analizará la evolución del gobierno digital en Italia y, en particular, la existencia o no de obligación de divulgar esta información en las webs de las entidades locales de este país.

### **2.3.3.3. El desarrollo del gobierno digital en Italia. Marco jurídico.**

El Gobierno Digital en Italia ha tenido un inicio fragmentado y difuso pero con un claro objetivo: aumentar la interacción con los usuarios (tanto ciudadanos como empresas). Se puede decir que en los años 90 empieza a materializarse tanto a nivel organizacional como a nivel de creación de normativa. La Figura 2.12 ofrece un esquema de los principales acontecimientos en materia de gobierno electrónico de Italia:

**Figura 2.12: Desarrollo del Gobierno Electrónico en Italia**



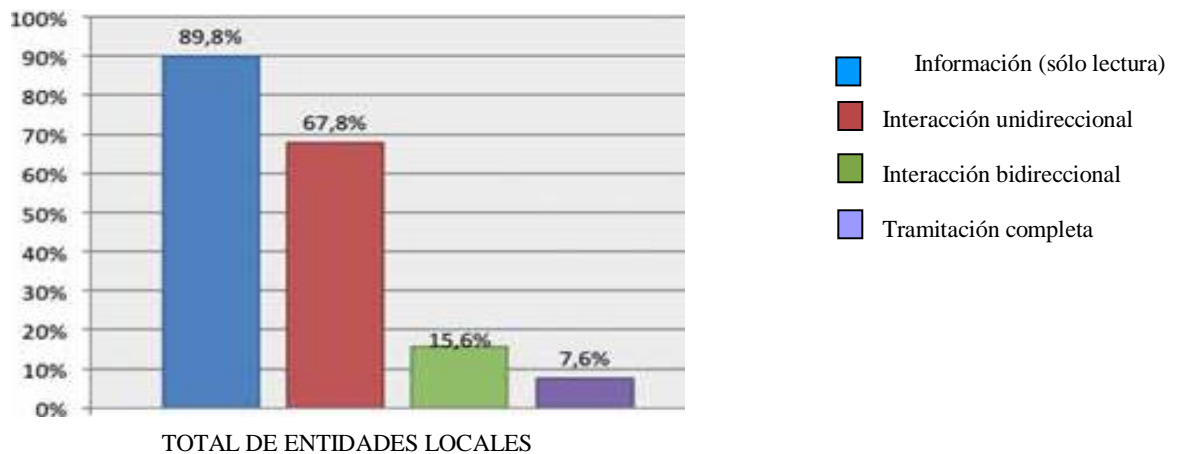
**Fuente:** elaboración propia.



Uno de los informes más recientes sobre e-government en Italia ha sido realizado por DigitPA<sup>10</sup> (Departamento de Digitalización de la Administración Pública e Innovación Tecnológica) para el año 2010 con el objeto de analizar el estado de las páginas web en todos los niveles públicos y ver el estado de implementación de las nuevas tecnologías.

En el caso particular de las entidades locales, éstas han sido objeto de estudio con el fin de ver cuál es su situación respecto al desarrollo digital de sus portales web. En general, constan de una gran capacidad para ofrecer servicios online en las webs locales ya que el 90% de las administraciones (regiones, provincias y municipios) ofrecen acceso a la información pero sólo es a nivel de lectura y de adquisición de información. Sin embargo, como se puede observar en la Figura 2.13, al desglosar por nivel de interactividad de los servicios online de las entidades locales disminuye el nivel de satisfacción. El 68% de la muestra ofrece la posibilidad de descargar formularios (lo que se denomina interacción en una dirección) y sólo el 16% de los usuarios pueden rellenar los formularios y remitirlos online (lo que se conoce como interacción en dos direcciones). El último dato establece que únicamente el 8% de los usuarios completan totalmente los trámites en la web.

**Figura 2.13: Porcentaje de las entidades locales italianas según el nivel de interactividad de servicios online.**



**Fuente:** recogido en DigitPA (noviembre 2010).

<sup>10</sup> En 2014 DigitPA es sustituida por AGID (Agenzia per l'Italia Digitale) y surge con el fin de desarrollar cualquier acción para mejorar la difusión de las tecnologías y servicios digitales y aumentar el crecimiento social y económico del país.

El Cuadro 2.27 ofrece los porcentajes de forma más detallada para cada una de las entidades locales. Marcados en amarillo aparecen los porcentajes más elevados. Tanto en el empleo de las páginas web como fuente de información como en la interacción unidireccional (descarga de formularios), el conjunto de la muestra presenta valores elevados. Sin embargo, los valores disminuyen considerablemente en relación al intercambio bidireccional y a la tramitación conjunta.

**Cuadro 2.27: Entidades locales italianas con web por porcentaje de nivel de interacción de servicios online 2009**

	Solo lectura y adquisición de información	Interacción unidireccional	Interacción bidireccional	Tramitación completa
Piedmont	87%	59%	11%	5%
Valle d'Aosta	96%	78%	17%	9%
Lombardy	91%	72%	14%	6%
Bolzano	88%	63%	10%	5%
Trento	97%	82%	30%	12%
Veneto	90%	70%	9%	1%
Friuli Venezia Giulia	95%	86%	20%	10%
Liguria	95%	79%	18%	12%
Emilia – Romagna	99%	86%	20%	11%
Tuscany	96%	83%	22%	8%
Umbria	96%	73%	12%	4%
Marche	92%	71%	22%	13%
Lazio	86%	58%	15%	9%
Abruzzo	78%	53%	13%	8%
Molise	93%	61%	20%	10%
Campania	92%	66%	17%	7%
Apulia	91%	69%	18%	8%
Basilicata	66%	43%	6%	2%
Calabria	86%	54%	13%	8%
Sicilia	85%	55%	11%	8%
Sardinia	86%	62%	13%	6%
ITALIA	90%	68%	15%	7%

**Fuente:** elaboración propia a partir del cuadro recogido en el informe de DigitPA (noviembre 2010).

Con objeto de mejorar su situación respecto al Gobierno Electrónico, Italia ha aprobado una serie de directivas y decretos que regulan los aspectos más relevantes en materia de Administración Digital. Esta normativa abarca tanto el nivel estatal como el regional y local. En este país existe una regulación que obliga a publicar claramente los estados contables en las webs locales, incluyendo la recomendación de garantizar el acceso a los ciudadanos a información que sea de interés general (se incluye información económica y financiera). A

continuación, se describe la principal regulación sobre los contenidos que tienen que ser recogidos en los portales web italianos (engloba aspectos a aplicar a los gobiernos, estatales, regionales y locales).

En los últimos años, el poder legislativo italiano promulgó varias normas con el fin de regular los aspectos de gestión electrónica de documentos administrativos para ejecutar la *Ley n°59/1997 que proporciona validez legal a los documentos electrónicos*. Como ya se ha mencionado anteriormente, este país posee una regulación que obliga a publicar los estados contables en las webs locales (se incluye información económica y financiera) así como una garantía de transparencia pública.

También fue aprobado el *Decreto n°513/1997 del Presidente de la República que regula la Firma Electrónica*. Esta regulación llevó a promulgar la *Directiva del Consejo de Ministros, de 9 de diciembre de 2002, "Transparencia de la acción administrativa y la gestión electrónica de los flujos electrónicos documentales"* (Direttiva Presidenza Consiglio Ministri 9 dicembre 2002. Dipartimento per l'innovazione e le tecnologie. Trasparenza dell'azione amministrativa e gestione elettronica dei flussi documentali) cuyo objetivo es "fomentar que todos los departamentos del gobierno central y de las entidades públicas sujetas a supervisión de la puesta en práctica ministerial de los sistemas de información para la gestión electrónica de los documentos". Se pretende asegurar el uso más rápido y más rentable de los documentos electrónicos y firmas electrónicas y el intercambio de los documentos entre las administraciones.

En la *Directiva del Primer Ministro, de 20 de diciembre de 2002, se regulan las Directrices para la digitalización de las Administraciones* (Direttiva Presidenza Consiglio Ministri. Dipartimento per l'innovazione e le tecnologie 20 dicembre 2002. Linee guida in materia di digitalizzazione dell'Amministrazione) dando importancia a la exploración del gobierno y al uso generalizado de las redes informáticas. Posteriormente se aprueba la *Directiva del Primer Ministro, del 27 de noviembre de 2003, sobre el uso del correo electrónico por las Administraciones Públicas* (Direttiva Presidenza Consiglio Ministri 27 novembre 2003. Dipartimento Innovazione e Tecnologie. Impiego della posta elettronica nella pubbliche amministrazioni).

El año 2005 es clave en la aprobación de normativa digital. A continuación, se recogen las Directivas y Decretos más relevantes:

- *Ley de 9 de enero de 2004, n.º 4, disposiciones para favorecer el acceso de las personas discapacitadas a los instrumentos informatizados* (Legge 9 gennaio 2004, n.º 4, disposizioni per favorire l'accesso dei soggetti disabili agli strumenti informatici): pretende garantizar el acceso en línea a la información por parte de personas discapacitadas.
  
- *Directiva del 4 de enero de 2005, directrices para la digitalización de la Administración* (Direttiva Presidenza del Consiglio dei Ministri 4 gennaio 2005. Ministro per l'innovazione e le Tecnologie. Linee guida in materia di digitalizzazione dell'amministrazione): en esta norma se evalúa la situación de aplicación de los objetivos de digitalización.
  
- *Decreto legislativo, de 7 de marzo de 2005, n.º 82 "Código de la Administración Digital"* (Decreto Legislativo 7 marzo 2005, n. 82. Codice dell'amministrazione digitale): su objetivo es garantizar la disponibilidad, gestión, acceso, transporte, almacenamiento y accesibilidad de la información en modo digital al Estado, Regiones y Autoridades Locales. En este Código se regula la firma electrónica, el certificado electrónico y la tarjeta de identidad electrónica. El art. 54 establece los contenidos mínimos que tienen que figurar en los portales web de la Administración y son los siguientes: organigrama, articulación de las oficinas y las funciones de las mismas incluyendo su legislación, plazos y la forma de cumplir con los procedimientos, lista completa de los buzones de correo electrónico institucionales, publicaciones, lista de licitaciones y concursos y lista de los servicios prestados en la red.

No se regula la necesidad de incluir la información económica y financiera propiamente dicha en la red. Además establece que los contenidos web de las entidades locales estarán limitados a los recursos disponibles.

- *Directiva del Consejo de Ministros, del 27 de julio de 2005 “Calidad de los servicios en línea y medición de la satisfacción de los usuarios* (Direttiva Presidenza del Consiglio dei Ministri. Dipartimento per l’innovazione e le Tecnologie 27 luglio 2005, Qualità dei servizi on-line e misurazione della soddisfazione degli utenti): su fin es proporcionar una guía para mejorar la calidad y promover el uso de los servicios en línea.

En referencia al contenido de una web se proporciona una lista mínima de las características a considerar para garantizar la calidad de los servicios ofrecidos por un portal a sus usuarios: contenido fácilmente identificable, acceso a una estructura (“pestañas”) conforme a los usuarios a los que se dirige, presencia del mapa web y del lugar y la fecha del mismo, disponibilidad de función de búsqueda simple, accesos directos a cada tema y que exista la dirección del correo electrónico y el teléfono. Respecto a la calidad de los servicios en línea se recomienda que las rutas de navegación sean cortas, que se proporcionen vínculos y que existan múltiples canales por los que obtener información.

- *Directiva del Consejo de Ministros, del 18 de noviembre de 2005, Directrices para la Administración Pública Digital* (Direttiva Presidenza del Consiglio dei Ministri. Dipartimento per l’innovazione e le Tecnologie 18 novembre 2005. Linee guida per la Pubblica amministrazione digitale): se aplica a todas las administraciones y su objetivo es fomentar el uso del correo electrónico como medio de comunicación del ciudadano con la Administración.

Además se pretende ofrecer una garantía en cuanto a la disposición por parte de los usuarios a todas aquellas informaciones que sean de interés general (información cultural, económica, financiera, etc.).

- *Decreto Legislativo, de 27 de octubre de 2009, n° 150; la optimización de la productividad del trabajo público y de la eficiencia y transparencia de la administración pública* (Decreto Legislativo 27 ottobre 2009, n° 150; Attuazione della produttività del lavoro pubblico e di efficienza e trasparenza delle pubbliche amministrazioni): el objeto de esta norma es regular la Administración Pública con

el fin de asegurar los altos estándares de calidad de los servicios públicos así como el buen rendimiento de los organismos públicos a nivel individual. En su Artículo 11 titulado “transparencia”, apartado 8 se recoge que “*cada administración tiene la obligación de publicar en su página web, en una sección de fácil acceso que debe llamarse transparencia, valutazione e merito el Programa de 3 años para la transparencia y la integridad y su Estado de Ejecución, el Plan y el Informe Anual, indicadores sobre las tendencias de gestión y el uso de recursos, los presupuestos y estados financieros, las remuneraciones de los directivos entre otros datos de interés*”. El Decreto no especifica los estados financieros.

### **2.3.4. Francia.**

#### **2.3.4.1. Organización territorial y estructura administrativa local.**

Francia es un país con una extensión total de 675.417 km<sup>2</sup> y una población de 65.820.916 habitantes (datos del INSEE, estimación en enero 2013). Atendiendo a su estructura territorial se diferencia entre:

Área Metropolitana, compuesta por:

- 22 regiones (régions): fueron creadas en 1955 como agrupación de varios departamentos y se instituyen en 1982 como entes territoriales. Adquieren mayores competencias al crear los Consejos Regionales y con la aprobación de la Ley de Descentralización de 2003 pero no llegan a tener competencias comparables a las Comunidades Autónomas españolas.
- 96 departamentos (départements): fueron creados en 1790, corresponden a un nivel inferior a las regiones.
- 329 distritos (arrondissements): cada departamento se divide en esta unidad intermedia.
- 3.789 cantones: unidad más pequeña que la anterior y se emplea sobre todo a nivel electoral.
- 36.571 municipios (communes): división administrativa territorial más antigua. En París son denominados *arrondissements*.
- Intercomunidades (intercommunautés): equivale al término de Mancomunidad y

consiste en agrupar dentro de un mismo departamento varios municipios.

Área no metropolitana dividida en:

- 5 regiones de ultramar (régions d'outre-mer, ROM): Guadalupe, Guayana Francesa, Martinica, Mayotte y Reunión.
- 5 departamentos de ultramar (départements d'outre-mer, DOM).
- 13 distritos.
- 156 cantones.
- 114 municipios.
- 5 colectividades de ultramar (Collectivités d'outre-mer COM).
- 1 colectividad sui generis: Nueva Caledonia.
- 1 territorio de ultramar (Territoire d'outre-mer, TOM).

La Constitución Francesa de 4 de octubre de 1958 (Constitution Française du 4 octobre du 1958) regula en su Art. 72 que “*las entidades territoriales de la República son los municipios, los departamentos, las regiones, las entidades con estatuto particular y las entidades de ultramar reguladas por el Art. 74*”. Por otro lado, las denominadas entidades territoriales están reguladas por el *Código General de Autoridades Territoriales* (Code général des collectivités territoriales) en materia de competencias y modificadas por la *Ley n° 1563 de 16 de diciembre de 2010 sobre la Reforma de las entidades territoriales* (Loi n° 2010-1563 du 16 décembre 2010 de Réforme des collectivités territoriales).

Una vez descrita la organización del territorio francés, el siguiente paso será recopilar la regulación contable aplicada al nivel local de la Administración y centrada en la información económica-financiera que dichos entes locales tienen obligación a elaborar y divulgar.

#### **2.3.4.2. Marco normativo contable francés sobre la información a elaborar por las entidades locales.**

La normativa contable francesa local parte de la *Ley de Administración Territorial de la República de 6 de febrero de 1992* y continúa con la *Ley de 22 de junio de 1994* que incluye las bases que modifican la contabilidad local en Francia y que se desarrollan por medio de la Instrucción Contable M14 (L'instruction budgétaire et comptable M14) que pasa a sustituir a las Instrucciones M11 y M12. A continuación, se enumera y describe brevemente la

normativa que se aplica contablemente a nivel local:

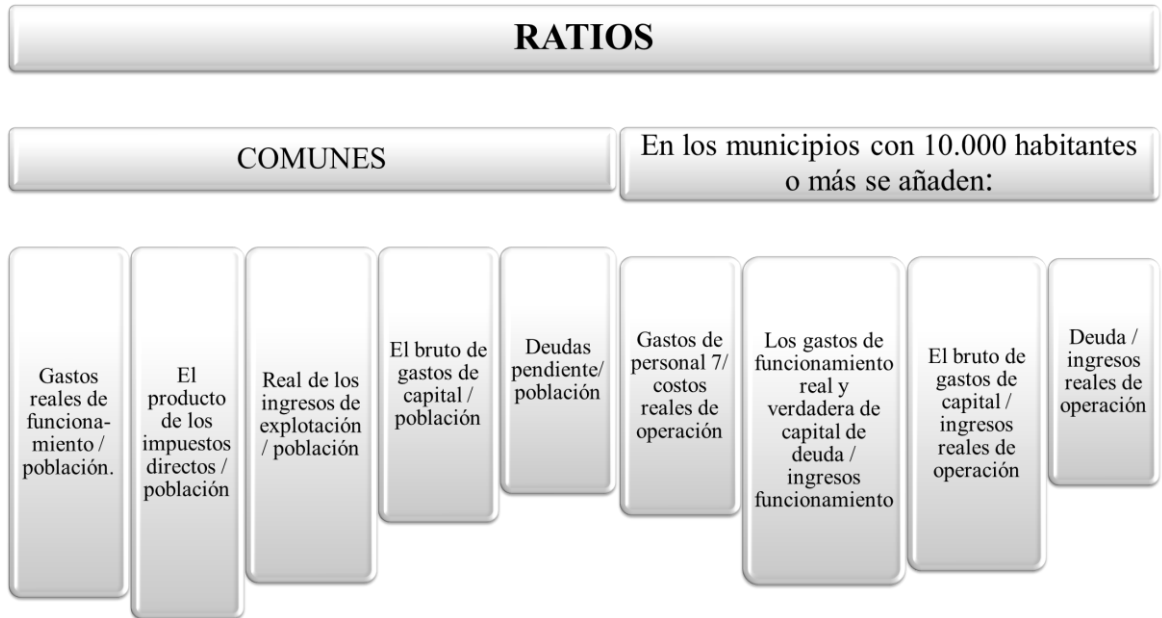
- *M14*: esta Instrucción se basa en el Plan General de Contabilidad de 1999 (Plan Comptable Général 1999). Este documento además de establecer unas pautas comunes al Presupuesto, define un modelo contable único para todos los municipios con el fin de asegurar la transparencia financiera local. En su primera parte establece el nombre y los grupos o clases de cuentas (classes). En su segunda parte se regula la elaboración, contenido, aprobación, presentación, ejecución y control del Presupuesto basándose en el Código General de las Entidades Territoriales (Code Général des Collectivités territoriales, en adelante CGCT) así como la Cuenta Administrativa y la de Gestión. Por último, se proporcionan modelos en anexos de dichos documentos y la necesidad de añadir notas explicativas.
  
- *CGCT 2011*: este Código está formado por una parte legislativa y una parte reglamentaria. La *parte legislativa* indica que los municipios que tienen obligación de presentar un Presupuesto Municipal que consta de dos secciones: sección de funcionamiento y sección de inversión. La primera incluye gastos recurrentes que son básicos para realizar los servicios de la entidad, diferenciando por función (capítulos) y por naturaleza (artículos). La segunda recoge la inversión y reembolso de las deudas y sus fuentes de financiación. Además, se contemplan una serie de anexos al Presupuesto. En la *parte reglamentaria* se habla de la separación entre ordenadores (administradores activos con potestad para ordenar un gasto o ingreso; es el alcalde en los municipios) y contables (son las personas encargadas de garantizar la regularidad en las operaciones de ingresos y gastos). Esta distinción se traduce en dos cuentas: La Cuenta Administrativa (que corresponde al ordenador) y la Cuenta de Gestión (que corresponde a los contables).

La Cuenta Administrativa muestra principalmente la ejecución presupuestaria y aparece reflejada por columnas de forma separada en el orden de los capítulos y las secciones del Presupuesto (Art. D 2342 – 11). La Cuenta de Gestión refleja todas las operaciones del ejercicio. Se considera el “reverso” de la Cuenta Administrativa y recoge esencialmente el Balance de Situación y la Cuenta de Resultados (Art. D 2343 – 3).



Este Código también incluye una serie de ratios sobre la información financiera (Art. R. 2313 – 1) recogidos en la Figura 2.14.

**Figura 2.14: Ratios legales de Francia**



**Fuente:** elaboración propia a partir del Artículo R. 2313-1 del CGCT (2011).

En el siguiente epígrafe, se analizará el desarrollo del gobierno electrónico en Francia y, en concreto, la existencia o no de obligación de divulgar la información económica-financiera en las webs de las entidades locales.

### **2.3.4.3. El desarrollo del gobierno digital en Francia. Marco jurídico.**

Al igual que el resto de países continentales analizados hasta ahora, Francia comienza su andadura en materia de e-government en los años 90. El Cuadro 2.28 ofrece una evolución de los pasos llevados a cabo por el gobierno francés a nivel de Gobierno Electrónico:

**Cuadro 2.28: Desarrollo del Gobierno Electrónico en Francia**

<b>Año</b>	<b>Hechos</b>	<b>Objetivos</b>
1998	Programa de Acción Gubernamental para la Sociedad de la Información (PAGSI)	Implementar la Administración Electrónica y desarrollar los servicios públicos en línea.
1998	Creación de Admifrance	Primer portal de Internet para facilitar el acceso a enlaces de los servicios públicos.
2000-marzo	Ley de Firma Electrónica	La firma electrónica pasa a tener la misma validez legal que la escrita.
2000-mayo	AdER (Administration En Réseau)	Permitir el intercambio de información y el trabajo conjunto en la Administración.
2000-octubre	www.services-public.fr	Crear un único punto de acceso a los usuarios para los servicios públicos.
2001-agosto	Agencia de las TIC para la Administración Pública (ATICA)	Acelerar el ritmo de avance de la Administración Pública.
2001-noviembre	2ª Fase del desarrollo del E-government	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Generalizar los servicios públicos electrónicos para el 2005.</li> <li>2. Reforzar la protección de datos.</li> <li>3. Hacer que los servicios públicos sean accesibles a todos.</li> <li>4. Hacer de Internet una herramienta de democracia.</li> <li>5. Que los empleados contribuyan a este desarrollo.</li> </ol>
2002-enero	Marco de Interoperabilidad Común	Establecer unos criterios de interoperabilidad.
2002-noviembre	Plan “Por una República Digital en la Sociedad de la Información”	Garantizar mayor liderazgo y coordinación.
2003-febrero	Se crea la Agencia francesa para el Desarrollo de la Administración Electrónica (ADAE)	Mejorar la Administración Electrónica.
2003-octubre	Marco de Referencia General de Seguridad (Pris v.1)	Establecer una serie de medidas de seguridad.
2003-noviembre	service-public.fr	Se añade una sección para empresas.
2004-febrero	Plan para la Administración Electrónica ADELE	Desarrollar digitalmente Francia entre 2004-2007.
2005-diciembre	Ordenanza nº 2005-1516	Regular las interacciones entre usuarios de servicios públicos y las autoridades públicas.

**Fuente:** elaboración propia.

**Cuadro 2.28 (continuación)**

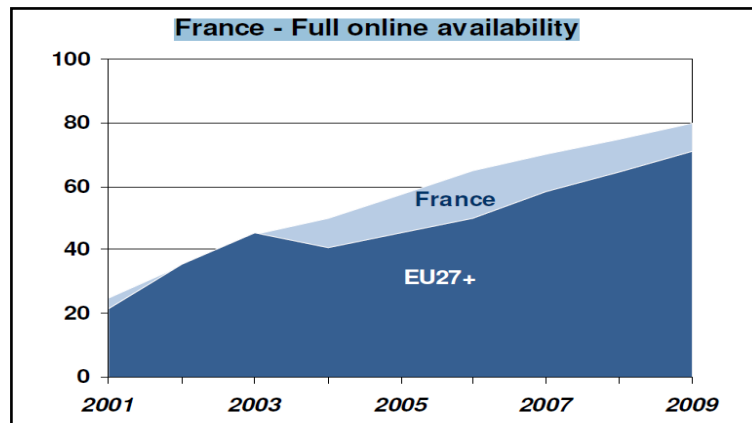
Año	Hechos	Objetivos
2007-enero	Portal Administración 24h/24	Crear una ventanilla única para ciudadanos y empresas.
2008-febrero	Fusión de Portal Administración 24h/24 con www.services-public.fr	Concentrar los servicios.
2008-octubre	Plan de Acción para el desarrollo Digital 2012 (Digital France 2012)	Que todos los ciudadanos tengan acceso a todas las redes y servicios digitales mediante el Sistema Electrónico de documento de identidad DNIe.
2008-diciembre	www.mon.service-public.fr	Portal en el que los procedimientos administrativos se pueden completar en línea.

**Fuente:** elaboración propia.

El estudio “8<sup>th</sup> Benchmark Measurement of European eGovernment services”, publicado el 19 de noviembre de 2009, muestra que Francia ha hecho progresos notables en varias áreas:

La tasa de uso del e-government por parte del ciudadano es del 43% muy por encima de la media de la UE (28%). La tasa de uso del e-government en los negocios es del 75% mayor que la media de la UE (68%). La usabilidad de los sitios web del Gobierno francés es muy fuerte y recibe una tasa de satisfacción del 100%. Por último, la evolución de la disponibilidad completa online en Francia presenta niveles por encima de los alcanzados por la EU27+ desde 2003 a 2009 como puede observarse en la Figura 2.15.

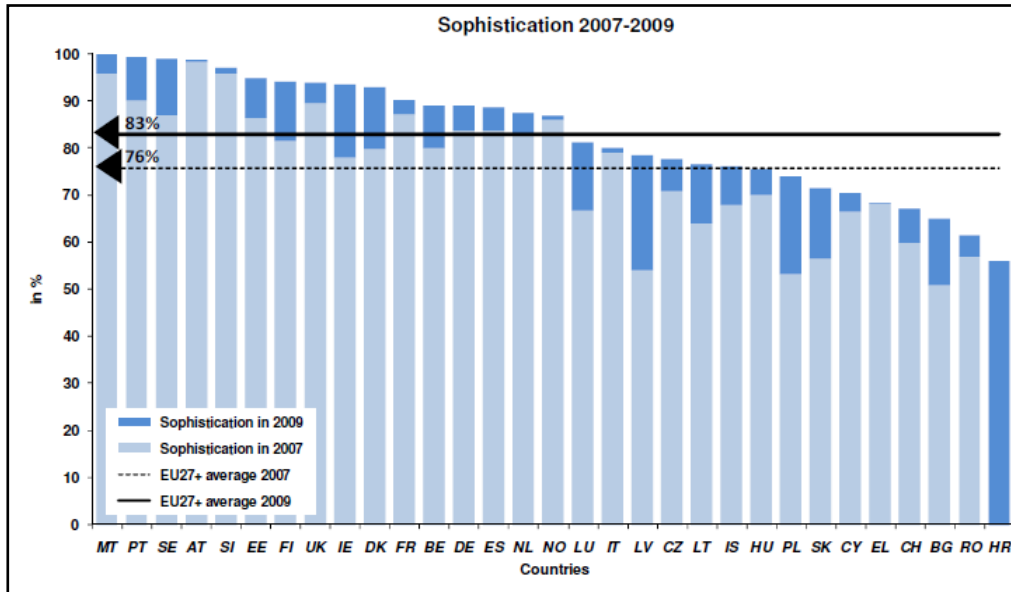
**Figura 2.15: Disponibilidad completa online (2001-2009)**



**Fuente:** 8<sup>th</sup> Benchmark Measurement of European eGovernment services, 2009.

En cuanto al nivel de satisfacción, Francia se situó en 11ª posición desde 2007 a 2009 por delante de Alemania, Bélgica, España, Italia y Países Bajos como muestra la Figura 2.16:

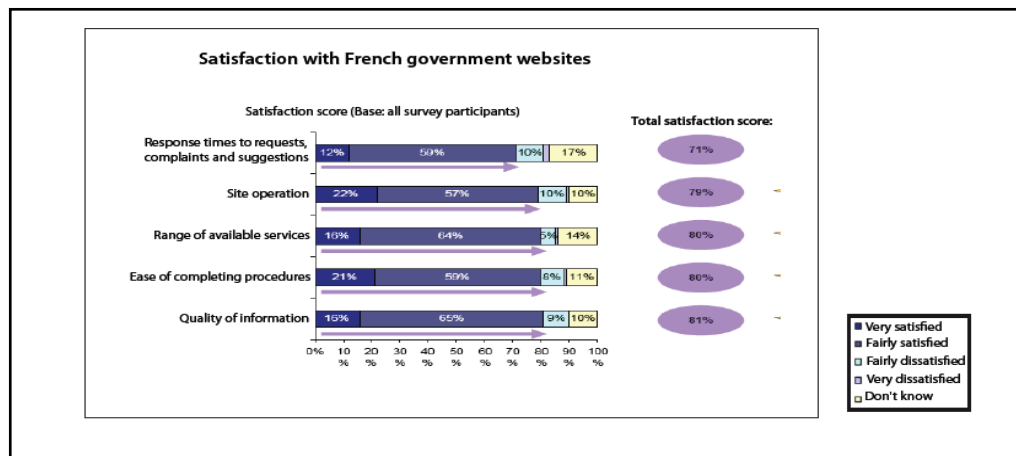
**Figura 2.16: Sofisticación 2007-2009. Situación de Francia respecto a la UE27+**



Fuente: 8<sup>th</sup> Benchmark Measurement of European eGovernment services, 2009.

Toda esta información lleva a que Francia posea altos niveles de desarrollo en la satisfacción de los usuarios a través de los portales web, como evidencia la Figura 2.17, tanto en el tiempo de respuesta a preguntas, el funcionamiento y calidad de la web, los servicios disponibles y la tramitación completa online.

**Figura 2.17: Satisfacción de las webs francesas**



Fuente: Les Français et l'administration électronique en 2008 - Septembre 2008.

Asímismo, se recoge la normativa más relevante en materia electrónica para este estudio.

Francia ha llevado a cabo una gran labor legislativa en cuanto al Gobierno Digital. Si bien antes de pasar a enumerar la normativa más relevante, conviene mencionar la *Ley n° 2000 – 321 de 12 de abril de 2000 sobre los derechos de los ciudadanos en sus relaciones con el gobierno* (Loi n° 2000 – 321 du avril 2000 relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec les administrations), la cual se aplica a todas las autoridades administrativas (los departamentos gubernamentales, autoridades locales, los establecimientos públicos de carácter administrativo, los organismos de seguridad social y otros organismos responsables de la gestión de un servicio público administrativo). No es una norma de regulación electrónica pero va destinada a garantizar el acceso de toda persona a información específica de carácter público, estableciendo que “*los presupuestos y las cuentas de las autoridades administrativas tienen que ser comunicadas a quien lo solicite*” (Art.10), y por otro lado, que “*las autoridades administrativas deberán intercambiar toda la información o los datos estrictamente necesarios para procesar las solicitudes presentadas por un usuario*” (Art. 16).

En Francia no hay una obligación propiamente dicha a presentar en los portales web locales información de carácter económico-financiero (Estados Financieros e indicadores) pero sí cuentan con alguna regulación que establece contenidos mínimos en dichas páginas y otras herramientas electrónicas:

- *Decreto N ° 99-68 de 2 de febrero de 1999, sobre las formas de administración en línea* (Décret n° 99-68 du 2 février 1999 relatif à la mise en ligne des formulaires administratifs), el cual regula la posibilidad de completar los formularios electrónicamente y garantiza la validez de este proceso para facilitar los trámites a los ciudadanos. También se aprueba posteriormente el *Decreto N ° 2001-452 de 25 de mayo de 2001 sobre la simplificación de los procedimientos y formularios administrativos* (Décret n°2001-452 du 25 mai 2001 relatif aux simplifications des démarches et formulaires administratifs) con el fin, como su propio nombre indica, de simplificar los trámites en la Administración.
- *Circular, de 7 de octubre de 1999, relativa a las páginas web de los servicios públicos y del Estado* (Circulaire du 7 octobre 1999 relative aux sites internet des

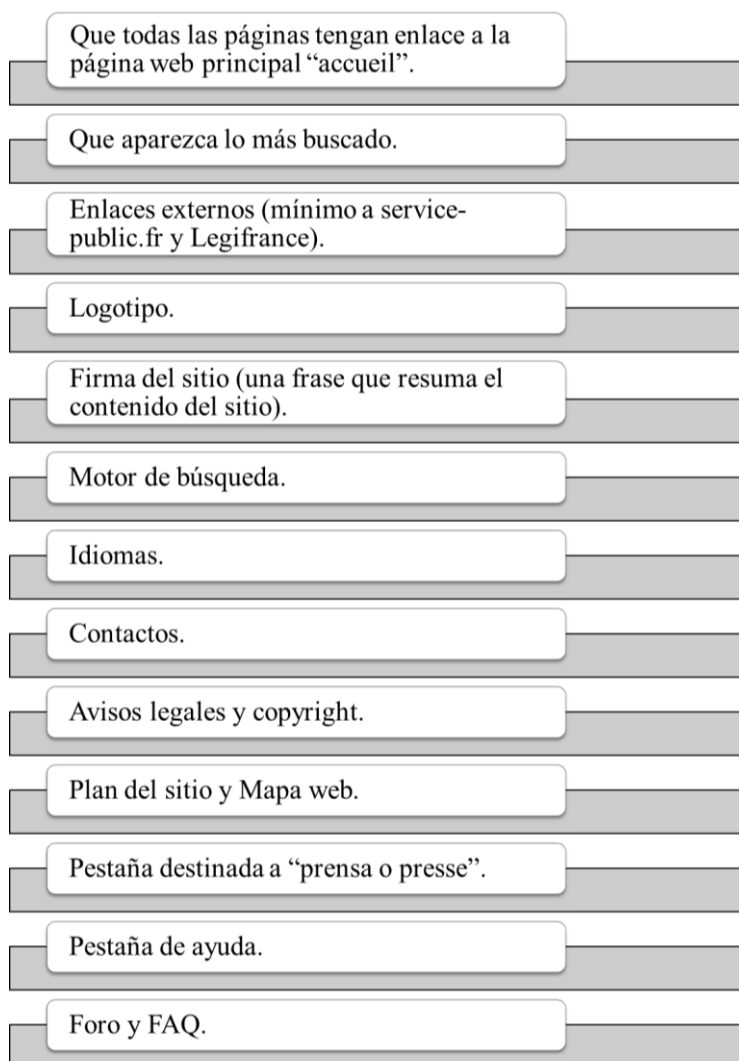
services et des établissements publics de l'Etat), en la que se regula el contenido mínimo de las páginas web que establecen en un anexo (se tratan de portales cuyo enlace debe aparecer en las webs locales pero no regula estrictamente el contenido de una web municipal). Considera que se debe garantizar la actualización y la publicación de la fecha de la misma en la web, que los datos y documentos estén disponibles en formatos accesibles a todos los usuarios (HTML), que haya dos formatos para su descarga, que la información sea accesible a ciudadanos con discapacidad, que se proporcionen buzones de correo y foros, disponer de informes oficiales gratuitos, el uso del francés en la web obligatoriamente, disponer del nombre de dominio acabado en *gouv.fr* ó *fr.* y garantizar la seguridad y privacidad.

- *Ley n° 2000 – 230, de 13 de marzo de 2000, sobre la Firma Electrónica (Loi n° 2000-230 du 13 mars 2000 portant adaptation du droit de la preuve aux technologies de l'information et relative à la signature électronique)*, normativa que da validez legal a la firma electrónica y pasa a tener el mismo valor que la firma escrita, facilitando así los procedimientos por vía electrónica. El 30 de marzo de 2001 también se aprobó un decreto que además de la firma electrónica contemplaba los certificados electrónicos (*Dècret n° 2001-270 du 30 mars pris pour l'application de l'article 1316-4 du code civil et relatif à la signature électronique*).
- *Proyecto de Ley n° 3143, de 14 de junio de 2001, sobre la Sociedad de la Información (Project du Loi sur la Société de l'information, 14 juin 2001, n° 3143)*, el cual tiene como objetivo obligar a las autoridades públicas a poner a libre disposición de los usuarios los datos digitales. En este documento se pretende “*asegurar el acceso a la información pública en poder de los organismos públicos y particulares encargados de un servicio público con el fin de cumplir con el requisito de transparencia y de mejorar las relaciones entre el Estado y los ciudadanos*”.

Su Artículo 15 recoge los datos esenciales que la Administración debe comunicar: actos y decisiones relevantes administrativas, información sobre la organización y el funcionamiento de los servicios públicos que faciliten las gestiones a los usuarios y los informes y estudios relevantes. Toda esta información se pone a disposición del público de forma gratuita.

- *Marco de Interoperabilidad Común* (Le Cadre Commun d'interopérabilité des systèmes d'information publics, versión 2.1, septiembre 2003), que pretende lograr una colaboración eficaz entre las autoridades públicas y fortalecer la coherencia entre los sistemas de información promoviendo la cooperación entre gobiernos estatales y locales, particularmente en el área de los servicios en línea.
- *Ley n° 102 de 11 de febrero de 2005 sobre la Igualdad de los derechos y oportunidades* (Loi n° 2005-102 du 11 février pour l'égalité des droits et des chances, la participation et la citoyenneté des personnes handicapées), la cual, en su Artículo 47 reconoce el derecho de las personas con discapacidad a acceder a la información en línea.
- *Ordenanza N° 2005-1516 de 08 de diciembre 2005 sobre los intercambios electrónicos entre los usuarios y las autoridades administrativas y entre las autoridades administrativas* (Ordonnance n° 2005-1516 du 8 décembre 2005 relative aux échanges électroniques entre les usagers et les autorités administratives et entre les autorités administratives), en la cual se indica que “*se consideran autoridades administrativas a los efectos de esta orden de los gobiernos estatales, autoridades locales, los establecimientos públicos de carácter administrativo, los órganos de administración de sistemas de seguridad social bajo el Código de Seguridad Social y el Código Rural, o contemplados en los artículos L. 223-16 y L. 351-21 del Código del Trabajo y otros organismos responsables de la gestión de un servicio público administrativo*”. Esta Ordenanza regula los procedimientos administrativos online, así como el empleo de la firma electrónica y de los certificados electrónicos. También garantiza la seguridad en estas tramitaciones.
- *Carta Ergonómica de los sitios web públicos, versión 2.0 – 19 de diciembre 2008* (Charte ergonomique des sites Internet publics): se trata de una guía sobre los contenidos que deben poseer los portales web públicos. La Figura 2.18 muestra un resumen de dichos contenidos.

**Figura 2.18: Contenidos a publicar en los portales web franceses**



**Fuente:** elaboración propia a partir de “Charte ergonomique des sites Internet publics”, 2008.

#### **2.4. Marco normativo de las entidades locales de los países anglosajones.**

Al igual que sucede en el ámbito continental procedemos a realizar la selección de los países anglosajones y, en base a la literatura académica revisada y al cierto consenso de la misma, los países elegidos son Nueva Zelanda, Australia, Reino Unido y EE.UU.



## **2.4.1. Nueva Zelanda.**

### **2.4.1.1. Organización territorial y estructura administrativa local.**

Nueva Zelanda posee una superficie de 268.680 km<sup>2</sup> y una población de 4.470.800 habitantes (en diciembre de 2013). Este país estaba formado por 16 regiones de las que se derivan 12 Consejos Regionales (equivale al nivel regional o provincial) y 74 Autoridades Territoriales de las cuales 4 son Distritos Unitarios. Las Autoridades Territoriales estaban compuestas, a su vez, por: 16 Ayuntamientos de ciudad, 54 Ayuntamientos de distrito o Consejos de Distrito y el Consejo de las Islas Chatham.

Actualmente la página web del Gobierno Local de Nueva Zelanda ([www.localcouncils.govt.nz](http://www.localcouncils.govt.nz)) reconoce la existencia de 78 Autoridades Locales divididas en: 11 Consejos Regionales, 12 Ayuntamientos, 54 Consejos de Distrito y el Consejo de Auckland<sup>11</sup>.

Todos estos entes se conocen colectivamente como Entidades Territoriales. La Ley de Gobierno Local 2002 (*Local Government Act 2002*) regula en la sección 21, la división del gobierno local neozelandés y recoge en su anexo 2, la constitución de los distintos entes del gobierno local. A partir de la descripción de la organización territorial de Nueva Zelanda se puede dar un paso más y examinar la regulación existente en este país en materia contable local.

### **2.4.1.2. Marco normativo contable neozelandés sobre la información a elaborar por las entidades locales.**

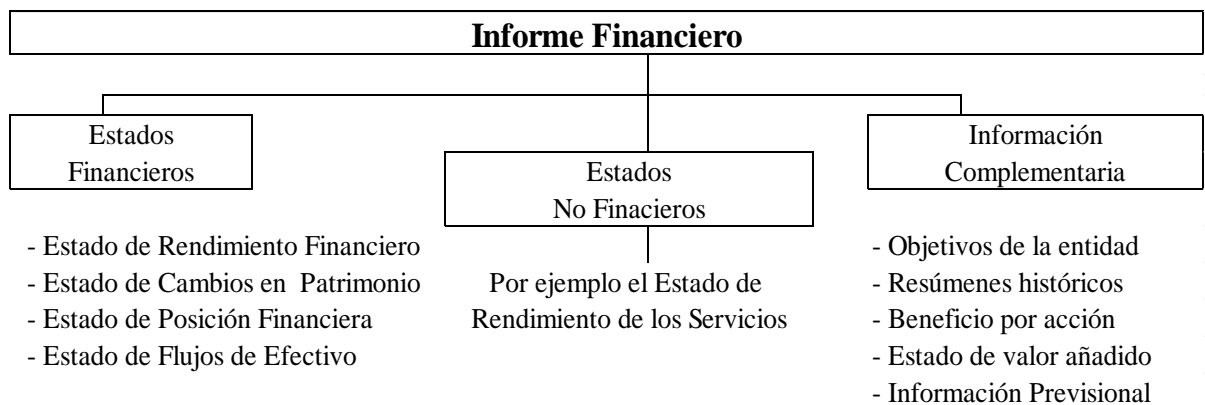
Las autoridades locales en Nueva Zelanda siguen la estructura de las Cuentas Anuales establecida en la Local Government Act 2002 donde se recoge la elaboración de un Plan Anual así como la presentación de un Informe Anual que incluya toda la información financiera necesaria. Nueva Zelanda se rige por tres regulaciones contables: FRS n° 2, FRS n° 9 y FRS n° 10.

---

<sup>11</sup> Este Consejo es el resultado de fusionar 8 entes locales a partir del 1 de noviembre de 2010 que ya existían.

En esta normativa se recoge el contenido de los estados financieros y no financieros que las entidades locales tienen que presentar en su Cuenta General, así como otra información complementaria. La Cuenta General consta del Balance, la Cuenta de Resultados, el Estado de Cambios en Patrimonio Neto, el Estado de Flujos de Tesorería, el Estado del Rendimiento del Servicio y todas las notas que expliquen dichos documentos financieros. El contenido del Informe Financiero puede estructurarse en tres bloques como aparece representado en la Figura 2.19.

**Figura 2.19: Estructura de la Cuenta General en Nueva Zelanda**



**Fuente:** Instituto de Estudios Fiscales, 2004.

Concretamente, cada normativa FRS (Financial Reporting Standard) regula los siguientes aspectos:

- *FRS n° 2 "Presentation on Financial Reports" 1994:* regula la estructura, formato y contenido de los informes financieros incluyendo información financiera, no financiera y complementaria. Su apartado 5.2 describe la estructura del informe y consta de varios documentos.

1. Estado de Rendimiento Financiero (Statement of Financial Performance).
2. Estado de Cambios en Patrimonio Neto (Statement of Movements in Equity).
3. Estado de Posición Financiera (Statement of Financial Position).
4. Estado de Flujos de Efectivo (Statement of Cash Flow).
5. Estado del Rendimiento del Servicio (Statement of Service Performance).

Este estado describe los resultados de la entidad en el alcance de sus objetivos de proporcionar bienes y servicios. Los elementos que aparecen

en el mismo dependen de las actividades de la entidad y de su obligación de rendir cuentas sobre esta información.

6. Estado de Políticas Contables y Notas explicativas.

- *FRS n° 9 “Information to be disclosed in Financial Statement” 1995*: esta norma concreta el contenido de tres estados contables.

1. Balance o Estado de Posición Financiera: debe distinguir las principales clases de activos y diferenciar entre patrimonio y clases de pasivos.

2. Cuenta de Resultados o Estado de Rendimiento Financiero: desglosa el resultado neto y sus componentes permitiendo la valoración del rendimiento financiero pasado y futuro.

3. Estado de Cambios en Patrimonio Neto: tiene que incluir una reconciliación del patrimonio al inicio del ejercicio con el de final del mismo.

- *FRS n° 10 “Statement of Cash Flows” 1994*: define dicho estado y establece que debe reflejar los cobros y los pagos de la entidad durante el ejercicio.

Las normas descritas hasta ahora conforman la regulación que se aplicaba en las entidades locales hasta julio de 2011. A partir de esta fecha, se ha elaborado una nueva legislación contable. En particular, se ha aprobado la *IAS 1 “Presentation of Financial Statements” 2007* elaborada por el nuevo XRB (External Reporting Board que sustituye al organismo ASRB Accounting Standards Review Board en julio de 2011). Con esta norma se mejora el contenido del informe financiero aclarando la información que tiene que figurar en los documentos contables. Se mantienen los estados financieros anteriores y se añaden el denominado Estado de Resultados Global (Comprehensive Income) y un Estado de Posición Financiera comparativo (sobre el inicio y el final de ejercicio). Además, se elabora el *IAS 7 “Statement of Cash Flows” 2006* que actualiza su contenido.

Para la realización de esta investigación la información financiera disponible en los portales web de los entes locales neozelandeses se basa en la normativa FRS, ya que la regulación impuesta por las IAS estaba pendiente de aplicación en el momento de la revisión de datos para nuestro estudio.

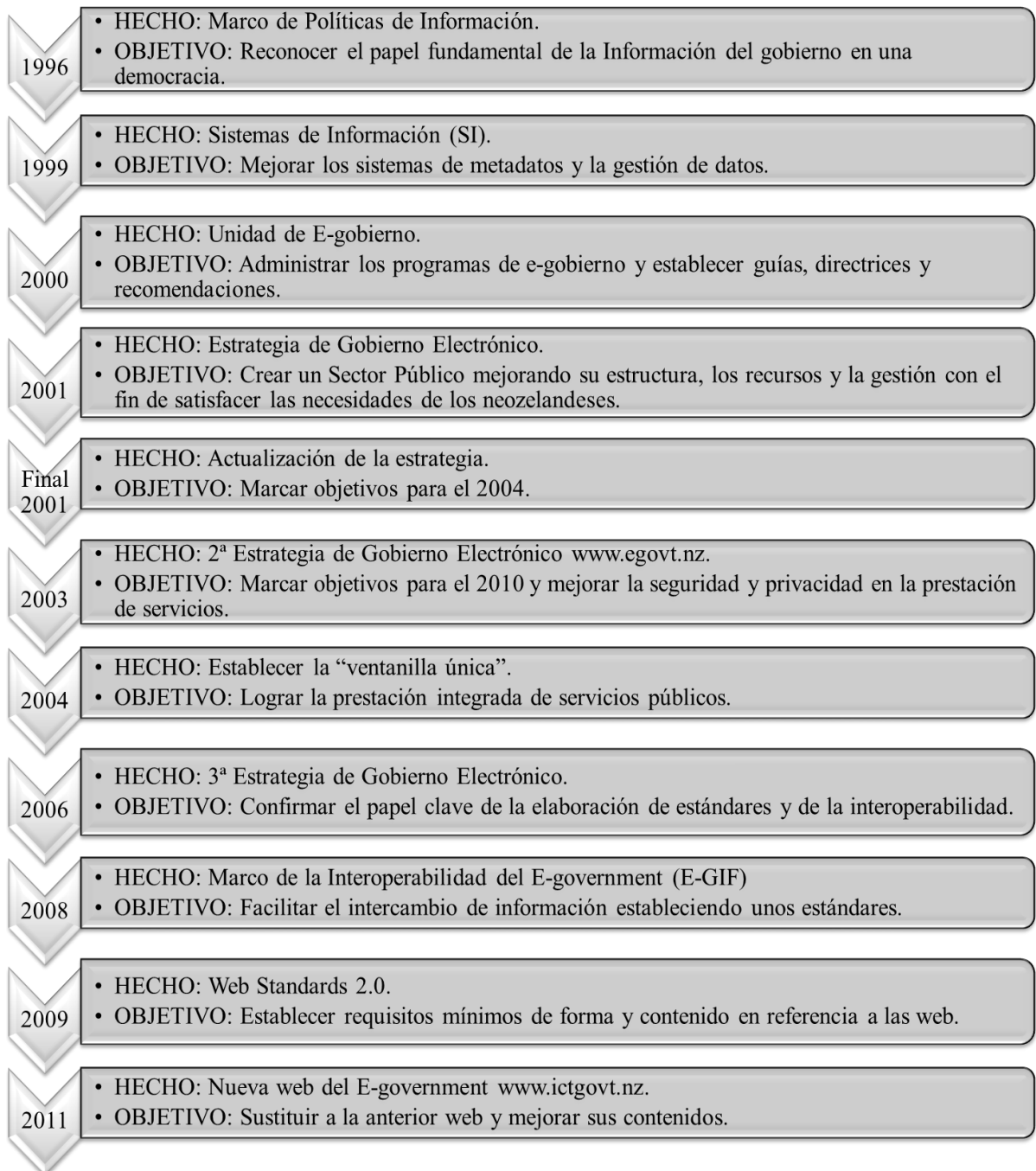
Con el objeto de dar una visión global para proceder al análisis empírico de los contenidos en las web de Nueva Zelanda se requiere señalar tanto la legislación en materia contable local neozelandesa como la evolución y desarrollo del Gobierno Digital.

#### **2.4.1.3. El desarrollo del gobierno digital en Nueva Zelanda. Marco jurídico.**

En la década de los noventa, Nueva Zelanda empezó a tomar medidas para emplear la tecnología como apoyo al desarrollo del Gobierno en Internet y como vía para fomentar la transparencia y aumentar la confianza de los ciudadanos en las entidades locales.

El gobierno neozelandés elaboró una serie de estrategias en materia de e-government; su evolución aparece recogida en la Figura 2.20. Este país cuenta con amplios avances en este tema.

**Figura 2.20: Desarrollo del Gobierno Electrónico en Nueva Zelanda**

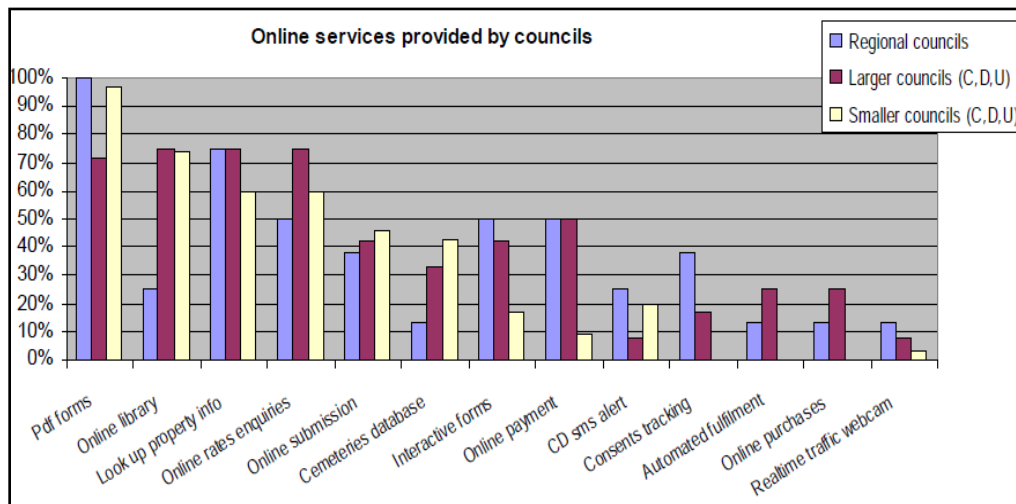


**Fuente:** elaboración propia.

Nueva Zelanda pretende conseguir un avance uniforme en materia de Gobierno Electrónico. Según el estudio realizado en 2007 a nivel local “Benchmarking New Zealand Local e-government initiatives 2007-2008” todos los Consejos Locales proporcionan

servicios en línea. Como se puede observar en la Figura 2.21, el 90% de los portales web locales proporcionan pdf para descargar información. Respecto a su funcionalidad interactiva sólo 15 (25%) de los entes encuestados reconocen proporcionar formularios interactivos. Por otro lado, el 50% de las entidades locales que forman la muestra ofrecen la opción de pago en línea y un 35% permite compras en línea.

**Figura 2.21: Servicios online disponibles por entidades locales neozelandesas**



**Fuente:** “Benchmarking New Zealand Local e-government initiatives 2007-2008”.

Aunque la encuesta no proporciona una representación gráfica, la siguiente información ofrece una visión más completa sobre la implantación del e-government en Nueva Zelanda:

- Veintiséis de los 49 consejos (53%) han establecido vínculos con el gobierno local en línea como fuente de información.
- Un número más pequeño (17) tienen vínculos con el sitio del gobierno en general: [newzealand.govt.nz](http://newzealand.govt.nz).
- Mientras el 66% de los ayuntamientos tienen políticas formales de las TIC, sólo 10 (15%) de los 66 ayuntamientos de la encuesta tienen políticas formales para desarrollar servicios de gobierno electrónico.
- Los consejos regionales tienen la gama más amplia de formas de pago en línea: la Banca por Internet está disponible en el 78% de los ayuntamientos, el 68% de los consejos de distrito y en el 100% de los consejos regionales. La tarjeta de crédito es aceptada por el 67% de los consejos municipales y regionales y el 15% de los consejos de distrito. El pago en línea con un banco se arregla con el 83% de los

consejos regionales, el 67% de los ayuntamientos y el 50% de los consejos distritales y unitario.

- El 13% de los consejos está utilizando el e-GIF. El principal obstáculo para la adopción de e-GIF es la falta de personal y recursos. La mayoría utiliza el nombre y dirección estándar (10 ayuntamientos), 8 consejos están utilizando el e-GIF, 28 consejos están considerando el e-GIF y 25 consejos no están usando el marco.
- Los sistemas de información geográfica y la biblioteca son las iniciativas que más se han desarrollado como un servicio compartido entre entidades.

Todos estos datos sirven como punto de partida para el desarrollo de normativa y estándares que se aplican en los años siguientes a este estudio y que pretenden mejorar la comunicación gobierno-ciudadanos por medio de servicios en línea que aumenten la satisfacción de los usuarios, la confianza de los mismos y la transparencia de la información gubernamental. A continuación, se recogen las principales regulaciones de Gobierno Electrónico así como los estándares establecidos para los contenidos de las web neozelandesas.

La legislación referente al e-government en Nueva Zelanda abarca desde temas como la firma electrónica, las transacciones en línea o la interoperabilidad hasta la existencia de “web standards” que marcan la forma y contenido de las web neozelandesas. Por tanto, este país sí cuenta con una normativa electrónica que regula el contenido general y específico (respecto a la información sobre la rendición de cuentas). La regulación existente es la que se enumera a continuación.

- La accesibilidad en Nueva Zelanda viene marcada por el cumplimiento de los requisitos establecidos por W3C y desarrolla estrategias que mejoran este ámbito en los portales web.
- *Electronic Transactions Act 2002*, Ley que regula las transacciones electrónicas y el uso de la firma digital en las mismas.
- *E-GIF versión 3.3 de 2008 (E-government Interoperability Framework)*, marco de interoperabilidad publicado por primera vez en febrero de 2002. El e-GIF es un

conjunto de políticas, normas, técnicas y directrices establecidas con el fin de lograr la interoperabilidad de los datos del Sector Público. Su objetivo es lograr una mayor facilidad en cuanto a cómo las agencias del gobierno comparten información por vía electrónica con el fin de trabajar en conjunto. Básicamente se compone de cuatro estructuras:

1. Red: cubre los detalles sobre el transporte de datos, tales como los protocolos de red.
2. Integración de datos: facilita el intercambio de datos y su procesamiento.
3. Servicios empresariales: soporta el intercambio de datos en las aplicaciones de negocio en particular.
4. Acceso y presentación: se ofrece seguridad y se crean unas normas para mejorar las prácticas de gestión de información.

En cuanto a las directrices establece que se apliquen los estándares web.

- *New Zealand Government Web Standards 2.0*, estándares que entran en vigor el 18 de marzo de 2009, aunque existen versiones anteriores (versión 1.0). Se señala que obligatoriamente los sitios web gubernamentales deben cumplir estos requisitos el 1 de julio de 2010. Consta de:

1. Información y contacto: debe contener una lista de correo electrónico y en la web debe aparecer el link del web master, la privacidad, quejas, información, consultas y si hay un apartado de investigación. También tiene que incluir el teléfono, la calle y el lugar de contacto.

Por otro lado debe proporcionar los informes anuales y documentos presupuestarios a los usuarios (sólo las empresas y sitios web principales tienen la obligación de ofrecer esta información). Junto a los archivos tienen que aparecer tamaño y formato de los mismos.

2. Pestaña denominada “Acerca del Sitio”: contiene como mínimo el propietario del sitio web, copyright, derecho a terceros, datos de contacto, aviso legal y condiciones de uso. Este apartado puede aparecer como tal o sus contenidos por separado en enlaces.

3. Enlace a la página web del Gobierno de Nueva Zelanda.

4. El nombre y/o el logotipo del principal organismo responsable de la página



web.

Esta normativa de los sitios web es proporcionada por el Gobierno Neozelandés a través de un portal web [www.webstandards.govt.nz](http://www.webstandards.govt.nz).

## **2.4.2. Australia.**

### **2.4.2.1. Organización territorial y estructura administrativa local.**

Australia cuenta con una superficie total de 7.686.850 km<sup>2</sup> y con 23.130.900 de habitantes (en diciembre de 2013). Este país está formado por seis estados: Victoria, Nueva Gales del Sur, Queensland, Australia del Sur, Australia del Oeste y Tasmania y dos territorios (Territorio de la Capital de Australia y Territorio del Norte). Cada estado y territorio cuenta con su propia legislatura, unicameral en Territorio de la Capital de Australia, Territorio del Norte y Queensland y bicameral en el resto de estados. Los estados y territorios crean a su vez órganos locales de gobierno (Instituto de Estudios Fiscales, 2004, p. 20).

Los gobiernos locales no están reconocidos en la Constitución Nacional de Australia (Commonwealth of Australian Constitution Act 1901) debido a que los estados se autogobiernan. Los Parlamentos Estatales tienen potestad para crear sus propias administraciones locales (Instituto de Estudios Fiscales, 2004, p. 65).

En la actualidad, existen entre 600 y 700 consejos locales con diversas denominaciones (ciudad, municipio, condado...). El Territorio de la Capital Australiana (Camberra) no dispone de entidades locales. Por lo tanto, el Cuadro 2.29 muestra los estados y territorios que disponen de una Ley de Gobierno Local.

**Cuadro 2.29: Leyes de Gobierno Local de los estados australianos**

ESTADO	LOCAL GOVERNMENT ACT
Victoria	1989
Nueva Gales del Sur	1993
Tasmania	1993
Australia del Oeste	1995
Australia del Sur	1999
Territorio del Norte	2008
Queesland	2009

**Fuente:** elaboración propia.

Debido a que cada estado tiene su propia legislación, la normativa contable local que se aborda en el siguiente apartado tiene dos enfoques:

1. La aplicación de una legislación contable local general a todos los entes locales (AAS 27 y posteriormente AASB 101).
2. La regulación establecida en las leyes de gobierno local de cada estado.

Estos dos enfoques darán una visión más específica del marco normativo contable australiano.

#### **2.4.2.2. Marco normativo contable australiano sobre la información a elaborar por las entidades locales.**

En el caso de Australia, la mayoría de sus estados cuentan en su Ley de Gobierno Local, con un apartado destinado a la contabilidad donde se les obliga a presentar un conjunto de estados financieros:

- Victoria - *Local Government Act 1989*: su quinta parte está dedicada a la planificación y elaboración de los informes anuales (estos son regulados en la sección 131) donde se habla sobre cómo presentarlos, en qué fecha y plazo, etc. Su séptima parte recoge todo lo referido a la gestión financiera de la entidad.
- Nueva Gales del Sur - *Local Government Act 1993*: su capítulo décimo tercero está dedicado a la contabilidad de los Consejos Locales donde se incluye cómo tienen que actuar a la hora de desarrollar su plan estratégico, su gestión financiera y sus estados financieros, así como las normas de auditoría a aplicar. Tomando como base

esta legislación, Nueva Gales del Sur también elabora el denominado “*Local Government Code of Accounting Practice and Financial Reporting*”. Se trata de un documento que sirve como guía para la elaboración de los estados financieros por los entes locales de este estado en particular.

- Tasmania - *Local Government Act 1993*: su parte séptima está dedicada a los planes e informes anuales (concretamente la sección 72) y su parte octava describe cómo se debe llevar a cabo la gestión financiera.
- Australia del Oeste - *Local Government Act 1995*: su quinta parte abarca todo lo referido a la administración y su sección 5.53 está destinada al informe anual.
- Australia del Sur - *Local Government Act 1999*: dedica su capítulo octavo a los aspectos contables referidos a los planes estratégicos, estados financieros y su auditoría (secciones 125 a 128) y al informe anual (sección 131). También dispone de un capítulo destinando a las finanzas de las entidades locales (capítulo noveno).
- Territorio del Norte - *Local Government Act 2008*: en su capítulo décimo sobre gestión financiera regula los planes anuales, el presupuesto (sección 127), estados financieros (sección 131) y auditoría (secciones 133 a 137).
- Queensland - *Local Government Act 2009*: su capítulo cuarto engloba las finanzas y la contabilidad. Su sección 104 especifica que los documentos financieros a presentar son el presupuesto y el informe anual.

Esta legislación contable local ofrece, en todos los casos, una visión global de los estados financieros a elaborar por las entidades locales australianas, sin explicar cuáles son los estados financieros que obligatoriamente deben presentar. Esto es debido a que existe una normativa más general aplicada a todos los entes locales:

- *AAS 27 “Financial Reporting by Local Governments”, 1996*: se aplica a los gobiernos locales para preparar los informes financieros a partir del 30 de junio de 1996. Esta norma contempla la consolidación de los estados, la cual, viene regulada por el AAS 24 “Consolidated Financial Reports”.

El informe financiero incluye:

1. Estado de Resultados (Operating Statements): se elabora a partir de AAS 1 “Profit and Loss or other Operating Statements”.
2. Estado de Situación Financiera (Statement of Financial Position): se regula a partir del AAS 36 “Statement of Financial Position”.
3. Estado de Cambios en Patrimonio Neto (Statement of Changes in Equity).
4. Estado de Flujos de Efectivo (Statement of Cash Flows): se elabora a partir del AAS 28 “Statement of Cash Flows”.
5. Nota explicativas.

La norma no exige que los entes locales faciliten información no financiera pero sí se recomienda que se incluyan indicadores que permitan valorar el rendimiento de la entidad.

En la actualidad, se ha desarrollado una nueva normativa contable que se aplicará a partir del 1 de enero de 2011 y antes del 1 de enero de 2013 (se permite la aplicación de la misma antes de este período).

- *AASB 101 “Presentation of Financial Statements”, 2010*: esta norma afecta a todo tipo de entidades públicas y privadas. En su apartado 10 establece el conjunto de estados financieros a presentar:
  - “Statement of Financial Position”: este Estado de Posición Financiera se presenta al final del ejercicio.
  - “Statement of Comprehensive Income” o Estado de Resultados Global.
  - “Statement of Changes in Equity” o Estado de Cambios en Patrimonio Neto.
  - “Statement of Cash Flows” o Estado de Flujos de Efectivo: este documento viene regulado por el AASB 107 “Statement of Cash Flows”.
  - Notas que incluyen un resumen de las políticas contables (reguladas por el AASB 108 “Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors”) y otra información explicativa.
  - Un Estado de Posición Financiera que ofrezca una comparativa entre el inicio y el final del período.

Ambas normas contienen características similares en cuanto a los estados financieros a presentar, si bien, el AASB 101 amplía el contenido de la información ofreciendo un mayor desglose de la misma. Los datos analizados en esta investigación están basados en el AAS 27.

En el siguiente apartado se desarrollan los hechos más importantes que han ocurrido en Australia respecto a la evolución del e-government así como algunos datos que reflejan su situación frente a otros países.

#### **2.4.2.3. El desarrollo del gobierno digital en Australia. Marco jurídico.**

Australia pone en marcha diferentes estrategias y proyectos orientados a mejorar los servicios así como la confianza en la administración y la transparencia de la misma (Figura 2.22). A parte de todas estas medidas, el gobierno australiano posee para cada estado en cuestión, leyes de libertad de información así como estándares web que se enumeran más adelante.

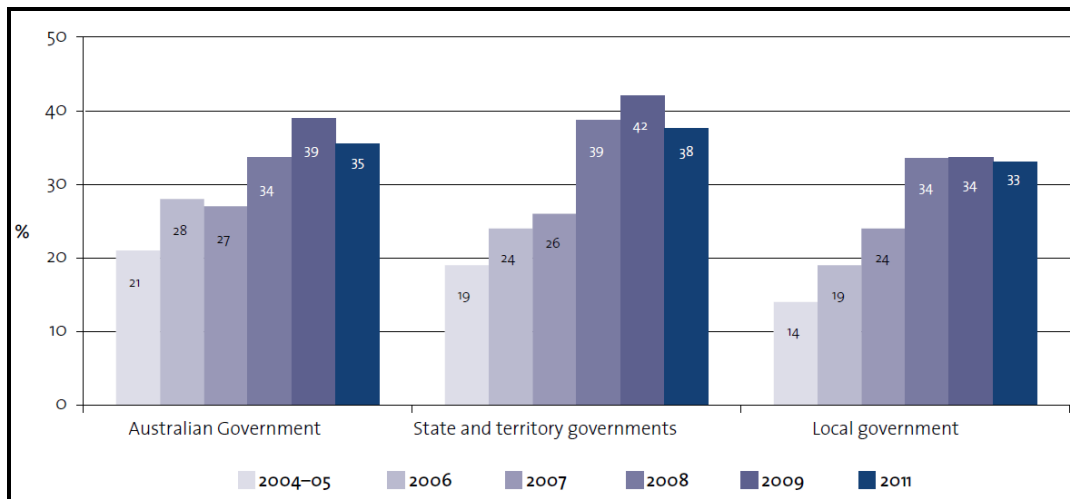
**Figura 2.22: Desarrollo del Gobierno Electrónico en Australia**



**Fuente:** elaboración propia.

A la par de esta evolución, se ponen en marcha una serie de estudios realizados por AGIMO (Australian Government Information Management Office) centrados en el uso y satisfacción de los usuarios respecto a los servicios en línea. El informe más reciente corresponde al año 2011 y se titula “Interacting with Government: Australian’s use and satisfaction with e-government services”. Se trata de una encuesta realizada a 1336 usuarios y en diferentes niveles de gobierno. El empleo de Internet como medio para contactar y mantener relación en línea con el gobierno muestra signos de crecimiento pero un ligero descenso en 2011 como muestra la Figura 2.23.

**Figura 2.23: Nivel de Gobierno que accede a Internet en Australia**

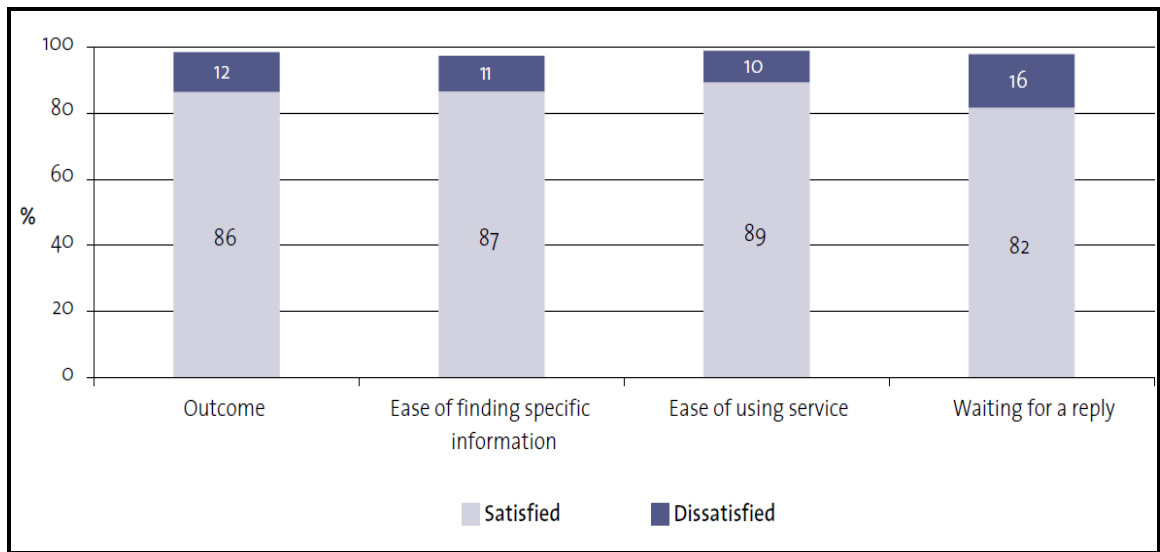


**Fuente:** “Interacting with Government: Australian’s use and satisfaction with e-government services”, 2011.

La proporción de personas que utilizan Internet para comunicarse con cada nivel de gobierno es relativamente similar. Ha habido poco cambio en 2011 en el uso de Internet para contactar con el gobierno respecto a los estudios anteriores. De los usuarios que contactan con el gobierno australiano, uno de cada tres (35%) utiliza Internet, un poco menos desde 2009 (39%). Del mismo modo, el uso de internet para contactar con cada Estado ha disminuido ligeramente de un 42% en 2009 al 38% en 2011. El uso de internet para contactar con el gobierno local ha cambiado muy poco desde 2008 (33% en 2011 en comparación con el 34% en 2008 y 2009).

Respecto a la satisfacción de los servicios recibidos, representados en la Figura 2.24, el 86% de la gente está satisfecha con el resultado del servicio, el 87% de la gente está contenta con la facilidad de encontrar información y el 89% de los ciudadanos están satisfechos con la facilidad de uso del servicio. El nivel más bajo de satisfacción se corresponde a la cantidad de tiempo que tarda en recibir una respuesta (82%).

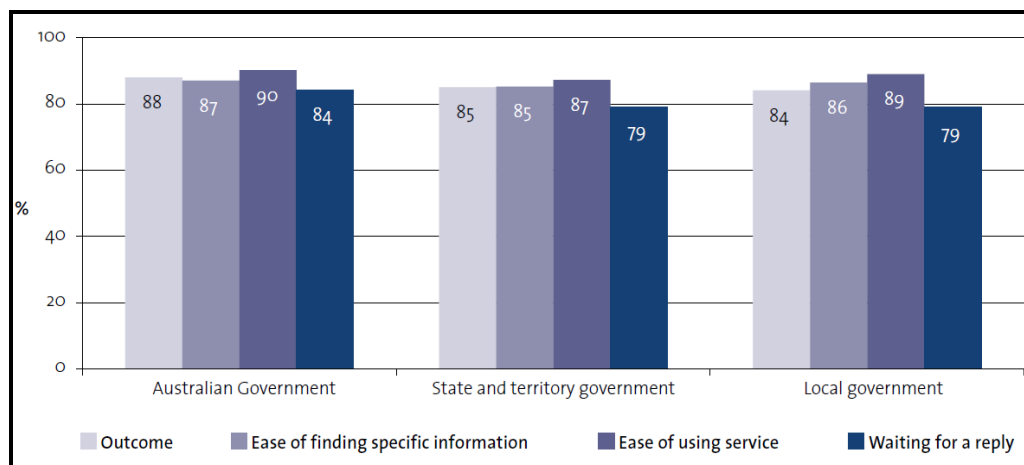
**Figura 2.24: Satisfacción de los servicios recibidos en Australia**



**Fuente:** “Interacting with Government: Australian’s use and satisfaction with e-government services”, 2011.

La satisfacción con los servicios recibidos no varía mucho en función del nivel de gobierno contactado, como aparece reflejado en la Figura 2.25. Aunque las diferencias son relativamente pequeñas, la satisfacción fue consistentemente mayor entre los que tenían contacto con el Gobierno de Australia en comparación con los que habían contactado con el estado o el gobierno local.

**Figura 2.25: Satisfacción de los servicios recibidos según el nivel de gobierno australiano**



**Fuente:** “Interacting with Government: Australian’s use and satisfaction with e-government services”, 2011.



Los australianos consideran que los diferentes niveles de gobierno satisfacen sus necesidades de información por medio de los contenidos proporcionados en sus portales web y que disponen de la información que necesitan.

Los esfuerzos en materia de e-government continúan y para ello se están desarrollando algunas regulaciones que permitan establecer unos requisitos legales comunes y uniformes.

La característica diferenciadora de Australia con respecto a otros países, como se menciona anteriormente, radica en que al estar dividido en estados, éstos poseen una legislación propia tanto a nivel contable como a nivel electrónico.

Los estados australianos cuentan con leyes de acceso a la información que datan de 1982. El Cuadro 2.30 contiene la normativa relativa al derecho de acceso a la información de las personas así como un pequeño comentario sobre su contenido.

**Cuadro 2.30: Leyes de Libertad de Información de los estados australianos**

<b>ESTADO</b>	<b>LEY</b>	<b>CARACTERÍSTICAS</b>
VICTORIA	Freedom Act 1982	Proporcionar información pública en manos del gobierno a través de solicitudes.
CAPITAL DE AUSTRALIA	Freedom of Information Act 1989	Garantizar el derecho de acceso a la información pública.
SUR DE AUSTRALIA	Freedom of Information Act 1991	Garantizar el derecho de acceso a la información pública.
OESTE DE AUSTRALIA	Freedom of Information Act 1992	Crear un derecho general de acceso a documentos estatales y locales y garantizar que la información es completa, actualizada y fiable.
TERRITORIO DEL NORTE	The Information Act 2003	Se aplica a todo el Sector Público. Describe la información pública y como solicitarla.
NUEVA GALES DEL SUR	Government Information (Public Access) Act 2009	Abrir la información al público. Considera como información de interés público, la rendición de cuentas, las políticas y prácticas y la supervisión de los fondos públicos.
QUEESLAND	Right to Information Act 2009	Su fin es dar derecho al acceso de información del gobierno y modernizar el mismo.
TASMANIA	Right to Information Act 2009 PROYECTO DE LEY	Sus objetivos son aumentar la rendición de cuentas y la participación ciudadana. Añade un apartado sobre información electrónica donde se reconoce el derecho a divulgar la información por medios electrónicos.

**Fuente:** elaboración propia.

Australia posee una serie de normas y pautas que regulan aspectos como las transacciones electrónicas, la interoperabilidad, la accesibilidad y el contenido de las web. Este país también cuenta con *una regulación específica* denominada estándares web, al igual que Nueva Zelanda. Pero, en este caso, cada estado posee sus propias directrices. Los requisitos legales existentes en Australia son:

- *Disability Discrimination Act 1992*: esta Ley tiene como objetivo eliminar, en la medida de lo posible, la discriminación por motivos de discapacidad en todos los ámbitos. Hoy en día se aplica conjuntamente con las pautas de accesibilidad globales (W3C).
- *Electronic Transactions Act 1999*: tiene por objeto establecer un marco normativo que facilite el uso de las transacciones electrónicas y que permita mejorar la comunicación entre empresas y ciudadanos y las relaciones con el gobierno. Se hace referencia al empleo de la firma electrónica como un requisito básico.
- *AGTIF (Australian Government Technical Interoperability Framework) 2005*: el marco de interoperabilidad técnica ofrece una base de normas comunes para apoyar la colaboración entre las agencias gubernamentales, la comunidad y los sectores empresariales reduciendo costes y facilitando el intercambio de información.
- *Web Standards o Normativa Web 2003*: este tipo de requisitos es elaborado por cada estado australiano aunque también existe una guía común para toda Australia.
  - *Web Guide* (disponible en [www.webguide.gob.au](http://www.webguide.gob.au)): consiste en una guía electrónica general que establece dos clases de requisitos, obligatorios y recomendados (Nueva Gales del Sur no tiene estándares web y aplica esta normativa).
    - Requisitos obligatorios: accesibilidad W3C, sitio web de archivos, derechos de autor, aviso legal y documentos presentados en Parlamento.
    - Requisitos recomendados: link del responsable del sitio web, datos de contacto, planes, formularios, privacidad y seguridad y link del Gobierno de Australia.

Todos los departamentos y agencias (incluye autoridades de todos los niveles) tienen que publicar una serie de información pública de rendición de cuentas en la web incluyendo todos los documentos presentados en Parlamento. Además tienen que incluir una lista de archivos y formularios en la web y revisarlos cada seis meses.

- Victoria – *Guide of Minimum Information Provision Standard* (primera versión emitida en 27 de abril de 2005 y revisada en 2011, disponible en [www.egov.vic.gov.au](http://www.egov.vic.gov.au)): se aplica a todas las entidades locales de Victoria. Existe la WEB/STD/09 que establece la provisión mínima de información.

Considera que todos los sitios web tienen que tener unos requisitos obligatorios (una declaración que esboza el propósito de la web, un apartado denominado “about us” que describe el propietario de la web, derechos de autor, seguridad, privacidad y política de accesibilidad y un mapa del sitio web y/o un índice) y unos requisitos adicionales a aplicar fundamentalmente en los sitios web corporativos (una lista con la legislación vigente junto con un enlace al portal de legislación de Victoria y un link con el portal del Parlamento, un organigrama, el informe anual más reciente, el plan estratégico, información sobre el responsable de la web y datos de contacto, las publicaciones existentes, un apartado con los datos de contacto de la entidad y el enlace con la página del Gobierno).

- Sur de Australia – *SA Government Website Standards, versión 1.3.F* (publicada el 6 de mayo de 2005): se aplica a todos los portales web de acceso público de este estado. Contiene una serie de normas de obligado cumplimiento. Tienen que cumplir la W3C, la página principal tiene que tener el logotipo de la entidad, temas, nombre de la agencia, incluir el enlace a [www.sacentral.sa.gob.au](http://www.sacentral.sa.gob.au). Los datos de contacto contienen el lugar, el número de teléfono, el fax y direcciones de correo electrónico. La web tiene que proporcionar un resumen de funciones, servicios, responsabilidades y estructura organizativa y una referencia a la legislación. Tiene que haber un buscador, aviso legal, copyright, declaración de privacidad y última fecha de modificación de la página.

Desde el punto de vista de la información corporativa se tiene que presentar informes anuales, informes presentados al Parlamento, políticas, acceso al sitio web del Ministro, enlaces a los servicios en línea, empleo de distintos formatos (pdf, excel, etc), mensajes de error y formato seguro en transacciones en línea.

- Oeste de Australia – *Website Standards. Principles, versión 1.0* (emitida en febrero de 2008): su principio básico es el de garantizar la transparencia y la ética mediante la divulgación de información en línea. Por ello, este estado elabora “*Website Standards – Common Websites Elements*, (versión 1.2 de mayo de 2009) donde se describen los elementos que tienen que tener en común las web. Tienen que tener el logotipo, link del Gobierno de Oeste de Australia, links con el mapa web, accesibilidad, contactos (dirección, teléfonos, email y fax), un motor de búsqueda, políticas de seguridad y privacidad, FAQ y apartado “about us” (incluye la historia del ente en cuestión, el responsable de la web, un link al informe anual y la documentación relevante para el público).

Este estado también cuenta con “*Guidelines for State Government Websites*” (versión 2.3 de junio de 2010): esta normativa es similar a la anterior. Deben de publicar, por separado, presupuestos e informes anuales así como utilizar varios idiomas.

- Tasmania – *Web Publishing Strategy, Principles And Minimum Requirements, versión 1.6* (emitida en junio de 2010): principalmente se aplica a las Agencias del Gobierno pero también se aplica al Gobierno Local. Consta de cinco principios:

1. La información pública estará disponible en línea.
2. Se indicará cómo acceder a la información.
3. Se cumplirán los requisitos legales.
4. Se garantizará el acceso a todos los usuarios y la facilidad de uso.
5. Se asegurará la calidad y funcionalidad de los servicios.

Se fijan unos requisitos mínimos que son: cumplir con la accesibilidad W3C, incluir un directorio de contactos y servicios, presentar informes anuales y

otras publicaciones de rendición de cuentas así como los informes presentados en el Parlamento y discursos oficiales. Debe aparecer la hora en la que la información fue puesta a disposición del usuario y el formato de la misma. La página inicial debe contar con el logotipo, copyright, enlace del Gobierno ([www.tas.gov.au](http://www.tas.gov.au)), enlace a servicios on-line de Tasmania y una serie de enlaces externos de carácter relevante.

- Queensland – *Cue Standards* (Consistent User Experience Standard versión 3.0 de 7 de diciembre de 2010): los requisitos son los mismos que los que se establecen como estándares generales (Web Guide); la única diferencia es que el contenido se estructura en módulos y no en requisitos obligatorios o recomendados.

### **2.4.3. Reino Unido.**

#### **2.4.3.1. Organización territorial y estructura administrativa local.**

Reino Unido tiene una extensión de 243.000 km<sup>2</sup> y una población aproximada de 64.097.085 habitantes (estimación en diciembre de 2013). Está compuesto por cuatro países: Inglaterra, Gales, Escocia e Irlanda del Norte. La estructura del gobierno local es distinta en estos cuatro países y se caracteriza por su complejidad. Como refleja la Figura 2.26, en Inglaterra existen dos niveles de administración local, los condados (county councils) y los distritos (district councils). Por otro lado existe la Greater London Authority (GLA) formada por 32 municipios (boroughs) y la ciudad londinense. Irlanda del Norte es el sistema más sencillo, con 26 distritos de gobierno local (districts). La organización local es muy parecida en Escocia; se trata de 32 regiones unitarias (councils). Por último, Gales cuenta con 22 condados unitarios (county boroughs).

**Figura 2.26: Estructura de la Administración Local de Reino Unido**



**Fuente:** Instituto de Estudios Fiscales, 2004.

Al igual que Australia, los países de Reino Unido tienen su propia Ley de Gobierno Local:

- Inglaterra: Local Government Act 1972 – 2000.
- Irlanda del Norte: Local Government Act 1971 – 1972.
- Escocia: Local Government Areas of Scotland 1973 – 1996.
- Gales: Local Government Act 1972 – 1994.

Todas estas leyes contienen la división de la administración local, sus modificaciones y ciertas nociones de contabilidad.

#### **2.4.3.2. Marco normativo contable de Reino Unido sobre la información a elaborar por las entidades locales.**

Las entidades locales de Reino Unido emplean la contabilidad de fondos en la que cada actividad figura por separado. Esto implica que los estados financieros hacen referencia a una serie de fondos, entidades contables separadas que emplean sus propias cuentas, y en relación con éstas, se presenta un Balance, una Cuenta de Resultados y en algunos casos el Estado de Tesorería.

Las cuentas de estas corporaciones locales se han caracterizado por cierta dificultad y diversidad en los formatos de presentación. En la actualidad, la práctica contable en Reino

Unido se basa fundamentalmente en el Código de Prácticas Contables (Code of Practice on local authority accountig). Por otro lado, cada uno de los países que conforman Reino Unido posee unas directivas contables (Accounts and Audit Regulations), así como sus propias leyes de Gobierno Local que regulan aspectos contables concretos. A continuación, se procede a enumerar dicha normativa contable:

- *Accounts and Audit Regulations, 2003, n° 533*: esta regulación se aplica con carácter general al nivel local. El apartado séptimo recoge el contenido del “Estado de Cuentas”.
  1. Prólogo explicativo (Explanatory Foreword).
  2. Declaración de Políticas Contables (Statement of Accounting Policies).
  3. Declaración de Responsabilidades (Statements o Responsibilities of statement of accounts).
  4. Estados contables relevantes: entre ellos se recomienda presentar la Cuenta de Ingresos Consolidada (Consolidated Revenue Account), Cuenta de Vivienda (Housing Revenue Account), Fondos (Funds), Balance Consolidado (Consolidated Balance Sheet), Estado de Movimiento de Reservas (Statement of Total Movements on Reserves), Estado de Flujos de Efectivo (Statement of Cash Flows), Cuentas del Grupo (Group ccounts) y notas explicativas. También recoge toda la normativa referida a la auditoría.
- *Local Government Act 2003*: se aplica a Inglaterra y Gales. En su primera parte se ocupa de la normativa contable a aplicar al desarrollo de los estados financieros basándose en la regulación mencionada anteriormente.
- *Public Finance and Accountability (Scotland) Act 2000*: la segunda parte de esta normativa está dedicada a la contabilidad y auditoría de cuentas. En las secciones 19 y 20 se recoge el deber de elaborar las cuentas públicas y se regula la consolidación de las mismas.
- *Local Government in Scotland Act 2003*: establece unas directrices complementarias a la normativa recogida en Public Finance and Accountability (Scotland) Act 2000 con el fin de mejorar la transparencia.

- *Accounts and Audit (Wales) Regulations 2005, n° 638*: esta regulación señala en su sección séptima, apartado 1, los mismos estados financieros que hay que presentar según la directriz legal *Accounts and Audit Regulations, 2003, n° 533*. Al igual que ocurre en el resto de países, incluye la normativa a seguir en materia de auditoría.
- *Public Audit (Wales) Act 2004*: ofrece una regulación más amplia sobre las funciones del auditor y su papel en la auditoría de cuentas.
- *Local Government (Accounts and Audit) Regulations (Northern Ireland) 2006*: establece la preparación del Estado de Cuentas pero no indica el contenido en cuestión.
- *The Local Government (Northern Ireland) Order 2005, n° 1968*: contiene la normativa a seguir en materia de auditoría local.
- *Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom 2005. A Statement of recommended Practice, SORP*: se trata de un Código que incluye una serie de directrices que contempla todos los estados financieros recogidos en la directriz legal *Accounts and Audit Regulations, 2003, n° 533* y que guía a los países en el contenido de los mismos con el objetivo de hacer unos estados financieros uniformes y fácilmente comprensibles para los lectores. Existe un nuevo código que ha sido realizado en 2009.
- *Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom 2010-2011, CIPFA*: es el primer Código basado en las Normas Internacionales de Contabilidad y se aplica a partir del 1 de abril de 2010. En el capítulo 3 se establecen los estados financieros a presentar y son el Estado de Movimiento de Reservas, Estado de Resultados, Balance de Situación al final del período, Estado de Flujos de Efectivo, notas y Balance al comienzo del período para realizar una comparativa.

El conjunto de cuentas que parece ser el uniformemente más adoptado por los entes locales es (Instituto de Estudios Fiscales, 2004):

- Resumen de Ingresos y Gastos de cada fondo o cuenta especial: como su propio nombre indica informa sobre los gastos e ingresos de cada fondo.



- Resumen del Gasto de Capital: muestra las fuentes de financiación del total de inversiones de capital del período.
- Cuenta de Resultados Consolidada: contiene el gasto bruto, los ingresos y los gastos netos de los servicios específicos.
- Balance de Situación Consolidado: muestra la posición financiera global de la entidad. Se trata de un Balance de Situación donde se consolidan los diferentes fondos quitando las transacciones internas de los mismos.
- Estado de Flujos de Efectivo Consolidado: resume los movimientos de tesorería de la entidad en cuestión.

Esta visión de la normativa contable junto con su estructura local permite dar el siguiente paso en este trabajo consistente en observar las estrategias e iniciativas desarrolladas por Reino Unido en materia de administración digital.

#### **2.4.3.3. El desarrollo del gobierno digital en Reino Unido. Marco jurídico.**

El desarrollo de e-gobierno en Reino Unido tiene su inicio en la década de los noventa. Inicia su andadura con la puesta a disposición de los servicios públicos en red, como aparece reflejado en el Cuadro 2.31:

**Cuadro 2.31: Desarrollo del Gobierno Electrónico en Reino Unido**

<b>Año</b>	<b>Hechos</b>	<b>Objetivos</b>
1996-noviembre	Publicación del Libro Verde “El Gobierno Directo”	Poner a disposición de los usuarios servicios en línea.
1998-abril	Lanzamiento de la intranet de seguridad del Gobierno	Facilitar la comunicación y el acceso de los departamentos del gobierno central así como el intercambio seguro de datos.
1999-marzo	Publicación del Libro Blanco “Modernización del Gobierno”	Modernizar los servicios públicos y aumentar su oferta en la red.
1999-julio	Plan de Acción de Modernización del Gobierno	Aplicar el Libro Blanco.
1999-diciembre	Creación de la Oficina eEnvoy (OeE)	Apoyar el impulso del e-comercio, e-gobierno y la Sociedad de la Información.
2000-abril	Marco estratégico para los servicios públicos en la Era de la Información	Crear un entorno favorable para la transformación de las actividades del Gobierno con medios electrónicos.

**Fuente:** elaboración propia.

**Cuadro 2.31 (continuación)**

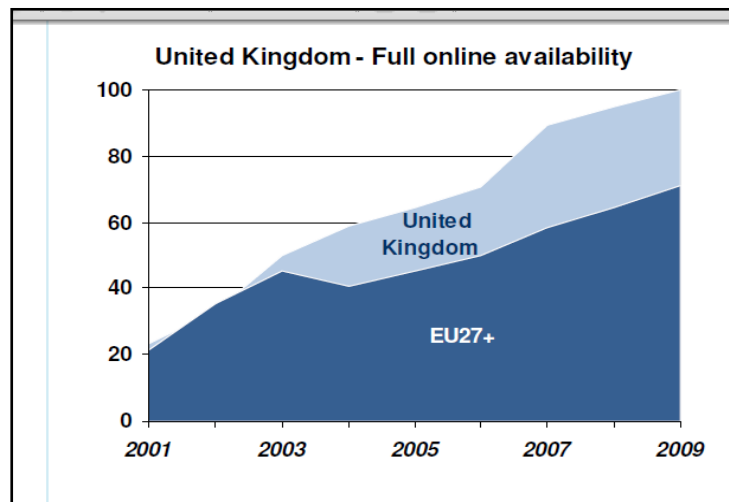
<b>Año</b>	<b>Hechos</b>	<b>Objetivos</b>
2000-septiembre	Iniciativa “Reino Unido Online”	Ofrecer un acceso universal a Internet, obtener negocios en línea y mejorar el Gobierno en la red.
2000-noviembre	Freedom of Information Act	Garantizar el derecho de acceso a la información en poder de las autoridades públicas y promover una cultura de apertura a la rendición de cuentas.
2000-diciembre	Portal ukonline.gov.uk	Ofrecer una ventanilla única para los servicios en línea.
2001-diciembre	Publicación de “E-policy Principles”	Establecer principios para asegurar que las políticas del Gobierno son efectivas en la aplicación del e-government.
2002-noviembre	Estrategia Nacional para el e-gobierno local	Proporcionar un marco para la transformación de los servicios municipales locales ofreciendo más opciones.
2004-abril	Guía sobre “Resultados Prioritarios para el e-Gobierno Local”	Pretende centrar la aplicación del e-government a nivel local para alcanzar los objetivos impuestos para el 2005.
2004-septiembre	Unidad de Administración Electrónica	Sustituir al a Oficina de eEnvoy.
2004-noviembre	Tarjeta ID	Proporcionar a los ciudadanos una tarjeta de identificación.
2005-marzo	Lanzamiento “Gobierno Conectado”	Crear un servicio destinado a ayudar a las entidades locales a mejorar su eficiencia y reducir costes.
2005-abril	Estrategia Digital	Lograr que Reino Unido sea líder en excelencia digital.
2006-diciembre	Portal Directgov	Crear un único punto de acceso a los servicios públicos en línea.

**Fuente:** elaboración propia.

Todos estos avances en la evolución de e-gobierno son los causantes de que Reino Unido se encuentre en octava posición en materia de sofisticación electrónica; así queda reflejado en la Figura 2.29.

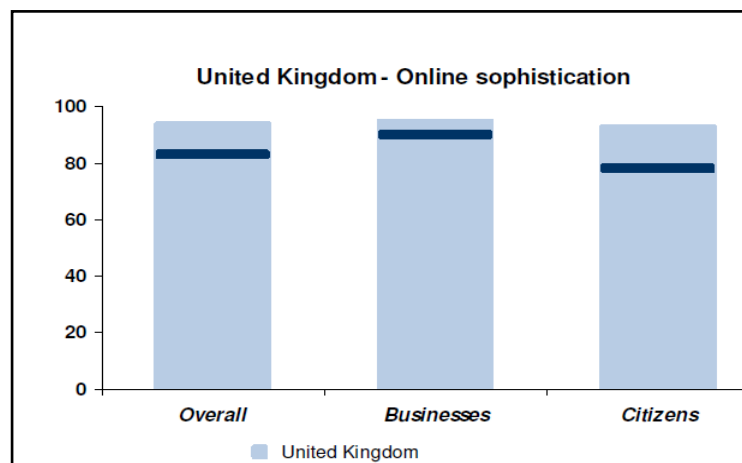
El estudio realizado en noviembre de 2009 denominado “Smarter, Faster, Better Egovernment” (8<sup>th</sup> Benchmark Measurement) muestra que el rendimiento de Reino Unido en materia de gobierno electrónico es elevado especialmente en la disponibilidad de servicios en línea respecto a EU27+. A través de las Figuras 2.27 y 2.28, se observa como Reino Unido llega a alcanzar en 2009 un 100% en disponibilidad de servicios en línea así como un 94% en la sofisticación online.

**Figura 2.27: Disponibilidad de servicios en línea de Reino Unido**



Fuente: 8<sup>th</sup> Benchmark Measurement of European eGovernment services, 2009.

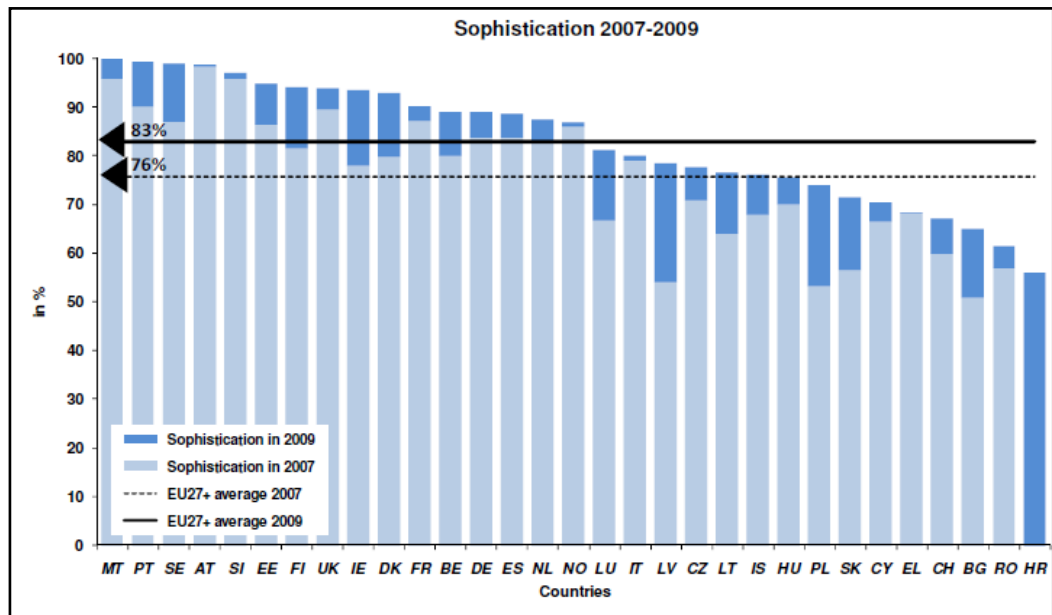
**Figura 2.28: Sofisticación online en Reino Unido**



Fuente: 8<sup>th</sup> Benchmark Measurement of European eGovernment services, 2009.

Si se comparan los resultados de Reino Unido en materia de sofisticación electrónica con los datos para EU 27 representados en la Figura 2.29, se obtiene que Reino Unido está entre los 10 primeros países, dentro de los que se encuentra también, en segundo lugar Portugal.

**Figura 2.29: Sofisticación 2007-2009. Situación de Reino Unido respecto a la UE27+**



**Fuente:** 8<sup>th</sup> Benchmark Measurement of European eGovernment services, 2009.

Como el resto de países objeto de análisis, Reino Unido cuenta con un conjunto de normas que regulan diversos aspectos del gobierno electrónico y que sirven como base para establecer unas pautas sobre los contenidos de los sitios web.

Al igual que cada estado australiano, Reino Unido posee una Ley de Libertad de Información (Freedom of Information Act 2000) que garantiza el derecho de acceso a la información en poder de las autoridades públicas. En particular, Escocia tiene su propia Ley de Libertad de Información (Freedom of Information Act 2002) donde se reconoce el derecho de acceso a los documentos públicos. Sin embargo esta normativa no hace referencia a la obligación de publicar en la web información de carácter económico-financiero.

En concreto, Reino Unido cuenta con una regulación de ámbito electrónico cuya aplicación afecta a todos los territorios que lo componen y con unas directrices respecto a los contenidos a incluir en las web británicas, aunque no hay una ley específica a tal objeto.

- Accesibilidad: en diciembre de 2010 se publica la norma BS8878: 2010 “Accessibility Web. Code of Practice”. Es un Código que pretende mejorar y ampliar el diseño de los portales web orientando su contenido a personas discapacitadas y personas de avanzada edad. Este estándar se apoya en la Ley de

Igualdad de 2010 (*Equality Act 2010*) por la que se garantizan todos los derechos de las personas con discapacidad, así como a aquellas discriminadas por raza, sexo, religión, etc. También se desarrolla por parte del COI (Central Office of Information) una guía sobre contenidos mínimos que debe cumplir una web en materia de accesibilidad (*COI guidance TG 102 delivering inclusive websites*).

- *The Electronic Signatures Regulations 2002*: en esta norma se regula el empleo de la firma electrónica y de los certificados digitales.
- *E-GIF* (e-Government Interoperability Framework, versión 6.1 de marzo de 2005): este marco de interoperabilidad establece las políticas técnicas del Gobierno para lograr una mejor comunicación en el Sector Público.
- *Code of Recommended Practice for Local Authorities on Data Transparency* (septiembre de 2011): este Código recoge los principios fundamentales para las autoridades locales en la creación de una mayor transparencia mediante la publicación de datos públicos y así mejorar la rendición de cuentas. Además, indica que la existencia de nuevas tecnologías puede ayudar a divulgar los gastos, los salarios de empleados públicos, organigramas, políticas, informes de auditoría, indicadores financieros, datos sobre las elecciones, etc. Se recomienda que la información en la web se ofrezca en un formato abierto y que se publique en tiempo real.
- *Guidelines for UK government websites. Framework from local government, 2003*: este documento ofrece orientaciones sobre cómo mejorar las prácticas para los gobiernos locales en cuanto al mantenimiento y diseño web. Se establecen diez directrices:
  1. Gestión del sitio web y recursos: tiene que contener estrategias del ente, publicación de negocios, directrices de navegación, documentos en pdf, distintos idiomas, link de accesibilidad y cumplimiento de la Ley de Libertad de Información.
  2. Ayudar a cumplir los objetivos para la prestación de servicios online.

3. Garantizar la accesibilidad y la facilidad de uso.
  4. Disponer de enlaces sobre el resto del Gobierno.
  5. Construir la confianza con unas políticas de seguridad, privacidad y derechos de autor.
  6. Proporcionar un contenido básico uniforme: la página principal debe incluir el mapa del sitio, números de teléfono, direcciones, emails y pestaña de ayuda. También puede incluir un apartado para servicios públicos locales, lista de contactos, pestaña de quejas, links del gobierno central, índice A-Z, noticias, información de gestión o el Plan de e-gobierno.
  7. Evaluar el éxito del portal (número de visitantes, páginas impresas, consultas).
  8. Promover la web en otros portales.
  9. Considerar y utilizar otros canales (foros, chats o redes sociales).
  10. Adoptar mejores prácticas en la web: descarga rápida de documentos.
- El COI (Central Office of Information) establece una serie de directrices que regulan la protección de datos, la presentación de los mismos en la web, requisitos técnicos mínimos o la accesibilidad.

#### **2.4.4. EE.UU.**

##### **2.4.4.1. Organización territorial y estructura administrativa local.**

Estados Unidos posee una superficie de 9.826.675 km<sup>2</sup> y una población total de 308.745.538 habitantes (censo de 2010). Este país está formado por 50 estados y 1 distrito federal (Washington DC). Aunque su estructura local es complicada, se establece de modo genérico su división en dos niveles:

- Superior: 3.034 condados (counties) y algunas ciudades.
- Inferior: 16.504 pueblos (en algunos estados), 9.429 municipalidades (también denominadas boroughs) y 48.558 distritos especiales.

Cada estado cuenta con una Constitución propia pero siempre bajo la Constitución de 1787. El contenido de las Constituciones de cada territorio ofrece un mayor detalle que la

Constitución Federal. Respecto a los gobiernos locales, todas estas leyes coinciden en que su principal meta es el aprovisionamiento de los recursos y los servicios públicos básicos para la personas.

#### **2.4.4.2. Marco normativo contable estadounidense sobre la información a elaborar por las entidades locales.**

En Estados Unidos la contabilidad estatal y local se rige por el *GASB 34: Basic Financial Statements - and Management's Discussion and Analysis - for State and Local Governments*, publicado en 1990. Con esta norma se introducen los principios generalmente aceptados al establecer unos criterios de presentación de las cuentas similares a los existentes en el ámbito empresarial y se mantienen el sistema tradicional de fondos. Uno de los objetivos del GASB 34 es conseguir una mayor comprensibilidad de los estados financieros por parte de los usuarios. Por ello, en la Declaración de Conceptos 1 se establece que los informes anuales permiten a los usuarios evaluar la rendición de cuentas de los entes, ayudándoles a evaluar el cumplimiento de las finanzas en relación con las leyes, normas y regulaciones.

Este documento recoge la normativa contable de información financiera para gobiernos estatales y locales, incluidos los estados, ciudades, pueblos y aldeas así como distritos escolares y otros servicios públicos. Esta regulación impone unos estados financieros básicos y la denominada “Información Complementaria Requerida” (RSI: Require Supplementary Information). Las Cuentas Anuales constan de:

- **Discusión y Análisis (MD&A: Management's Discussion & Analysis):** este documento introduce los estados financieros básicos y proporciona una descripción analítica de las actividades financieras del gobierno. Incluye los resultados de las operaciones del año anterior para que los usuarios puedan evaluar la situación.
- **Estados Financieros Básicos:**
  - + **Estados Financieros Generales:** están formados por el Balance (Balance Sheet) y el Estado de Actividades (Statement of Activities). Estos documentos recogen todos los activos, pasivos, ingresos, gastos y pérdidas y ganancias del gobierno.
  - + **Estados Financieros de Fondos (Fund Financial Statements):** consiste en una serie

de declaraciones que se centran en la información de los principales fondos.

+ Notas (Notes to Financial Statements): proporcionan información que es esencial para la comprensión de los estados financieros.

- Información Complementaria Requerida (RSI: Require Supplementary Information): incluye programas presupuestarios de comparación (que se presenta como RSI), para el fondo general y para cada fondo de ingresos. Estos programas deben presentar el original y los presupuestos definitivos asignados para el período del informe, así como las entradas reales, las salidas y los saldos. Se trata, por tanto, de realizar un informe de gestión.

Una vez establecida la organización de la estructura local estadounidense y la normativa contable local, en el punto siguiente se recoge la evolución del Gobierno Electrónico en este país, haciendo hincapié en los principales rasgos de sus estrategias y políticas en materia de e-government y proporcionando datos sobre su situación con respecto a otros países.

#### **2.4.4.3. El desarrollo del gobierno digital en Estados Unidos. Marco jurídico.**

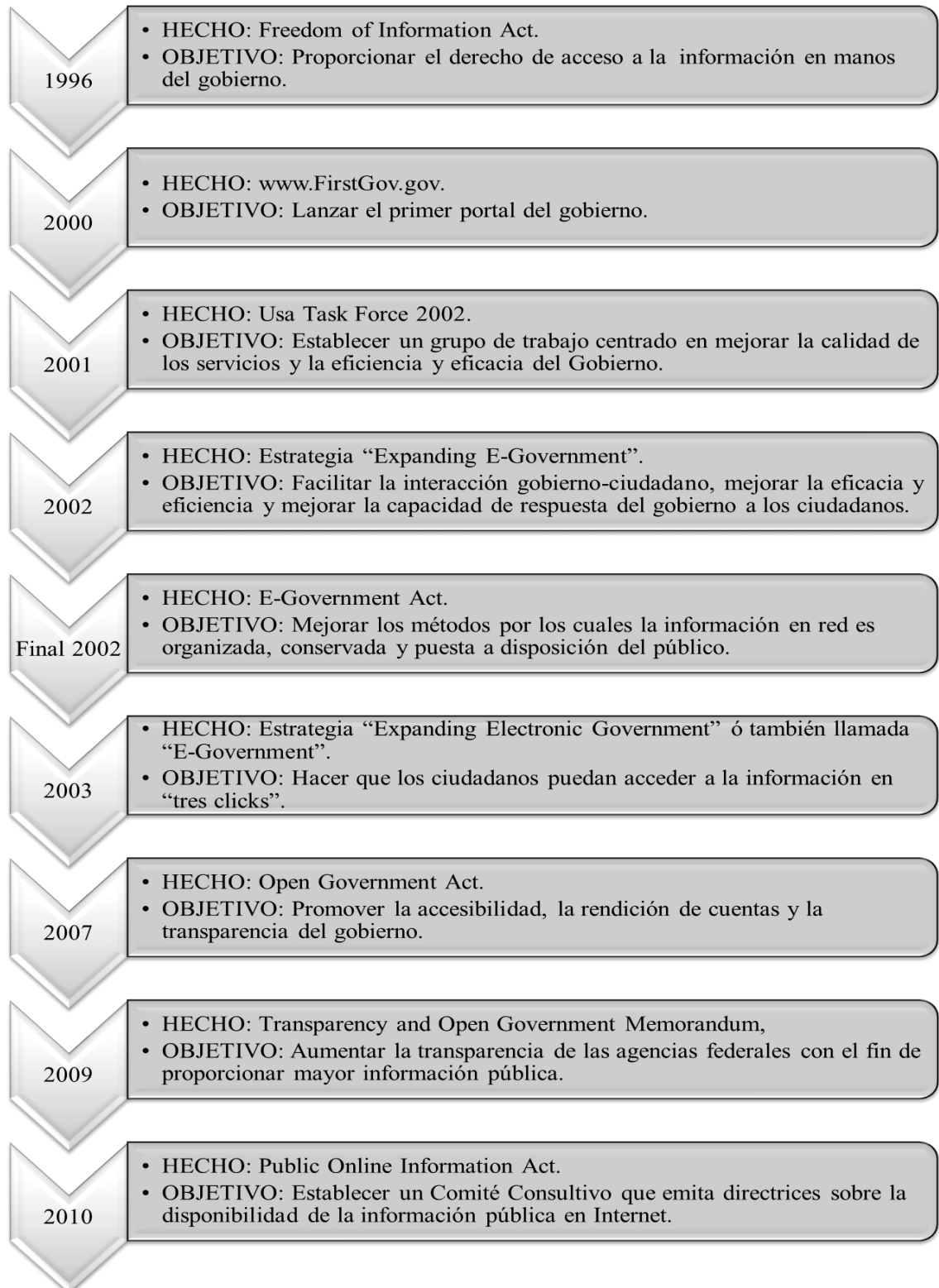
En Estados Unidos el “boom” del gobierno electrónico comienza en 1990 cuando numerosas empresas privadas ponen en marcha portales web que suministran bienes y servicios a sus clientes. La Figura 2.30 señala los principales hechos acaecidos y marca como inicio del gobierno digital estadounidense la creación de la primera página web.

La mayoría de los hechos reseñados en esta figura tienen una vinculación estrecha al mandato de cada presidente de los Estados Unidos. En todas las etapas presidenciales hay un claro esfuerzo por dotar a EE.UU de transparencia en la información pública así como de garantizar la accesibilidad a la misma.

Fruto de la evolución de este país, son numerosos los estudios realizados sobre el desarrollo de e-gobierno estadounidense. Estos estudios basados en aspectos concretos del e-government (los más próximos en el tiempo) se dividen en dos niveles: nivel estatal y federal (Ryan et al, 2003; West, 2008; Yun and Opheim, 2010 entre otros) y nivel local (Kaylor, 2001; Holden et al, 2003; Scott, 2006 entre otros).



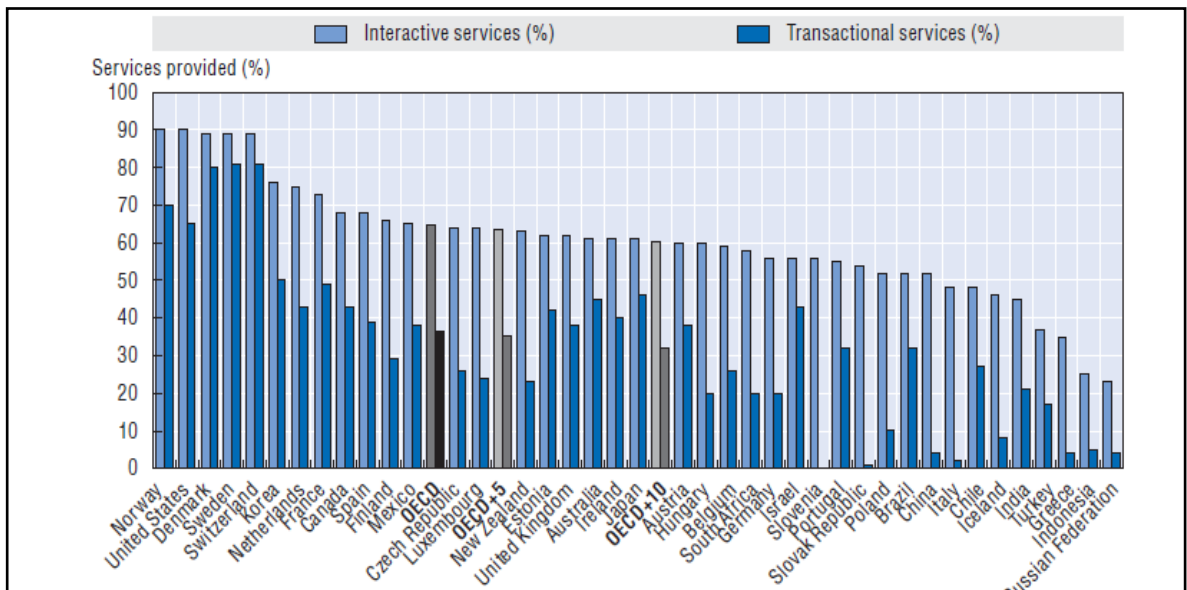
**Figura 2.30: Desarrollo del Gobierno Electrónico en EE.UU.**



**Fuente:** elaboración propia.

Para observar el avance del gobierno digital en Estados Unidos se emplea el estudio realizado por la OCDE en 2009 “Rethinking e-Government Services-User-Centred Approaches”. En primer lugar, el estudio analiza la sofisticación en la prestación de servicios en línea, reflejada en la Figura 2.31.

**Figura 2.31: Sofisticación en la provisión de servicios 2009**



**Fuente:** “Rethinking e-Government Services -User- Centred Approaches”, OCDE (2009).

Estados Unidos se encuentra en segundo lugar, por detrás de Noruega, con unos porcentajes muy elevados: un 90% en servicios interactivos y un 65% en servicios transaccionales.

A través de los informes sobre e-gobierno realizados por Estados Unidos “US Municipalities E-Governance Report, 2008” y “US States E-Governance Report, 2008” se puede contemplar en el Cuadro 2.32 el top de las 20 ciudades en Gobierno Digital en 2008.

**Cuadro 2.32: Top de las 20 ciudades estadounidenses en Gobierno Digital 2008**

Rank	City	State	Overall	Privacy	Usability	Content	Service	Participation
1	Washington	DC	67.64	10.0	18.75	14.20	13.05	11.64
2	Portland	OR	62.23	12.80	15.63	14.40	10.68	8.73
3	New York	NY	61.66	12.00	17.19	13.40	12.88	6.18
4	New Orleans	LA	61.15	14.40	15.00	13.40	12.72	5.64
5	Los Angeles	CA	58.64	13.60	13.13	11.40	10.51	10.00
6	Salt Lake City	UT	57.66	10.00	14.38	14.00	14.92	4.37
7	Minneapolis	MN	56.52	8.80	16.26	13.20	8.82	9.46
8	Boston	MA	55.81	12.00	15.32	12.40	11.19	4.91
9	Columbus	OH	55.78	13.60	13.76	13.20	10.68	4.55
10	Seattle	WA	55.28	12.80	14.07	13.20	10.85	4.37
11	Philadelphia	PA	54.91	11.20	10.32	14.60	14.07	4.73
12	Louisville	KY	54.76	10.80	13.76	12.20	12.38	5.64
13	St. Louis	MO	53.73	14.40	12.82	10.20	10.68	5.64
14	St. Paul	MN	53.65	8.80	15.01	13.60	11.53	4.73
15	Manchester	NH	53.42	14.00	15.63	11.00	9.15	3.64
16	Virginia Beach	VA	53.08	8.80	13.44	13.40	10.17	7.27
17	Denver	CO	51.87	11.60	14.38	10.40	9.50	6.00
18	Cleveland	OH	51.80	11.20	12.51	10.80	12.21	5.10
19	Indianapolis	IN	51.63	14.80	11.88	12.20	7.12	5.64
20	Sioux Falls	SD	51.34	9.20	14.38	15.00	6.95	5.82

**Fuente:** “US Municipalities E-Governance Report, 2008”.

La ciudad de Washington es la que presenta una mayor puntuación total (67,64 puntos porcentuales), una vez revisados cinco aspectos: facilidad de uso, privacidad, contenido, servicios y participación en línea.

Para poder evaluar el e-gobierno es necesario ver cuál es la legislación existente respecto a esta cuestión, es decir, la normativa electrónica por la que se rigen los tres niveles de gobierno estadounidense: federal, estatal y local.

Estados Unidos cuenta con una normativa específica para el e-government, a partir de la cual pretende introducir, a todos los niveles gubernamentales (federal, estatal y local), la prioridad de la transparencia y rendición de cuentas frente a los ciudadanos. La normativa se enumera a continuación:

- *Freedom of Information Act 1996*: aunque no se trata de una norma específica de gobierno electrónico, esta ley garantiza el derecho de acceso a la información pública en manos del gobierno por parte de los ciudadanos. Se considera el primer paso para aumentar la confianza y la transparencia de las entidades gubernamentales.
- *Digital Signature Guidelines, 1996*: se trata de unas directrices destinadas a regular la firma digital (complementa el American Bar Association, ABA) y se aplica globalmente.
- *E-Government Act 2002*: su fin es mejorar la gestión y la promoción de los servicios de gobierno electrónico, creando la Oficina de Gestión y Presupuesto (OMB, Office of Management and Budget) y estableciendo un marco de medidas que satisfagan e incrementen el acceso de los ciudadanos a la información gubernamental. Esta Ley regula, en la sección 206, el desarrollo y emisión de normas a través de las nuevas tecnologías que aumenten el acceso, la rendición de cuentas y la transparencia y que, a su vez, fomenten la participación pública en el gobierno por medios electrónicos.

Su sección 207, denominada “Accesibilidad, facilidad de uso y preservación de la información del Gobierno” requiere que las agencias del Gobierno elaboren un inventario de la información que se publica en su web. A lo largo del título 2 “Manejo y promoción de los Servicios de Gobierno Electrónico” establece una serie de orientaciones sobre el contenido web de las agencias:

- + Tiene que contener enlaces directos a descripción y autoridad legal de la agencia, sección 552 de la Freedom of Information Act donde se establece cómo presentar la información administrativa, información sobre la estructura organizativa, plan estratégico e información relevante.
- + Facilitar la navegación de los usuarios mejorando la velocidad de descarga

y los protocolos de seguridad

+ La agencia debe elaborar un calendario de puesta a disposición del público de información relevante.

- Guía basada en la investigación de diseño web y directrices de usabilidad (*Research – Based web desing & usability guidelines*) 2003: se trata de una recopilación de directrices para los responsables de las web. Una comunidad de investigadores se puso a trabajar en los problemas de diseño del menú, navegación, diseño de la pantalla, el tiempo de respuesta, la privacidad y seguridad, la facilidad de uso y la política de accesibilidad. Su fin era poner en común las dificultades encontradas y recomendar unas pautas a seguir.
- *Open Government Act 2007*, de 17 de diciembre: su misión es promover la accesibilidad, la rendición de cuentas y la transparencia en el Gobierno mediante el fortalecimiento de la sección 552 del título 5 de la Freedom of Information Act (también conocida como el Código de los EE.UU).

Para ello, establecen unas solicitudes de información y toda la reglamentación complementaria necesaria.
- Accesibilidad: *la sección 508 del Código de EE.UU.* garantiza la accesibilidad a medios electrónicos y reduce las barreras existentes.
- *Public Online Information Act 2010*, de 16 de marzo: pretende establecer un Comité Consultivo para emitir directrices con el objetivo de hacer disponible la información pública en la red.



**CAPÍTULO 3:**  
**ANÁLISIS DEL GRADO DE**  
**DIVULGACIÓN DE LA**  
**INFORMACIÓN CONTABLE A**  
**TRAVÉS DE LA RED.**



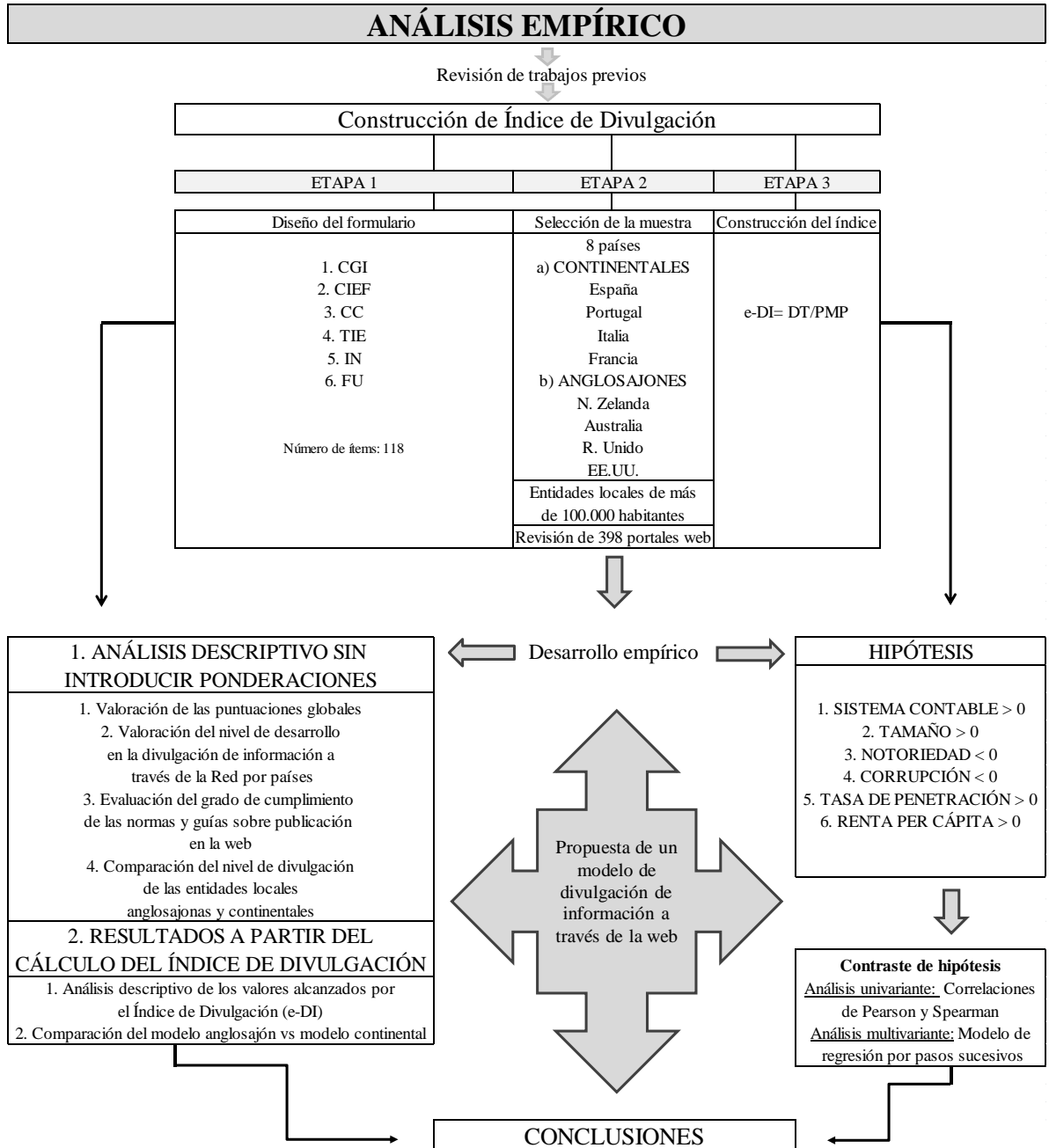


A lo largo de los capítulos precedentes hemos sentado las bases sobre las que vamos a construir nuestro trabajo empírico. Los objetivos establecidos inicialmente eran:

- Revisar la existencia o no de normativa que regule la divulgación de información contable a través de la Red y comprobar su grado de cumplimiento examinando las leyes existentes en materia de difusión de información pública a través de Internet de cada país objeto de estudio.
- Analizar el contenido de portales web de las entidades locales seleccionadas.
- Construir, como medida de difusión de información pública electrónica, un Índice de Divulgación.
- Proponer una serie de factores explicativos que permitan construir las hipótesis del estudio.
- Realizar una comparación entre los modelos anglosajón y continental y analizar qué influencia tiene en la difusión de información económica-financiera electrónica el pertenecer a países con sistemas de contabilidad de tradición anglosajona o con sistemas de contabilidad de tradición continental.
- Proponer un modelo de divulgación de información en la Red.

Este Capítulo 3 comienza con la revisión de trabajos previos sobre los temas objeto de análisis. La Figura 3.1 representa, a modo de resumen, el esquema a seguir en el mismo.

**Figura 3.1: Esquema del análisis empírico.**



Fuente: elaboración propia.

Se procede a desarrollar las tres etapas en la construcción de un Índice de Divulgación sobre el que se fundamenta nuestro estudio. Inicialmente, se construye un formulario que será objeto de revisión en portales web de entidades locales y se selecciona la población objeto de

estudio (entes locales con más de 100.000 habitantes) que marcará la muestra sobre la cuál se calculará el índice. La última etapa consiste en definir formalmente el índice y proceder a su cálculo.

Una vez que se dispone de toda esta información, se procederá a la presentación de los datos y de las variables objeto de estudio que permitirán elaborar una serie de hipótesis. Se revisarán las técnicas a emplear para llevar a cabo su aplicación. El análisis descriptivo, sin introducir ponderaciones, constará de la valoración de las puntuaciones globales, la valoración del nivel de desarrollo en la divulgación de información a través de la Red por países, la evaluación del grado de cumplimiento de la normativa existente y de las guías sobre publicación en la web, y de la comparación del nivel de divulgación de las entidades locales anglosajonas y continentales. A continuación, se realizará un análisis descriptivo a partir de los valores alcanzados por el Índice de Divulgación y se procederá a la comparación, mediante el contraste de medias, de los modelos anglosajón y continental. Esta información servirá como proemio para determinar las diferencias en la divulgación de información pública a través de la Red entre países de tradición anglosajona y continental. Para evaluar los factores determinantes propuestos en este trabajo, se aplicarán técnicas estadísticas de análisis univariante y multivariante. En último lugar, tras los resultados obtenidos, se realizará la propuesta de un modelo de divulgación de información pública vía web.

### **3.1. Metodología de la investigación. Cálculo del Índice de Divulgación y factores determinantes.**

Para el desarrollo de la presente investigación se ha diseñado un formulario compuesto por 118 atributos y dividido en seis dimensiones informativas destinado a realizar una revisión exhaustiva del contenido publicado en la web de 398 entidades locales de ocho países: cuatro de tradición continental (España, Portugal, Francia e Italia) y cuatro de tradición anglosajona (Nueva Zelanda, Reino Unido, Australia y EE.UU.). Para ello, se han tomado como base los estudios que emplean el análisis de los portales web como herramienta que ayuda a lograr una mayor transparencia en la rendición de cuentas públicas (Cárcaba y García, 2003; Wong y Welch, 2004; Caba et al, 2005; Laswad et al, 2005; Justice et al, 2006; Rodríguez et al, 2006; Torres et al, 2006; Pina et al, 2007; Rodríguez et al, 2007; Gandía y

Archidona, 2008; Cárcaba y García, 2008; Serrano et al, 2009; Pina et al, 2010), y estudios del ámbito privado (Petravick y Guillet, 1996; Gray y Debreceny, 1997; Lymer, 1998: Lymer et al, 1999; Gandía, 2001; Larrán y Giner, 2001; Wang, 2003, Bonsón y Escobar, 2004; Xiao et al, 2004; Gandía y Andrés, 2005; Kelton y Yang, 2008; Gallego Álvarez et al, 2009; Tellawi, 2013). El siguiente epígrafe está destinado a comentar estos trabajos de forma desarrollada.

### **3.1.1. Revisión de los trabajos previos.**

Como ya se ha mencionado en el Capítulo 1, han sido varios los estudios académicos que ponen de manifiesto la importancia creciente del uso de la Red como medio de divulgación. Estudios como Gant y Gant (2002), Shi (2002), Ho (2002), Criado y Ramilo (2003), Holzer y Kim (2003 y 2006), Caba et al (2005), Justice et al (2006), entre otros, realizan un análisis descriptivo a partir de la información obtenida de una muestra de entidades (nivel local, regional o estatal), proporcionando una visión general del *reporting* digital sin atender a cuáles pueden ser los factores que ejercen influencia en la difusión de información a través de los sitios web. Por el contrario, otros autores optan por tener en cuenta factores explicativos (Laswad et al, 2005; Torres et al, 2006; Pina et al, 2007; Gandía y Archidona, 2008; Cárcaba y García, 2008; Serrano et al, 2009 y Pina et al, 2010). En primer lugar, se pasan a comentar aquellos estudios dedicados al análisis descriptivo.

Gant y Gant (2002) estudian el contenido de los sitios web de EE.UU. a nivel gubernamental analizando cuatro áreas, facilidad de uso, transparencia, nivel de personalización y apertura. Su estudio muestra cómo los portales web se encuentran localizados en la primera etapa de desarrollo de contenido web al ofrecer información y servicios básicos.

Por su parte, Shi (2002) analiza las agencias federales de EE.UU. elaborando una encuesta electrónica que envía al webmaster y a usuarios de los portales web. Su investigación, mediante análisis descriptivo, parece indicar que la implementación del e-government es mayor si existe una fuente de liderazgo, un plan estratégico, financiación y si se valora y se consideran las opiniones aportadas por los usuarios.

Ho (2002) revisa el contenido de las web de las 55 entes locales estadounidenses más grandes y realiza encuestas a los responsables del contenido web. Su investigación le inclina a pensar que existe una clara evolución de la tradición burocrática al desarrollo e implantación del e-government.

En nuestro país, Criado y Ramilo (2003) realizan una revisión de 147 portales web de las entidades locales del País Vasco y Madrid, centrándose en la información suministrada, el diseño de la web y las transacciones online. Observan que las web locales presentan, en el momento de su estudio, un escaso desarrollo general y que sólo interactúan con los usuarios mediante direcciones de correo electrónico.

Holzer y Kim (2003 y 2005) revisan las web de las ciudades más pobladas de aquellos países con un número de usuarios de Internet superior a 100.000 habitantes, teniendo en cuenta cinco dimensiones: seguridad y privacidad, facilidad de uso, contenidos, servicios electrónicos y participación ciudadana. Confirman la existencia de una brecha digital respecto a los países en vías de desarrollo.

Caba et al (2005) analizan si las Administraciones Centrales de la Unión Europea publican información presupuestaria, financiera y de gestión, características cualitativas e información sobre el diseño en las páginas web del Ministerio de Economía de cada país. Sus resultados muestran que los portales web no son aprovechados como herramienta para mejorar la transparencia en la difusión de información contable.

Por su parte, Justice et al (2006) evalúan el grado en que 104 entidades canadienses y estadounidenses emplean el e-government para mejorar la presentación de la información presupuestaria y financiera. Concluyen que la presentación de este tipo de información por medios electrónicos está menos desarrollada que la forma tradicional.

Por otra parte, otros estudios pretenden dar un paso más en el análisis de la divulgación mediante el contraste de factores explicativos. Laswad et al (2005) examinan los determinantes de la divulgación voluntaria de información financiera por entes locales neozelandeses. Distinguen seis factores explicativos: competencia política, tamaño,

apalancamiento, riqueza de la entidad, visibilidad en prensa y clase de ayuntamiento. Sus resultados muestran cómo la visibilidad en prensa, el apalancamiento, la riqueza y el tipo de apalancamiento tienen relación con la presentación de información contable vía Internet.

Torres et al (2006) examinan el desarrollo de la gobernanza electrónica en 33 entidades locales de la UE analizando 133 ítems (23 de ellos se refieren a la rendición de cuentas). Observan que las diferencias en la presentación de la información financiera y presupuestaria en Internet no proceden de la distinta aplicación de las TIC sino de los tipos de Administración Pública y de sus exigencias legales.

Pina et al (2007) analizan el efecto del e-government en la transparencia, rendición de cuentas y apertura de 15 países europeos a nivel local y regional. Concluyen que el uso de los portales web por parte de los entes públicos aumenta cada una de estas dimensiones.

El trabajo de Gandía y Archidona (2008) evalúa el caso español mediante la revisión de los portales web y la construcción de un índice de divulgación, examinando una serie de determinantes de divulgación de información vía web que conducen al auge del *reporting* digital.

Cárcaba y García (2008) intentan identificar factores que expliquen el grado en que los entes públicos locales recurren a la divulgación de información financiera a través de la Red. Revisan 334 ayuntamientos españoles con más de 20.000 habitantes y definen una serie de atributos a revisar en los sitios web. Para evaluar los factores explicativos (tamaño, nivel de endeudamiento, inversiones, competencia política y notoriedad) construyen dos modelos econométricos uno tomando como variable dependiente la divulgación (variable dicotómica) y otro tomando el índice de divulgación. El modelo 1 muestra cómo las variables tamaño, inversiones y competencia política tienen influencia significativa en la divulgación de información financiera vía web. En el modelo 2, encuentran una relación positiva y significativa con las mismas variables que en el anterior, pero además, existe una relación negativa y significativa con el grado de notoriedad.

La investigación realizada por Serrano et al (2009) tiene por objetivo examinar los determinantes de la divulgación voluntaria de información financiera y de la extensión del e-

government por parte de 93 autoridades locales españolas. Consideran, tras el análisis, los recursos municipales el factor explicativo más importante de su modelo.

Pina et al (2010) analizan en qué medida el gobierno electrónico permite la rendición de cuentas y la transparencia en 75 entidades locales europeas. Sus resultados muestran que la capacidad de Internet para la difusión de información mejora la rendición de cuentas en todos los casos analizados. Y al poder consultar los informes en todos los portales web revisados, concluyen un incremento de la transparencia.

Todos estos estudios ponen de manifiesto la importancia creciente del uso de los portales web como recurso básico para promover la publicación de información económica y financiera pública y contribuir así a la transparencia en la rendición de cuentas y la necesidad de desarrollo de dichas herramientas. Una vez revisado su contenido y tomando como base varios aspectos empleados en dichos trabajos, procedemos a describir el Índice de divulgación elaborado en este estudio siguiendo, para la construcción del mismo, un orden establecido en tres etapas: diseño del formulario, elección de la muestra y construcción del índice.

### **3.1.2. Elaboración del Índice de Divulgación.**

Podemos definir el Índice de Divulgación como un ratio que permite medir el nivel relativo de la información divulgada por un organismo (Suárez Álvarez, 2006). Se identifican tres etapas en la construcción de un índice:

- Etapa 1: diseño del formulario que recoge los ítems informativos que se emplearán para definir el índice por medio de la selección y valoración de los mismos.
- Etapa 2: selección de la muestra sobre la cual se procederá a calcular el índice.
- Etapa 3: la construcción del Índice de Divulgación (de ahora en adelante denominado e-DI) y su posterior cálculo.

Se muestra, a continuación, el desarrollo de cada una de estas etapas en la investigación que nos ocupa.

### **3.1.2.1. Construcción de la base de datos: revisión de los portales web de las entidades locales y elección de los criterios de valoración.**

El primer paso para la construcción del índice consiste en desarrollar un formulario que recoja los distintos ítems a revisar dentro de los portales web y proceder a la asignación de ponderaciones para cada atributo. La ponderación puede implicar un cierto grado de subjetividad al no existir un acuerdo en la puntuación asignada a cada atributo, como se concluye en los estudios realizados por Dhaliwal (1980) y González Díaz (2005). Sin embargo, existen otras investigaciones que demuestran que se obtienen resultados similares introduciendo o no ponderaciones en el índice. Robins y Austin (1986) muestran cómo el introducir o no ponderaciones en el índice de divulgación no afecta a los resultados del estudio dando lugar a valores similares. Los mismos resultados son obtenidos por Ingram y De Jong (1987) y Chow y Wong-Boren (1987). Cárcaba y García (2008) realizan un análisis de la sensibilidad estableciendo modificaciones aleatorias en las ponderaciones. Concluyen que los resultados logrados con las nuevas ponderaciones no difieren de los originales.

En nuestro trabajo consideramos adecuado el uso de tales ponderaciones al tomar como base los resultados obtenidos en dichos trabajos previos.

Una vez reflexionado sobre este tema, se ha procedido a construir un formulario con 118 ítems informativos agrupados en 6 dimensiones. El contenido del mismo toma como fundamento los atributos empleados en los trabajos de Gandía y Archidona (2008) y Caba et al (2005). El desglose del mismo es el siguiente:

- A) *Contenido general de la información suministrada en la web (12 ítems):* este apartado hace referencia a aquellos aspectos básicos que debe contener una página web. Concretamente se incluyen la historia de la ciudad, la información turística, noticias, calendario, fiestas y actividades culturales, organización de la web en pestañas o perfiles, publicaciones, leyes de acceso a información pública, direcciones de otros organismos y organigrama de la entidad.
  
- B) *Contenido de la información económico-financiera suministrada en la web (39 ítems).* Esta área está subdividida en:
  - Información sobre la situación económica y financiera del ente y principios contables: recoge la existencia de datos estadísticos, informe anual y resumen



del mismo, la presencia del presupuesto y/o estados financieros consolidados, el informe de auditoría y la presentación de los principios contables empleados, así como la elaboración de cifras y gráficos del periodo anterior.

- Información presupuestaria: esto es, la ley presupuestaria aplicada, los objetivos de la política presupuestaria, el presupuesto del año corriente, el resumen del mismo, la publicación de presupuestos de ejercicios anteriores (mínimo 2), el resultado presupuestario, la ejecución del presupuesto, las modificaciones presupuestarias, los indicadores presupuestarios y la existencia de algún tipo de clasificación para ingresos y para gastos.
- Información sobre los estados financieros: este sub-apartado incluye Balance, Estado de Resultados, de Cash Flow, de Cambios en Patrimonio Neto, Memorias actuales y de años anteriores y Memoria y Notas. También recoge la existencia de información sobre la variación de la deuda pública, el Estado de la Deuda, Estado de Origen y Aplicación de Fondos y ratios financieros.
- Información sobre el ámbito social, medioambiental y de gestión: este sub-apartado engloba la presentación de indicadores económicos, de eficiencia/productividad/rendimiento, de eficacia, sociales así como la elaboración del Informe de Gestión, del Informe o Plan Medioambiental y sus correspondientes indicadores y la presencia de información previsional.

*C) Características cualitativas de la información económica y financiera en la web (19 ítems). Consta de:*

- Comprensibilidad: se refiere a la necesidad que existe respecto a que la información pueda ser fácilmente entendida por los usuarios de la misma y que a su vez pueda ser interpretada con la misma sencillez. Es fundamental la presentación de gráficos y ratios adicionales así como la publicación de un glosario con términos financieros relevantes y comentarios explicativos sobre la información publicada.
- Oportunidad/temporalidad: hace referencia a la obtención de información en tiempo real. Concretamente se da importancia a disponer de la información no sólo anualmente (establecido por ley) sino trimestralmente,

semestralmente o cualquier otro período inferior al año. Es importante que la información financiera haya sido actualizada hace menos de un mes.

- Relevancia: en este sub-apartado se considera importante que los usuarios dispongan de información segregada y de informes técnicos que les permitan combinar la información en función de sus necesidades específicas.
- Fiabilidad: este aspecto permite clasificar la información financiera según esté auditada, si aparece la firma del auditor y si la información auditada o no auditada está claramente identificada para los usuarios.
- Integridad: es fundamental diferenciar si los estados financieros completos pueden ser consultados en la web por los ciudadanos o si se dispone de un resumen de los mismos.
- Comparabilidad: esta característica implica que los usuarios de la información contable puedan realizar comparaciones dentro del propio ente local o respecto a otros entes locales. En este estudio se evalúa la presencia de información presupuestaria y financiera para dos ejercicios y para más de dos ejercicios así como el suministro de un resumen comparativo a nivel presupuestario y financiero para al menos tres años.

*D) Transparencia en la información estructural de la web (11 ítems):* este apartado pretende analizar en qué grado la entidad hace accesible en su portal web información sobre su estructura y organización interna. Se examina si existe una actualización de la web hace menos de un mes (debe aparecer la fecha y la hora), si existen una dirección postal y números de teléfono a los que dirigirse, si se suministra el e-mail del responsable del contenido web y del responsable de asistencia técnica, si existen instrucciones para solicitar información, así como formularios para descargar y una lista de servicios públicos que incluya o no un enlace específico para los mismos y por último, la existencia de políticas de privacidad y seguridad.

*E) Interactividad en la web (6 ítems):* este apartado contempla la comodidad en el uso del portal web así como la obtención de respuestas por parte de los usuarios en tiempo real. Los atributos hacen referencia a la necesidad de una contraseña en las

transacciones en línea, a un link del e-mail del webmaster, a la presencia de foros o chats y de apartados para enviar opiniones y comentarios de ciudadanos y a disponer de links clicables de entidades de nivel superior o no gubernamentales.

*F) Facilidad de uso - navegabilidad, diseño y acceso web - (31 ítems):* el grado de sencillez y de simplicidad de la web en el diseño y en el estilo brinda al usuario un ahorro de tiempo y una mayor satisfacción a la hora de buscar información. En este apartado se incluye la disponibilidad de uno o de tres o más idiomas, el poder regresar desde cualquier página al inicio, la existencia de un apartado de novedades, de mapa del sitio web, de un índice, de las preguntas frecuentes, de un buscador interno o externo, del acceso a bases de datos, de homogeneidad en las subpáginas, de formatos de audio para personas invidentes, de criterios de accesibilidad y de una pestaña de ayuda. En cuanto a la información económica-financiera, se evalúa si se proporciona un apartado al inicio de la web y si se puede acceder a dicha información en menos de tres clics y en distintos formatos (xls, word, pdf, power point y otros) y si se incluyen listas de informes presupuestarios y financieros en la web. También se ha revisado la existencia de blogs, redes sociales, listas de correos de contacto, si un usuario se puede registrar para recibir alertas informativas, si no hay errores en los enlaces, si se puede pagar con tarjeta de crédito y si existen plenos o eventos audiovisuales y encuestas.

Definido el contenido de cada dimensión, se ha procedido a asignar un valor comprendido entre 0 y 1 a cada atributo (véase Anexo 3.1). Las puntuaciones para cada dimensión son las recogidas en el Cuadro 3.1:

**Cuadro 3.1: Puntuaciones asignadas a cada dimensión del formulario**

<b>DIMENSIONES</b>	<b>PUNTUACIÓN</b>
(A) CONTENIDO GENERAL DE LA INFORMACIÓN SUMINISTRADA POR LA WEB	<b>3</b>
(B) CONTENIDO DE LA INFORMACIÓN ECONÓMICA Y FINANCIERA SUMINISTRADA EN LA WEB.	<b>24</b>
(C) CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN ECONÓMICA Y FINANCIERA EN LA WEB.	<b>10</b>
(D) TRANSPARENCIA EN LA INFORMACIÓN ESTRUCTURAL DE LA WEB.	<b>6</b>
(E) INTERACTIVIDAD EN LA WEB.	<b>3</b>
(F) FACILIDAD DE USO: NAVEGABILIDAD, DISEÑO Y ACCESO WEB.	<b>14</b>
<b>TOTAL</b>	<b>60</b>

**Fuente:** elaboración propia.

Establecidas las puntuaciones para cada dimensión y para cada ítem, el siguiente paso ha consistido en abordar la selección de la muestra para los países continentales (España, Portugal, Italia y Francia) y anglosajones (Nueva Zelanda, Reino Unido, Australia y EE.UU.).

### **3.1.2.2. Selección de la muestra.**

A partir de la clasificación de países en función de los sistemas contables obtenida por Brusca y Benito (2004) y descrita en el Capítulo 2, se ha procedido a la selección de 8 países identificados en la literatura contable como:

- países de tradición Continental: España, Portugal, Italia y Francia.
- países de tradición Anglosajona: Nueva Zelanda, Reino Unido, Australia y EE.UU.

Una vez establecidos los países objeto de estudio, se ha tomado como muestra las entidades locales con más de 100.000 habitantes (en base al año 2011). A la hora de analizar la información a nivel de ente local se debe establecer cuál es el término empleado en cada país para definir dicho nivel y determinar el número total seleccionado<sup>12</sup> (véase Cuadro 3.2).

<sup>12</sup> Para ello ha sido fundamental recopilar la organización territorial de cada país seleccionado y elaborar una pequeña descripción en cada caso que ayudara a comprender su estructura local.

**Cuadro 3.2: Datos de la muestra**

Denominación de la Entidad Local	País	Nº total de Entidades Locales
MUNICIPIOS	ESPAÑA	62
CONCEJOS	PORTUGAL	23
COMUNI Ó COMUNE	ITALIA	47
COMMUNE	FRANCIA	41
AUTORIDADES LOCALES	NUEVA ZELANDA	6
ÁREAS DE GOBIERNO LOCAL	AUSTRALIA	73
AUTORIDADES LOCALES CON DISTINTA DENOMINACIÓN SEGÚN LA ZONA	REINO UNIDO	73
UNIDADES DE GOBIERNO LOCAL CON DISTINTAS DENOMINACIONES	EEUU	73
<b>TOTAL</b>	=	<b>398</b>

**Fuente:** elaboración propia.

Para el caso de Reino Unido y EE.UU., se ha procedido a realizar una selección aleatoria de las entidades locales que forman la muestra, debido al elevado número de las mismas que superan el número de habitantes elegido para la selección<sup>13</sup>. El objetivo radicaba en equiparar la muestra a las 73 entes locales obtenidas en el caso australiano. Se tomó como máxima la población de Madrid en 2011 (3.273.049 habitantes) para no desvirtuar la muestra, quedando fuera las ciudades de Nueva York y Los Ángeles, así como Londres<sup>14</sup>.

La selección definitiva consta de 398 entes locales y aparece reflejada en los Cuadros 3.3 y 3.4, según se trate de países con tradición Continental o Anglosajona.

<sup>13</sup> En el caso de Reino Unido existen 254 entes locales de más de 100. 000 habitantes y en EE.UU. hay 261 entidades de este tamaño.

<sup>14</sup> Esta ciudad está dividida en los denominados “London Boroughs”, término que se corresponde con el nivel local.

**Cuadro 3.3: Entidades locales de tradición Continental**

	Entidades Locales	Población	Entidades Locales	Población	Entidades Locales	Población
<b>ESPAÑA</b>	Madrid	3.273.049	Cartagena	214.165	Lleida	137.387
	Barcelona	1.619.337	Terrassa	212.724	Marbella	136.322
	Valencia	809.267	Jerez de la Frontera	208.896	León	134.012
	Sevilla	704.198	Sabadell	207.338	Cádiz	125.826
	Zaragoza	675.121	Móstoles	206.015	Dos Hermanas	125.086
	Málaga	568.507	Alcalá de Henares	204.120	Mataró	122.905
	Murcia	441.345	Fuenlabrada	198.973	Parla	120.182
	Palma	404.681	Pamplona/Iruña	197.488	Santa Coloma de Gramenet	120.060
	Palmas de Gran Canaria (Las)	383.308	Almería	190.013	Torrejón de Ardoz	118.441
	Bilbao	353.187	Leganés	187.227	Jaén	116.790
	Alicante/Alacant	334.418	Donostia-San Sebastián	185.506	Algeciras	116.417
	Córdoba	328.547	Santander	181.589	Alcobendas	110.080
	Valladolid	315.522	Castellón de la Plana	180.690	Ourense	108.673
	Vigo	297.124	Burgos	178.574	Reus	106.622
	Gijón	277.198	Albacete	170.475	Torre vieja	101.091
	Hospitalet de Llobregat (L')	258.642	Getafe	169.130	Telde	100.900
	Coruña (A)	246.047	Alcorcón	168.299		
	Granada	239.154	Salamanca	154.462		
	Vitoria-Gasteiz	238.247	Logroño	152.650		
	Elche/Elx	230.822	San Cristóbal de La Laguna	152.222		
Oviedo	225.155	Badajoz	150.376			
Santa Cruz de Tenerife	222.643	Huelva	149.310			
Badalona	218.886	Tarragona	140.184			
<b>PORTUGAL</b>	Lisboa	469.509	Gondomar	175.625	Vila Franca de Xira	146.052
	Sintra	461.981	Oeiras	172.948	Maia	145.791
	Vila Nova de Gaia	317.711	Amadora	169.475	Vila Nova de Famalicao	135.959
	Oporto	204.788	Matosinhos	169.228	Coimbra	131.446
	Loures	192.171	Almada	165.758	Leiria	129.745
	Cascais	190.625	Guimaraes	162.313	Setúbal	126.013
	Seixal	180.741	Odivelas	158.143	Barcelos	124.395
	Braga	177.940	Oliveira de Azeméis	149.337		

Fuente: elaboración propia.

**Cuadro 3.3 (continuación)**

	Entidades Locales	Población	Entidades Locales	Población	Entidades Locales	Población
<b>ITALIA</b>	Roma	2.761.477	Taranto	191.810	Pescara	123.077
	Milán	1.324.110	Parto	188.011	Monza	122.712
	Nápoles	959.574	Parma	186.690	Latina	119.804
	Torino (Turín)	907.563	Reggio Calabria	186.547	Bérgamo	119.551
	Palermo	655.875	Módena	184.663	Forli	118.167
	Génova	607.906	Reggio Emilia	170.086	Giugliano	117.963
	Bolonia	380.181	Perugia	168.169	Trento	116.298
	Florenia	371.282	Livorno	161.131	Vicenza	115.927
	Bari	320.475	Ravena	158.739	Terni	113.324
	Catania	293.458	Cagliari	156.488	Novara	105.024
	Venecia	270.884	Foggia	152.747	Bolzano	104.029
	Verona	263.964	Rimini	143.321	Piacenza	103.206
	Messina	242.503	Salerno	139.019	Ancona	102.997
	Padua	214.198	Ferrara	135.369	Arezzo	100.212
	Trieste	205.535	Sassari	130.658	Andria	100.086
	Brescia	193.879	Siracusa	123.850		
	<b>FRANCIA</b>	Paris	2.211.297	Dijon	151.576	Boulogne-Billancourt
Marseille		851.420	Angers	148.405	Mulhouse	111.860
Lyon		474.946	Saint-Denis (La Réunion)	144.238	Caen	109.899
Toulouse		439.553	Le Mans	143.547	Rouen	109.425
Nice		344.875	Aix-en-Provence	142.743	Nancy	106.361
Nantes		283.288	Brest	142.097	Saint-Denis	103.742
Strasbourg		272.116	Villeurbanne	141.106	Argenteuil	103.250
Montpellier		252.998	Nîmes	140.267	Saint-Paul (La Réunion)	103.008
Bordeaux		235.891	Limoges	140.138	Montreuil	102.176
Lille		225.784	Clermont-Ferrand	139.006		
Rennes		206.655	Tours	135.480		
Reims		181.468	Amiens	134.381		
Le Havre		178.769	Metz	122.838		
Saint-Étienne		172.696	Besançon	117.599		
Toulon		166.733	Perpignan	116.676		
Grenoble		156.659	Orléans	113.257		

Fuente: elaboración propia.

Cuadro 3.4: Entidades locales de tradición Anglosajona

	Entidades Locales	Población	Entidades Locales	Población	Entidades Locales	Población	
N. ZELANDA	Christchurch City	361.800					
	Wellington City	187.700					
	Hamilton City	134.400					
	Dunedin City	122.300					
	Tauranga City	106.700					
	Lower Hutt City	101.300					
AUSTRALIA	Brisbane (C)	1.067.279	Hornsby	164.034	Ku-ring-gai	114.142	
	Gold Coast	527.828	Onkaparinga	162.925	Port Adelaide Enfield	113.257	
	Moreton Bay	382.280	Toowoomba	162.057	Swan	112.960	
	Sunshine Coast	330.934	Knox	156.997	Moonee Valley	112.804	
	Blacktown	307.816	Whitehorse	156.797	Charles Sturt	108.332	
	Logan	282.673	Wyndham	156.573	Melton	107.150	
	Casey	255.659	Newcastle	156.112	Maroondah	106.932	
	Sutherland Shire	220.835	Whittlesea	155.113	Gosnells	106.724	
	Greater Geelong	220.068	Campbelltown	153.222	Ryde	106.289	
	Wollongong	203.487	Wyong	151.527	Greater Bendigo	104.192	
	Stirling	202.014	Moreland	150.838	Rockingham	104.130	
	Lake Macquarie	200.849	Mornington Peninsula	150.238	Rockdale	103.164	
	Fairfield	196.567	Yarra Ranges	150.198	Melville	102.434	
	Brimbank	189.386	Wanneroo	150.106	Holroyd	102.188	
	Bankstown	188.814	Kingston	148.830	Fraser Coast	102.080	
	Penrith	186.221	Warringah	145.865	Tea Tree Gully	100.593	
	Townsville	185.768	Canterbury	145.668	Stonnington	100.351	
	Liverpool	185.481	Redland	142.822			
	Sydney	182.226	Darebin	141.139			
	The Hills Shire	179.716	Greater Dandenong	138.558			
	Monash	177.726	Glen Eira	137.712			
	Parramatta	172.333	Randwick	133.116			
	Hume	171.996	Salisbury	132.473			
	Boroondara	169.507	Frankston	130.462			
	Cairns	168.251	Banyule	124.249			
	Gosford	168.188	Manningham	119.190			
	Ipswich	168.131	Mackay	118.842			
	Joondalup	164.445	Rockhampton	115.526			
	REINO UNIDO	Birmingham	1.028.700	Stockport	283.700	Barking and Dagenham	175.600
		Leeds	787.700	Lambeth	283.300	Basildon	174.100
		Glasgow City	588.500	Sunderland	281.700	Aylesbury Vale	173.500
		Sheffield	547.000	Sefton	273.300	West Lothian	171.000
		Bradford	506.800	Belfast	268.400	Kensington and Chelsea	169.900
Manchester		483.800	Brent	255.500	Chelmsford	167.800	
Edinburgh, City of		477.700	Westminster	249.400	Charnwood	165.000	
Liverpool		442.300	Tower Hamlets	234.800	Basingstoke and Deane	163.300	
Kirklees		406.800	Hounslow	234.200	Falkirk	152.500	
Fife		363.500	Havering	234.100	Knowsley	149.400	
Barnet		343.100	Swansea	231.300	Oxford	149.300	
Croydon		342.800	Camden	231.200	Dumfries & Galloway	148.500	
North Lanarkshire		326.300	Harrow	228.100	Maidstone	148.200	
Wakefield		323.900	Barnsley	226.300	Tendring	148.000	
Ealing		316.600	Greenwich	226.100	Perth & Kinross	145.900	
Coventry		312.800	Bexley	225.900	Dundee City	143.400	
Bromley		310.200	Haringey	225.500	Lancaster	139.800	
Wirral		308.500	Salford	225.100	St Albans	137.200	
Dudley		306.600	Northampton	210.500	Guildford	135.700	
Wigan		306.500	Merton	206.400	Rushcliffe	111.700	
Enfield		291.200	Solihull	205.200	Broxtowe	111.500	
Sandwell		291.000	Rochdale	204.700	Carlisle	104.700	
Wandsworth		286.600	Colchester	177.100	Worthing	102.400	
Southwark		285.600	St. Helens	177.100			
Newcastle upon Tyne		284.300	New Forest	176.400			

Fuente: elaboración propia.



**Cuadro 3.4 (continuación)**

	Entidades Locales	Población	Entidades Locales	Población	Entidades Locales	Población
EE.UU.	Chicago city	2.836.658	Atlanta city	519.145	Joliet city	144.316
	Houston city	2.208.180	Albuquerque city	518.271	Hollywood city	142.473
	Phoenix city	1.552.259	Cleveland city	438.042	Orange city	134.299
	Philadelphia city	1.449.634	Virginia Beach city	434.743	Fullerton city	132.066
	San Antonio city	1.328.984	Miami city	409.719	Savannah city	130.331
	San Diego city	1.266.731	Honolulu CDP	375.571	Cedar Rapids city	126.396
	Dallas city	1.240.499	Pittsburgh city	311.218	Elizabeth city	124.862
	San Jose city	939.899	Anchorage municipality	279.671	West Valley City city	122.374
	Detroit city	916.952	St. Paul city	277.251	Clarksville city	119.284
	Jacksonville city	805.605	Plano city	260.796	Evansville city	116.253
	Indianapolis city	795.458	Glendale city	253.152	Ann Arbor city	115.092
	San Francisco city	764.976	Jersey City city	242.389	Lafayette city	113.544
	Columbus city	747.755	New Orleans city	239.124	Charleston city	110.015
	Austin city	743.074	Norfolk city	235.747	Miramar city	108.240
	Fort Worth city	681.818	Chula Vista city	217.478	Allentown city	107.117
	Memphis city	674.028	Winston-Salem city	215.348	Arvada city	106.328
	Charlotte city	671.588	Richmond city	200.123	South Bend city	104.069
	Baltimore city	637.455	Tacoma city	196.520	Burbank city	103.286
	Milwaukee city	602.191	Columbus city	187.046	Billings city	101.876
	Boston city	599.351	Salt Lake City city	180.651	Richmond city	101.454
	Seattle city	594.210	Jackson city	175.710	Cambridge city	101.388
	Las Vegas city	558.880	Providence city	172.459	Green Bay city	100.781
	Portland city	550.396	Chattanooga city	169.884	Palm Bay city	100.116
	Oklahoma City city	547.274	Springfield city	154.777		
	Tucson city	525.529	Eugene city	149.004		

**Fuente:** elaboración propia.

Una vez elegida la muestra, se ha llevado a cabo la recopilación de las direcciones de los portales web seleccionados (véase Anexo 3.2). Obtenida dicha información, se revisan los 118 ítems en cada página web de las respectivas entidades locales. La primera revisión de los portales web de España, Portugal, Italia, Francia, Nueva Zelanda, Reino Unido y EE.UU. se realiza entre julio de 2011 y diciembre de 2012. Se lleva a cabo una segunda revisión entre enero de 2013 y agosto de 2013. Debido a que las diferencias entre ambas bases de datos son mínimas se opta por emplear la primera revisión para el estudio. Al utilizar la primera base de datos, la fecha de corte para la información contable es el año 2011. En el caso de países como Nueva Zelanda y Australia, inmersos en un cambio en su normativa contable, se han revisado estados financieros presentados conforme a la normativa válida hasta julio de 2011.

El trabajo de revisión realizado ha dado lugar a una base de datos que sirve como punto de partida para construir índices de divulgación que permitirán medir la información

económica-financiera difundida por las entidades locales en sus portales web y, por tanto, la transparencia de las mismas.

### **3.1.2.3. Construcción del Índice de Divulgación y su cálculo.**

Una vez establecidas las definiciones, los valores asignados a cada ítem y realizada la selección de información contable publicada en los portales web a revisar para 2011, se calcula el Índice de e-Divulgación de la Información (e-DI) para cada ente local como el cociente entre la Divulgación Total (DT) y la Puntuación Máxima Posible (PMP).

$$e-DI = DT/PMP \quad (3.1)$$

El índice definido en la expresión (3.1) tomará valores entre 0 y 1. Valores más cercanos a 0 indican una escasa divulgación de información por parte de los entes locales en su web, mientras que si los valores se aproximan a 1 el nivel de información difundida es mayor.

La *Divulgación Total* es definida como la puntuación obtenida por cada ente local tras la revisión de los 118 ítems informativos. Esto es:

$$DT=CGI+CIEF+CC+TIE+IN+FU \quad (3.2)$$

donde

CGI: Contenido General de la Información de la Web

CIEF: Contenido de la Información Económica y Financiera

CC: Características Cualitativas

TIE: Transparencia Informativa Estructural

IN: Interactividad

FU: Facilidad de Uso

La *Puntuación Máxima Posible* (PMP) equivale a la calificación que se obtendría si cada ítem informativo alcanzase el valor más alto en cada dimensión. Por tanto, el valor más alto posible sería de 60 puntos.

A su vez, es posible definir una serie de subíndices con objeto de completar la investigación sobre la información divulgada por los entes locales pertenecientes al ámbito

continental y anglosajón:

1. CGI: Contenido General de la Información de la Web. Son 12 ítems y la puntuación máxima posible sería de 3 puntos.

$$e-DI_{CGI} = \sum DT_{CGI}/PMP_{CGI} \quad (3.3)$$

2. CIEF: Contenido de la Información Económica y Financiera. Son 39 ítems y la puntuación máxima posible sería de 24 puntos.

$$e-DI_{CIEF} = \sum DT_{CIEF}/PMP_{CIEF} \quad (3.4)$$

3. CC: Características Cualitativas. Son 19 ítems y la puntuación máxima posible sería de 10 puntos.

$$e-DI_{CC} = \sum DT_{CC}/PMP_{CC} \quad (3.5)$$

4. TIE: Transparencia Informativa Estructural. Son 11 ítems y la puntuación máxima posible sería de 6 puntos.

$$e-DI_{TIE} = \sum DT_{TIE}/PMP_{TIE} \quad (3.6)$$

5. IN: Interactividad. Son 6 ítems y la puntuación máxima posible sería de 3 puntos.

$$e-DI_{IN} = \sum DT_{IN}/PMP_{IN} \quad (3.7)$$

6. FU: Facilidad de Uso. Son 31 ítems y la puntuación máxima posible sería de 14 puntos.

$$e-DI_{FU} = \sum DT_{FU}/PMP_{FU} \quad (3.8)$$

A partir del cálculo del índice total y de los subíndices pretendemos profundizar en la naturaleza de la información divulgada a través de la Red por los entes locales seleccionados y realizar un análisis descriptivo de los datos obtenidos. Los resultados de este análisis son expuestos en el apartado 3.3.1. Sin embargo, nuestro objetivo no es tan solo elaborar un análisis descriptivo, sino establecer relaciones entre la divulgación de información y distintas variables determinantes (sistema contable, tamaño, notoriedad, nivel de corrupción, tasa de penetración y riqueza del país) a partir de los trabajos revisados anteriormente.

### **3.1.3. Hipótesis de la difusión de información sobre rendición de cuentas a través de la Red. Metodología empleada para el análisis.**

Como ya se ha señalado, han sido varios los estudios publicados en el ámbito privado sobre cuáles son los factores determinantes de la divulgación voluntaria de información financiera en Internet (Larrán y Giner, 2002; Debreceeny et al, 2002; Marston, 2003; Bonsón y Escobar, 2004; Xiao et al, 2004, entre otros). En el ámbito público también se han llevado a cabo estudios sobre este tema (Laswad et al, 2005; Justice et al, 2006; Rodríguez et al, 2007; Torres et al, 2006; Cárcaba y García, 2008).

Tomando como base estas investigaciones, pretendemos construir unas hipótesis sobre factores que influyen en que las entidades locales divulguen información financiera a través de sus portales web. Son numerosos los factores analizados, por lo que en este estudio se pretende modelar aquellos determinantes que consideramos que podrían tener influencia significativa en nuestro caso. Proponemos seis factores determinantes que pueden influir en la difusión de información financiera en Internet. Tres de ellos se aplican al nivel local: sistema contable, tamaño de la entidad y notoriedad. Los otros tres hacen referencia al entorno nacional de los entes locales seleccionados: nivel de corrupción, tasa de penetración y renta per cápita.

Procedemos, pues, a definir las siguientes hipótesis:

**H<sub>1</sub>: Existe una relación significativa entre el grado de divulgación de información financiera a través de la Red y el sistema contable al que pertenecen.**

El estudio realizado por Kickert (1997) señala tres estilos de cultura administrativa: anglosajona, nórdica y continental. Con esta hipótesis se espera que las entidades locales con sistemas contables de tradición anglosajona promuevan el desarrollo de la administración y, por tanto, ofrezcan una mayor transparencia al revelar un mayor volumen de información económica-financiera a través de Internet. Frente a esto, se espera que los países continentales, con una orientación hacia el cumplimiento de la ley (Benito y Brusca, 2004), no sientan tanta presión para rendir cuentas a los ciudadanos (Pina et al, 2010). Es decir, suponemos que exista una influencia significativa entre la revelación de la información económica-financiera por parte de los entes locales y el sistema contable.

Algunas investigaciones han obtenido evidencia empírica sobre esta relación (Pina et al, 2007; Gallego Álvarez et al, 2010; Pina et al, 2010; Rodríguez-Domínguez et al, 2011). Pina et al. (2010) concluyen que en la cultura administrativa anglosajona y la nórdica, los gobiernos locales suministran más información financiera vía Internet que la cultura administrativa continental. Sin embargo, Gallego Álvarez et al. (2010) no encuentran una relación estadísticamente significativa. Para contrastar esta hipótesis definimos la variable “sistema contable” empleando el valor 1 para “sistema contable de tradición continental” y 2 para “sistema contable de tradición anglosajona”.

**H<sub>2</sub>: Existe una relación positiva entre el grado de divulgación de información financiera a través de la Red y el tamaño de la entidad local.**

El tamaño de la entidad ha sido considerado habitualmente como una de las variables determinantes de las prácticas contables y de las características de la divulgación financiera.

Zimmerman (1977) argumenta como la Teoría de la Agencia sostiene que los conflictos de intereses son más frecuentes en grandes ciudades por lo que la presión para la divulgación de información en mayor cantidad es más fuerte para las Administraciones Públicas de los municipios con mayor población. Giroux y McLelland (2003) emplean como argumento la Teoría de la Legitimidad y establecen que existe una relación positiva entre divulgación y población, ya que los ayuntamientos de los municipios más grandes son los que se enfrentan a mayores presiones para ser más transparentes.

Las evidencias de varios estudios sugieren que los municipios más poblados ofrecen una mayor transparencia financiera (Caba Pérez et al., 2008). Laswad et al. (2005) obtienen en su investigación una relación positiva entre el tamaño y el nivel de divulgación. A su vez, los estudios desarrollados en el sector privado, muestran la existencia de una asociación positiva entre tamaño y el nivel de divulgación de información financiera a través de Internet (Watson et al, 2002; Bravo et al, 2010). Sin embargo, Evans y Patton (1987) obtuvieron una asociación negativa entre la variable de población y la difusión de información.

*“Los ayuntamientos más grandes no sólo son los que cuentan con un mayor número de habitantes, sino también los que ocupan un territorio más amplio, por lo que se verán alentados a acudir a la Red para hacer llegar la información financiera a los ciudadanos que viven alejados del lugar en que se exponen físicamente sus cuentas”* (Cárcaba y García,

2008). Con esta hipótesis se espera que aquellos entes locales con mayor población revelen más información vía Internet. Para definir esta variable tomamos el logaritmo de la población.

**H<sub>3</sub>: Existe una relación negativa entre el grado de divulgación de información financiera a través de la Red y la notoriedad de la entidad local.**

Zimmerman (1977) sostiene que la prensa influye en la relación de agencia entre los votantes y quienes gestionan las administraciones locales, lo que afecta al nivel de divulgación de los estados financieros.

Cárcaba y García (2008) argumentan que *“la conducta oportunista de los medios de comunicación les hace preferir aquellas noticias que revelan escándalos y corrupción, y que probablemente contribuyan a lograr promociones o mejoras salariales. Por tanto, la notoriedad de un municipio puede deberse, en numerosas ocasiones, a noticias relacionadas con altos déficits presupuestarios, incrementos en la presión fiscal, dificultades para atender el pago de la deuda, o noticias sobre corrupción, así como otras cuestiones de índole financiera que el municipio no estará interesado en divulgar a través de su sitio web”* lo que puede hacer esperar que la relación sea negativa. Esta variable viene definida en función de los resultados de búsqueda en Google de cada entidad local<sup>15</sup>.

**H<sub>4</sub>: Existe una relación negativa entre el grado de divulgación de información financiera a través de la Red y el nivel de corrupción del país.**

A partir de esta hipótesis suponemos que las administraciones locales de los países con un nivel de corrupción más bajo ofrecerán un mayor nivel de transparencia a la hora de divulgar información a través de la web. En la investigación realizada por Royo Montañés (2008), empleando un análisis univariante, se pone de manifiesto una relación positiva entre la divulgación de información financiera a través de la Red y el nivel de corrupción del país. Sin embargo, encuentra una relación significativa débil a la hora de realizar el análisis multivariante. Ligando este argumento a la hipótesis 3, un coeficiente negativo y significativo puede ser indicativo de cómo la relevancia pública de las noticias negativas sobre las finanzas públicas puede hacer reticentes a las entidades a divulgar información a través de la web.

---

<sup>15</sup> Como criterio de búsqueda en Google para la variable notoriedad, hemos utilizado la acepción del término “Ayuntamiento de” correspondiente a cada país.

El Índice de percepción de la corrupción elaborado por Transparencia Internacional califica a los países con una puntuación de 0 (alto nivel de corrupción) o 10 (mínimo nivel de corrupción) por lo que para definir este factor utilizamos el inverso de este índice.

**H<sub>5</sub>: Existe una relación positiva entre el grado de divulgación de información financiera a través de la Red y la tasa de penetración de Internet en cada país.**

Con esta hipótesis esperamos que si el uso de Internet en un país está más difundido, los usuarios potenciales confiarán en disponer de más información de carácter económico-financiero en la Red y serán más propensos a visitar los sitios web. De manera similar, los entes locales tendrán mayores incentivos a publicar esa información en sus portales web al suponer el gran interés suscitado. Asimismo, si el número de visitantes de los sitios web del gobierno aumenta, éste puede estar interesado en mejorar la gestión de sus portales web y promover la prestación de servicios públicos a través de Internet (Kim, 2007). Los estudios empíricos evidencian una relación positiva y significativa entre la tasa de penetración de Internet y la e-divulgación (Pina et al., 2007; Caba et al., 2008; Tolbert et al., 2008). Sin embargo, Kim (2007) y Pina et al. (2010) no encuentran una relación significativa entre ambas variables. En nuestro caso definiremos esta variable como el porcentaje de hogares con acceso a Internet.

**H<sub>6</sub>: Existe una relación positiva entre el grado de divulgación de información financiera a través de la Red y la riqueza del país.**

La literatura sugiere la idea de que se espera que las personas con mayor nivel económico participen más activamente en su comunidad (Piotrowski y Bertelli, 2010) y que tengan más acceso a las TIC (Serrano-Cinca et al, 2009).

Circunstancias que son externas a la administración pública local, tales como el nivel económico de sus ciudadanos a nivel de país, pueden afectar a la decisión de divulgar información. En general, el nivel tecnológico y nivel de ingresos van de la mano. De acuerdo con Ho (2002), en el caso específico de la divulgación de información a través de Internet, las ciudades con un ingreso per cápita más bajo son menos propensas a adoptar el diseño web progresivo, debido a la menor demanda de servicios basados en la Web. Varios estudios

incluyen la renta per cápita como variable explicativa (Cheng, 1992; Ingram, 1984; Ingram y Copeland, 1981; Robbins y Austin, 1986).

Los países con mayores recursos económicos disponen de más herramientas que permiten gestionar la calidad, lo que se supone que debería marcar una relación positiva respecto a la mayor divulgación de información económica-financiera (Christiaens, 1999). En nuestra investigación definimos la variable “renta per cápita” tomando el logaritmo de los valores existentes para cada país.

El Cuadro 3.5 ofrece un resumen de las relaciones esperadas a partir de la definición de las hipótesis planteadas.

**Cuadro 3.5: Resumen de las relaciones esperadas respecto a las hipótesis propuestas**

<b>RELACIÓN</b>	<b>HIPÓTESIS PLANTEADA</b>
Sist.Cont > < 0	Existe una relación significativa entre el grado de divulgación de información financiera a través de la Red y el sistema contable al que pertenecen.
Tamaño > 0	Existe una relación positiva entre el grado de divulgación de información financiera a través de la Red y el tamaño de la entidad local.
Not < 0	Existe una relación negativa entre el grado de divulgación de información financiera a través de la Red y la notoriedad de la entidad local.
Corrup < 0	Existe una relación negativa entre el grado de divulgación de información financiera a través de la Red y el nivel de corrupción del país.
Pen > 0	Existe una relación positiva entre el grado de divulgación de información financiera a través de la Red y la tasa de penetración de Internet en cada país.
Renta > 0	Existe una relación positiva entre el grado de divulgación de información financiera a través de la Red y la riqueza del país.

**Fuente:** elaboración propia.

Asimismo, el Cuadro 3.6 recoge de manera sintética la descripción de las variables objeto de estudio, tal como se ha comentado en la definición de cada hipótesis.



**Cuadro 3.6: Variables objeto de estudio**

<b>VARIABLE DEPENDIENTE</b>	
<b>ÍNDICE DE e-DIVULGACIÓN</b>  (e-DI)	Índice calculado a partir de la suma ponderada de todos los atributos relacionados con la difusión de información financiera en la web. <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Contenido general de la información suministrada por la web: incluye información básica como historia, turismo, noticias, direcciones, publicaciones, etc.</li> <li>2. Contenido de la información económica y financiera suministrada en la web: esto es, presupuestos, estados financieros, indicadores y estadísticas.</li> <li>3. Características cualitativas de la información económica y financiera: compuesta por comprensibilidad, oportunidad, relevancia, fiabilidad, integridad y comparabilidad.</li> <li>4. Transparencia informativa estructural de la web: hace referencia a la existencia de actualizaciones mensuales, suministro de direcciones postales y electrónicas, números de teléfono, existencia de formularios y servicios públicos y políticas de seguridad y privacidad.</li> <li>5. Interactividad en la web: incluye contraseñas para transacciones electrónicas, link del webmaster, foros o chats, apartados para enviar opiniones y comentarios y links de otras entidades.</li> <li>6. Facilidad de uso: hace referencia a diversos aspectos sobre navegabilidad, diseño y acceso web.</li> </ol>
<b>VARIABLES INDEPENDIENTES</b>	
<b>SISTEMA CONTABLE</b>	Variable dicotómica que toma valores, 1 y 2, según el ente local pertenezca al sistema contable continental o anglosajón.
<b>TAMAÑO</b>	Miles de habitantes del ente local en 2011 salvo Nueva Zelanda que es una estimación y EE.UU que es de 2010. Se toma el logaritmo.
<b>NOTORIEDAD</b>	Número de citas de cada ente local obtenidas con el buscador Google en 2011.
<b>NIVEL DE CORRUPCIÓN</b>	Inverso del Índice de Percepción de la Corrupción elaborado por Transparencia Internacional en 2011.
<b>TASA DE PENETRACIÓN DE INTERNET</b>	Porcentaje de hogares que disponen de Internet en 2011 publicado por la Unión Internacional de Telecomunicaciones.
<b>RENTA PER CÁPITA</b>	Miles de dólares obtenidos del Banco Mundial en 2011. Se toma el logaritmo.

**Fuente:** elaboración propia.

Definidas las hipótesis y, a partir de las mismas, concretadas las variables necesarias para su contraste, se procede a llevar a cabo el análisis de los resultados. El estudio ha sido dividido en tres partes:

1. En primer lugar, se procederá a realizar un análisis descriptivo mediante la revisión de los datos obtenidos sin introducir ponderaciones, a través de la observación del contenido en los portales web locales. Concretamente, consistirá en llevar a cabo una valoración de las puntuaciones globales y por países, evaluar el grado de cumplimiento de la normativa electrónica y de guías sobre publicación en la web y llevar a cabo una comparación del nivel de divulgación por entidades locales anglosajonas y continentales. Por otro lado, se procederá a realizar otro análisis descriptivo a partir de los valores alcanzados por el Índice de e-Divulgación introduciendo ponderaciones. Por último, se procederá a analizar con más detalle los resultados de los modelos anglosajón y continental.

2. Se realizará el contraste de las hipótesis planteadas con objeto de profundizar en los factores que pueden incurrir en la existencia de diferencias en la divulgación de información financiera a través de Internet por parte de las entidades locales. Para abordar este tema analizaremos las relaciones existentes entre el Índice de Divulgación (variable dependiente) y seis determinantes (sistema contable, tamaño, notoriedad, penetración, corrupción y riqueza del país) aplicando técnicas de análisis univariante y multivariante. Para el análisis univariante, se calcularán las correlaciones de Pearson y de Spearman aplicadas a las variables continuas (población, notoriedad, corrupción, penetración y renta per cápita) respecto a la variable dependiente “Índice de Divulgación”. Para la variable dicotómica “sistema contable”, que toma el valor 1 si pertenece al sistema contable continental y 2 si pertenece al anglosajón, empleamos el test de U de Mann-Whitney.

Por otro lado, para conocer cuáles son los factores que explican el comportamiento de las entidades locales respecto a la difusión de información económico-financiera a través de sus portales web se realizará un análisis de regresión multivariante. Se empleará el método de pasos sucesivos (forward stepwise) calculado a través del programa estadístico SPSS versión 15.0. Este método comienza seleccionando la variable

independiente que, además de superar los criterios de entrada<sup>15</sup>, más alto correlaciona (en valor absoluto) con la variable dependiente. El progreso se detiene cuando no quedan variables que superan los criterios de entrada. En caso de que todas las variables se incluyeran, el modelo estimado (3.9) sería:

$$e-DI_i = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \beta_6 X_6 + \varepsilon_i \quad (3.9)$$

donde:

$e-DI_i$ : es la puntuación o “score” obtenido por el ente local  $i$ -ésimo.

$X_i$ : representa el vector de los valores obtenidos por las variables independientes ( $X_1$ : sistema contable,  $X_2$ : tamaño,  $X_3$ : notoriedad,  $X_4$ : nivel de corrupción,  $X_5$ : tasa de penetración Internet y  $X_6$ : renta per cápita).

$\beta$ : es el vector de coeficientes a estimar.

$\varepsilon_i$ : es el residuo o error que recoge la incidencia de efectos no explicados por las variables independientes.

3. Por último, se elaborará una propuesta sobre un modelo de divulgación de información en la web y una representación gráfica del contenido de una web tras los resultados obtenidos.

### 3.2. Resultados del análisis descriptivo sin introducir ponderaciones.

Como punto de partida en esta parte de nuestro trabajo, se procede a realizar un análisis descriptivo de los datos iniciales sin ponderar, enfocado desde diversas perspectivas, con el fin de ofrecer una visión del nivel de desarrollo del *reporting* digital. En primer lugar, se valoran las puntuaciones globales alcanzadas por cada uno de los ítems revisados vía web, distinguiendo las seis dimensiones que conforman el formulario. En segundo lugar, se lleva a cabo una revisión de los datos obtenidos por países.

---

<sup>16</sup> Como criterio de entrada se usa el “criterio de significación” según el cual sólo se incorporan al modelo de regresión aquellas variables que contribuyen al modelo de forma significativa. La variable que se incorpora debe ser significativa al 0,05 y también se tendrá en cuenta el aumento del  $R^2$  de forma que al incluir las variables éste sea estadísticamente distinto de 0.

A continuación, se evalúa el grado de cumplimiento de las normas y guías sobre publicación de información en la web. Se desarrolla una comparación de datos no ponderados sobre el nivel de difusión de información electrónica, para entidades locales anglosajonas y continentales. Por último, se procede a describir de manera sintetizada los resultados de esta parte del análisis.

### 3.2.1. Valoración de las puntuaciones globales obtenidas sobre el nivel de desarrollo en la divulgación de información a través de la Red.

Procedemos a revisar los porcentajes obtenidos sobre difusión electrónica de los 118 ítems analizados, para la evaluación del contenido de las páginas web de los entes locales seleccionados. El Cuadro 3.7 está estructurado conforme a las seis dimensiones establecidas (contenido general de la información suministrada por la web, contenido de la información económica y financiera, características cualitativas de la información económica y financiera, transparencia informativa estructural, interactividad y facilidad de uso), indicando el valor porcentual correspondiente a cada atributo.

**Cuadro 3.7: Puntuación total obtenida del análisis de los portales web**

(A) CONTENIDO GENERAL DE LA INFORMACIÓN SUMINISTRADA POR LA WEB	77,72%
(A1) Información sobre la historia de la ciudad.	100,00%
(A2) Información turística de la ciudad (zonas turísticas, alojamientos y plano o callejero).	100,00%
(A3) Noticias de la localidad.	100,00%
(A4) Calendario con fechas relevantes para los usuarios.	45,48%
(A5) Información sobre fiestas y actividades culturales.	99,50%
(A6) Organización de la web en “pestañas” por temas (salud, medio ambiente, economía, ciudad, educación, etc.).	99,75%
(A7) Organización de la web en perfiles o edades.	20,10%
(A8) Proporciona direcciones de los organismos dependientes o relacionados con el ente.	100,00%
(A9) Proporciona direcciones de otras entidades del mismo nivel o superior (nacional, regional o local).	100,00%
(A10) Las publicaciones son gratuitas.	99,75%
(A11) Se suministra la ley de libertad de acceso a los documentos públicos.	31,15%
(A12) Existe un organigrama de la entidad.	36,93%

Fuente: Elaboración propia.

**Cuadro 3.7 (continuación)**

<b>(B) CONTENIDO DE LA INFORMACIÓN ECONÓMICA Y FINANCIERA SUMINISTRADA EN LA WEB (CIEF)</b>	<b>54,91%</b>
<b>(B1) Información sobre la situación económica y financiera de la ciudad.</b>	<b>54,00%</b>
(b1.1) Datos estadísticos.	95,98%
(b1.2) Informe anual completo.	30,40%
(b1.3) Resumen del informe anual.	24,83%
(b1.4) Presupuestos y/o estados financieros consolidados.	36,18%
(b1.5) Informe de Auditoría.	62,06%
(b1.6) Proporcionan los principios contables aplicados.	65,33%
(b1.7) Desviación de los principios contables.	36,57%
(b1.8) Ofrecen cifras y gráficos económico-financieros del período anterior.	<b>73,37%</b>
<b>(B2) Información presupuestaria.</b>	<b>60,21%</b>
(b2.1) Ley Presupuestaria aplicada.	68,84%
(b2.2) Objetivos de la política presupuestaria.	69,10%
(b2.3) Presupuesto del año corriente.	76,88%
(b2.4) Resumen del presupuesto.	80,15%
(b2.5) Presupuestos de años anteriores (mínimo 2 ejercicios).	57,79%
(b2.6) Resultado presupuestario.	0,20%
(b2.7) Ejecución del presupuesto.	67,84%
(b2.8) Modificaciones presupuestarias.	73,12%
(b2.9) Indicadores presupuestarios.	34,67%
(b2.10) Clasificación de los gastos.	51,26%
(b2.11) Clasificación de los ingresos.	51,26%
<b>(B3) Información sobre los estados financieros.</b>	<b>58,24%</b>
(b3.1) Balance del año actual.	70,85%
(b3.2) Balances de años anteriores (por lo menos 2 ejercicios).	72,36%
(b3.3) Hay información sobre la variación de la deuda pública.	21,36%
(b3.4) Estado de la deuda.	52,10%
(b3.5) Estado de Resultados actual.	57,54%
(b3.6) Estado de Resultados de años anteriores (por lo menos 2 ejercicios).	53,77%
(b3.7) Memoria o notas.	80,90%
(b3.8) Estado de origen y aplicaciones de fondos.	3,27%
(b3.9) Estado de Cash Flow actual.	65,83%
(b3.10) Estados de Cash Flow anteriores (por lo menos 2 ejercicios).	67,59%
(b3.11) Estado de Cambios en el Patrimonio Neto actual.	51,76%
(b3.12) Estados de Cambios en el Patrimonio Neto anteriores (por lo menos 2 ejercicios).	51,01%
(b3.13) Ratios financieros.	64,07%
<b>(B4) Información sobre el ámbito social, medioambiental y de gestión.</b>	<b>40,63%</b>
(b4.1) Indicadores económicos.	40,95%
(b4.2) Indicadores de eficiencia / productividad / rendimiento.	54,27%
(b4.3) Indicadores de eficacia.	7,29%
(b4.4) Indicadores sociales.	29,15%
(b4.5) Informe de gestión.	13,82%
(b4.6) Informe o Plan medioambiental e indicadores medioambientales.	59,80%
(b4.7) Información Previsional.	56,78%

Fuente: Elaboración propia.

**Cuadro 3.7 (continuación)**

<b>(C) CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN ECONÓMICA Y FINANCIERA EN LA WEB (CC)</b>	<b>52,53%</b>
<b>(C1) Comprensibilidad.</b>	<b>50,59%</b>
(c1.1) Glosario con términos económico y financieros relevantes.	37,19%
(c1.2) Se incluyen gráficos y ratios adicionales.	64,57%
(c1.3) Comentarios explicativos.	68,59%
<b>(C2) Oportunidad / temporalidad.</b>	<b>53,02%</b>
(c2.1) Información anual.	97,24%
(c2.2) Información trimestral, semestral u otro período de tiempo inferior al año.	52,26%
(c2.3) La información financiera fue actualizada hace menos de un mes.	9,55%
<b>(C3) Relevancia.</b>	<b>68,59%</b>
(c3.1) Aparece información segregada (por sectores).	56,53%
(c3.2) Aparece información técnica elaborada por la propia entidad.	74,62%
<b>(C4) Fiabilidad.</b>	<b>57,79%</b>
(c4.1) La información financiera oficial está auditada.	60,50%
(c4.2) Aparece la firma del auditor.	53,27%
(c4.3) La información auditada y no auditada está claramente identificada y separada.	60,50%
<b>(C5) Integridad.</b>	<b>82,51%</b>
(c5.1) Los estados financieros completos pueden ser consultados en la web.	82,41%
(c5.2) Se dispone de un resumen de los estados financieros en la web.	82,91%
<b>(C6) Comparabilidad.</b>	<b>36,76%</b>
(c6.1) Hay información financiera de 2 años.	6,78%
(c6.2) Hay información financiera para más de 2 años.	68,09%
(c6.3) Hay información presupuestaria para 2 años.	8,54%
(c6.4) Hay información presupuestaria para más de 2 años.	55,03%
(c6.5) Se proporciona un resumen comparativo de la información financiera para al menos 3 años.	26,63%
(c6.6) Se proporciona un resumen comparativo de la información presupuestaria para al menos 3 años.	30,65%
<b>(D) TRANSPARENCIA ESTRUCTURAL DE LA INFORMACIÓN DE LA WEB (TI)</b>	<b>70,12%</b>
<b>(D1) La información de la web está actualizada hace menos de 1 mes (aparece la fecha y la hora).</b>	<b>22,61%</b>
<b>(D2) Se proporciona una dirección postal.</b>	<b>100,00%</b>
<b>(D3) Se proporcionan números de teléfono a los que dirigirse (empleados o altos cargos).</b>	<b>99,75%</b>
<b>(D4) Se suministra el e-mail del responsable del contenido de la web.</b>	<b>25,38%</b>
<b>(D5) Se suministra el e-mail del responsable de la asistencia técnica.</b>	<b>4,02%</b>
<b>(D6) Se dan instrucciones en la web para solicitar información.</b>	<b>68,34%</b>
<b>(D7) Hay un listado de formularios para descargar o enviar fácilmente.</b>	<b>96,23%</b>
<b>(D8) Hay una lista de servicios públicos.</b>	<b>99,50%</b>
<b>(D9) Existe el enlace (dentro de la web analizada) a una página web específica que recoge los servicios públicos.</b>	<b>23,12%</b>
<b>(D10) Hay una política de seguridad.</b>	<b>91,97%</b>
<b>(D11) Hay una política de privacidad.</b>	<b>91,96%</b>
<b>(E) INTERACTIVIDAD EN LA WEB (IN)</b>	<b>68,89%</b>
<b>(E1) Seguridad y privacidad.</b>	<b>91,46%</b>
(e1.1) Para las transacciones on line se requiere de una contraseña.	91,46%
<b>(E2) Direcciones electrónicas de contacto.</b>	<b>57,60%</b>
(e2.1) Link con el e-mail del webmaster.	24,12%
(e2.2) Existen foros o chats.	6,53%
(e2.3) Existe un apartado para enviar opiniones y comentarios de los ciudadanos.	99,75%
(e2.4) Hay links clicables de otras entidades del mismo nivel o superior.	100,00%
(e2.5) Hay links clicables de entidades no gubernamentales.	100,00%

Fuente: Elaboración propia.

**Cuadro 3.7 (continuación)**

<b>(F) FACILIDAD DE USO: NAVEGABILIDAD, DISEÑO Y ACCESO WEB (FU)</b>	<b>50,19%</b>
<b>(F1) La web dispone de otros idiomas además del idioma oficial.</b>	
(fl.1) La web dispone de al menos 1 idioma adicional.	12,56%
(fl.2) La web dispone de 3 o más idiomas adicionales.	26,13%
<b>(F2) Se puede volver desde cualquier página o subpágina al inicio de la web.</b>	<b>98,49%</b>
<b>(F3) Hay un apartado de NOVEDADES.</b>	<b>7,29%</b>
<b>(F4) Existe un mapa del sitio web.</b>	<b>74,62%</b>
<b>(F5) Aparece un índice de la A a la Z.</b>	<b>35,93%</b>
<b>(F6) Se recogen las denominadas FAQ (Frequently Asked Questions).</b>	<b>30,65%</b>
<b>(F7) Existe un buscador interno.</b>	<b>88,44%</b>
<b>(F8) Existe un buscador externo (ej: GOOGLE).</b>	<b>10,05%</b>
<b>(F9) Consta de accesos a bases de datos sobre legislación o normativa, recursos bibliográficos, etc.</b>	<b>79,15%</b>
<b>(F10) Existe homogeneidad en las subpáginas de la web.</b>	<b>96,73%</b>
<b>(F11) Se proporciona una opción para acceder en forma de audio a los contenidos (personas invidentes).</b>	<b>24,37%</b>
<b>(F12) Respeto los criterios de accesibilidad.</b>	<b>78,39%</b>
<b>(F13) Existe una “pestaña” de AYUDA.</b>	<b>19,10%</b>
<b>(F14) Hay una sección concreta para la información económica y financiera al inicio de la página web.</b>	<b>17,84%</b>
<b>(F15) Se puede acceder a la información económica y financiera en menos de 3 clicks.</b>	<b>14,57%</b>
<b>(F16) Los documentos están disponibles en varios formatos.</b>	
(fl6.1) Formato Xls.	12,56%
(fl6.2) Formato Word.	15,58%
(fl6.3) Formato Pdf.	100,00%
(fl6.4) Formato Power Point.	0,75%
(fl6.5) Otros formatos.	1,51%
<b>(F17) Existen blogs.</b>	<b>13,82%</b>
<b>(F18) Hay una opción para acceder a redes sociales.</b>	<b>85,43%</b>
<b>(F19) Aparece una lista de correos de contacto.</b>	<b>70,60%</b>
<b>(F20) Aparece una lista con informes financieros en la web.</b>	<b>77,39%</b>
<b>(F21) Aparece una lista con informes presupuestarios en la web.</b>	<b>68,09%</b>
<b>(F22) El usuario se puede registrar para recibir alertas informativas.</b>	<b>89,20%</b>
<b>(F23) No hay errores en los enlaces web.</b>	<b>90,62%</b>
<b>(F24) Se puede pagar con tarjeta de crédito.</b>	<b>86,93%</b>
<b>(F25) Se ofrecen plenos o eventos audiovisuales.</b>	<b>52,26%</b>
<b>(F26) Hay un apartado para realizar consultas a los ciudadanos y viceversa (ej: encuestas).</b>	<b>31,18%</b>

**Fuente:** Elaboración propia.

En la dimensión de Contenido General de la Información suministrada en la web (CGI) se observan valores porcentuales elevados, a excepción de los atributos sobre la organización en perfiles o edades (20%), presencia de la ley de acceso a documentos públicos (31%) y organigrama del ente (37%).

No ocurre lo mismo en la dimensión dedicada al Contenido de la Información Económica y financiera disponible en la web donde se observan porcentajes más dispares. Los 2 ítems con valores más altos son los datos estadísticos (96%) y memoria o notas (81%) y con menor valor el resultado presupuestario (0,2%) y el Estado de Origen y Aplicación de Fondos (3%). En cada subcategoría se puede observar que aquella que obtiene un mayor

porcentaje es la dedicada a Información Presupuestaria (60%) y el menor valor corresponde a la información sobre el ámbito social, medioambiental y de gestión (41%).

En la dimensión dedicada a las Características Cualitativas (CC) aparece reflejado cómo la integridad, que es la que incluye la consulta de estados financieros completos en la web y el resumen de los mismos, obtiene el porcentaje más alto (83%) mientras que el porcentaje más bajo corresponde a la comparabilidad de información (37%). Si nos centramos en cada subapartado la puntuación más alta la obtiene la divulgación de información anual (97%) y la menor, la actualización inferior al mes de la información financiera publicada en la web (10%). A nivel global, la información de vital importancia como puede ser la auditoría de la información financiera presenta un valor superior al 50%, al igual que la publicación de información presupuestaria (55%) y financiera para más de 2 años (68%).

La dimensión de Transparencia Informativa Estructural (TIE) de la web ofrece un valor de conjunto del 70% siendo los ítems más valorados el suministro de la dirección postal (100%) y la publicación del número de teléfono (99,8%). Los atributos de menor valor corresponden al suministro del e-mail del responsable de asistencia técnica (4,02%) y a la actualización de la web hace menos de un mes (22,61%).

La dimensión de Interactividad (IN) cuyo porcentaje es del 69%, muestra cómo el uso de medios de comunicación online va en aumento facilitando la comunicación y la consulta ciudadano-Administración al presentar valores homogéneos en la mayoría de sus atributos.

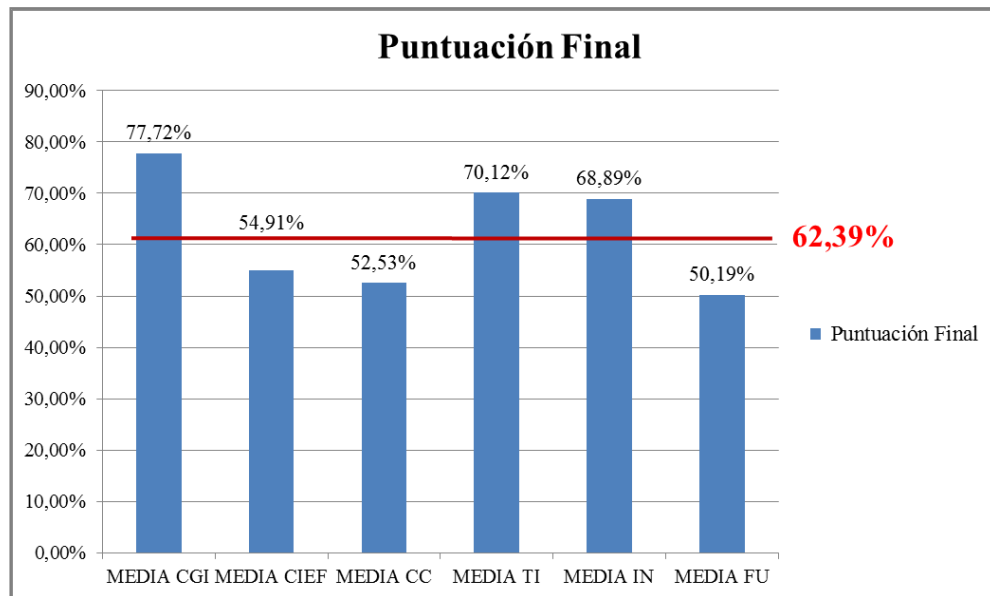
La dimensión sobre la Facilidad de Uso (FU) revela cómo aquellos aspectos destinados al diseño y navegabilidad del portal web como son el mapa del sitio web, los motores de búsqueda, la homogeneidad de las subpáginas o la opción para volver al inicio desde cualquier punto presentan puntuaciones altas. El formato más empleado para la publicación electrónica de documentos es el pdf (100%). Sin embargo, un formato tan extendido y de gran utilidad como es excel para la construcción de datos financieros comparativos apenas se utiliza (13%). Lo mismo ocurre con el establecimiento al inicio del portal web de una “pestaña” específica sobre la información económica y financiera cuyo porcentaje de presencia es del 18%. La posibilidad de acceder al portal en al menos un idioma es muy baja tan sólo en el 13% de los casos, lo que revela una falta de iniciativas en algunos aspectos de



esta dimensión.

De todas las dimensiones revisadas y representadas en la Figura 3.2, la Facilidad de Uso es la que presenta una menor puntuación final media (50,19%) lo que puede indicar que los países no han llevado a cabo suficientes iniciativas orientadas a mejorar esta dimensión. Las Características Cualitativas se encuentran en esta misma situación, con un valor del 52,53%, lo que podría significar que los esfuerzos destinados a que la información sea fácilmente comprensible y útil para los ciudadanos no son suficientes. Por último, la dimensión del Contenido de Información Económica y Financiera también obtiene un valor inferior a la media (54,91%) lo que puede evidenciar que aunque se presente parte de esta información el contenido de la misma difiere entre países y existe, por tanto, una necesidad de homologar la difusión de este tipo de contenido a la hora de su presentación a través de la Red.

**Figura 3.2: Puntuación final por media de dimensiones.**



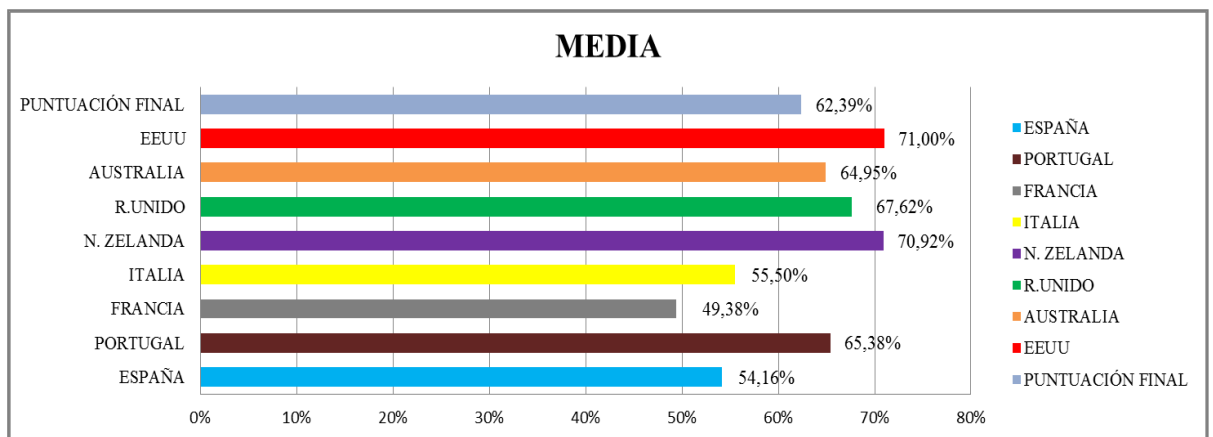
**Fuente:** Elaboración propia.

En el siguiente epígrafe analizaremos la información obtenida mediante representaciones gráficas de cada dimensión analizada y el cálculo de medias, máximos y mínimos por países.

### 3.2.2. Valoración del nivel de desarrollo en la divulgación de información a través de la Red por países mediante datos no ponderados.

Para contar con una referencia visual inicial sobre la situación de la difusión de información pública a través de la web por países, se ha procedido a la construcción de un gráfico, representado por la Figura 3.3, donde se puede apreciar como EE.UU., Nueva Zelanda, Reino Unido y Australia, junto con Portugal, se sitúan por encima de la media (62,39%) quedando por debajo Francia, España e Italia.

**Figura 3.3: Representación conjunta de medias y de la puntuación media final**



Fuente: Elaboración propia.

A continuación, en el Cuadro 3.8 se desglosa la información obtenida a través del cálculo de medias en cada una de las dimensiones revisadas.

**Cuadro 3.8: Valores medios por países y dimensiones**

	ESPAÑA	PORTUGAL	FRANCIA	ITALIA	N. ZELANDA	R.UNIDO	AUSTRALIA	EEUU
<b>MEDIA CGI</b>	77,69%	79,35%	74,59%	78,72%	<b>84,72%</b>	76,60%	78,42%	78,20%
<b>MEDIA CIEF</b>	36,14%	66,30%	23,09%	42,22%	57,64%	62,77%	67,92%	<b>72,20%</b>
<b>MEDIA CC</b>	26,65%	54,67%	20,55%	39,52%	66,25%	64,42%	60,34%	<b>79,35%</b>
<b>MEDIA TI</b>	72,88%	<b>82,14%</b>	71,54%	57,82%	76,39%	72,77%	68,67%	69,41%
<b>MEDIA IN</b>	66,94%	59,42%	65,04%	68,09%	<b>80,60%</b>	71,69%	67,58%	73,74%
<b>MEDIA FU</b>	44,67%	50,42%	41,44%	46,64%	<b>59,90%</b>	57,46%	46,78%	53,10%

Fuente: Elaboración propia.

Al analizar cada dimensión, se ve como Nueva Zelanda es el país que posee un mayor porcentaje en cuanto al Contenido General de la Información (84,72%), seguido de Portugal (79,35%) e Italia (78,72%). Los valores obtenidos son muy similares entre países.

Respecto al Contenido de la Información Económica y Financiera, EE.UU. obtiene la puntuación más alta (72,20%), seguido de Australia (67,92%). La puntuación más baja corresponde a Francia (23,09%), seguido de España (36,14%).

En la dimensión dedicada a Características Cualitativas, EE.UU. alcanza el valor más alto (79,35%), seguido de Nueva Zelanda (66,25%). Al igual que sucede en la anterior dimensión, los porcentajes bajos pertenecen a Francia (20,55%) y a España (26,65%).

En cuanto a la Transparencia Informativa Estructural, Portugal obtiene el valor más alto (82,14%), seguido de Nueva Zelanda (76,39%). El valor más bajo corresponde a Italia (57,82%).

En las dos últimas dimensiones, Nueva Zelanda presenta los valores más altos con un 80,60% en Interactividad (seguido de EE.UU. con un 73,74%) y un 59,9% en Facilidad de Uso (seguido de Reino Unido con un 57,46%). En Interactividad, los valores más bajos pertenecen a Portugal (59,42%) y a Francia (65,04%) y en la dimensión de Facilidad de Uso, a Francia (41,44%) y España (44,67%).

Con objeto de evaluar la difusión de información por medio de los portales web hemos representado en el Cuadro 3.9 las medias de las seis dimensiones para cada país (se procede a la agrupación de las entidades locales correspondientes en cada caso) y se incluye la puntuación final, el máximo y el mínimo, así como la desviación típica (esta última entendida como un indicador del nivel de dispersión de las puntuaciones a nivel de divulgación de información a través de la Red).

**Cuadro 3.9: Valores descriptivos por países**

	<b>MEDIA</b>	<b>MÁXIMO</b>	<b>MÍNIMO</b>	<b>DESVIACIÓN TÍPICA</b>
<b>ESPAÑA</b>	54,16%	77,69%	26,65%	0,2116
<b>PORTUGAL</b>	65,38%	82,14%	50,42%	0,1305
<b>FRANCIA</b>	49,38%	74,59%	<b>20,55%</b>	0,2432
<b>ITALIA</b>	55,50%	78,72%	39,52%	0,1558
<b>N. ZELANDA</b>	70,92%	<b>84,72%</b>	57,64%	0,1126
<b>R.UNIDO</b>	67,62%	76,60%	57,46%	0,0722
<b>AUSTRALIA</b>	64,95%	78,42%	46,78%	0,1061
<b>EEUU</b>	<b>71,00%</b>	79,35%	53,10%	0,0952
<b>PUNTUACIÓN FINAL</b>	62,39%	77,72%	50,19%	0,1131

**Fuente:** Elaboración propia.

El valor medio más alto corresponde a EE.UU. seguido de Nueva Zelanda. Si nos fijamos en la desviación típica, ésta es más reducida en Reino Unido y EE.UU., dos de los países donde se encuentran los entes locales con la mayor puntuación en cuanto a la divulgación de información online. En el lado opuesto, se encuentran España y Francia con los niveles de dispersión más altos. El valor máximo lo obtiene Nueva Zelanda y el mínimo Francia.

Una vez conocidos los valores sobre el nivel de desarrollo en la divulgación de información a través de la Red por países, hemos considerado oportuno analizar en qué medida los países que cuentan con leyes de divulgación de contenido en los portales web, cumplen con la normativa existente. En el caso de no tener dicha normativa, a su vez, nos ha parecido interesante evaluar si cumplen con los requisitos mínimos que se establecen mediante guías (se señalan aquellos atributos objeto de este estudio, si bien en algunas guías se proponen más ítems de los investigados). Con ello se pretende mostrar la importancia que tiene establecer normas que regulen la difusión de información por medio de los portales web.

### **3.2.3. Evaluación del grado de cumplimiento de las normas y guías sobre publicación de información en la web.**

Una vez analizados los datos sobre divulgación de información a través de la Red por países, en el presente apartado se procede a evaluar, mediante valores promedio de los ítems por países, en qué medida se cumplen con los requisitos de publicación de información en la web establecidos por normativa (en caso de que exista) y aquellos que se establecen mediante

guías (recomendaciones de cómo presentar esa información en la web). Debido a que existen atributos que no se han revisado en este estudio diferenciamos entre aquella información que sí ha sido consultada en la web y aquella que no ha sido objeto de revisión. Se ha prestado especial atención al contenido referente a la publicación de información sobre rendición de cuentas.

Como ya se ha indicado en el Capítulo 2, no todos los países cuentan con una norma específica que regule el contenido obligatorio que se tiene que publicar en una página web. Si es cierto, que existen guías que marcan pautas a seguir en dicha publicación electrónica (véase Cuadro 3.10).

Se comentan a continuación, los aspectos más relevantes para los entes locales de cada país.

**Cuadro 3.10: Marco normativo electrónico por países**

	EXISTE NORMATIVA PARA LA PUBLICACIÓN DE INFORMACIÓN EN LA WEB	EXISTEN GUÍAS PARA LA PUBLICACIÓN DE INFORMACIÓN EN LA WEB
ESPAÑA	X	X
PORTUGAL		X
FRANCIA		X
ITALIA	X	
NUEVA ZELANDA	X	
REINO UNIDO		X
AUSTRALIA	X	X
EEUU	X	X

**Fuente:** Elaboración propia.

España posee una normativa para la publicación de información electrónica (Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno). Nuestra investigación está basada en la revisión de los portales web en 2011, por lo que procedemos a realizar esta evaluación a título informativo y teniendo en cuenta, también, la existencia de guías. El Cuadro 3.11 recoge los atributos mencionados en esta Ley.

**Cuadro 3.11: Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno de España**

ESPAÑA	ÍTEM	INFORMACIÓN CONSULTADA EN LA WEB	PORCENTAJE MEDIO
1. Normativa existente	F9	SÍ	95,16%
2. Estructura organizativa	A12	SÍ	37,10%
3. Datos estadísticos	b.1.1	SÍ	90,32%
4. Presupuesto	B2	SÍ	63,64%
5. Ejecución del Presupuesto	b.2.7	SÍ	56,45%
6. Cuentas Anuales	B3	SÍ	27,96%
7. Informe de Auditoría	b.1.5	SÍ	14,52%
8. Informe de Fiscalización		NO	-
9. Retribuciones de altos cargos		NO	-

**Fuente:** Elaboración propia.

Los porcentajes más elevados los obtiene en materia de publicación de normativa (directivas, bandos, edictos, leyes tributarias, etc) y de datos estadísticos. El Presupuesto es presentado en el 64% de los casos, seguido de la ejecución del Presupuesto (56%). Respecto a la publicación de las Cuentas Anuales, este requisito sólo lo presentan vía electrónica el 28% de los entes locales. El Informe de Auditoría sólo es publicado en el 15% de los casos. Según estos resultados, se presenta en la web más información presupuestaria que información sobre los estados financieros.

Además de evaluar la “Ley de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno” se ha considerado relevante revisar la información difundida en la web empleando los atributos recomendados en el “Código de Buenas Prácticas para la difusión de Información financiera pública” recogido en los Documentos nº 6 y 9 de AECA (2012) y compararlos con alguno de los ítems investigados. El Cuadro 3.12 representa esos atributos diferenciando entre aquellos que han sido investigados en este estudio y los que no:

**Cuadro 3.12: Evaluación del Código de Buenas Prácticas AECA (2012) de España**

ESPAÑA	ÍTEM	INFORMACIÓN CONSULTADA EN LA WEB	PORCENTAJE MEDIO
<b>1. Contenido información divulgada</b>			
Estados financieros	c5.1	SÍ	53,23%
Datos económico-financieros	b1.8	SÍ	3,39%
<b>2. Características cualitativas</b>			
<i>Relevancia:</i> fecha difusión	c2.3	SÍ	9,68%
<i>Fiabilidad:</i> si está auditada	c4.1	SÍ	4,84%
<i>Oportunidad:</i>		SÍ	
Periodicidad anual	c2.1	SÍ	91,94%
Período inferior a año	c2.2		9,68%
<i>Comparabilidad</i>			
1. Varios ejercicios económicos:			
Información presupuestaria	c6.4	SÍ	12,90%
Información financiera	c6.2	SÍ	30,65%
Resumen comparativo información presupuestaria	c6.6	SÍ	8,06%
Resumen comparativo información financiera	c6.5	SÍ	4,84%
2. XBRL		NO	-
<i>Comprensibilidad</i>			
Ratios y gráficos	c1.2	SÍ	17,74%
Comentarios	c1.3	SÍ	22,58%
<b>3. Accesibilidad y navegabilidad</b>	F14	SÍ	19,35%
Apartado propio información financiera			
Distintos idiomas			
Uno	f1.1	SÍ	25,81%
Más de tres	f1.2	SÍ	19,35%
Notificaciones electrónicas	F22	SÍ	72,58%
Hipervínculos de información		NO	-

**Fuente:** Elaboración propia.

Si evaluamos los apartados de información a divulgar que se proponen en este Código, se observa que España obtiene porcentajes muy bajos en la mayoría de los ítems. La presencia de información de carácter económico-financiero en la web es mínima. Esta situación revela la necesidad de elaborar una normativa que unifique los criterios de divulgación de

información en la web, en especial la dedicada al ámbito de rendición de cuentas. Ello aumentaría la transparencia y la confianza de los ciudadanos en la Administración Pública a todos los niveles.

En Portugal no existe una ley propiamente dicha que regule el contenido web. Hemos considerado apropiado evaluar la “Guía de Buenas Prácticas en la construcción de los sitios web de la Administración” (2003). Esta Guía incluye 38 recomendaciones que aparecen representadas en el Cuadro 3.13 y donde se indica si los ítems han sido objeto de este estudio o no.

Al tomar como referencia esta Guía, y teniendo en cuenta que parte de los atributos no han sido revisados en este estudio, nos atrevemos a decir que Portugal cumple (salvo excepciones) con los requisitos de contenido mínimo que deben estar presentes en la web. Respecto a la publicación de información contable en la Red, esta Guía hace hincapié en considerar el Informe de Cuentas y el Presupuesto como información mínima y necesaria con la que debe contar una web junto con el archivo documental y la publicación de indicadores de gestión (normalmente aparecen en el Informe de Gestión).



**Cuadro 3.13: Evaluación de la “Guía de Buenas Prácticas en la construcción de los sitios web de la Administración” de Portugal (2003)**

PORTUGAL	ÍTEM	INFORMACIÓN CONSULTADA EN LA WEB	PORCENTAJE MEDIO
<b>1. Información mínima publicada en la web</b>			
Organigrama	A12	SÍ	9,30%
Lista de contacto:			
* Dirección	D2	SÍ	100%
* Teléfonos	D3	SÍ	98,39%
* Lista correos electrónicos	F19	SÍ	67,74%
Publicaciones y documentos	A10	SÍ	100%
Legislación	F9	SÍ	90%
Eventos	A4	SÍ	56,52%
Informe de Cuentas	c5.1	SÍ	53,23%
Plan de Actividades		NO	-
Presupuesto	B2	SÍ	63,64%
FAQ	F6	SÍ	43,48%
Novedades	F3	SÍ	21,74%
Formularios de descarga	D7	SÍ	86,96%
Políticas de privacidad y seguridad	D10 y D11	SÍ	100% ambos
<b>2. Actualización de información</b>	D1	SÍ	78,26%
<b>3. Presentación de información</b>			
Fuentes y tamaños de texto		NO	-
Disponer de distintos idiomas: 1 o más de 3	f1.1 y f1.2	SÍ	17,39% y 8,7%
<b>4. Archivo documental</b>	F20 y F21	SÍ	100% y 95,65%
<b>5. Cuestiones legales y derechos de autor</b>		NO	-
<b>6. Enlaces a otras web mediante links</b>	e2.4 y e2.5	SÍ	100% ambos
<b>7. Software adicional</b>		NO	-
<b>8. Motores de búsqueda</b>	F7 y F8	SÍ	82,61% y 4,35%
<b>9. Enlaces a otras webs</b>	A8 y A9	SÍ	100% ambos
<b>10. Compatibilidad con diversos navegadores</b>		NO	-
<b>11. Velocidad de descarga rápida</b>		NO	-
<b>12. Compatible con HTML</b>	F20 y F21	NO	-
<b>13. Metadatos</b>		NO	-
<b>14. Publicaciones</b>	A10	SÍ	100%
<b>15. Mapa web</b>	F4	SÍ	91,30%

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro 3.13 (continuación)

PORTUGAL	ÍTEM	INFORMACIÓN CONSULTADA EN LA WEB	PORCENTAJE MEDIO
<b>16. Barras de navegación</b>	A6 y A7	SÍ	100% y 4,35%
<b>17. Rapidez de descarga</b>		NO	-
<b>18. Resolución gráfica</b>		NO	-
<b>19. Diseño simple</b>		NO	-
<b>20. Cumplir W3C</b>	F12	SÍ	78,26%
<b>21. Formularios de descarga</b>	D7	SÍ	86,96%
<b>22. Rellenar formularios online</b>	D7	SÍ	86,96%
<b>23. Pagos online seguros</b>	e1.1	SÍ	60,87%
<b>24. Interacción con ciudadanos:</b>			
* Foros o chats	e2.2	SÍ	4,54%
* Emails	F19	SÍ	93,65%
* Teléfonos	D3	SÍ	100%
*Sugerencias o reclamaciones	e2.3	SÍ	100%
<b>25. Asegurar respuesta a los mensajes electrónicos</b>		NO	-
<b>26. Plan de evolución de la web</b>		NO	-
<b>27. Responsabilidad</b>		NO	-
<b>28. Indicadores de gestión</b>	b4.5 (Informe de Gestión)	SÍ	100%
<b>29. Controlar contenidos</b>		NO	-
<b>30. Satisfacer a los usuarios</b>		NO	-
<b>31. Formación de los empleados</b>		NO	-
<b>32. Autoevaluación</b>		NO	-
<b>33. Política de privacidad</b>	D11	SÍ	100%
<b>34. Cookies</b>		NO	-
<b>35. Respetar datos personales</b>		NO	-
<b>36. Asegurar autenticación</b>		NO	-
<b>37. Garantizar seguridad</b>	D10	SÍ	100%
<b>38. Adquirir servicios de diseño, desarrollo y mantenimiento web</b>		NO	-

Fuente: Elaboración propia.

Los porcentajes medios obtenidos en la publicación del Informe de Cuentas supera el 50% mientras que la presentación del Informe de Gestión alcanza el 100%. Al igual que sucede con el caso español, sería interesante que Portugal contara con una ley específica que regule los contenidos de sus portales web lo que podría ayudar a mejorar sus puntuaciones.

Francia no dispone de una ley específica que regule la difusión de información en la web. Sin embargo, se ha diseñado lo que se denomina “Carta ergonómica de los sitios web públicos” (2008), en la que se establece lo que debe contener un portal web. Los requisitos aparecen recogidos en el Cuadro 3.14:

**Cuadro 3.14: Evaluación de la “Carta Ergonómica de los sitios web públicos franceses” (2008)**

FRANCIA	ÍTEM	INFORMACIÓN CONSULTADA EN LA WEB	PORCENTAJE MEDIO
1. Se puede volver al inicio desde cualquier página	F2	SÍ	95,12%
2. Que aparezca lo más buscado		NO	-
3. Enlaces externos	e2.4 y e2.5	SÍ	100% ambos
4. Logotipo		NO	-
5. Firma del sitio		NO	-
6. Motor de búsqueda	F7	SÍ	90,24%
	F8	SÍ	7,32%
7. Idiomas	f1.1	SÍ	34,15%
	f1.2	SÍ	2,44%
8. Contactos	F19	SÍ	31,71%
	D2	SÍ	100%
	D3	SÍ	100%
9. Avisos legales y copyright		NO	-
10. Plan del sitio o mapa web	F4	SÍ	82,93%
11. Prensa	A3	SÍ	100%
12. Ayuda	F13	SÍ	17,07%
13. Foro y FAQ	e2.2	SÍ	7,32%
	F6	SÍ	9,76%

**Fuente:** Elaboración propia.

En el caso francés, la guía de presentación de contenido mínimo no menciona explícitamente la inclusión de información sobre rendición de cuentas por lo que al igual que ocurre en los dos países anteriores, sería conveniente la elaboración de una normativa nacional o europea que regule este aspecto. Cabe mencionar que hubo un Proyecto de Ley nº 3143, de 14 de junio de 2001, sobre la Sociedad de la Información, el cual tenía como objetivo obligar a las autoridades públicas a poner a libre disposición de los usuarios los datos digitales y “asegurar el acceso a la información pública en poder de los organismos públicos y particulares encargados de un servicio público con el fin de cumplir con el requisito de transparencia y de mejorar las relaciones entre el Estado y los ciudadanos”.

En cuanto al contenido mínimo que debería presentar un portal web, Francia obtiene unos resultados que presentan gran disparidad y que hacen referencia a un tipo de información muy básica.

En Italia, existe una regulación específica sobre la difusión de información en la web. Este país cuenta con el “Código de la Administración Digital de 2005”, una Directiva de 2005 “sobre calidad de los servicios en línea y medición de satisfacción de los usuarios” y el Decreto Legislativo de 2009 “sobre la optimización de la productividad del trabajo público y de la eficiencia y transparencia de la Administración Pública”. En estas regulaciones se establecen una serie de requisitos mínimos que tienen que cumplir tanto a nivel estatal como regional y local. (véase Cuadro 3.15).

**Cuadro 3.15: Normativa electrónica italiana**

<b>CÓDIGO DE LA ADMINISTRACIÓN DIGITAL 2005 Art. 54</b>			
<b>ITALIA</b>	<b>ÍTEM</b>	<b>INFORMACIÓN CONSULTADA EN LA WEB</b>	<b>PORCENTAJE MEDIO</b>
<b>1. Organigrama y legislación</b>	A12	SÍ	80,85%
	F9	SÍ	97,87%
<b>2. Plazos y cumplimiento de procedimientos</b>		NO	-
<b>3. Lista de correos electrónicos</b>	F19	SÍ	55,32%
<b>4. Publicaciones</b>	A10	SÍ	100%
<b>5. Lista de licitaciones y concursos</b>		NO	-
<b>6. Lista de servicios públicos</b>	D8	SÍ	100%

**Fuente:** Elaboración propia.

**Cuadro 3.15 (continuación)**

<b>DIRECTIVA 2005 SOBRE CALIDAD DE LOS SERVICIOS EN LÍNEA Y MEDICIÓN DE SATISFACCIÓN DE LOS USUARIOS</b>			
<b>ITALIA</b>	<b>ÍTEM</b>	<b>INFORMACIÓN CONSULTADA EN LA WEB</b>	<b>PORCENTAJE MEDIO</b>
<b>1. Contenido fácilmente identificable</b>		NO	-
<b>2. Acceso a una estructura de "pestañas"</b>	A6	SÍ	100%
	A7	SÍ	25,53%
<b>3. Mapa web</b>	F4	SÍ	57,45%
<b>4. Búsqueda</b>	F7	SÍ	72,34%
	F8	SÍ	27,66%
<b>5. Accesos directos a cada tema</b>		NO	-
<b>6. Correo electrónico y teléfono</b>	F19	SÍ	55,32%
	D3	SÍ	100%
<b>DECRETO LEGISLATIVO 2009 SOBRE LA OPTIMIZACIÓN DE LA PRODUCTIVIDAD DEL TRABAJO PÚBLICO Y DE LA EFICIENCIA Y TRANSPARENCIA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA Art. 11</b>			
<b>1. Programa de 3 años para la transparencia</b>		NO	-
<b>2. Estado de ejecución del plan</b>		NO	-
<b>3. Información Anual</b>	b1.2	SÍ	97,87%
<b>4. Indicadores de gestión y de uso de recursos</b>	b4.5	SÍ	51,06%
	b4.2	SÍ	40,43%
<b>5. Los Presupuestos y Estados Financieros (sin especificar)</b>	B2	SÍ	60,64%
	B3	SÍ	78,72%
<b>6. Remuneraciones de directivos y otros datos de interés</b>		NO	-

**Fuente:** Elaboración propia.

De todos los países de tradición continental revisados, Italia junto con España, son los únicos países que cuentan con normativa electrónica. Observando los resultados, Italia cumple en gran medida con la normativa sobre presentación del contenido general en sus portales web, y en particular, con aquella información sobre rendición de cuentas. No obstante, no se concreta el contenido informativo de carácter económico y financiero lo que acarrea dudas sobre qué incluyen. A través de la normativa se obliga a los entes a disponer de

una pestaña denominada “Transparencia, evaluación y mérito”, dedicada, en parte, a información económica y financiera y que en algunos casos no cumple con la función de recoger dicha información.

A continuación, se pasa a comentar los resultados obtenidos para los países de tradición anglosajona.

Nueva Zelanda dispone de normativa específica sobre regulación de información a publicar en la web; son las denominadas “Web Standards”, representadas en el Cuadro 3.16.

**Cuadro 3.16: Normativa electrónica neozelandesa**

<b>WEB STANDARDS 2.0 (2009)</b>			
<b>NUEVA ZELANDA</b>	<b>ÍTEM</b>	<b>INFORMACIÓN CONSULTADA EN LA WEB</b>	<b>PORCENTAJE MEDIO</b>
<b>1. Información de contacto</b>			
* Lista de correos electrónicos	F19	SÍ	66,66%
* Link webmaster	e2.1	SÍ	50%
* Privacidad	D11	SÍ	100%
* Apartado de quejas o sugerencias	e2.3	SÍ	100%
* Realizar consultas	F26	SÍ	83,83%
* Investigación		NO	-
* Teléfonos	D3	SÍ	50%
* Dirección postal	D2	SÍ	100%
* Información financiera, presupuestaria y de periodicidad anual	B3	SÍ	79,16%
	B2	SÍ	8,33%
	b1.2	SÍ	100%
<b>2. Pestaña "acerca del sitio"</b>			
* Propietario del sitio web	NO		-
* Copyright	NO		-
* Datos de contacto	NO		-
* Aviso legal	NO		-
* Condiciones de uso	NO		-
<b>3. Enlace a la página web del Gobierno de Nueva Zelanda</b>	e2.4	SÍ	100%
<b>4. Logotipo</b>		NO	-
<b>5. Accesibilidad</b>	F12	SÍ	100%

**Fuente:** Elaboración propia.

Los seis portales web analizados en Nueva Zelanda presentan al 100% la información financiera aunque sólo el 8% incluye la información presupuestaria, contenido que es obligatorio de acuerdo con la normativa aplicable. En general, las entidades locales de Nueva Zelanda parecen tener en cuenta las directrices marcadas por las “web standards”, en especial,

las que hacen referencia a la información financiera.

En Reino Unido no existe una ley específica sobre el contenido a presentar en la web. Sin embargo, cuenta con un código denominado “Code of Recommended Practice for local authorities on Data Transparency” (2011), donde se recomienda una serie de requisitos. También presenta una guía denominada “Guidelines for UK government websites” (2003). El Cuadro 3.17 muestra, de manera detallada, cuáles son los requisitos recomendados para cada caso.

**Cuadro 3.17: Normativa electrónica de Reino Unido**

<b>CÓDIGO DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL DE TRANSPARENCIA 2011</b>			
<b>REINO UNIDO</b>	<b>ÍTEM</b>	<b>INFORMACIÓN CONSULTADA EN LA WEB</b>	<b>PORCENTAJE MEDIO</b>
<b>1. Divulgar gastos y salarios de empleados</b>		NO	-
<b>2. Organigramas</b>	A12	SÍ	1,37%
<b>3. Políticas</b>		NO	-
<b>4. Informe de Auditoría</b>	b1.5	SÍ	98,63%
<b>5. Indicadores financieros y KPI</b>	b3.13	SÍ	5,48%
	b4.2	SÍ	79,45%
<b>6. Datos sobre elecciones</b>		NO	-
<b>GUÍA DE CONTENIDO DE LOS SITIOS WEB DE REINO UNIDO 2003</b>			
<b>REINO UNIDO</b>	<b>ÍTEM</b>	<b>INFORMACIÓN CONSULTADA EN LA WEB</b>	<b>PORCENTAJE MEDIO</b>
<b>1. Gestión del sitio web y recursos</b>			-
* Estrategias del ente		NO	-
* Publicaciones	A10	SÍ	100%
* Directrices de navegación		NO	-
* Documentos en pdf	f16.3	SÍ	100%
* Distintos idiomas	f1.1	SÍ	0%
	f1.2	SÍ	37%
* Accesibilidad link		NO	-
* Ley de Libertad de Acceso a la Información	A11	SÍ	86,30%
<b>2. Servicios online</b>	D8	SÍ	100%
<b>3. Garantizar accesibilidad y seguridad</b>	F12	SÍ	98,63%
<b>4. Enlaces del resto de Gobierno</b>	e2.4	SÍ	100%
<b>5. Políticas de privacidad y seguridad</b>	D10	SÍ	100%
	D11	SÍ	100%
<b>6. Proporcionar contenido uniforme</b>			
* Mapa del sitio	F4	SÍ	71,23%
* Número de teléfono	D3	SÍ	100%
* Direcciones	D2	SÍ	100%
* Lista de emails	F19	SÍ	72,60%
* Ayuda	F13	SÍ	42,47%
* Quejas o sugerencias	e2.3	SÍ	100%
* Índice de la A a la Z	F5	SÍ	100%
* Noticias	A3	SÍ	100%
* Plan de E-Gobierno		NO	-

Fuente: Elaboración propia.

A pesar de no existir una norma de obligado cumplimiento en Reino Unido (único país analizado de tradición anglosajona sin leyes sobre este tema), se cumple, en gran medida, con las recomendaciones establecidas tanto para el contenido mínimo de la web como para la información de carácter económico-financiero. En este caso, Reino Unido ha llevado a cabo un gran esfuerzo de unificación de contenidos en sus portales web (teniendo en cuenta la falta de tradición en la elaboración de normas en este país).

Australia cuenta con una norma específica que regula el contenido que tiene que ser publicado en la web. Posee web standards generales y otras particulares para cada estado. Para realizar el análisis hemos evaluado los criterios comunes representados en el Cuadro 3.18.

**Cuadro 3.18: Normativa electrónica australiana**

<b>NORMATIVA WEB COMÚN AUSTRALIA</b>			
<b>AUSTRALIA</b>	<b>ÍTEM</b>	<b>INFORMACIÓN CONSULTADA EN LA WEB</b>	<b>PORCENTAJE MEDIO</b>
<b>1. Accesibilidad</b>	F12	SÍ	78,08%
<b>2. Transacciones electrónicas seguras</b>	e1.1	SÍ	97,26%
<b>3. WEB STANDARDS 2003</b>			
3.1 Requisitos obligatorios			
* W3C	F12	SÍ	78,08%
* Lista de archivos	F20	SÍ	82,19%
	F21	SÍ	26,03%
* Derechos de autor		NO	-
* Aviso legal		NO	-
* Documentos presentados en Parlamento (incluye la información contable presupuestaria y financiera)	B2	SÍ	78,08%
	B3	SÍ	77,21%
3.2 Requisitos recomendados			
* Link del responsable del sitio web	D4	SÍ	6,85%
* Datos de contacto	D2	SÍ	100%
	D3	SÍ	100%
* Planes		NO	-
* Formularios	D7	SÍ	100%
* Privacidad y seguridad	D10	SÍ	100%
	D11	SÍ	100%
* Link del Gobierno de Australia	e2.4	SÍ	100%
<b>4. Ley de Libertad de Información</b>	A11	SÍ	60,27%

**Fuente:** Elaboración propia.



Australia cumple con la publicación de la mayoría de requisitos comunes establecidos por ley. Los porcentajes referentes a la información sobre rendición de cuentas superan el 70%. Como se ha mencionado anteriormente, hay que tener presente que cada estado cuenta con su propia regulación y que ésta no ha sido objeto de análisis. El motivo de revisar sólo la regulación común sobre “web standards” se debe a que sus contenidos individuales estaban basados en la normativa web común aplicada a nivel de país, por lo que se analizaron los requisitos globales.

En EE.UU los conceptos de transparencia y rendición de cuentas son considerados como puntos clave en el desarrollo del contenido de un portal web. Esta relevancia se manifiesta en la existencia de una normativa común recogida en el Cuadro 3.19 que regula la difusión de determinada información a través de la web.

**Cuadro 3.19: Normativa electrónica estadounidense**

<b>NORMATIVA WEB COMÚN EEUU</b>			
<b>EE.UU.</b>	<b>ÍTEM</b>	<b>INFORMACIÓN CONSULTADA EN LA WEB</b>	<b>PORCENTAJE MEDIO</b>
<b>1. Ley de Libertad e Información</b>	A11	SÍ	15,07%
<b>2. Firma digital</b>		NO	-
<b>3. E-government Act 2002</b>			
3.1 Sección 207 accesibilidad	F12	SÍ	49,32%
3.2 Orientaciones de contenido			
* Enlaces directos	e2.4	SÍ	100%
	e2.5	SÍ	100%
* Sección 552		NO	-
* Velocidad de descarga		NO	-
* Seguridad	D10	SÍ	87,67%
* Calendario	A4	SÍ	71,23%
<b>4. Open Government Act 2007</b>			
4.1 Garantizar la rendición de cuentas (sin especificar) y la transparencia (publicación del CAFR)	B2	SÍ	89,95%
	B3	SÍ	69,14%

**Fuente:** Elaboración propia.

EE.UU. cumple con la mayoría de los requisitos establecidos por ley, a excepción de la divulgación de la Ley de Libertad de Información (sólo un 15,07% de los portales revisados la incluyen). EE.UU. considera fundamental la rendición de cuentas, por eso se establece que se publique el “Comprehensive Annual Financial Report” (CAFR). En la revisión de los portales

web estadounidenses, se observó que casi el 90% de la muestra incluía el CAFR. Este documento es una presentación completa y detallada de la situación financiera del ente y en ella se informa sobre las actividades de la entidad y los saldos de cada año fiscal. El CAFR se presenta en tres secciones:

1. Sección introductoria - incluye carta de envío.
2. Sección financiera - incluye el informe del auditor independiente y contiene la discusión de la gestión y el análisis, los estados financieros de todo el gobierno, los estados financieros del fondo, las notas a los estados financieros y la información complementaria necesaria.
3. Sección de Estadística - incluye información financiera, económica y demográfica adicional.

Revisado del grado de cumplimiento de las normas y guías sobre publicación de información en la web para cada país objeto de estudio, es posible concluir que, a pesar del empleo de la web como herramienta informativa de difusión electrónica, hay escasez en la presentación de información económica y financiera. Esta situación es debida, en gran parte, a la no existencia de una normativa que establezca el contenido (es el caso de Portugal y Francia). En aquellos países en los que sí existe una ley específica (España, Italia, Nueva Zelanda, Australia y EE.UU.), se ofrece un mayor volumen de información sobre rendición de cuentas, pero adolece una falta de especificación en cuáles son los documentos contables que tienen que presentarse.

#### **3.2.4. Comparación de los datos no ponderados del nivel de divulgación de información online de las entidades locales anglosajonas y continentales.**

En este apartado se procede a realizar un análisis descriptivo a partir de los valores medios revisados por dimensiones y del valor medio total de las 398 entidades locales analizadas, sin introducir ponderaciones, diferenciando entre dos agrupaciones: países de tradición continental y anglosajona. También hemos calculado el porcentaje promedio correspondiente a las seis dimensiones objeto de estudio así como el máximo, el mínimo y su desviación típica manteniendo la distinción entre entidades locales de tradición continental y anglosajona.

En primer lugar revisaremos las puntuaciones máximas y mínimas alcanzadas por los entes locales en cada dimensión y dónde se sitúa respecto de la media (véanse Cuadros 3.20 y 3.21).

**Cuadro 3.20: Valores máximos y mínimos por dimensiones**

ENTES LOCALES TRADICIÓN CONTINENTAL											
(A) CGI		(B) CIEF		(C) CC		(D) TIE		(E) IN		(F) FU	
MÁXIMO	MÍNIMO	MÁXIMO	MÍNIMO	MÁXIMO	MÍNIMO	MÁXIMO	MÍNIMO	MÁXIMO	MÍNIMO	MÁXIMO	MÍNIMO
91,67%	58,33%	76,04%	0%	75,00%	0%	95,83%	0%	100,00%	33,00%	67,86%	15,00%
ENTES LOCALES TRADICIÓN ANGLOSAJONA											
(A) CGI		(B) CIEF		(C) CC		(D) TIE		(E) IN		(F) FU	
MÁXIMO	MÍNIMO	MÁXIMO	MÍNIMO	MÁXIMO	MÍNIMO	MÁXIMO	MÍNIMO	MÁXIMO	MÍNIMO	MÁXIMO	MÍNIMO
91,67%	66,67%	82,29%	21,88%	85,00%	5,00%	95,83%	50,00%	100,00%	33,00%	77,50%	31,00%

**Fuente:** Elaboración propia.

La dimensión “Contenido General de la Información en la web (CGI)” alcanza un valor máximo del 91,67%, situándose por encima de la media (77,72%), en los casos españoles de Madrid, Barcelona, Gijón, Santander y Lérida; en la ciudad francesa de Lille; en las italianas, Bari, Verona, Padova y Piacenza; en las neozelandesas, Chirstchurch y Dunedin; en Reino Unido, en Enfield, en las ciudades australianas de Mackay, Ku Ring Day, Brimbank y Bankstown y en las estadounidenses, Richmond, Hollywood, Orange, West Valley City, Billings, Cambridge, Richmond, Green Bay y Palm Bay. El porcentaje más bajo de esta dimensión corresponde a Donostia.

La dimensión dedicada al “Contenido de la Información Económica y Financiera de la web (CIEF)” alcanza el valor más alto (82,29%) en el caso de Salisbury y Charles Sturt (ambas ciudades australianas) situándose muy por encima de la media (54,91%). El valor mínimo (0%) corresponde a Granada, Saint Paul, Foggia y Salerno ya que estas entidades no proporcionan ningún tipo de información económica y financiera.

La dimensión “Características Cualitativas (CC)” obtiene una puntuación máxima de un 85% para Oxford (Reino Unido) situándose muy por encima del valor medio (52,53%). El valor mínimo (0%) pertenece a Granada, Badajoz, Huelva, Parla, Saint Denis, Orleans,

Mulhouse, Rouen, Saint Paul y reggio Calabria.

La dimensión destinada a “Transparencia Informativa Estructural (TIE)” presenta como valor máximo un 98,83%, el cual pertenece a Braga, Guimaraes, Vila Nova de Famalicao, Oporto y Seixal (entes locales portugueses) y a New Castle (de Reino Unido), muy por encima del valor promedio (52,53%). El valor mínimo, del 31%, corresponde a Bari y Latina (ciudades italianas).

Respecto a la “Interactividad (IN)” la puntuación más alta es del 100% y ha sido obtenida por tres entes italianos (Ancona, Arezzo y Andria), dos entes neozelandeses (Dunedin y Tauranga City) y un ente estadounidense (Boston). Estas ciudades se encuentran localizadas muy por encima de la media (68,89%). El valor más bajo es un 33% y lo obtuvieron 4 ciudades españolas (Burgos, León, Torrejón de Ardoz y Reus), siete ciudades portuguesas (Sintra, Loures, Cascais, Oeiras, Odivelas, Vila Franca de Xira y Maia), cuatro ciudades francesas (Toulon, Metz, Nancy y Saint Paul), tres italianas (Trieste, Forli y Terni) y una australiana Penrith City).

La última dimensión, denominada “Facilidad de Uso (FU)”, alcanza una puntuación máxima de 77,50% correspondiente a Swansea (Reino Unido), un valor que se encuentra por encima de la media (50,19%). La puntuación mínima (15%) pertenece a la ciudad francesa de Saint Paul.

En su totalidad, la entidad que (teniendo en cuenta las seis dimensiones analizadas) obtiene el valor más alto es la ciudad portuguesa de Guimaraes (78,02%) seguida de Boston (77,60%). Por el contrario, el valor más bajo corresponde a la entidad local francesa Saint Paul (30,20%). El valor medio calculado para el total de entes locales es de 62,39%, lo que sitúa a Guimaraes por encima de la media y a Saint Paul muy por debajo de la misma.

Como se ha mencionado al principio hemos agrupado las entidades locales en función de su pertenencia al modelo de tradición contable continental (incluye las entidades de España, Portugal, Francia e Italia) y al modelo de tradición contable anglosajón (Nueva Zelanda, Reino Unido, Australia y EE.UU.). Al observar las puntuaciones medias por dimensiones, se ve que existe una gran dispersión entre las mismas (véase Cuadro 3.21).

**Cuadro 3.21: Cuadro-resumen de las puntuaciones medias**

	(A) CGI	(B) CIEF	(C) CC	(D) TIE	(E) IN	(F) FU	MEDIA DIMENSIONES
<b>MEDIA ENTES LOCALES TRADICIÓN CONTINENTAL</b>	77,46%	38,71%	32,43%	69,70%	65,80%	46,99%	55,18%
<b>MEDIA ENTES LOCALES TRADICIÓN ANGLOSAJONA</b>	77,93%	67,36%	67,99%	70,44%	71,26%	52,64%	67,94%
<b>MEDIA TOTAL ENTES LOCALES</b>	77,72%	54,91%	52,53%	52,53%	68,89%	50,19%	
<b>DESVIACIÓN TÍPICA</b>	0,06	0,23	0,24	0,11	0,12	0,10	

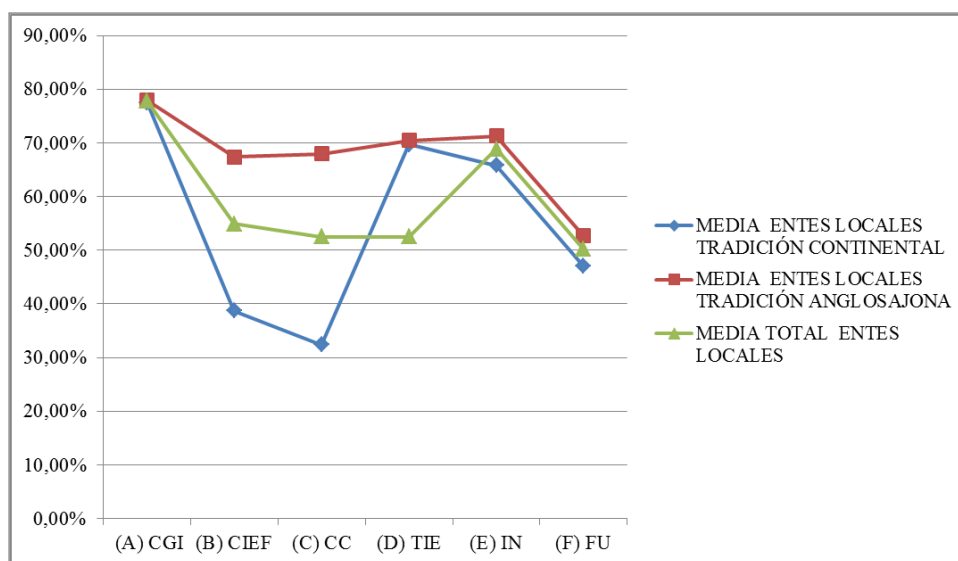
**Fuente:** Elaboración propia.

Las dimensiones con mayor desviación típica son “Características Cualitativas” (0,24) y “Contenido de la Información Económica y Financiera de la web” (0,23), siendo superior la revelación de información económica y financiera y de la inclusión de las características cualitativas en aquellas entidades locales de tradición anglosajona, lo que conlleva una mayor transparencia en la rendición de cuentas a través de Internet.

La dimensión con menor desviación típica corresponde al Contenido General de la Información cuyos valores son similares en ambos modelos.

Los entes locales de tradición anglosajona presentan, en todas las dimensiones, valores por encima de la media de cada dimensión mientras que las pertenecientes al modelo de tradición continental sólo se sitúan por encima del valor promedio en la dimensión de Transparencia Informativa Estructural, como muestra la Figura 3.4. Esta situación parece indicar que el esfuerzo empleado por los entes anglosajones en materia de divulgación de información a través de portales web es muy superior al desarrollado por los entes de tradición continental, los cuales, a pesar de sus iniciativas sobre e-government no están logrando alcanzar los objetivos establecidos.

**Figura 3.4: Comparación por dimensiones y modelos contables**



**Fuente:** Elaboración propia.

Todas las entidades locales revisadas presentan alguno de los ítems analizados, aunque existen diferencias notables en la difusión vía Internet que vienen marcadas en gran medida por la pertenencia a uno u otro modelo contable.

De las 173 entidades locales de tradición continental revisadas, 91 (52,60%) se encuentran situadas por encima del valor promedio (55,77%) del total de dimensiones de este ámbito y de las 225 entidades locales anglosajonas, 121 (53,77%) se encuentran por encima del valor medio total (67,94%) de este grupo. En conjunto, sólo 67 (16,83%) de los entes locales se encuentran por debajo de la media (62,39%), de ellas, 45 corresponden al mundo continental y 12 al anglosajón lo que puede ser consecuencia de una mejor aplicación de iniciativas y recursos destinados al desarrollo del e-government por parte de los entes locales pertenecientes al mundo anglosajón sin detrimento de la posible evolución experimentada en el mundo continental.

El apartado 3.2.5 ofrece, de manera sintética, los resultados obtenidos del análisis descriptivo de datos sin ponderar que acabamos de comentar.

### **3.2.5. Resumen de resultados.**

Una vez realizado el análisis descriptivo de los datos no ponderados sobre el grado de divulgación de información a través de la Red, se pueden establecer los siguientes resultados:

1. El análisis de las puntuaciones globales muestra como casi todas las entidades locales analizadas emplean cada vez con mayor frecuencia las páginas web como herramienta para la difusión de información sobre la rendición de cuentas, aunque existe disparidad en cuanto al nivel de desarrollo. El 61% presenta el Informe de Auditoría lo que da fiabilidad en la información pero este porcentaje corresponde en su mayoría a los países de tradición anglosajona. De este análisis también se observa un esfuerzo creciente en lograr una mayor difusión de contenidos del resto de dimensiones revisadas.

2. El análisis descriptivo por países revela como los valores más elevados por dimensiones analizadas, corresponden en su mayoría a los países de ámbito anglosajón frente a los países de ámbito continental que presentan dispersiones notables en cuanto a la difusión de información vía Internet.

3. Respecto a la comparación con lo que establece la norma electrónica (en caso de que exista) los países que cumplen en mayor medida con los requisitos obligatorios son EE.UU., Australia y Nueva Zelanda. En el caso de los países de tradición continental, sólo España e Italia cuentan con normativa y, en general, no cumplen con todos los requisitos de la misma. Sería fundamental establecer normativas generales a nivel de país que contaran con unos criterios comunes aplicables en la difusión de información en la Red.

4. El análisis por entidades locales muestra que, en general, todos los entes locales difunden alguno de los atributos analizados aunque existen diferencias en función del modelo contable al que pertenecen (anglosajón o continental). Sólo las entidades locales anglosajonas obtienen, en todas las dimensiones, valores por encima de la media. Al comparar el mundo anglosajón y continental se observa un alto desarrollo en materia de revelación de información a través de los sitios web de los entes locales anglosajones y una creciente evolución aunque más lenta en el ámbito continental.

Una vez revisado este contenido de datos sin ponderar, en el siguiente epígrafe

procedemos a llevar a cabo el cálculo del Índice de Divulgación (e-DI) que nos permitirá elaborar una comparación entre modelos contables.

### **3.3. Resultados a partir del cálculo del Índice de Divulgación (e-DI).**

Hasta el momento hemos realizado una descripción, a partir de unos datos no ponderados, del grado de divulgación de información pública a través de portales web. En este apartado se procede a realizar el cálculo del Índice de Divulgación (e-DI) para las 398 entidades locales, introduciendo una serie de ponderaciones para cada ítem revisado (véase Anexo 3.1).

#### **3.3.1. Análisis descriptivo de los valores alcanzados por el Índice de Divulgación.**

En el Cuadro 3.22 aparecen recogidos los diez valores más altos y más bajos del índice total para las entidades locales seleccionadas, ordenadas de forma decreciente.

Los 10 primeros puestos del Índice Total son ocupados en su mayoría por entidades locales anglosajonas. Concretamente los valores pertenecen a EE.UU., Virginia Beach (0,751), San Francisco (0,748), Norfolk (0,746), Fullerton (0,743), Miramar City (0,740) y Chula Vista City (0,738) y a Reino Unido, Oxford que obtiene el valor más alto (0,763). Cabe destacar la presencia de 3 entes locales de tradición continental las cuales pertenecen a España y son Barcelona (0,747), Bilbao (0,740) y Madrid (0,737). Los 10 últimos puestos corresponden en su totalidad a entidades locales de ámbito continental. De ellas, 5 son italianas (Andria, Foggia, Messina, Latina y Giugliano), 2 españolas (Parla y Badajoz) y 3 francesas (Mulhouse, Rouen y Saint Paul).



**Cuadro 3.22: Valores del índice de Divulgación Total.**

Nº	ENTELOCAL	VALOR
1	OXFORD	0,763
2	VIRGINIA BEACH	0,751
3	SAN FRANCISCO	0,748
4	BARCELONA	0,747
5	NORFOLK	0,746
6	FULLERTON	0,743
7	BILBAO	0,740
8	MIRAMAR CITY	0,740
9	CHULA VISTA CITY	0,738
10	MADRID	0,737
388	NANCY	0,238
389	ANDRIA	0,238
390	PARLA	0,231
391	MULHOUSE	0,225
392	BADAJOS	0,223
393	ROUEN	0,223
394	FOGGIA	0,223
395	MESSINA	0,209
396	LATINA	0,208
397	GIUGLIANO	0,195
398	SAINT PAUL	0,152

**Fuente:** Elaboración propia.

Si se tiene en cuenta la existencia de una normativa para la difusión de información por medio de los portales web se podría decir que, en el caso de EE.UU, parece que se cumple con esa normativa ya que ocupa los primeros puestos. Sin embargo, ese no es el caso de Italia ya que, a pesar de contar con normativa electrónica, sus entes locales poseen un bajo Índice de Divulgación en la mayoría de los casos.

A continuación, observamos el valor de los subíndices estableciendo, al igual que para el índice total, unas tablas que muestran el ranking de los mismos, atendiendo a los diez primeros puestos y diez últimos.

Los 10 primeros puestos del ranking dedicado al subíndice de Contenido General de Información en la web ofrecen un valor de 0,917, siendo ocupados los 5 primeros puestos por entes locales españoles (Madrid, Barcelona, Gijón, Santander y Lérida) como muestra el

Cuadro 3.23. Los 10 últimos puestos del ranking corresponden a ciudades estadounidenses (0,67) y una española (Donostia con 0,58). Bien es cierto, que este subíndice presenta valores por encima de 0,50 lo que indica que lo que es considerado “normal” que esté incluido en una página web se cumple en la mayoría de las entidades.

**Cuadro 3.23: Valores del subíndice de Contenido General de la Información**

Nº	ENIELOCAL	VALOR
1	MADRID	0,917
2	BARCELONA	0,917
3	GIJÓN	0,917
4	SANTANDER	0,917
5	LLEIDA	0,917
6	LILLE	0,917
7	BARI	0,917
8	VERONA	0,917
9	PADOVA	0,917
10	PIACENZA	0,917
388	PHOENIX	0,667
389	PHILADELPHIA	0,667
390	SAN DIEGO	0,667
391	DALLAS CITY	0,667
392	SAN FRANCISCO	0,667
393	FORT WORTH	0,667
394	MEMPHIS	0,667
395	BALTIMORE CITY	0,667
396	PITTSBURG	0,667
397	GLENDALE	0,667
398	DONOSTIA	0,583

**Fuente:** Elaboración propia.

Los valores del subíndice de divulgación del Contenido de la Información Económica y Financiera en la web muestran una gran heterogeneidad (véase el Cuadro 3.24). Los 11 primeros puestos obtienen valores entre 0,78 y 0,82. En este ranking se encuentran situadas 4 entidades australianas (Salisbury, Charles Sturt, Bendigo y Joondalup), 2 estadounidenses (Cambridge y Albuquerque), 1 de Reino Unido (Oxford), 3 españolas (Barcelona, Madrid y Bilbao) y una portuguesa (Lisboa). Los 3 entes españoles ocupan los puestos 4, 5 y 6 en cuanto a divulgación de información económico-financiera. Los 11 últimos puestos los ocupan entes locales continentales: 6 entidades italianas (Messina, Siracusa, Andria, Reggio Calabria, Foggia y Salerno) entre las que dos de ellas no divulgan ningún contenido

económico-financiero (Foggia y Salerno), 3 francesas (Saint Denis, Rouen y Saint Paul) de las cuales Saint Paul tampoco divulga esta información y dos españolas (Alcalá de Henares y Granada) donde Granada tampoco dispone de información de este tipo.

**Cuadro 3.24: Valores del subíndice de Contenido de la Información Económica y Financiera**

Nº	ENTE LOCAL	VALOR
1	SALISBURY	0,823
2	CHARLES STURT	0,823
3	CAMBRIDGE	0,813
4	BARCELONA	0,802
5	MADRID	0,792
6	BILBAO	0,792
7	LISBOA	0,792
8	OXFORD	0,792
9	BENDIGO	0,792
10	JOONDALUP	0,781
388	SAINT DENIS	0,031
389	ROUEN	0,031
390	MESSINA	0,031
391	SIRACUSA	0,031
392	ANDRIA	0,031
393	ALCALÁ DE HENARES	0,021
394	REGGIO CALABRIA	0,021
395	GRANADA	0,000
396	SAINT PAUL	0,000
397	FOGGIA	0,000
398	SALERNO	0,000

**Fuente:** Elaboración propia.

Los valores obtenidos para el subíndice de divulgación sobre Características Cualitativas presentan gran disparidad como se puede ver en el Cuadro 3.25. El primer puesto lo ocupa una ciudad de Reino Unido, Oxford (0,85). Los 44 puestos siguientes obtienen un valor muy próximo a 0,825 y pertenecen en su mayoría a entidades estadounidenses, lo que puede ser indicativo de la importancia que tiene en la divulgación de información sobre rendición de cuentas la comprensibilidad, oportunidad, relevancia, fiabilidad, integridad y comparabilidad de la misma. Los 10 últimos puestos obtienen un valor de 0 y pertenecen a 4 ciudades españolas (Granada, Badajoz, Huelva y Parla), 5 francesas (Saint Denis, Orleans, Mulhouse, Rouen y Saint Paul) y una italiana (Reggio Calabria).

**Cuadro 3.25: Valores del subíndice de las Características Cualitativas**

Nº	ENTE LOCAL	VALOR
1	OXFORD	0,850
2	HOUSTON	0,825
3	SAN ANTONIO	0,825
4	SAN DIEGO	0,825
5	DALLAS CITY	0,825
6	SAN JOSE	0,825
7	DETROIT	0,825
8	JACKSONVILLE	0,825
9	INDIANAPOLIS	0,825
10	SAN FRANCISCO	0,825
388	BLACKTOWN	0,050
389	GRANADA	0,000
390	BADAJOS	0,000
391	HUELVA	0,000
392	PARLA	0,000
393	SAINT DENIS	0,000
394	ORLEANS	0,000
395	MULHOUSE	0,000
396	ROUEN	0,000
397	SAINT PAUL	0,000
398	REGGIO CALABRIA	0,000

**Fuente:** Elaboración propia.

Respecto al subíndice de divulgación de Transparencia Informativa Estructural los 10 primeros puestos están ocupados por 6 entes locales portugueses (Gaia que obtiene el mayor valor, Braga, Guimaraes, Vila Nova de Famalicao, Oporto y Seixal), un estadounidense (New Castle) y 3 españoles (Madrid, Bilbao y Oviedo) como aparece recogido en el Cuadro 3.26. La cola del ranking (10 últimos puestos) se encuentra ocupada, en su totalidad, por entes locales italianos con valores situados entre 0,30 y 0,45 lo que puede evidenciar el bajo grado en que estas ciudades hacen accesible a través de la web información sobre su estructura y organización interna.

**Cuadro 3.26: Valores del subíndice de Transparencia Informativa Estructural**

Nº	ENTE LOCAL	VALOR
1	BRAGA	0,958
2	GUIMARAES	0,958
3	VILA NOVA DE FAMALICAO	0,958
4	OPORTO	0,958
5	SEIXAL	0,958
6	NEW CASTLE	0,958
7	MADRID	0,917
8	BILBAO	0,917
9	OVIEDO	0,917
10	AMADORA	0,917
388	FERRARA	0,450
389	SASSARI	0,450
390	FORLI	0,450
391	TRENTO	0,450
392	VICENZA	0,450
393	TERNI	0,450
394	PIACENZA	0,450
395	AREZZO	0,450
396	ANDRIA	0,450
397	BARI	0,308
398	LATINA	0,308

**Fuente:** Elaboración propia.

El subíndice dedicado a la Interactividad ofrece valores dispares (véase Cuadro 3.27). Las entidades que obtienen el mayor valor (1) pertenecen 3 a Italia (Ancona, Arezzo y Andria), 2 a Nueva Zelanda (Dunedin y Tauranga City) y una a EE.UU. (Boston). El obtener el máximo valor significaría que estas ciudades contemplan la comodidad en el uso del portal web y la importancia en la obtención de respuestas por parte de los usuarios en tiempo real. En el extremo opuesto nos encontramos 20 entidades con el menor valor (0,33) pertenecientes al mundo continental, a excepción de Penrith City que es australiana.

**Cuadro 3.27: Valores del subíndice de la Interactividad**

Nº	ENTELOCAL	VALOR
1	ANCONA	1,000
2	AREZZO	1,000
3	ANDRIA	1,000
4	DUNEDIN	1,000
5	TAURANGA	1,000
6	BOSTON	1,000
7	PALMA DE MALLORCA	0,833
8	LAS PALMAS DE G. CANARIA	0,833
9	BILBAO	0,833
10	VITORIA GASTEIZ	0,833
388	VILA FRANCA DE XIRA	0,333
389	MAIA	0,333
390	TOULON	0,333
391	METZ	0,333
392	NANCY	0,333
393	SAINT PAUL	0,333
394	MESSINA	0,333
395	TRIESTE	0,333
396	GIUGLIANO	0,333
397	TERNI	0,333
398	PENRITH CITY	0,333

**Fuente:** Elaboración propia.

El subíndice calculado para la Facilidad de Uso presenta valores heterogéneos como aparece indicado en el Cuadro 3.28. Los 10 primeros puestos del ranking toman valores entre 0,77 y 0,68. De los puestos, 6 pertenecen a Reino Unido (Swansea con 0,775, Barking con 0,754, Haringey con 0,711, Birmingham con 0,693, Salford con 0,689 y Candelmas con 0,682), 1 a Portugal (Guimaraes con 0,693), 2 a España (Madrid con 0,675 y Mataró con 0,679) y 1 a Nueva Zelanda (Christchurch con 0,675). Al final del ranking los valores más bajos pertenecen a entes del mundo continental y sus valores oscilan entre 0,31 y 0,15. Los primeros puestos indican una clara intención de mejorar de forma sencilla y simple el diseño web y permitir un ahorro de tiempo en la búsqueda de información lo que puede aumentar la satisfacción de los usuarios en la consulta a través de la web.

**Cuadro 3.28: Valores del subíndice de la Facilidad de Uso**

Nº	ENTE LOCAL	VALOR
1	SWANSEA	0,775
2	BARKING	0,754
3	HARINGEY	0,711
4	BIRMINGHAM	0,693
5	GUIMARAES	0,689
6	SALDFORD	0,689
7	CANDEM	0,682
8	MATARÓ	0,679
9	MADRID	0,675
10	CHIRSTCHURCH	0,675
388	MULHOUSE	0,314
389	VILLE SAINT DENIS	0,314
390	TEATREEGULLY	0,311
391	TELDE	0,300
392	LATINA	0,296
393	BOULOGNE BILLANCOURT	0,279
394	ANDRIA	0,275
395	FOGGIA	0,275
396	GIUGLIANO	0,257
397	ROUEN	0,243
398	SAINT PAUL	0,154

**Fuente:** Elaboración propia.

En resumen, si bien los primeros puestos de los subíndices suelen estar ocupados en su mayoría por entes locales anglosajones, existen algunos casos como el de Madrid, Barcelona y Bilbao que se sitúan en valores elevados y próximos a las entidades de origen anglosajón (Madrid se encuentra entre los 10 primeros puestos de 4 subíndices - contenido general, contenido de la información económica y financiera, transparencia informativa estructural y facilidad de uso - Bilbao en 3 - contenido de la información económica y financiera, transparencia informativa estructural e interactividad - y Barcelona en 2 - contenido general y contenido de la información económica y financiera).

Los valores del índice de Divulgación Total y del resto de subíndices para las 398 entidades locales, pueden consultarse en el Anexo 3.3.

A continuación, se evalúa la información obtenida mediante el cálculo de medias de índices de divulgación por países y se procede a analizar los resultados de los mismos así como los máximos, mínimos y sus desviaciones típicas recogidas en el Cuadro 3.29.

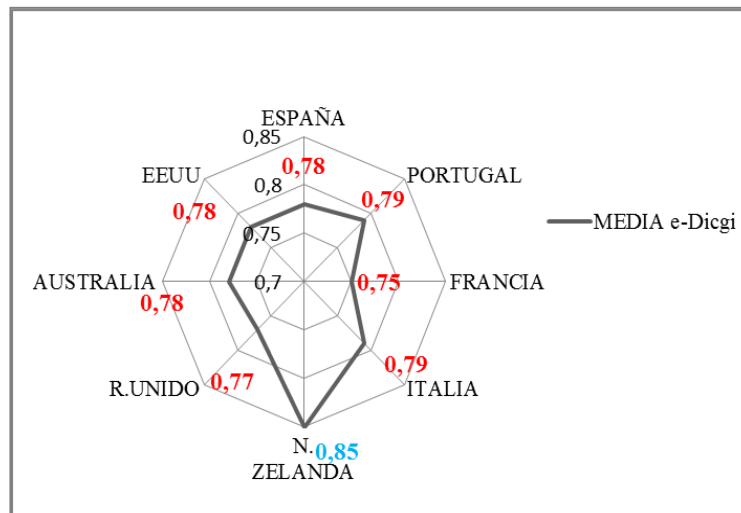
**Cuadro 3.29: Valores de los índices por países.**

	MEDIA e-Dicgi	MEDIA e-Dicief	MEDIA e-Diccc	MEDIA e-DIci	MEDIA e-Diin	MEDIA e-Difu	MEDIA e-DI	MÁXIMO e-DI	MÍNIMO e-DI	DESVIACIÓN TÍPICA
<b>ESPAÑA</b>	0,80	0,40	0,30	0,70	0,67	0,50	0,45	0,75	0,22	0,14
<b>PORTUGAL</b>	0,80	0,70	0,60	0,80	0,59	0,50	0,63	0,73	0,53	0,05
<b>FRANCIA</b>	0,80	0,20	0,20	0,70	0,65	0,41	0,36	0,70	0,15	0,12
<b>ITALIA</b>	0,80	0,40	0,40	0,60	0,68	0,47	0,47	0,70	0,20	0,15
<b>N. ZELANDA</b>	0,90	0,60	0,70	0,80	0,81	0,60	0,64	0,67	0,62	0,02
<b>R.UNIDO</b>	0,80	0,60	0,60	0,70	0,72	0,57	0,64	0,76	0,35	0,06
<b>AUSTRALIA</b>	0,80	0,70	0,60	0,70	0,68	0,47	0,62	0,71	0,48	0,05
<b>EEUU</b>	0,80	0,70	0,80	0,70	0,74	0,53	0,69	0,75	0,43	0,05

Fuente: Elaboración propia.

Los valores medios correspondientes al subíndice de Contenido General de la Información de los portales web por países ofrecen resultados bastante homogéneos como puede observarse en la Figura 3.5.

**Figura 3.5: Media del subíndice de Contenido General de la Información**



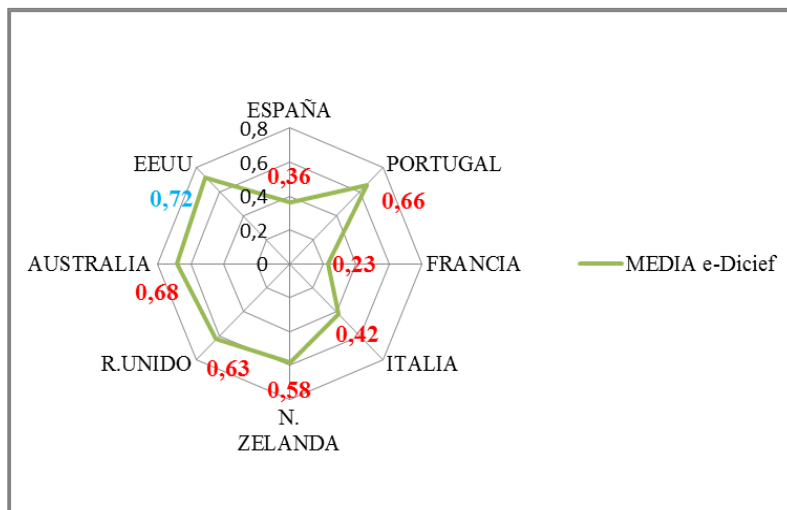
Fuente: Elaboración propia.



La mayor puntuación de 0,85 corresponde a Nueva Zelanda y le siguen Portugal e Italia (0,79 respectivamente). En general, todos los países en mayor o menor medida cumplen con la presentación de dicha información.

La puntuación media alcanzada por el subíndice de Divulgación del Contenido de la Información Económica y Financiera presenta disparidad en los valores, no superando el 0,72 que pertenece a EE.UU. España, Francia, Italia y Portugal obtienen los valores más bajos representados en la Figura 3.6. Esto puede deberse a la inexistencia de una ley que regule la divulgación de información sobre rendición de cuentas en el caso de España<sup>17</sup>, Francia y Portugal. En Italia, aunque existe una normativa aplicable a este ámbito, no se especifica la documentación que se tiene que presentar.

**Figura 3.6: Media del subíndice de Contenido de Información Económica y Financiera**

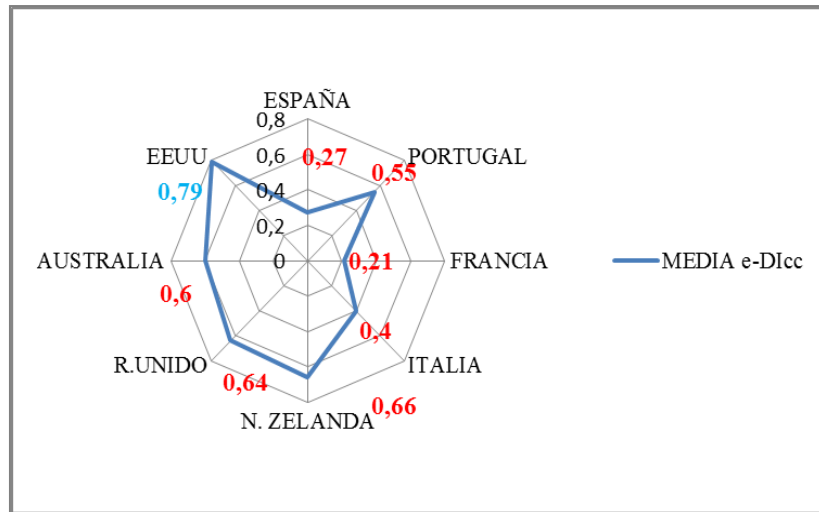


**Fuente:** Elaboración propia.

En cuanto al subíndice medio dedicado a Características Cualitativas y representado en la Figura 3.7 también existe una gran heterogeneidad en las puntuaciones alcanzadas. A la cabeza de la divulgación de esta información se encuentra EE.UU (0,79) seguido de Nueva Zelanda (0,66) y en la cola se encuentran España (0,27) y Francia (0,21). Dado que este tipo de información está estrechamente relacionado con el índice anterior los resultados son similares y esperados.

<sup>17</sup> En el momento del análisis no se había aprobado la Ley de Transparencia.

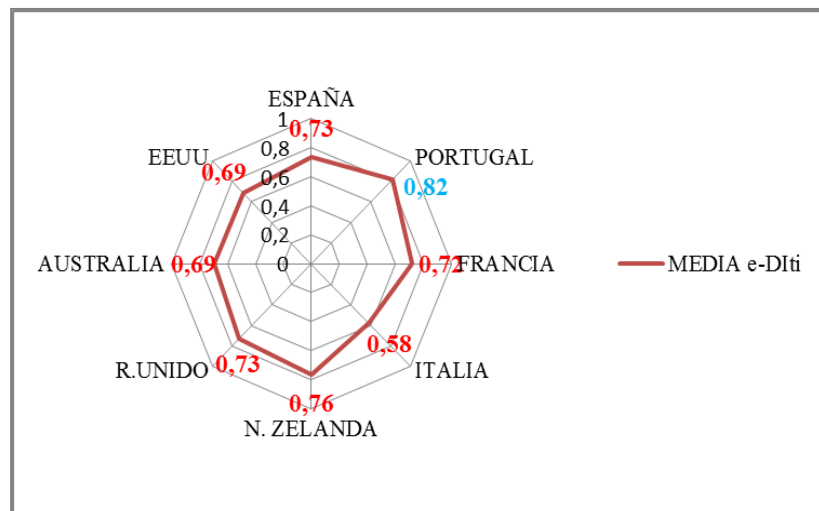
**Figura 3.7: Media del subíndice de las Características Cualitativas.**



Fuente: Elaboración propia.

La Figura 3.8 representa el subíndice promedio de Transparencia Informativa Estructural cuyos valores muestran similitudes. En este caso, el valor más alto corresponde a Portugal (0,82), seguido de Nueva Zelanda (0,76) y España (0,73) lo que indica que, en los portales web, se revela más información sobre la estructura y organización interna de la página web. El valor más bajo lo comparten Australia y EE.UU. (0,69). Esta situación puede deberse a que, normalmente, Australia y EE.UU. incluyen esta información en documentos y no dedican apartados específicos en su página web.

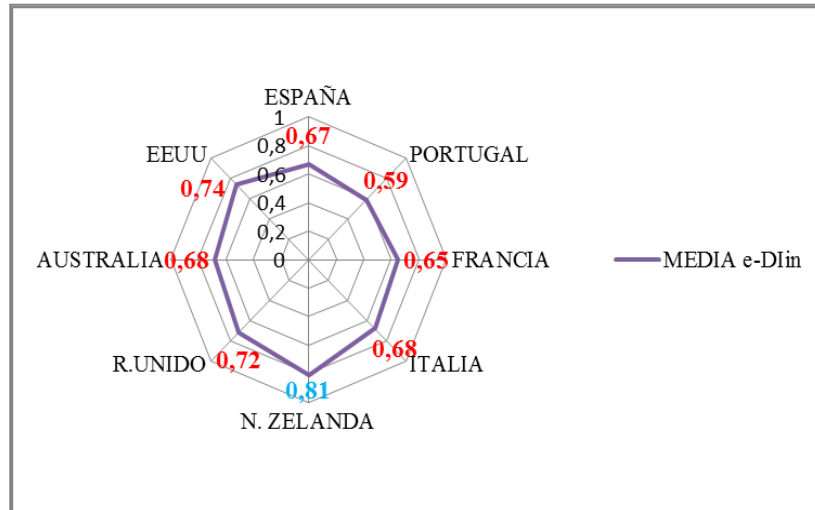
**Figura 3.8: Media del subíndice de la Transparencia Informativa Estructural**



Fuente: Elaboración propia.

En el subíndice promedio calculado para la Interactividad y representado en la Figura 3.9 la mayor puntuación la obtiene Nueva Zelanda (0,81) y la menor Portugal (0,59). Ninguno de los países se sitúa por debajo de 0,50 lo que muestra cómo la comunicación en tiempo real con usuarios se está convirtiendo en un requisito necesario y primordial.

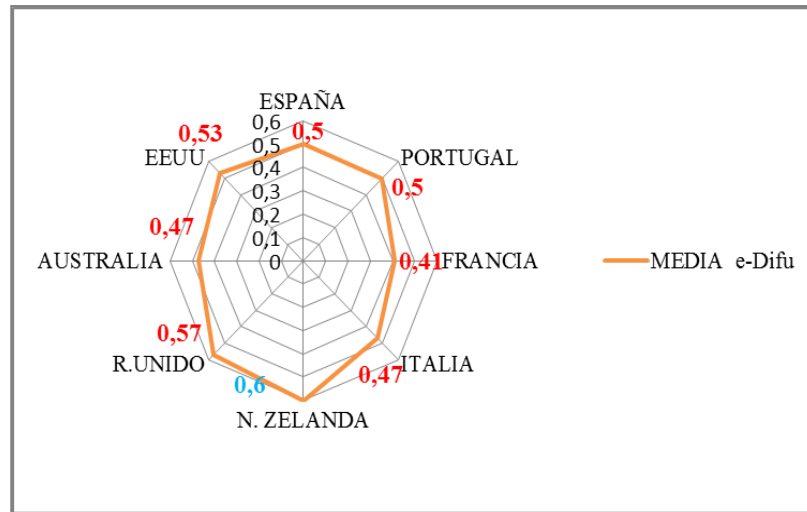
**Figura 3.9: Media del subíndice de la Interactividad**



**Fuente:** Elaboración propia.

El subíndice medio sobre Facilidad de Uso ofrece los valores más bajos en el conjunto de índices promedio calculados, no superando el 0,60 como muestra la Figura 3.10. Este valor pertenece a Nueva Zelanda seguido de Reino Unido (0,57). Francia (0,41) e Italia y Australia (0,47) obtienen los valores más bajos. Estos resultados pueden ser indicativos de la necesidad creciente de atender y mejorar los intereses de los usuarios en cuanto a sencillez en uso de un portal web y de diseño del mismo.

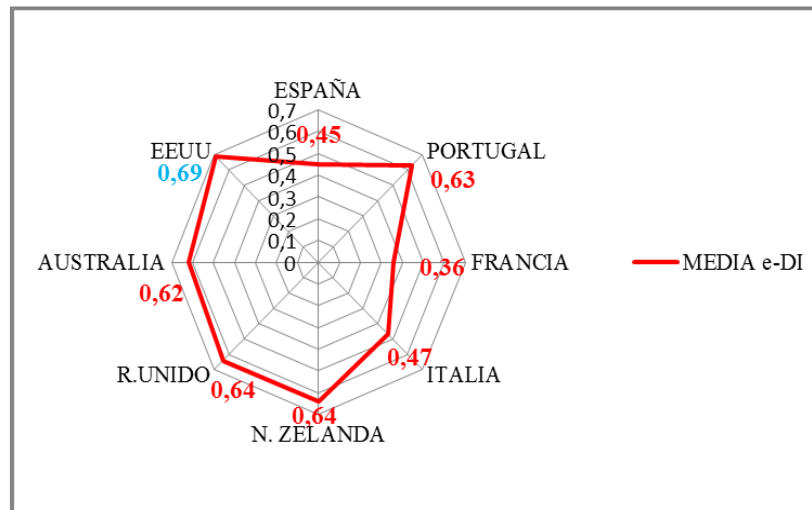
**Figura 3.10: Media del subíndice de la Facilidad de Uso**



Fuente: Elaboración propia.

En el cálculo del Índice promedio de Divulgación total (media de e-DI) los países de tradición anglosajona son los que presentan los resultados más altos y oscilan entre 0,62 y 0,69. A los países de tradición continental, a excepción de Portugal (0,62), les corresponden los valores más bajos, como puede verse en la Figura 3.11. Francia obtiene el menor resultado (0,36) y le siguen España (0,45) e Italia (0,47).

**Figura 3.11: Media del Índice de Divulgación Total**



Fuente: Elaboración propia.

Por lo general, los países del mundo anglosajón son los que presentan, en su mayoría, los mejores resultados en cuanto a los índices de divulgación electrónica. Al analizar la

desviación típica son los que obtienen una menor dispersión en sus puntuaciones (véase Cuadro 3.29). En la tradición continental, la menor desviación típica corresponde a Portugal (0,05). Por el contrario, la mayor dispersión de valores pertenece a Italia (0,15), España (0,14) y Francia (0,12).

Con objeto de completar el análisis del grado de divulgación de información pública a través de la Red, en el siguiente epígrafe se procede a realizar una comparación entre las entidades locales de tradición contable anglosajona y continental respecto al Índice de Divulgación y sus respectivos subíndices.

### **3.3.2. Comparación del modelo anglosajón versus modelo continental.**

Para analizar si existen diferencias entre el nivel de difusión de información pública a través de la web y la pertenencia a uno u otro sistema contable, se realiza un contraste de medias. En este caso, para la variable “sistema contable”, que toma el valor 1 si pertenece al sistema contable continental y 2 si pertenece al anglosajón, empleamos el test de U de Mann-Whitney. Este test se considera el más robusto dentro de las pruebas no paramétricas. Se emplea para evaluar dos muestras independientes y es una alternativa a la prueba t de Student sobre diferencia de medias cuando no se cumplen los supuestos de normalidad y homocedasticidad o la variable independiente es catagórica e identifica la existencia de dos grupos o muestras. La hipótesis nula de la prueba de U de Mann-Whitney es que no hay diferencias entre las dos agrupaciones, mientras que la hipótesis alternativa es que sí hay diferencias significativas entre las dos agrupaciones establecidas. Los resultados de este test aparecen representados en el Cuadro 3.30.

**Cuadro 3.30: Análisis de la variable “sistema contable”. Test de U de Mann-Whitney y rangos promedios**

	SUB- ÍNDICE CGI	SUB- ÍNDICE CIEF	SUB- ÍNDICE CC	SUB- ÍNDICE TIE	SUB- ÍNDICE IN	SUB- ÍNDICE FU	ÍNDICE DE DIVULGACIÓN TOTAL
SISTEMA CONTABLE							
Mann-Whitney U	18955,000	5731,500	2502,500	18143,500	16033,000	13234,500	4869,000
Wilcoxon W	33006,000	20782,500	17553,500	32194,500	31084,000	28285,500	19920,000
Z	(-3,485)**	(-12,080)**	(-14,938)**	(-3,178)**	(-3,593)**	(-5,478)**	(-12,836)**
<b>RANGO PROMEDIO</b>							
Sistema contable continental	196,57	120,13	101,47	191,88	179,68	163,50	115,14
Sistema contable anglosajón	201,76	260,53	274,88	205,36	214,74	227,18	264,36

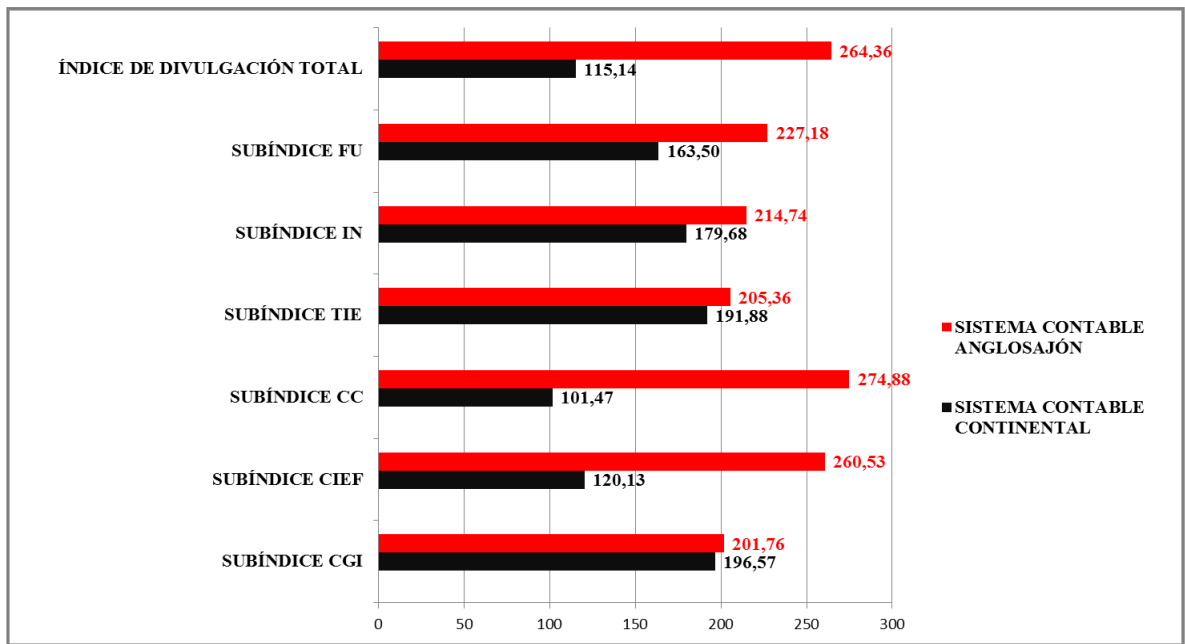
Nota: \* Nivel de significación 0,1; \*\* Nivel de significación 0.05; \*\*\* Nivel de significación 0,01

**Fuente:** elaboración propia.

Los resultados muestran que existen diferencias significativas entre la pertenencia a uno u otro sistema contable y el índice de divulgación total (e-DI) de información pública a través de Internet, el subíndice de Contenido General de la Información (CGI), el subíndice de Contenido de la Información Económica y Financiera (CIEF), el subíndice de Características Cualitativas (CC), el subíndice de Transparencia Informativa Estructural (TIE), el subíndice de Interactividad (IN) y el subíndice de Facilidad de Uso (FU). Por tanto, el modelo contable influye en nivel de difusión de la información por parte de los entes locales a través de sus portales web.

Si nos fijamos en los rangos promedios obtenidos para cada sistema contable (anglosajón y continental) en función de los subíndices y el índice de divulgación total (e-DI), las entidades locales cuyo modelo contable es el anglosajón presentan los valores más altos en todos los subíndices y en el índice total (véase Figura 3.12).

**Figura 3.12: Representación de los rangos promedios**



**Fuente:** elaboración propia.

En síntesis, podemos concluir que el nivel de difusión de información electrónica está relacionado con el modelo contable. Además, los resultados parecen indicar que los entes locales anglosajones divulgan más información pública a partir de sus páginas web que los entes locales continentales en todas las dimensiones analizadas. En particular, la revelación de información económica y financiera online por parte de las entidades locales anglosajonas duplica el rango promedio obtenido por las entidades locales continentales. Este análisis corrobora los resultados obtenidos en el trabajo de Rodríguez et al. (2006). En él obtienen fuertes evidencias que indican que los países anglosajones aprovechan el potencial de los portales web como herramienta para mejorar la transparencia y la rendición de cuentas. Otros autores como Torres et al. (2006), Royo Montañés (2008) y Pina et al. (2010) también han encontrado una relación positiva entre la cultura administrativa y el grado de divulgación de la información económica-financiera vía Internet.

Ofrecemos a continuación, un resumen de los resultados obtenidos mediante el cálculo del Índice de Divulgación y del contraste de medias.

### **3.3.3. Resumen de resultados obtenidos del cálculo del Índice de Divulgación y de la comparación de sistemas contables.**

Del cálculo del Índice de Divulgación Total y de los subíndices se obtiene que:

1. Los subíndices de Contenido General ofrecen los valores más homogéneos y elevados de las entidades locales revisadas y, en mayor o menor grado, todos los países presentan dicha información.
2. El subíndice de Divulgación de Información Económica y Financiera junto con el de Características Cualitativas revelan disparidad en sus resultados y un creciente esfuerzo en la publicación de información sobre rendición de cuentas en los sitios web y en la forma de difundir la misma.
3. El subíndice de Divulgación de Transparencia Informativa Estructural revela la existencia de un bajo grado de desarrollo en accesibilidad a través de la web a información relacionada con la estructura y organización interna aunque con tendencia creciente en casos puntuales.
4. Pese a la disparidad en los valores del subíndice de Interactividad, los resultados inclinan a pensar en la necesidad de convertir la comunicación en tiempo real con los usuarios de la información en un requisito esencial y básico a “cuidar” en el diseño de un portal web.
5. El subíndice de facilidad de Uso muestra que hay una clara necesidad de atender y mejorar los intereses de los usuarios en cuanto a sencillez, navegabilidad y diseño web.
6. El Índice de Divulgación Total muestra como los países del entorno contable anglosajón son los que presentan los mejores resultados en cuanto a los índices de divulgación electrónica. Al analizar la desviación típica son los que obtienen una menor dispersión en sus puntuaciones.
7. El contraste de medias permite argumentar cómo la difusión de información electrónica está influenciada por la pertenencia a uno u otro modelo contable. Por otro lado, los rangos promedios parecen indicar que las entidades locales anglosajonas divulgan más información pública a partir de sus portales web que las entidades locales continentales.



Una vez calculado el Índice de Divulgación (e-DI) y analizado sus resultados, se procede a establecer relaciones entre el Índice de Divulgación y una serie de factores determinantes. Para ello se procederá al uso de técnicas estadísticas univariantes y multivariantes.

### **3.4. Contraste de las hipótesis sobre factores determinantes del Índice de Divulgación.**

Para determinar si los factores explicativos seleccionados y definidos en el epígrafe 3.1.3 afectan a la difusión de la información financiera por medio de los portales web aplicamos dos metodologías:

- Se pretenden contrastar las hipótesis expuestas mediante el empleo de técnicas de análisis univariante.
- Se pretenden contrastar las hipótesis expuestas mediante el empleo de técnicas de análisis multivariante.

#### **3.4.1. Resultados del análisis univariante.**

Para el análisis univariante calculamos las correlaciones de Pearson y de Spearman aplicadas a las variables continuas (población, notoriedad, corrupción, penetración y renta per cápita) respecto a la variable dependiente “Índice de Divulgación” y el test de U de Mann Whitney para la variable dicotómica “sistema contable”. En el Cuadro 3.31 aparecen representados los resultados de las correlaciones de Pearson entre las variables continuas y los índices de divulgación.

La correlación de Pearson mide el grado de asociación lineal existente entre 2 variables y exige que las dos variables tengan distribuciones normales y que la distribución conjunta sea normal bivariada. Se obtiene tipificando el promedio de los productos de las puntuaciones diferenciales de cada caso (desviaciones de la media) en las dos variables correlacionadas. El coeficiente de correlación de Pearson toma valores entre -1 y 1. Un valor de 1 indica relación lineal perfecta positiva; un valor de -1 indica relación lineal perfecta negativa; un valor de 0 indica relación lineal nula.

En la última columna de este Cuadro, se representan las correlaciones de las variables

seleccionadas y el Índice de Divulgación total. Los coeficientes de correlación de Pearson indican la existencia de correlaciones significativas entre el Índice de Divulgación total y las variables independientes tamaño, renta per cápita, notoriedad, penetración y corrupción (todas son significativas al 1%). Si analizamos los resultados obtenidos para las correlaciones entre variables independientes y los subíndices de divulgación se observa como el tamaño del ente local está relacionado positivamente con todos los subíndices (el subíndice Contenido General de la Información es significativo al 5% y los subíndices del Contenido de la Información Económico-Financiera, de Características Cualitativas, de Transparencia Informativa Estructural, de Interactividad y de Facilidad de Uso son significativos al 1%). La riqueza del país, medida por la renta per cápita, también muestra una correlación significativa y positiva respecto a los subíndices (al igual que ocurre con el tamaño todos los subíndices son significativos al 1%, salvo el subíndice de Contenido General de la Información que lo es al 5%).

La notoriedad está correlacionada negativamente con el subíndice del Contenido de la Información Económico-Financiera (significativo al 1%), con el subíndice de Características Cualitativas (significativo al 1%), con el subíndice de Transparencia Informativa Estructural (significativo al 1%), con el subíndice de Interactividad (significativo al 5%) y con el subíndice de Facilidad de Uso (significativo al 1%) y no está correlacionada con el subíndice de Contenido General de la Información.

La tasa de penetración de Internet, definida por el porcentaje de hogares con acceso a Internet, está correlacionada positivamente con el subíndice del Contenido de la Información Económico-Financiera (significativo al 1%), con el subíndice de Características Cualitativas (significativo al 1%), con el subíndice de Interactividad (significativo al 1%) y con el subíndice de Facilidad de Uso (significativo al 1%) y no está correlacionada con el subíndice de Contenido General de la Información ni con el subíndice de Transparencia Informativa Estructural.

El nivel de corrupción, medido por el inverso del índice de percepción de la corrupción, presenta correlación negativa con el subíndice del Contenido de la Información Económico-Financiera (significativo al 1%), con el subíndice de Características Cualitativas (significativo al 1%), con el subíndice de Transparencia Informativa Estructural (significativo al 1%) y con

el subíndice de Facilidad de Uso (significativo al 1%) y no está correlacionado con el subíndice de Contenido General de la Información ni con el subíndice de Interactividad.

Por lo tanto, el Cuadro 3.31 muestra que el tamaño del ente local y la riqueza del país son las variables que presentan correlación en todos los subíndices y en el índice de divulgación total. La variable notoriedad está correlacionada con 5 subíndices y con el índice de divulgación total. La tasa de penetración de Internet y el nivel de corrupción presentan correlación con 4 de los 6 subíndices respectivamente y con el Índice de Divulgación total.

Las correlaciones más altas corresponden a la relación entre la riqueza del país y los subíndices de características cualitativas (67,5%) y contenido de la información económica-financiera (61,2%). Este resultado podría deberse a que los entes locales de los países más ricos, disponen de más medios de implementación y a que suelen estar más concienciados sobre la importancia creciente de la revelación de la información económica-financiera en la Red como plataforma de transparencia ante la sociedad actual.

**Cuadro 3.31: Correlaciones de Pearson de las variables.**

VARIABLE	N	SUB-ÍNDICE CGI	SUB-ÍNDICE CIEF	SUB-ÍNDICE CC	SUB-ÍNDICE TIE	SUB-ÍNDICE IN	SUB-ÍNDICE FU	ÍNDICE DE DIVULGACIÓN TOTAL
Log pob	398	0,125*	0,233**	0,241**	0,199**	0,162**	0,371**	0,289**
Log renta	398	0,109*	0,618**	0,675**	0,164**	0,119**	0,157**	0,591**
Notoriedad	398	-0,051	(-0,195)**	(-0,214)**	(-0,117)**	(-0,114)*	(-0,197)**	(-0,226)**
% hogares internet	398	0,092	0,250**	0,323**	0,077	0,137**	0,143**	0,278**
Inverso corrupción	398	-0,039	(-0,318)**	(-0,318)**	(-0,336)**	-0,062	(-0,122)**	(-0,331)**

Nota: \*Nivel de significación 0,05; \*\* Nivel de significación 0,01

Fuente: elaboración propia.

A continuación, calculamos los coeficientes de correlación de Spearman para ver si corroboran los resultados de las correlaciones de Pearson entre las variables continuas y los índices de divulgación.

Como ya se ha mencionado, el coeficiente de correlación de Pearson mide el grado de relación lineal entre dos variables y exige que se cumpla el supuesto de normalidad. Puede ocurrir que la relación entre las variables independientes y los índices de divulgación no sea de tipo lineal por lo que se ha procedido a calcular las correlaciones de Spearman que sirven

para medir la dependencia monótona de las variables y que no exigen el requisito de normalidad.

Al igual que para las correlaciones de Pearson se ha elaborado el Cuadro 3.32 que recoge los resultados de los coeficientes de correlación de Spearman.

Por lo general, se observa que los resultados obtenidos por ambos coeficientes se apoyan entre sí. Se confirman todas las correlaciones existentes en los coeficientes de correlación de Pearson, salvo pequeñas diferencias que se enumeran a continuación.

Para el caso de la tasa de penetración de Internet esta variable ahora está correlacionada con el subíndice de Contenido General de la Información (significativo al 5%) y también varía que la riqueza del país y la notoriedad siguen estando correlacionadas con el subíndice de Transparencia Informativa Estructural, pero, en este caso, son significativas al 5% (y no al 1% como ocurría con el coeficientes de correlación de Pearson).

Con el coeficiente de correlación de Spearman, el tamaño del ente local y la riqueza siguen siendo las dos variables que obtienen correlaciones significativas en todas las dimensiones del índice de divulgación incluido el índice total. Las correlaciones más altas siguen correspondiendo a la relación entre la riqueza del país y los subíndices de características cualitativas (63,6%) y contenido de la información económica-financiera (61,3%).

**Cuadro 3.32: Correlaciones de Spearman de las variables.**

VARIABLE	N	SUB-ÍNDICE CGI	SUB-ÍNDICE CIEF	SUB-ÍNDICE CC	SUB-ÍNDICE TIE	SUB-ÍNDICE IN	SUB-ÍNDICE FU	ÍNDICE DE DIVULGACIÓN TOTAL
Log pob	398	0,196*	0,190**	0,226**	0,273**	0,178**	0,382**	0,291**
Log renta	398	0,107*	0,613**	0,636**	0,113*	0,185**	0,176**	0,544**
Notoriedad	398	-0,066	(-0,216)**	(-0,216)**	(-0,138)*	(-0,146)*	(-0,153)**	(-0,237)**
% hogares internet	398	0,104*	0,198**	0,308**	0,095	0,181**	0,154**	0,248**
Inverso corrupción	398	-0,028	(-0,358)**	(-0,396)**	(-0,193)*	-0,055	(-0,192)**	(-0,347)**

Nota: \*Nivel de significación 0,05; \*\* Nivel de significación 0,01

Fuente: elaboración propia.

El Cuadro 3.33 recoge los resultados del análisis univariante llevado a cabo utilizando el test de U de Mann Whitney para la variable dicotómica “sistema contable”, ya expuesto en el epígrafe 3.3.2. Los resultados indican que existen diferencias significativas entre el sistema contable y los índices de divulgación.

Los valores indican que existe una tendencia a que las entidades locales pertenecientes a países con un sistema contable de tradición anglosajona, obtengan mejores resultados en todas las dimensiones de los subíndices que aquellas entidades que provienen de países con un sistema contable de tradición continental.

**Cuadro 3.33: Análisis de la variable cualitativa. Test de U de Mann-Whitney y promedio**

	SUB-ÍNDICE CGI	SUB-ÍNDICE CIEF	SUB-ÍNDICE CC	SUB-ÍNDICE TIE	SUB-ÍNDICE IN	SUB-ÍNDICE FU	ÍNDICE DE DIVULGACIÓN TOTAL
SISTEMA CONTABLE							
Mann-Whitney U	18955,000	5731,500	2502,500	18143,500	16033,000	13234,500	4869,000
Wilcoxon W	33006,000	20782,500	17553,500	32194,500	31084,000	28285,500	19920,000
Z	(-3,485)**	(-12,080)**	(-14,938)**	(-3,178)**	(-3,593)**	(-5,478)**	(-12,836)**
SISTEMA CONTABLE CONTINENTAL	196,57	120,13	101,47	191,88	179,68	163,50	115,14
SISTEMA CONTABLE ANGLOSAJÓN	201,76	260,53	274,88	205,36	214,74	227,18	264,36

Nota: \* Nivel de significación 0,1; \*\* Nivel de significación 0.05; \*\*\* Nivel de significación 0,01

**Fuente:** elaboración propia.

Concretamente, los datos promedio de las entidades locales de tradición anglosajona, muestran una tendencia a prestar más atención a la difusión online de información financiera y a la calidad en su presentación que las continentales. Lo mismo ocurre con los subíndices de Transparencia Informativa Estructural, Interactividad y Facilidad de Uso donde los rangos promedios de las entidades locales anglosajonas doblan el valor de las entidades locales continentales (salvo en lo que respecta al Contenido General de la Información donde los valores son similares).

Los análisis realizados con técnicas univariantes revelan que existen evidencias fuertes a favor de las hipótesis propuestas, esto es, las entidades locales con mayores puntuaciones en

la rendición de cuentas a través de la web son significativamente más grandes, con menor notoriedad, pertenecen a países más ricos, con mayores tasas de penetración de Internet y con menor nivel de corrupción. Además, se confirma la relación significativa del sistema contable con el grado de divulgación de información financiera en la Red.

Dado que este tipo de análisis ha demostrado que existe relación entre las variables independientes y el índice de divulgación, se procede a realizar un análisis de regresión multivariante, para evaluar si alguno de los factores predice el grado de difusión de información financiera a través de los portales web de los entes locales analizados y ver cuáles son las variables que pueden ejercer una mayor influencia en el modelo.

### **3.4.2. Resultados del análisis multivariante.**

El Cuadro 3.34 muestra los resultados obtenidos del análisis multivariante. El modelo final incluye tres variables explicativas a parte del término independiente. Empleando el método estadístico del SPSS de pasos sucesivos, la primera variable en introducirse es el sistema contable obteniendo un nivel de significación del 1%. La capacidad explicativa del modelo viene representada por el  $R^2$  el cual es del 42%. Esto es indicativo de cómo el sistema contable es un factor influyente en el grado de divulgación de información financiera a través de los sitios web de entidades locales.

En segundo lugar, se introduce el tamaño (nivel de significación del 1%). Esta variable mejora la capacidad explicativa del modelo presentando un  $R^2$  del 47%. Por tanto, el tamaño también parece ser un factor que está relacionado con el grado de difusión de información financiera a través de los portales web de entidades locales. La tercera y última variable añadida es la renta per cápita (nivel de significación del 1%) que también mejora el modelo al lograr un  $R^2$  final del 51%. Esta variable indica que la riqueza del país es un factor determinante en la divulgación de información financiera a través de la web.

En resumen, el modelo final estaría definido por una constante, el sistema contable, el tamaño del ente y la riqueza del país. Quedarían excluidas del modelo la notoriedad, la tasa de penetración de Internet y el nivel de corrupción.

**Cuadro 3.34: Resultados del modelo**

MODELO	$\beta$	Significación	N	R <sup>2</sup>
MODELO 1				
Cte	0,018***	0,000	398	0,42
Sistema Contable	0,651***	0,000		
MODELO 2				
Cte	0,020***	0,001	398	0,47
Sistema Contable	0,628***	0,000		
Log población	0,224***	0,000		
MODELO 3				
Cte	0,010***	0,000	398	0,51
Sistema Contable	0,438***	0,000		
Log población	0,229***	0,000		
Log renta	0,261***	0,000		

Nota: \* Nivel de significación 0,1 \*\* Nivel de significación 0,05 \*\*\* Nivel de significación 0,01

**Fuente:** elaboración propia.

Al igual que en el presente trabajo, el estudio previo de Pina et al (2010) apunta en sus resultados, una relación positiva y estadísticamente significativa entre el sistema contable y el grado de divulgación de información financiera a través de la web. Concretamente, estos autores obtienen que el modelo contable anglosajón suministra más información financiera vía Internet que el modelo continental. La interpretación de los resultados en estos términos nos llevaría a afirmar que en las entidades locales de tradición anglosajona, existe una mayor propensión a difundir información sobre rendición de cuentas que en el ámbito continental.

La relación positiva entre el grado de divulgación financiera online y el tamaño de la entidad local ha sido puesta de manifiesto anteriormente en los contrastes realizados por Caba Pérez et al (2009), Laswad et al (2005) o Cárcaba y García (2008). Estos estudios sugieren que los municipios más poblados ofrecerán una mayor transparencia financiera en la web. En este caso, los resultados parecen apoyar este argumento revelando cómo aquellas entidades locales de mayor población revelan más información financiera en la web.

Por su parte, la relación entre el grado de divulgación financiera en la web y la riqueza del país es tenida en cuenta en otros estudios como Cheng, (1992); Ingram, (1984); Ingram y Copeland, (1981); Robbins y Austin, (1986) o Christiaens, (1999). En ellos, los países con mayores recursos económicos tienen a su disposición más herramientas que permiten

gestionar la calidad, lo que debería marcar una relación positiva respecto a la mayor divulgación de información económica-financiera. El contraste apoya estos resultados y muestra una relación positiva y significativa respecto al nivel de divulgación financiera; por lo que se puede afirmar que a más renta per cápita del país más publicación de información financiera en Internet.

Si procedemos a la combinación de los resultados de los análisis univariante y multivariante obtenemos que existe evidencia empírica a favor de:

- **Hipótesis 1:** existe una relación significativa entre el grado de divulgación de información financiera a través de la Red y el sistema contable al que pertenecen.
- **Hipótesis 2:** existe una relación positiva y significativa entre el grado de divulgación de información financiera a través de la Red y el tamaño del ente local.
- **Hipótesis 6:** existe una relación positiva y significativa entre el grado de divulgación de información financiera a través de la Red y la riqueza del país.

Por otro lado, el análisis univariante nos aporta evidencia a favor de la **hipótesis 3** (notoriedad), de la **hipótesis 4** (nivel de corrupción) y de la **hipótesis 5** (tasa de penetración de Internet). La evidencia de estas 3 hipótesis resulta débil al no haberse podido confirmar a través del análisis multivariante.

Podemos concluir que los resultados obtenidos indican que la divulgación de información financiera por parte de los entes locales, por medio de sus portales web, está sujeta a influencias sistematizadas y no a iniciativas al azar.

Para acabar de completar el Capítulo 3 nos ha parecido interesante proponer un modelo de difusión de información online. Para esta propuesta hemos tenido en cuenta los pros y los contras con los que nos hemos encontrado a lo largo de la revisión de los portales web y nos hemos apoyado en artículos previos sobre el tema en cuestión.



### **3.5. Propuesta de un modelo de divulgación de información pública a través de la web.**

A lo largo del estudio, se ha observado una importante heterogeneidad en la información suministrada por medio de los portales web locales analizados. Esta diversidad proviene de la inexistencia de un modelo de divulgación de la información homogéneo que permita mejorar la calidad en la prestación de servicios, mejorar la rendición de cuentas y aumentar la transparencia incrementando así la confianza de los ciudadanos en la Administración Pública.

La falta de normativa y de guías sobre contenido web, que regulen o marquen pautas comunes en la manera de difundir y presentar la información financiera pública y los servicios públicos ofrecidos a los ciudadanos, ha dado lugar a la coexistencia de múltiples y variados modelos de difusión electrónica de información y en distintos niveles de desarrollo. Ante esta situación, proponemos un modelo de divulgación de la información pública a través de los sitios web haciendo especial hincapié en la inclusión de la información de carácter económico-financiero, a partir de la información recopilada en esta investigación.

El objetivo es profundizar en la creciente necesidad de ofrecer una información financiera pública homogénea, comparable, fácilmente accesible y comprensible, eficiente, oportuna y fiable para atender la demanda de los ciudadanos permitiendo un buen uso de dicha información por parte de los mismos y garantizando la armonía y uniformidad de la misma (tanto de contenido como de formato de difusión) (AECA, 2012).

Cárcaba y García (2008, p.68) sostienen que *“en términos de contenidos, el sitio web puede incluir tan solo un resumen de los documentos financieros que elabora en papel, o, por el contrario, contener información adicional a aquella que confecciona obligatoriamente. En términos de presentación, el sitio web puede aportar únicamente información textual y estática, o bien aprovechar el uso de tecnologías de mayor dinamismo como los mecanismos de interactividad o las presentaciones multimedia. Inevitablemente, este alto grado de disparidad se ve favorecido por la inexistencia de directrices o pautas básicas que guíen la transmisión de la información económico-financiera a través de Internet, dado el carácter*

*voluntario de su publicación*”. Dicho carácter voluntario afecta a la existencia de prácticas comunes en materia de revelación de información financiera pública vía web.

Tomando como antecedentes aspectos citados en estudios sobre *reporting* digital como Caba et al (2005), Holzer y Kim (2003; 2006), Torres et al (2006), Pina et al (2007), Cárcaba y García (2008), Gandía y Archidona (2008) International Accounting Standards Board (IASB 1999), Financial Accounting Standard Board (FASB 2000) y Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas AECA (2002; 2012) y teniendo en cuenta los resultados obtenidos en esta investigación, se propone el siguiente modelo estructurado en 6 bloques: contenidos generales de la web, contenidos básicos, contenidos referentes a las características cualitativas de la información financiera, transparencia informativa de aspectos relacionados con los responsables del contenido web, aspectos relacionados con la interactividad y aquellos referidos a la facilidad de uso (navegabilidad, diseño y acceso web).

1. Contenidos generales de la web: se incluirían aquellos aspectos más genéricos en el desarrollo del contenido del portal web del ente local. Se incluirían la historia de la ciudad, información turística, noticias de la localidad, organigrama, calendario, estructura de la entidad, organización de la web en pestañas, perfiles o edades, inclusión de direcciones de organismos relacionados con el ente o de entidades del mismo nivel o superior, publicaciones del ente y un link que suministre la ley de acceso a documentos públicos y resto de normativa del ente.
2. Contenidos económico-financieros de la web (básicos): con el fin de ofrecer una visión global y oportuna de la situación económico-financiera de las entidades locales se consideraría un contenido básico y fundamental que la página web local publicara toda la información financiera que por ley está obligada a presentar en papel y lo hiciera en formato electrónico y también aquella información complementaria exigida por normativa que permita una mayor comprensión de los documentos financieros. La entidad local a su vez debería proporcionar información adicional que considerara necesaria para facilitar el análisis de la documentación a los potenciales usuarios. Dentro de este bloque distinguiremos 3 apartados:
  - Información sobre la situación económica-financiera de la ciudad: en este contexto la web debería publicar un apartado dedicado a los datos estadísticos,

el Informe de Auditoría, cifras y gráficos económico-financieros, Informe Anual (en caso de tener que elaborarlo) así como incluir los criterios contables aplicados.

- Información presupuestaria: sería necesario la presentación en formato electrónico de un listado que contenga el Presupuesto actual, el resumen del mismo, el Presupuesto de al menos dos ejercicios anteriores que permita un visión intertemporal del uso de recursos, información sobre la ejecución y modificaciones del mismo, la ley presupuestaria y la elaboración de indicadores presupuestarios que faciliten la comprensión de la información suministrada.
- Información sobre los estados financieros: deben publicarse aquellos documentos cuya presentación sea obligatoria en función de la normativa contable aplicable en cada país así como ratios financieros que aporten claridad a la información. Debe aparecer un listado con los documentos financieros del ejercicio corriente y de al menos dos ejercicios anteriores que permitan realizar una comparativa a los usuarios de la información.

3. Contenidos referentes a las características cualitativas de la información financiera: en este bloque se hace mención a la necesidad de cumplir con una serie de cualidades imprescindibles de la información financiera pública mencionadas en los estudios citados en este epígrafe. Estas características cualitativas son:

- Comprensibilidad: para que la información financiera suministrada en la web sea fácilmente comprensible por los destinatarios de la misma deben incluirse cifras y gráficos adicionales con sus respectivos comentarios aclaratorios así como un glosario de término financieros. En ocasiones, estos términos de los que hablamos pueden presentar cierta complejidad para aquellas personas que no están acostumbradas a un lenguaje tan específico por lo que dicho glosario puede ser una buena forma de suscitar un mayor interés en la comprensión de la información financiera.
- Oportunidad/temporalidad: con objeto de que los usuarios dispongan de la información en tiempo real sería necesario actualizar la web en un período inferior al mensual. Por otro lado, es importante asegurar que la disponibilidad

de la información financiera no sea solo anual (establecida legalmente) sino en otros períodos inferiores al año (mensual, trimestral, cuatrimestral o semestral) que permita obtener una visión más clara de lo que ocurre en la entidad en cada momento.

- Relevancia: es conveniente presentar por parte de la entidad en su página web información desagregada y técnica elaborada por la misma que complete a la información financiera que se tiene que presentar obligatoriamente y acorde a las necesidades específicas de los usuarios.
  - Fiabilidad: es importante que el ente en cuestión presente el Informe de Auditoría con la firma del auditor y que separe claramente en la web la información que ha sido auditada de la no auditada para evitar distorsiones en la información.
  - Integridad: la entidad debería publicar en el portal web los estados financieros completos y no solo un resumen de los mismos con el fin de que el usuario pueda obtener una visión detallada y conjunta de la situación económica-financiera del ente en cuestión. A su vez, la presentación del resumen ayudaría a obtener de una manera más rápida dicha visión global, pero siempre teniendo presente que el usuario pueda disponer de los documentos financieros en su totalidad dándole la opción de elegir.
  - Comparabilidad: es fundamental la presencia de información financiera y presupuestaria del ejercicio corriente y de al menos dos ejercicios anteriores que permita a los usuarios realizar una comparativa evolutiva de su entidad y de otras entidades del mismo nivel. Sería necesario que el propio organismo desarrollase un resumen comparativo de al menos tres ejercicios a nivel financiero y presupuestario. La disposición de esta información abriría un abanico de posibilidades en el ámbito de la investigación.
4. Transparencia informativa estructural de la web: este bloque tiene como objetivo que el ente haga accesible en su portal información sobre la estructura y organización interna de la misma. Deben publicar la fecha y hora de la actualización, direcciones, teléfonos y e-mails tanto del responsable del contenido web como de la asistencia técnica, deben

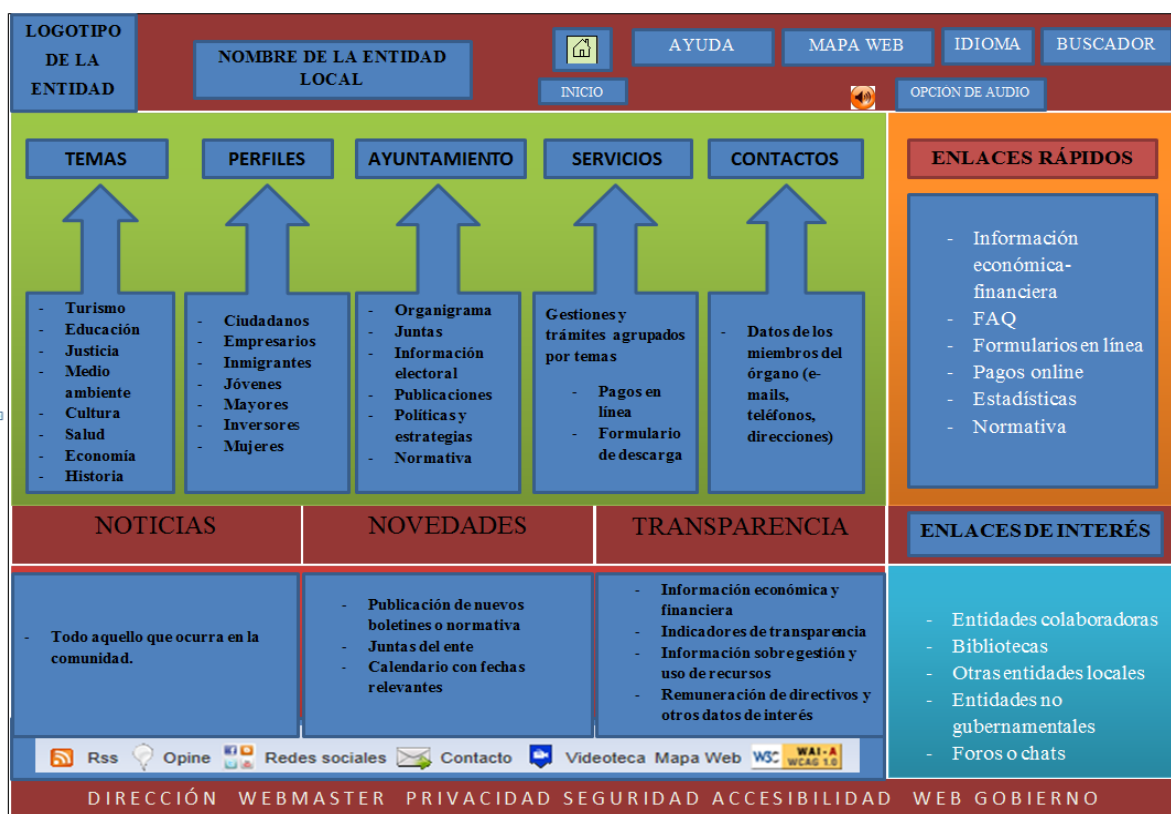
aparecer formularios de descarga, un listado de los servicios públicos ofrecidos por el ente y las políticas existente de seguridad y privacidad.

5. Aspectos relacionados con la interactividad: el creciente uso de las tecnologías WEB 2.0 hace necesaria la incorporación de las mismas a los sitios web locales. Para facilitar la relación y la comunicación de la Administración con el usuario y aumentar la confianza del mismo, es necesario que exista una contraseña para realizar transacciones en línea, un link con el e-mail del webmaster al que dirigirse, foros o chats o incluir un link en el que el ciudadano pueda expresar sus sugerencias, opiniones o quejas.
  
6. Facilidad de uso (navegabilidad, diseño y acceso web): la facilidad de uso es el objetivo primordial con el que se plantea la creación de un portal web. En este bloque se propone una serie de contenidos que engloban no sólo aspectos destinados a mejorar la publicación de información financiera pública sino aquellos destinados a mejorar la web en su conjunto. Por ello, para garantizar al usuario un ahorro de tiempo y una satisfacción a la hora de realizar consultas de información en la web, ésta debe disponer de:
  - Un idioma adicional al país de origen o más fundamentalmente en inglés dada la universalidad del mismo.
  - Poder regresar a la página de inicio desde cualquier punto de la web.
  - Contar con una pestaña de NOVEDADES que permita llevar un seguimiento de los eventos ocurridos recientemente.
  - Disponer de un mapa del sitio web que facilite la navegación.
  - Publicar las FAQ que reduce el número de consultas por parte de los usuarios al recoger aquellas preguntas más frecuentes y comunes que surgen en el manejo de la web.
  - Incluir un buscador interno o externo que permita una mayor rapidez en las consultas de los usuarios.
  - Garantizar una homogeneidad de las subpáginas manteniendo un estilo que impida la confusión en el proceso de navegación de los usuarios.
  - Asegurar el acceso a las personas invidentes mediante una opción de audio.
  - Incluir W3C para garantizar que se cumplen los criterios de accesibilidad.

- Contar con un apartado de AYUDA en el manejo de la web.
- Establecer un enlace específico que podemos denominar “información económica y financiera de la entidad” al inicio de la web y que la información sea accesible en menos de 3 clicks.
- Crear un enlace con el nombre de “transparencia” que incluya la información financiera del ente, indicadores sobre transparencia, información sobre gestión y uso de recursos y la remuneración de directivos y otros datos considerados de interés público.
- Hacer que los documentos financieros estén disponibles en varios formatos pdf, Word, Excel o XBRL. La disposición de hojas de cálculo facilita la recopilación de información para estudios y permite combinar los contenidos. Al igual ocurre con el lenguaje XBRL (eXtensible Business Reporting Language) cuya importancia en el ámbito empresarial es cada vez mayor para compartir datos financieros.
- Disponer de una opción para acceder a las redes sociales tan extendidas hoy en día en nuestra sociedad.
- Sería relevante que el usuario se pudiera registrar para recibir alertas informativas sobre la información añadida en tiempo real en la red.
- Añadir la opción de realizar pagos con tarjeta de crédito que disminuyan los trámites presenciales y los faciliten.

A partir de la revisión de los portales web se ha propuesto este modelo teniendo en cuenta las ventajas e inconvenientes encontrados a la hora de recopilar la información de la web, e intentando aportar algo más a esta propuesta, también se sugiere un modelo de presentación de todo este contenido relevante en una página web dadas las dificultades observadas en la búsqueda de información y pretendiendo combinar las mejores aportaciones de los distintos portales web visitados. Como recoge la Figura 3.13 una página web podría estar organizada de la siguiente forma:

**Figura 3.13: Sugerencia de presentación de la información en una página web.**



Fuente: Elaboración propia.

El Anexo 3.4 incluye una descripción de este modelo de presentación en la web, dando especial importancia a la difusión de la información de carácter económico-financiero.

Los entes locales tienen un contacto directo día a día con las necesidades informativas de los ciudadanos. Es imprescindible que las entidades locales intenten satisfacer las demandas de información de los usuarios lo que les permitiría ofrecer unos servicios de calidad vía web y una información orientada a los intereses de los mismos. El establecer una estructura común o similar en la publicación de información en la web permitiría homogeneizar la cantidad de información publicada así como el formato de presentación de la misma, haciendo a los entes locales más transparentes y permitiendo hacer comparable dicha información entre los mismos.





# **CONCLUSIONES**



**Antes de exponer las conclusiones relativas al estudio empírico, hemos considerado oportuno efectuar, a modo de síntesis, una serie de consideraciones que resumen los aspectos teóricos tratados en la investigación:**

- En los últimos años las TIC y, particularmente Internet, se han convertido en una herramienta fundamental para aumentar la transparencia, la rendición de cuentas y mejorar así la confianza de los ciudadanos en la Administración Pública. El proceso de implementación de las TIC, conocido con el nombre de e-government, gobierno electrónico o e-gobierno, puede servir, por tanto, mejorar los procedimientos de la Administración Pública reduciendo costes y tiempos de espera, aumentando así la satisfacción de los usuarios. En este contexto, las administraciones en sus distintos niveles (nacional, regional o local) están llevando a cabo iniciativas orientadas al uso de sus páginas web como instrumento en la difusión de información pública y, en concreto, de información de carácter económico-financiero para atender la demanda que los usuarios hacen sobre que dicha información sea comprensible, oportuna, relevante, fiable, íntegra y comparable. En este sentido, la literatura previa ha resaltado la necesidad de divulgar a través de la Red información económico-financiera que sea relevante para los usuarios y que les permita obtener sus propias conclusiones sobre la situación financiera de las

entidades.

- Los diversos estudios enfocados en el análisis de la difusión de información sobre rendición de cuentas por medios electrónicos parecen alcanzar cierto consenso en algunos de los resultados obtenidos: existe gran heterogeneidad en la revelación de información económico-financiera vía Internet, predomina la publicación de información presupuestaria, los niveles de publicación de información financiera suelen ser modestos (o nulos en algunos casos), la información sobre gestión es menos frecuente y no se suelen aprovechar las ventajas de la web que mejoran la facilidad de uso, accesibilidad, comprensibilidad, temporalidad y utilidad de la información aportada.
- Tradicionalmente, tanto en el ámbito empresarial como público, se ha procedido a clasificar los sistemas contables en función de diversas características, realizándose agrupaciones de países que han permitido el análisis de las similitudes y diferencias entre los mismos. Existe un cierto consenso en la distinción de dos sistemas contables: anglosajón y continental.
- Los procesos de reforma llevados a cabo por la Administración Pública y la cultura administrativa son dos factores que han influido en el proceder sobre la rendición de cuentas y en la divulgación de información económico-financiera. En el contexto público, que es el que nos ocupa, autores como Rodríguez et al. (2006), Torres et al. (2006), Royo (2008) y Pina et al. (2010) han encontrado evidencias empíricas que sostienen que existe una relación positiva y significativa entre la cultura administrativa y el grado de divulgación. De nuestra investigación también se deduce que se cumple dicha relación positiva entre sistema contable y grado de difusión de información financiera a través de los portales web.
- De la revisión de la existencia o no de una regulación sobre la obligación de publicar en la página web de un ente local la información pública (prestando especial atención a la información económica-financiera) se vislumbra no sólo la existencia de normativa, sino que también cuentan con guías de publicación sobre divulgación. Si bien es cierto, que esto no ocurre en todos los países objeto de revisión. España, Australia y EE.UU.

disponen de normativa para la publicación de información en la web y también de guías de presentación. Por otra parte, Italia y Nueva Zelanda poseen una regulación de obligado cumplimiento, frente a Reino Unido y Francia que sólo cuentan con guías de prácticas sobre difusión en la web.

- La implementación del Gobierno Electrónico parece estar cambiando el estilo de las administraciones públicas y permitiendo grandes avances en aras de la transparencia. Existen numerosas iniciativas en materia de e-government en todos los países analizados con actuaciones orientadas a modificar y mejorar la relación Gobierno-ciudadano y a aumentar su confianza. Es importante que dichas actuaciones no sean meras formas de indicar cierta modernidad y sofisticación de cara a los ciudadanos, sino que permitan la introducción de cambios importantes en materia de gestión y rendición de cuentas.

**En relación con el estudio empírico - consistente en el análisis del grado de divulgación de información económica-financiera por parte de las entidades locales a través de los sitios web mediante la construcción de un índice de divulgación para la comparación de modelos contables - pueden destacarse las siguientes conclusiones:**

- Las entidades locales analizadas están intentando emplear sus portales web como herramienta para la revelación de información sobre rendición de cuentas aunque existen diferencias en cuanto a su nivel de desarrollo.
- El análisis descriptivo sobre la divulgación de información en la web, efectuado a partir de datos no ponderados, permite formular las siguientes conclusiones:
  - ✓ Todas las entidades locales analizadas emplean, en su conjunto, la web como medio para suministrar información pública, aunque la mayoría de ellas presenta un reducido nivel de facilidad de uso: navegabilidad, diseño y acceso web (50%) y un bajo contenido de información económica y financiera (55%) y de las características cualitativas (53%).
    - Según los ítems revisados dentro de la dimensión dedicada a la información económica y financiera, la información presupuestaria es la que se proporciona con mayor frecuencia (60%), le sigue la información sobre los estados financieros (58%), mientras que la información sobre la situación económico-financiera es divulgada en menor medida (54%). Esta situación coincide con el consenso de diversos estudios sobre la mayor divulgación de información presupuestaria frente a la financiera.
  - ✓ El análisis por países del grado de difusión de información pública a través de la Red muestra como los países de tradición anglosajona (EE.UU., Nueva Zelanda, Reino Unido y Australia) son los que obtienen los mejores resultados globales (se sitúan por encima del valor medio de divulgación total que es el 62,39%). La única excepción, en los países continentales, es Portugal con un valor medio de 65,38%, quedando España, Francia e Italia por debajo de la media.

Podemos concluir que, por lo general, las entidades locales de los países de tradición anglosajona son más propensas a la divulgación de un mayor volumen de información pública que los países de tradición continental. Concretamente, los países de cultura anglosajona motivan a los gestores públicos a revelar un mayor volumen de información financiera en la Red. Esta situación parece ser debida a los patrones empleados para rendir cuentas y a los requisitos legales existentes en cada país.

- ✓ De la comparación de medias de la puntuación final sobre divulgación de los datos no ponderados (62,39%) con el valor de las seis dimensiones que componen nuestro formulario, se deduce que la facilidad de uso (50,19%), contenido de la información económica-financiera (54,91%) y características cualitativas (52,53%) se encuentran por debajo de la misma. Estos datos pueden estar reflejando que las iniciativas llevadas a cabo para mejorar estas dimensiones no están siendo suficientes y que aunque se publique esta información, el contenido de la misma difiere entre países. Parece existir, por tanto, una necesidad de homologar la difusión de este contenido a la hora de presentarlo a través de los portales web.
- ✓ El análisis de la normativa electrónica existente en cada país y de las guías sobre publicación electrónica, permiten observar como la presencia de una regulación promueve un comportamiento más homogéneo en la publicación de información pública entre las entidades locales de los países. Pero, a pesar de las exigencias reguladas, el cumplimiento de las mismas no se produce al cien por cien.
- ✓ Los entes locales de los países del modelo anglosajón son más exhaustivos y presentan un desarrollo más elevado en la revelación de información pública por medio de la web que los países del modelo continental, cuya evolución está presente, pero es más lenta. Esta circunstancia está estrechamente relacionada con la disponibilidad de Leyes de Libertad de Información (caso de Nueva Zelanda, Australia y EE.UU.), de estándares web (caso de Nueva Zelanda y Australia) y guías de presentación de información (caso de Reino Unido) por lo que puede hacerse necesario la creación de una regulación que marque criterios comunes en la divulgación de información en los portales web ya sea mediante una Directiva a

nivel internacional o un código de buenas prácticas que permita homogeneizar el contenido web.

- ✓ Hay escasez de información sobre rendición de cuentas en las entidades locales de tradición continental (38,71%), frente a las entidades locales de tradición anglosajona (68%). Esta situación está influenciada positivamente por la existencia de normativa, al establecer qué se tiene que publicar, y negativamente, debido a la heterogeneidad en el suministro de información financiera y a la falta de especificación de cuáles son los documentos contables a presentar por ley en la web. Esta situación perjudica, a su vez, a las características cualitativas dimensión estrechamente vinculada a la información económica y financiera.
  
- Del análisis realizado a partir del cálculo del Índice de Divulgación podemos concluir que:
  - ✓ En líneas generales, los Índices de Divulgación más altos pertenecen a entes locales de tradición anglosajona y son los que presentan menores dispersiones en sus valores. No obstante, cabe destacar la presencia de tres entidades locales de ámbito continental en los diez primeros puestos del ranking (Barcelona, Bilbao y Madrid). Este hecho apoya la idea de como las entidades locales continentales evolucionan en la puesta a disposición de información pública online, aunque sea más lentamente.
  
  - ✓ Existen casos concretos (Oxford, Virginia Beach, San Francisco, Barcelona, Norfolk, Fullerton, Bilbao, Miramar City, Chula Vista City y Madrid) que presentan un desarrollo notable en materia de Gobierno Electrónico ofreciendo unas páginas web muy evolucionadas en cuanto a transparencia, interactividad, diseño y acceso web. Intentan así ofrecer a los potenciales usuarios, servicios públicos acordes a sus necesidades, solucionar sus cuestiones en tiempo real y atender a sus demandas sobre transparencia municipal ofreciendo toda aquella información financiera que les resulte de interés. La consecución de estos objetivos podría suponer cambios importantes en la gestión pública (reducción de costes, de pérdida de tiempo) y aumentar la confianza en el Gobierno.



- ✓ El subíndice de Contenido General de la información en la web es el que presenta los resultados más homogéneos ya que se trata de los aspectos más básicos que deben estar presentes en la web.
  - ✓ Los subíndices de Contenido de la Información Económica y Financiera y de Características Cualitativas presentan resultados heterogéneos. A la cabeza de la lista siguen situándose entes locales de cultura anglosajona.
  - ✓ El subíndice de Transparencia Informativa Estructural no presenta disparidad de resultados entre cultura anglosajona y continental. Algunos entes pertenecientes a países como Australia y EE.UU. suelen incluir algunos de estos datos (direcciones, emails, números de teléfono) dentro de sus Cuentas Anuales o de informes sobre el ente público.
  - ✓ El subíndice de Interactividad obtiene valores por encima de 0,50 para todos los países. Esta situación parece indicar cómo esta dimensión ha cobrado especial relevancia en los últimos años, al considerarse primordial y fundamental mejorar la comunicación con los usuarios en tiempo real.
  - ✓ El subíndice de Facilidad de Uso es el que presenta los resultados más bajos, en conjunto. Parece necesario desarrollar iniciativas encaminadas a mejorar y ocuparse de la sencillez en el empleo del portal web y diseñarlo acorde a todos los ciudadanos.
- Algunos entes locales no sacan partido del uso de sus portales web como instrumento para la divulgación. Esta circunstancia puede deberse a la falta de recursos económicos para implementar iniciativas, a una falta de formación en el uso de nuevas tecnologías por parte de los empleados públicos o simplemente por un desconocimiento de herramientas tecnológicas.
- En cuanto a los factores que explican el grado de divulgación de información pública a través de la Red, nuestro estudio confirma que existen ciertas influencias sistemáticas y no relaciones aleatorias.

- ✓ Del análisis con técnicas univariantes se deduce la existencia de evidencias fuertes en las hipótesis propuestas: “sistema contable”, “tamaño del ente local”, “riqueza del país”, “notoriedad del ente”, “tasa de penetración de Internet” y “nivel de corrupción de país”. Las correlaciones de Pearson y Spearman evidencian como “tamaño” y “riqueza” son las dos variables que se correlacionan con todos los subíndices y con el Índice de Divulgación total. Mediante el test de U de Mahnn-Whitney, empleado para evaluar la variable “sistema contable”, se obtiene una relación significativa respecto al grado de divulgación de información financiera pública a través de la Red.
  
- ✓ El modelo de regresión multivariante indica que “sistema contable”, “tamaño” y “riqueza del país” son factores significativos en la predicción del grado de difusión de información financiera pública a través de la Red.
  - Este estudio apoya los resultados obtenidos en trabajos anteriores que evidenciaban como el grado de divulgación de la información financiera mediante sitios web estaba estrechamente relacionado con el sistema contable. Según nuestros resultados las entidades locales de tradición anglosajona, son pioneras en el uso de Internet como medio para rendir cuentas. Así, los distintos grados de rendición de cuentas y de implementación según criterios de devengo parecen tener influencia en el nivel de difusión de información financiera online.
  
  - La relación positiva entre el grado de divulgación financiera online y el tamaño de la entidad local ha sido puesta de manifiesto anteriormente en los contrastes realizados en diversos trabajos. Estos estudios sugieren que los municipios más poblados ofrecerán una mayor transparencia financiera en la web. En este caso los resultados parecen apoyar este argumento, revelando cómo aquellas entidades locales de mayor población revelan más información financiera en la web.

- Por su parte, la relación entre el grado de divulgación financiera en la web y la riqueza del país es tenida en cuenta en otros estudios ya mencionados en este trabajo. En ellos, los países con mayores recursos económicos tienen a su disposición más herramientas que permiten gestionar la calidad, lo que debería marcar una relación positiva respecto a la mayor divulgación de información económica-financiera. El contraste apoya estos resultados y muestra una relación positiva y significativa respecto al nivel de divulgación financiera. Ante esta situación, parece posible afirmar que a más renta per cápita del país más publicación de información financiera en Internet.
- Existe una falta de uniformidad en los sitios web en cuanto a la puesta a disposición de los usuarios de información pública y en especial de aquella referente a la rendición de cuentas. En la elaboración de este estudio se ha observado una gran heterogeneidad en la publicación de información financiera por parte de las entidades locales lo que complica la consulta de dichos documentos. Por ello, nos atrevemos a sugerir la construcción de un código de buenas prácticas que marque unos requisitos para la publicación de información y el diseño de los portales web homogeneizando el contenido de los mismos. En el caso de la información financiera pública esta homologación permitiría poner a disposición de los investigadores una información que podría ser objeto de análisis evolutivos o de comparaciones de entidades del mismo nivel que les permitiría obtener unos mejores resultados e incluso proponer posibles soluciones a problemas o sugerir iniciativas de mejora.

Desde el punto de vista del usuario, la puesta a disposición de información financiera homogénea les permitiría obtener sus propias opiniones y puntos de vista de una forma razonada y más precisa y así hacerse una idea de cómo y en que se emplean los recursos públicos de su municipio. Es necesario tener presente que este proceso de convergencia requerirá acciones a largo plazo.



**LIMITACIONES DEL ESTUDIO Y  
FUTURAS LÍNEAS DE  
INVESTIGACIÓN.**



Nuestro deseo es que esta Tesis Doctoral sirva como punto de partida para futuras líneas de investigación, que continúen con el estudio del desarrollo del Gobierno Electrónico y la rendición de cuentas por parte de la Administración Pública.

La principal dificultad de nuestro estudio ha radicado en la obtención de datos sobre las variables a analizar a nivel local, dada la amplitud y diversidad de países. La existencia de numerosas diferencias entre unos países y otros ha limitado la selección de dichas variables. Inicialmente se planteó tomar otros factores explicativos además de los establecidos, como la competencia política, el nivel de educación, PIB per cápita o la renta familiar disponible pero fueron excluidos por la no disponibilidad de información (bien porque no se elaboran ese tipo de datos por entes locales o bien porque no se dispone de ellos para todos o para gran parte de los entes locales seleccionados). Esta situación también ha puesto límite a las técnicas estadísticas empleadas.

Respecto a las futuras líneas de investigación, podrían ser posibles temas de interés:

- Desarrollo de estudios encaminados a unificar contenidos en cuanto a la información pública difundida en los portales web.

- Elaboración de un código específico para la transparencia en la publicación de información financiera por países.
- Comparativa (benchmarking) a nivel nacional, regional. También sería interesante una comparación a nivel local para cada país.
- Dado que el e-government es un concepto en constante cambio y evolución podría analizarse de aquí a unos años cómo ha ido variando.
- Elaborar estudios donde se evalúe la opinión de los ciudadanos en cuanto a sus necesidades, dificultades y barreras a la información.
- Medir el impacto de la implantación de la normativa sobre información contable en la web.



# **ANEXOS**



### Anexo 3.1: Formulario de atributos revisados en los portales web.

<i>CARACTERÍSTICAS DE LAS WEB</i>	<i>PUNTUACIÓN</i>
<b>(A) CONTENIDO GENERAL DE LA INFORMACIÓN SUMINISTRADA POR LA WEB</b>	<b>3</b>
(A1) Información sobre la historia de la ciudad.	0,25
(A2) Información turística de la ciudad (zonas turísticas, alojamientos y plano o callejero).	0,25
(A3) Noticias de la localidad.	0,25
(A4) Calendario con fechas relevantes para los usuarios.	0,25
(A5) Información sobre fiestas y actividades culturales.	0,25
(A6) Organización de la web en “pestañas” por temas (salud, medio ambiente, economía, ciudad, educación, etc.).	0,25
(A7) Organización de la web en perfiles o edades.	0,25
(A8) Proporciona direcciones de los organismos dependientes o relacionados con el ente.	0,25
(A9) Proporciona direcciones de otras entidades del mismo nivel o superior (nacional, regional o local).	0,25
(A10) Las publicaciones son gratuitas.	0,25
(A11) Se suministra la ley de libertad de acceso a los documentos públicos.	0,25
(A12) Existe un organigrama de la entidad.	0,25

### Anexo 3.1 (continuación)

<i>CARACTERÍSTICAS DE LAS WEB</i>	<i>PUNTUACIÓN</i>
<b>(B) CONTENIDO DE LA INFORMACIÓN ECONÓMICA Y FINANCIERA SUMINISTRADA EN LA WEB.</b>	<b>24</b>
<b>(B1) Información sobre la situación económica y financiera del la ciudad y principios contables</b>	<b>5</b>
(b1.1) Datos estadísticos.	0,75
(b1.2) Informe anual completo.	1
(b1.3) Resumen del informe anual.	0,5
(b1.4) Presupuestos y/o estados financieros consolidados.	0,75
(b1.5) Informe de Auditoría.	1
(b1.6) Proporcionan los principios contables aplicados.	0,35
(b1.7) Desviación de los principios contables.	0,15
(b1.8) Ofrecen cifras y gráficos económico-financieros del período anterior.	0,5
<b>(B2) Información presupuestaria.</b>	<b>6</b>
(b2.1) Ley Presupuestaria aplicada.	0,25
(b2.2) Objetivos de la política presupuestaria.	0,25
(b2.3) Presupuesto del año corriente.	1
(b2.4) Resumen del presupuesto.	0,5
(b2.5) Presupuestos de años anteriores (mínimo 2 ejercicios).	0,75
(b2.6) Resultado presupuestario.	0,5
(b2.7) Ejecución del presupuesto.	1
(b2.8) Modificaciones presupuestarias.	0,5
(b2.9) Indicadores presupuestarios.	0,75
(b2.10) Clasificación de los gastos.	0,25
(b2.11) Clasificación de los ingresos.	0,25
<b>(B3) Información sobre los estados financieros.</b>	<b>9</b>
(b3.1) Balance del año actual.	1
(b3.2) Balances de años anteriores (por lo menos 2 ejercicios).	0,5
(b3.3) Hay información sobre la variación de la deuda pública.	0,75
(b3.4) Estado de la deuda.	0,5
(b3.5) Estado de Resultados actual.	1
(b3.6) Estado de Resultados de años anteriores (por lo menos 2 ejercicios).	0,5
(b3.7) Memoria o notas.	1
(b3.8) Estado de origen y aplicaciones de fondos.	0,25
(b3.9) Estado de Cash Flow actual.	1
(b3.10) Estados de Cash Flow anteriores (por lo menos 2 ejercicios).	0,5
(b3.11) Estado de Cambios en el Patrimonio Neto actual.	1
(b3.12) Estados de Cambios en el Patrimonio Neto anteriores (por lo menos 2 ejercicios).	0,5
(b3.13) Ratios financieros.	0,5
<b>(B4) Información sobre el ámbito social, medioambiental y de gestión.</b>	<b>4</b>
(b4.1) Indicadores económicos.	0,75
(b4.2) Indicadores de eficiencia / productividad / rendimiento.	0,75
(b4.3) Indicadores de eficacia.	0,5
(b4.4) Indicadores sociales.	0,25
(b4.5) Informe de gestión.	0,5
(b4.6) Informe o Plan medioambiental e indicadores medioambientales.	0,75
(b4.7) Información Previsional.	0,5

### Anexo 3.1 (continuación)

<i>CARACTERÍSTICAS DE LAS WEB</i>	<i>PUNTUACIÓN</i>
<b>(C) CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN ECONÓMICA Y FINANCIERA EN LA WEB.</b>	<b>10</b>
<b>(C1) Comprensibilidad.</b>	<b>1,5</b>
(c1.1) Glosario con términos económicos y financieros relevantes.	0,25
(c1.2) Se incluyen gráficos y ratios adicionales.	0,5
(c1.3) Comentarios explicativos.	0,5
<b>(C2) Oportunidad / temporalidad.</b>	<b>1,5</b>
(c2.1) Información anual.	0,5
(c2.2) Información trimestral, semestral u otro período de tiempo inferior al año.	0,5
(c2.3) La información financiera fue actualizada hace menos de un mes.	0,5
<b>(C3) Relevancia.</b>	<b>0,75</b>
(c3.1) Aparece información segregada (por sectores).	0,25
(c3.2) Aparece información técnica elaborada por la propia entidad.	0,5
<b>(C4) Fiabilidad.</b>	<b>1,5</b>
(c4.1) La información financiera oficial está auditada.	0,5
(c4.2) Aparece la firma del auditor.	0,5
(c4.3) La información auditada y no auditada está claramente identificada y separada.	0,5
<b>(C5) Integridad.</b>	<b>1,25</b>
(c5.1) Los estados financieros completos pueden ser consultados en la web.	1
(c5.2) Se dispone de un resumen de los estados financieros en la web.	0,25
<b>(C6) Comparabilidad.</b>	<b>3,5</b>
(c6.1) Hay información financiera de 2 años.	0,5
(c6.2) Hay información financiera para más de 2 años.	0,75
(c6.3) Hay información presupuestaria para 2 años.	0,5
(c6.4) Hay información presupuestaria para más de 2 años.	0,75
(c6.5) Se proporciona un resumen comparativo de la información financiera para al menos 3 años.	0,5
(c6.6) Se proporciona un resumen comparativo de la información presupuestaria para al menos 3 años.	0,5
<b>(D) TRANSPARENCIA EN LA INFORMACIÓN DE LA WEB.</b>	<b>6</b>
<b>(D1) La información de la web está actualizada hace menos de 1 mes (aparece la fecha y la hora).</b>	<b>1</b>
<b>(D2) Se proporciona una dirección postal.</b>	<b>0,25</b>
<b>(D3) Se proporcionan números de teléfono a los que dirigirse (empleados o altos cargos).</b>	<b>0,75</b>
<b>(D4) Se suministra el e-mail del responsable del contenido de la web.</b>	<b>0,5</b>
<b>(D5) Se suministra el e-mail del responsable de la asistencia técnica.</b>	<b>0,25</b>
<b>(D6) Se dan instrucciones en la web para solicitar información.</b>	<b>0,3</b>
<b>(D7) Hay un listado de formularios para descargar o enviar fácilmente.</b>	<b>0,85</b>
<b>(D8) Hay una lista de servicios públicos.</b>	<b>0,85</b>
<b>(D9) Existe el enlace (dentro de la web analizada) a una página web específica que recoge los servicios públicos.</b>	<b>0,25</b>
<b>(D10) Hay una política de seguridad.</b>	<b>0,5</b>
<b>(D11) Hay una política de privacidad.</b>	<b>0,5</b>

### Anexo 3.1 (continuación)

<i>CARACTERÍSTICAS DE LAS WEB</i>	<i>PUNTUACIÓN</i>
<b>(E) INTERACTIVIDAD EN LA WEB.</b>	<b>3</b>
<b>(E1) Seguridad y privacidad.</b>	<b>1</b>
(e1.1) Para las transacciones on line se requiere de una contraseña.	1
<b>(E2) Direcciones electrónicas de contacto.</b>	<b>2</b>
(e2.1) Link con el e-mail del webmaster.	0,5
(e2.2) Existen foros o chats.	0,5
(e2.3) Existe un apartado para enviar opiniones y comentarios de los ciudadanos.	0,5
(e2.4) Hay links clicables de otras entidades del mismo nivel o superior.	0,25
(e2.5) Hay links clicables de entidades no gubernamentales.	0,25
<b>(F) FACILIDAD DE USO: NAVEGABILIDAD, DISEÑO Y ACCESO WEB.</b>	<b>14</b>
<b>(F1) La web dispone de otros idiomas además del idioma oficial.</b>	
(f1.1) La web dispone de al menos 1 idioma adicional.	0,5
(f1.2) La web dispone de 3 o más idiomas adicionales.	0,75
<b>(F2) Se puede volver desde cualquier página o subpágina al inicio de la web.</b>	<b>0,3</b>
<b>(F3) Hay una apartado de NOVEDADES.</b>	<b>0,3</b>
<b>(F4) Existe un mapa del sitio web.</b>	<b>0,5</b>
<b>(F5) Aparece un índice de la A a la Z.</b>	<b>0,3</b>
<b>(F6) Se recogen las denominadas FAQ (Frequently Asked Questions).</b>	<b>0,3</b>
<b>(F7) Existe un buscador interno.</b>	<b>0,5</b>
<b>(F8) Existe un buscador externo (ej: GOOGLE).</b>	<b>0,5</b>
<b>(F9) Consta de accesos a bases de datos sobre legislación o normativa, recursos bibliográficos, etc.</b>	<b>0,75</b>
<b>(F10) Existe homogeneidad en las subpáginas de la web.</b>	<b>0,15</b>
<b>(F11) Se proporciona una opción para acceder en forma de audio a los contenidos (personas invidentes).</b>	<b>0,5</b>
<b>(F12) Respeta los criterios de accesibilidad.</b>	<b>0,5</b>
<b>(F13) Existe una “pestaña” de AYUDA.</b>	<b>0,5</b>
<b>(F14) Hay una sección concreta para la información económica y financiera al inicio de la página web.</b>	<b>0,5</b>
<b>(F15) Se puede acceder a la información económica y financiera en menos de 3 clicks.</b>	<b>0,25</b>
<b>(F16) Los documentos están disponibles en varios formatos.</b>	
(f16.1) Formato Xls.	0,5
(f16.2) Formato Word.	0,5
(f16.3) Formato Pdf.	0,75
(f16.4) Formato Power Point.	0,5
(f16.5) Otros formatos.	0,25
<b>(F17) Existen blogs.</b>	<b>0,5</b>
<b>(F18) Hay una opción para acceder a redes sociales.</b>	<b>0,65</b>
<b>(F19) Aparece una lista de correos de contacto.</b>	<b>0,5</b>
<b>(F20) Aparece una lista con informes financieros en la web.</b>	<b>0,75</b>
<b>(F21) Aparece una lista con informes presupuestarios en la web.</b>	<b>0,75</b>
<b>(F22) El usuario se puede registrar para recibir alertas informativas.</b>	<b>0,25</b>
<b>(F23) No hay errores en los enlaces web.</b>	<b>0,15</b>
<b>(F24) Se puede pagar con tarjeta de crédito.</b>	<b>0,5</b>
<b>(F25) Se ofrecen plenos o eventos audiovisuales.</b>	<b>0,15</b>
<b>(F26) Hay un apartado para realizar consultas a los ciudadanos y viceversa (ej: encuestas).</b>	<b>0,2</b>
<b>TOTAL</b>	<b>60</b>

### Anexo 3.2: Directorio de las páginas web de las entidades locales

#### **PORTALES WEB DE ESPAÑA**

Albacete: [www.albacete.es](http://www.albacete.es)

Alcalá de Henares: [www.ayto-alcaladehenares.es](http://www.ayto-alcaladehenares.es)

Alcobendas: [www.alcobendas.org](http://www.alcobendas.org)

Alcorcón: [www.ayto-alcorcon.es](http://www.ayto-alcorcon.es)

Algeciras: [www.ayto-algeciras.es](http://www.ayto-algeciras.es)

Alicante: [www.alicante-ayto.es](http://www.alicante-ayto.es)

Almería: [www.aytoalmeria.es](http://www.aytoalmeria.es)

Badajoz: [www.aytobadajoz.es](http://www.aytobadajoz.es)

Badalona: [www.badalona.cat](http://www.badalona.cat)

Barcelona: [www.barcelona.es](http://www.barcelona.es)

Bilbao: [www.bilbao.net](http://www.bilbao.net)

Burgos: [www.aytoburgos.es](http://www.aytoburgos.es)

Cádiz: [www.cadiz.es](http://www.cadiz.es)

Cartagena: [www.cartagena.es](http://www.cartagena.es)

Castelló: [www.castello.es](http://www.castello.es)

Córdoba: [www.ayuncordoba.es](http://www.ayuncordoba.es)

Coruña: [www.coruna.es](http://www.coruna.es)

Donostia: [www.dosnotia.org](http://www.dosnotia.org)

Dos hermanas: [www.doshermanas.es](http://www.doshermanas.es)

Elche: [www.elche.es](http://www.elche.es)

Fuenlabrada: [www.ayto-fuenlabrada.es](http://www.ayto-fuenlabrada.es)

Getafe: [www.getafe.es](http://www.getafe.es)

Gijón: [www.gijon.es](http://www.gijon.es)

Granada: [www.granada.org](http://www.granada.org)

Hospitalet: [www.l-h.cat](http://www.l-h.cat)

Huelva: [www.huelva.es](http://www.huelva.es)

Jaén: [www.aytojaen.es](http://www.aytojaen.es)

Jerez de la Frontera: [www.jerez.es](http://www.jerez.es)

La laguna: [www.aytolalaguna.org](http://www.aytolalaguna.org)

Las palmas de Gran Canaria: [www.laspalmasgc.es](http://www.laspalmasgc.es)

Leganés: [www.leganes.org](http://www.leganes.org)

León: [www.aytoleon.es](http://www.aytoleon.es)

Logroño: [www.logro-o.org](http://www.logro-o.org)

Lleida: [www.paeria.es](http://www.paeria.es)

Madrid: [www.madrid.es](http://www.madrid.es)

Málaga: [www.malaga.eu](http://www.malaga.eu)

Marbella: [www.marbella.es](http://www.marbella.es)

Mataró: [www.mataro.cat](http://www.mataro.cat)

Móstoles: [www.mostoles.es](http://www.mostoles.es)

Murcia: [www.murcia.es](http://www.murcia.es)

Ourense: [www.ourense.es](http://www.ourense.es)

Oviedo: [www.oviedo.es](http://www.oviedo.es)

Palma de Mallorca: [www.palmademallorca.es](http://www.palmademallorca.es)

Pamplona: [www.pamplona.es](http://www.pamplona.es)

Parla: [www.ayuntamientoparla.es](http://www.ayuntamientoparla.es)

Reus: [www.reus.cat](http://www.reus.cat)

Sabadell: [www.sabadell.es](http://www.sabadell.es)

Salamanca: [www.aytosalamanca.es](http://www.aytosalamanca.es)

Santa Coloma de Gramenet: [www.grame.net](http://www.grame.net)

Santa Cruz de Tenerife: [www.santacruzdetenerife.es](http://www.santacruzdetenerife.es)

Santander: [www.portal.ayto-santander.es](http://www.portal.ayto-santander.es)

Sevilla: [www.sevilla.org](http://www.sevilla.org)

Tarragona: [www.tarragona.cat](http://www.tarragona.cat)

Telde: [www.telde.es](http://www.telde.es)

Terrassa: [www.terrassa.cat](http://www.terrassa.cat)

Torrejón: [www.ayto-torrejon.es](http://www.ayto-torrejon.es)

Torre vieja: [www.torrevieja.es](http://www.torrevieja.es)

Valencia: [www.valencia.es](http://www.valencia.es)

Valladolid: [www.aytovalladolid.net](http://www.aytovalladolid.net)

Vigo: [www.hoxe.vigo.org](http://www.hoxe.vigo.org)

Vitoria-Gasteiz: [www.vitoria-gasteiz.org](http://www.vitoria-gasteiz.org)

Zaragoza: [www.zaragoza.es](http://www.zaragoza.es)

### Anexo 3.2 (continuación)

#### **PORTALES WEB DE PORTUGAL**

Almada: [www.m-almada.pt](http://www.m-almada.pt)  
Amadora: [www.cm-amadora.pt](http://www.cm-amadora.pt)  
Azaméis: [www.cm-oaz.pt](http://www.cm-oaz.pt)  
Barcelos: [www.cm-barcelos.pt](http://www.cm-barcelos.pt)  
Braga: [www.cm-braga.pt](http://www.cm-braga.pt)  
Cascais: [www.cm-cascais.pt](http://www.cm-cascais.pt)  
Coimbra: [www.cm-coimbra.pt](http://www.cm-coimbra.pt)  
Gaia: [www.cm-gaia.pt](http://www.cm-gaia.pt)  
Gondomar: [www.cm-gondomar.pt](http://www.cm-gondomar.pt)  
Guimaraes: [www.cm-guimaraes.pt](http://www.cm-guimaraes.pt)  
Leiria: [www.cm-leiria.pt](http://www.cm-leiria.pt)  
Lisboa: [www.cm-lisboa.pt](http://www.cm-lisboa.pt)  
Loures: [www.cm-loures.pt](http://www.cm-loures.pt)  
Maia: [www.cm-maia.pt](http://www.cm-maia.pt)  
Matosinhos: [www.cm-matosinhos.pt](http://www.cm-matosinhos.pt)  
Odivelas: [www.cm-odivelas.pt](http://www.cm-odivelas.pt)  
Oeiras: [www.cm-oeiras.pt](http://www.cm-oeiras.pt)  
Oporto: [www.cm-porto.pt](http://www.cm-porto.pt)  
Seixal: [www.cm-seixal.pt](http://www.cm-seixal.pt)  
Setúbal: [www.mun-setubal.pt](http://www.mun-setubal.pt)  
Sintra: [www.cm-sintra.pt](http://www.cm-sintra.pt)  
Vila Franca de Xira: [www.cm-vfxira.pt](http://www.cm-vfxira.pt)  
Vila Nova de Famalicao: [www.vilanovadefamalicao.org](http://www.vilanovadefamalicao.org)

#### **PORTALES WEB DE FRANCIA**

Aixen Provence: [www.mairie-aixenprovence.fr](http://www.mairie-aixenprovence.fr)  
Amiens: [www.amiens.fr](http://www.amiens.fr)  
Angers: [www.angers.fr](http://www.angers.fr)  
Argenteuil: [www.argenteuil.fr](http://www.argenteuil.fr)  
Besaçon: [www.besancon.fr](http://www.besancon.fr)  
Bordeaux: [www.bordeaux.fr](http://www.bordeaux.fr)  
Boulogne-Billancourt: [www.boulogne-billancourt.fr](http://www.boulogne-billancourt.fr)

Brest: [www.brest.fr](http://www.brest.fr)  
Caen: [www.caen.fr](http://www.caen.fr)  
Clermont-Ferrand: [www.clermont-ferrand.fr](http://www.clermont-ferrand.fr)  
Dijon: [www.dijon.fr](http://www.dijon.fr)  
Grenoble: [www.grenoble.fr](http://www.grenoble.fr)  
Le Havre: [www.lehavre.fr](http://www.lehavre.fr)  
Le Mans: [www.lemans.fr](http://www.lemans.fr)  
Lille: [www.lille.fr](http://www.lille.fr)  
Limoges: [www.limoges.fr](http://www.limoges.fr)  
Lyon: [www.lyon.fr](http://www.lyon.fr)  
Marseille: [www.marseille.fr](http://www.marseille.fr)  
Metz: [www.metz.fr](http://www.metz.fr)  
Montpellier: [www.montpellier.fr](http://www.montpellier.fr)  
Mulhouse: [www.mulhouse.fr](http://www.mulhouse.fr)  
Nancy: [www.nancy.fr](http://www.nancy.fr)  
Nantes: [www.nantes.fr](http://www.nantes.fr)  
Nice: [www.nice.fr](http://www.nice.fr)  
Nimes: [www.nimes.fr](http://www.nimes.fr)  
Orleans: [www.orleans.fr](http://www.orleans.fr)  
París: [www.paris.fr](http://www.paris.fr)  
Perpignan: [www.perpignan.fr](http://www.perpignan.fr)  
Reims: [www.reims.fr](http://www.reims.fr)  
Rennes: [www.rennes.fr](http://www.rennes.fr)  
Rouen: [www.rouen.fr](http://www.rouen.fr)  
Saint Denis: [www.saintdenis.re](http://www.saintdenis.re)  
Saint Etienne: [www.saint-etienne.fr](http://www.saint-etienne.fr)  
Strasbourg: [www.strasbourg.fr](http://www.strasbourg.fr)  
Toulon: [www.toulon.com](http://www.toulon.com)  
Toulouse: [www.toulouse.fr](http://www.toulouse.fr)  
Tours: [www.tours.fr](http://www.tours.fr)  
Ville Saint Dennis: [www.ville-saint-dennis](http://www.ville-saint-dennis)  
Ville Urbane: [www.villeurbanne.fr](http://www.villeurbanne.fr)



### Anexo 3.2 (continuación)

#### **PORTALES WEB DE ITALIA**

Ancona: [www.comune.ancona.it](http://www.comune.ancona.it)  
Andria: [www.comune.andria.bt.it](http://www.comune.andria.bt.it)  
Arezzo: [www.comune.arezzo.it](http://www.comune.arezzo.it)  
Bari: [www.comune.bari.it](http://www.comune.bari.it)  
Bergamo: [www.comune.bergamo.it](http://www.comune.bergamo.it)  
Bologna: [www.comune.bologna.it](http://www.comune.bologna.it)  
Bolzano: [www.comune.bolzano.it](http://www.comune.bolzano.it)  
Brescia: [www.comune.brescia.it](http://www.comune.brescia.it)  
Cagliari: [www.comune.cagliari.it](http://www.comune.cagliari.it)  
Catania: [www.comune.catania.it](http://www.comune.catania.it)  
Ferrara: [www.comune.fe.it](http://www.comune.fe.it)  
Florencia: [www.comune.fi.it](http://www.comune.fi.it)  
Foggia: [www.comune.foggia.it](http://www.comune.foggia.it)  
Forli: [www.comune.forli.fc.it](http://www.comune.forli.fc.it)  
Génova: [www.comune.genova.it](http://www.comune.genova.it)  
Giugliano: [www.comune.giugliano.na.it](http://www.comune.giugliano.na.it)  
Latina: [www.comune.latina.it](http://www.comune.latina.it)  
Livorno: [www.comune.livorno.it](http://www.comune.livorno.it)  
Messina: [www.comune.messina.it](http://www.comune.messina.it)  
Milán: [www.comune.milano.it](http://www.comune.milano.it)  
Módena: [www.comune.modena.it](http://www.comune.modena.it)  
Monza: [www.comune.monza.it](http://www.comune.monza.it)  
Nápoles: [www.comune.napoli.it](http://www.comune.napoli.it)  
Novara: [www.comune.novara.it](http://www.comune.novara.it)  
Padova: [www.comune.padovanet.it](http://www.comune.padovanet.it)  
Palermo: [www.comune.palermo.it](http://www.comune.palermo.it)  
Parma: [www.comune.parma.it](http://www.comune.parma.it)  
Perugia: [www.comune.perugia.it](http://www.comune.perugia.it)  
Pescara: [www.comune.pescara.it](http://www.comune.pescara.it)  
Piacenza: [www.comune.piacenza.it](http://www.comune.piacenza.it)  
Rimini: [www.comune.rimini.it](http://www.comune.rimini.it)

Prato: [www.comune.prato.it](http://www.comune.prato.it)  
Rávena: [www.comune.ra.it](http://www.comune.ra.it)  
Reggio calabria: [www.comune.reggio-calabria.it](http://www.comune.reggio-calabria.it)  
Reggio emilia: [www.comune.reggio-emilia.it](http://www.comune.reggio-emilia.it)  
Roma: [www.comune.roma.it](http://www.comune.roma.it)  
Salerno: [www.comune.salerno.it](http://www.comune.salerno.it)  
Sassari: [www.comune.sassari.it](http://www.comune.sassari.it)  
Siracusa: [www.comune.siracusa.it](http://www.comune.siracusa.it)  
Taranto: [www.comune.taranto.it](http://www.comune.taranto.it)  
Terni: [www.comune.terni.it](http://www.comune.terni.it)  
Torino: [www.comune.torino.it](http://www.comune.torino.it)  
Trento: [www.comune.tn.it](http://www.comune.tn.it)  
Trieste: [www.comune.trieste.it](http://www.comune.trieste.it)  
Venecia: [www.comune.venezia.it](http://www.comune.venezia.it)  
Verona: [www.comune.verona.it](http://www.comune.verona.it)  
Vicenza: [www.comune.vicenza.it](http://www.comune.vicenza.it)

#### **PORTALES WEB DE NUEVA ZELANDA**

Christchurch City: [www.ccc.govt.nz](http://www.ccc.govt.nz)  
Dunedin City: [www.dunedin.govt.nz](http://www.dunedin.govt.nz)  
Hamilton City: [www.hamilton.co.nz](http://www.hamilton.co.nz)  
Hutt City: [www.huttcity.govt.nz](http://www.huttcity.govt.nz)  
Tauranga City: [www.tauranga.govt.nz](http://www.tauranga.govt.nz)  
Wellington City: [www.wellington.govt.nz](http://www.wellington.govt.nz)

### Anexo 3.2 (continuación)

#### **PORTALES WEB DE AUSTRALIA**

Bankstown: <a href="http://www.bankstown.nsw.gov.au">www.bankstown.nsw.gov.au</a>	Melton: <a href="http://www.melton.vic.gov.au">www.melton.vic.gov.au</a>
Banyule: <a href="http://www.banyule.vic.gov.au">www.banyule.vic.gov.au</a>	Melville city: <a href="http://www.melvillecity.com.au">www.melvillecity.com.au</a>
Bendigo: <a href="http://www.bendigo.vic.gov.au">www.bendigo.vic.gov.au</a>	Monash: <a href="http://www.monash.vic.gov.au">www.monash.vic.gov.au</a>
Blacktown: <a href="http://www.blacktown.nsw.gov.au">www.blacktown.nsw.gov.au</a>	Moone Valley City: <a href="http://www.mvcc.vic.gov.au">www.mvcc.vic.gov.au</a>
Boroondara: <a href="http://www.boroondara.vic.gov.au">www.boroondara.vic.gov.au</a>	Moreland: <a href="http://www.moreland.vic.gov.au">www.moreland.vic.gov.au</a>
Brimbank: <a href="http://www.brimbank.vic.gov.au">www.brimbank.vic.gov.au</a>	Moreton Bay: <a href="http://www.moretonbay.qld.gov.au">www.moretonbay.qld.gov.au</a>
Brisbane: <a href="http://www.brisbane.qld.gov.au">www.brisbane.qld.gov.au</a>	Mornington: <a href="http://www.mornpen.vic.gov.au">www.mornpen.vic.gov.au</a>
Cairns: <a href="http://www.cairns.qld.gov.au">www.cairns.qld.gov.au</a>	New castle: <a href="http://www.newcastle.nsw.gov.au">www.newcastle.nsw.gov.au</a>
Campbelltown: <a href="http://www.campbelltown.nsw.gov.au">www.campbelltown.nsw.gov.au</a>	Onkaparinga City: <a href="http://www.onkaparingacity.com">www.onkaparingacity.com</a>
Canterbury: <a href="http://www.canterbury.nsw.gov.au">www.canterbury.nsw.gov.au</a>	Parra City: <a href="http://www.parracity.nsw.gov.au">www.parracity.nsw.gov.au</a>
Casey: <a href="http://www.casey.vic.gov.au">www.casey.vic.gov.au</a>	Penrith City: <a href="http://www.penrithcity.nsw.gov.au">www.penrithcity.nsw.gov.au</a>
Charles Sturt: <a href="http://www.charlessturt.sa.gov.au">www.charlessturt.sa.gov.au</a>	Port Adelaide Enfield: <a href="http://www.portenf.sa.gov.au">www.portenf.sa.gov.au</a>
City of Sydney: <a href="http://www.cityofsydney.nsw.gov.au">www.cityofsydney.nsw.gov.au</a>	Randwick: <a href="http://www.randwick.nsw.gov.au">www.randwick.nsw.gov.au</a>
Darebin: <a href="http://www.darebin.vic.gov.au">www.darebin.vic.gov.au</a>	Redland: <a href="http://www.redland.qld.gov.au">www.redland.qld.gov.au</a>
Fairfield City: <a href="http://www.fairfieldcity.nsw.gov.au">www.fairfieldcity.nsw.gov.au</a>	Rockampton: <a href="http://www.rockamptonregion.qld.gov.au">www.rockamptonregion.qld.gov.au</a>
Frankston: <a href="http://www.frankston.vic.gov.au">www.frankston.vic.gov.au</a>	Rockdale: <a href="http://www.rockdale.nsw.gov.au">www.rockdale.nsw.gov.au</a>
Fraser Coast: <a href="http://www.frasercoast.qld.gov.au">www.frasercoast.qld.gov.au</a>	Rockingham: <a href="http://www.rockingham.wa.gov.au">www.rockingham.wa.gov.au</a>
Geelong: <a href="http://www.geelongaustralia.com.au">www.geelongaustralia.com.au</a>	Ryde: <a href="http://www.ryde.nsw.gov.au">www.ryde.nsw.gov.au</a>
Glen Eria: <a href="http://www.gleneira.vic.gov.au">www.gleneira.vic.gov.au</a>	Salisbury: <a href="http://www.salisburysa.com">www.salisburysa.com</a>
Gold Coast: <a href="http://www.goldcoast.qld.gov.au">www.goldcoast.qld.gov.au</a>	Stirling: <a href="http://www.stirling.wa.gov.au">www.stirling.wa.gov.au</a>
Gosford: <a href="http://www.gosford.nsw.gov.au">www.gosford.nsw.gov.au</a>	Stonnington: <a href="http://www.stonnington.vic.gov.au">www.stonnington.vic.gov.au</a>
Gosnells: <a href="http://www.gosnells.wa.gov.au">www.gosnells.wa.gov.au</a>	Sunshine Coast: <a href="http://www.sunshinecoast.qld.gov.au">www.sunshinecoast.qld.gov.au</a>
Greater dandenong: <a href="http://www.greaterdandenong.com">www.greaterdandenong.com</a>	Sutherland Shire: <a href="http://www.sutherlandshire.nsw.gov.au">www.sutherlandshire.nsw.gov.au</a>
Holdroyd: <a href="http://www.holdroyd.nsw.gov.au">www.holdroyd.nsw.gov.au</a>	Swam: <a href="http://www.swan.wa.gov.au">www.swan.wa.gov.au</a>
Hornsby: <a href="http://www.hornsby.nsw.gov.au">www.hornsby.nsw.gov.au</a>	Tea Tree Gully: <a href="http://www.teatreegully.sa.gov.au">www.teatreegully.sa.gov.au</a>
Hume: <a href="http://www.hume.vic.gov.au">www.hume.vic.gov.au</a>	The Hills: <a href="http://www.thehills.nsw.gov.au">www.thehills.nsw.gov.au</a>
Ipswich: <a href="http://www.ipswich.qld.gov.au">www.ipswich.qld.gov.au</a>	Toowoomba: <a href="http://www.toowoombarc.qld.gov.au">www.toowoombarc.qld.gov.au</a>
Joondalup: <a href="http://www.joondalup.wa.gov.au">www.joondalup.wa.gov.au</a>	Townsville: <a href="http://www.townsville.qld.gov.au">www.townsville.qld.gov.au</a>
Kingston: <a href="http://www.kingston.vic.gov.au">www.kingston.vic.gov.au</a>	Wanneroo: <a href="http://www.wanneroo.wa.gov.au">www.wanneroo.wa.gov.au</a>
Knox: <a href="http://www.knox.vic.gov.au">www.knox.vic.gov.au</a>	Warrigah: <a href="http://www.warrigah.nsw.gov.au">www.warrigah.nsw.gov.au</a>
Ku-Ring-Gai: <a href="http://www.kmc.nsw.gov.au">www.kmc.nsw.gov.au</a>	Whitehorse: <a href="http://www.whitehorse.vic.gov.au">www.whitehorse.vic.gov.au</a>
Lake Mcquarie City: <a href="http://www.lakemac.com.au">www.lakemac.com.au</a>	Whittlesea: <a href="http://www.whittlesea.vic.gov.au">www.whittlesea.vic.gov.au</a>
Liverpool: <a href="http://www.liverpool.nsw.gov.au">www.liverpool.nsw.gov.au</a>	Wollongong: <a href="http://www.wollongong.nsw.gov.au">www.wollongong.nsw.gov.au</a>
Logan: <a href="http://www.logan.qld.gov.au">www.logan.qld.gov.au</a>	Wyndham: <a href="http://www.wyndham.vic.gov.au">www.wyndham.vic.gov.au</a>
Mackay: <a href="http://www.mackay.qld.gov.au">www.mackay.qld.gov.au</a>	Wyong: <a href="http://www.wyong.nsw.gov.au">www.wyong.nsw.gov.au</a>
Manningham: <a href="http://www.manningham.vic.gov.au">www.manningham.vic.gov.au</a>	Yarraranges: <a href="http://www.yarraranges.vic.gov.au">www.yarraranges.vic.gov.au</a>
Maroondah: <a href="http://www.maroondah.vic.gov.au">www.maroondah.vic.gov.au</a>	

### Anexo 3.2 (continuación)

#### **PORTALES WEB DE REINO UNIDO**

Aylesbury Vale: [www.aylesburyvale.gov.uk](http://www.aylesburyvale.gov.uk)

Barking and Dagenham: [www.lbbd.gov.uk](http://www.lbbd.gov.uk)

Barnet: [www.barnet.gov.uk](http://www.barnet.gov.uk)

Barnsley: [www.barnsley.gov.uk](http://www.barnsley.gov.uk)

Basildon: [www.basildon.gov.uk](http://www.basildon.gov.uk)

Basingstoke and Deane: [www.basingstoke.gov.uk](http://www.basingstoke.gov.uk)

Belfast city: [www.belfastcity.gov.uk](http://www.belfastcity.gov.uk)

Bexley: [www.bexley.gov.uk](http://www.bexley.gov.uk)

Birmingham: [www.birmingham.gov.uk](http://www.birmingham.gov.uk)

Bradford: [www.bradford.gov.uk](http://www.bradford.gov.uk)

Brent: [www.brent.gov.uk](http://www.brent.gov.uk)

Bromley: [www.bromley.gov.uk](http://www.bromley.gov.uk)

Broxtowe: [www.broxtowe.gov.uk](http://www.broxtowe.gov.uk)

Camdem: [www.camdem.gov.uk](http://www.camdem.gov.uk)

Carlisle: [www.carlisle.gov.uk](http://www.carlisle.gov.uk)

Charnwood: [www.charnwood.gov.uk](http://www.charnwood.gov.uk)

Chelmsford: [www.chelmsford.gov.uk](http://www.chelmsford.gov.uk)

Colchester: [www.colchester.gov.uk](http://www.colchester.gov.uk)

Coventry: [www.coventry.gov.uk](http://www.coventry.gov.uk)

Croydon: [www.croydon.gov.uk](http://www.croydon.gov.uk)

Dudley: [www.dudley.gov.uk](http://www.dudley.gov.uk)

Dumfries and Galloway: [www.dumgal.gov.uk](http://www.dumgal.gov.uk)

Dundee City: [www.dundee.gov.uk](http://www.dundee.gov.uk)

Ealing: [www.ealing.gov.uk](http://www.ealing.gov.uk)

Edinburgh: [www.edinburgh.gov.uk](http://www.edinburgh.gov.uk)

Enfield: [www.enfield.gov.uk](http://www.enfield.gov.uk)

Falkirk: [www.falkirk.gov.uk](http://www.falkirk.gov.uk)

Fife: [www.fife.gov.uk](http://www.fife.gov.uk)

Glasgow: [www.glasgow.gov.uk](http://www.glasgow.gov.uk)

Greenwich: [www.greenwich.gov.uk](http://www.greenwich.gov.uk)

Guildford: [www.guildford.gov.uk](http://www.guildford.gov.uk)

Haringey: [www.haringey.gov.uk](http://www.haringey.gov.uk)

Harrow: [www.harrow.gov.uk](http://www.harrow.gov.uk)

Havering: [www.havering.gov.uk](http://www.havering.gov.uk)

Hounslow: [www.hounslow.gov.uk](http://www.hounslow.gov.uk)

Kensington and Chelsea: [www.rbkc.gov.uk](http://www.rbkc.gov.uk)

Kirklees: [www.kirklees.gov.uk](http://www.kirklees.gov.uk)

Knowsley: [www.knowsley.gov.uk](http://www.knowsley.gov.uk)

Lambeth: [www.lambeth.gov.uk](http://www.lambeth.gov.uk)

Lancaster: [www.lancaster.gov.uk](http://www.lancaster.gov.uk)

Leeds: [www.leeds.gov.uk](http://www.leeds.gov.uk)

Liverpool: [www.liverpool.gov.uk](http://www.liverpool.gov.uk)

Maidstone: [www.maidstone.gov.uk](http://www.maidstone.gov.uk)

Manchester: [www.manchester.gov.uk](http://www.manchester.gov.uk)

Merton: [www.merton.gov.uk](http://www.merton.gov.uk)

New Castle: [www.newcastle.gov.uk](http://www.newcastle.gov.uk)

New forest: [www.newforest.gov.uk](http://www.newforest.gov.uk)

North Lanarkshire: [www.northlanarkshire.gov.uk](http://www.northlanarkshire.gov.uk)

Northampton: [www.northampton.gov.uk](http://www.northampton.gov.uk)

Oxford: [www.oxford.gov.uk](http://www.oxford.gov.uk)

Perth and Kinross: [www.pkc.gov.uk](http://www.pkc.gov.uk)

Rochdale: [www.rochdale.gov.uk](http://www.rochdale.gov.uk)

Rushcliffe: [www.rushcliffe.gov.uk](http://www.rushcliffe.gov.uk)

Salford: [www.salford.gov.uk](http://www.salford.gov.uk)

Sandwell: [www.sandwell.gov.uk](http://www.sandwell.gov.uk)

Sefton: [www.sefton.gov.uk](http://www.sefton.gov.uk)

Sheffield: [www.sheffield.gov.uk](http://www.sheffield.gov.uk)

Solihull: [www.solihull.gov.uk](http://www.solihull.gov.uk)

Southwark: [www.southwark.gov.uk](http://www.southwark.gov.uk)

Stalbans: [www.stalbans.gov.uk](http://www.stalbans.gov.uk)

Sthelens: [www.sthelens.gov.uk](http://www.sthelens.gov.uk)

Stockport: [www.stockport.gov.uk](http://www.stockport.gov.uk)

Sunderland: [www.sunderland.gov.uk](http://www.sunderland.gov.uk)

Swansea: [www.swansea.gov.uk](http://www.swansea.gov.uk)

Tendring: [www.tendring.gov.uk](http://www.tendring.gov.uk)

Tower hamlets: [www.towerhamlets.gov.uk](http://www.towerhamlets.gov.uk)

Wakefield: [www.wakefield.gov.uk](http://www.wakefield.gov.uk)

Wandsworth: [www.wandsworth.gov.uk](http://www.wandsworth.gov.uk)

West Lothian: [www.westlothian.gov.uk](http://www.westlothian.gov.uk)

Wetsminster: [www.wetsminster.gov.uk](http://www.wetsminster.gov.uk)

Wigan: [www.wigan.gov.uk](http://www.wigan.gov.uk)

Wirral: [www.wirral.gov.uk](http://www.wirral.gov.uk)

Worthing: [www.worthing.gov.uk](http://www.worthing.gov.uk)

### Anexo 3.2 (continuación)

#### **PORTALES WEB DE EE.UU.**

Albuquerque: <a href="http://www.cabq.gov">www.cabq.gov</a>	Jackson: <a href="http://www.city.jackson.ms.us">www.city.jackson.ms.us</a>
Allentown: <a href="http://www.allentownpa.gov">www.allentownpa.gov</a>	Jacksonville: <a href="http://www.coj.net">www.coj.net</a>
Anchorage Municipality: <a href="http://www.muni.org">www.muni.org</a>	Jersey City: <a href="http://www.cityofjerseycity.com">www.cityofjerseycity.com</a>
Ann Arbor: <a href="http://www.ci.ann-arbor.mi.us">www.ci.ann-arbor.mi.us</a>	La Fayette: <a href="http://www.lafayettela.gov">www.lafayettela.gov</a>
Arvada: <a href="http://www.ci.arvada.co.us">www.ci.arvada.co.us</a>	Las Vegas: <a href="http://www.lasvegasnevada.gov">www.lasvegasnevada.gov</a>
Atlanta: <a href="http://www.atlantaga.gov">www.atlantaga.gov</a>	Memphis: <a href="http://www.memphistn.gov">www.memphistn.gov</a>
Austin: <a href="http://www.ci.austin.tx.us">www.ci.austin.tx.us</a>	Miami: <a href="http://www.miamigov.com">www.miamigov.com</a>
Baltimore: <a href="http://www.baltimorecity.gov">www.baltimorecity.gov</a>	Milwaukee: <a href="http://city.milwaukee.gov">http://city.milwaukee.gov</a>
Billings: <a href="http://ci.billings.mt.us">http://ci.billings.mt.us</a>	Miramar: <a href="http://www.ci.miramar.fl.us">www.ci.miramar.fl.us</a>
Boston: <a href="http://www.cityofboston.gov">www.cityofboston.gov</a>	New Orleans: <a href="http://www.nola.gov">www.nola.gov</a>
Burbank: <a href="http://www.ci.burbank.ca.us">www.ci.burbank.ca.us</a>	Norfolk: <a href="http://www.norfolk.gov">www.norfolk.gov</a>
Cambridge: <a href="http://www.cambridgema.gov">www.cambridgema.gov</a>	Oklahoma City: <a href="http://www.okc.gov">www.okc.gov</a>
Cedar Rapids: <a href="http://www.cedar-rapids.org">www.cedar-rapids.org</a>	Palm bay: <a href="http://www.palmbayflorida.org">www.palmbayflorida.org</a>
Charleston: <a href="http://www.charleston-sc.gov">www.charleston-sc.gov</a>	Philadelphia: <a href="http://www.phila.gov">www.phila.gov</a>
Charlotte: <a href="http://www.charmeck.org">www.charmeck.org</a>	Phoenix: <a href="http://www.phoenix.gov">www.phoenix.gov</a>
Chattanooga: <a href="http://www.chattanooga.gov">www.chattanooga.gov</a>	Pittsburg: <a href="http://www.city.pittsburg.pa.us">www.city.pittsburg.pa.us</a>
Chicago: <a href="http://www.cityofchicago.org">www.cityofchicago.org</a>	Plano: <a href="http://www.plano.gov">www.plano.gov</a>
Chula Vista: <a href="http://www.ci.chula-vista.ca.us">www.ci.chula-vista.ca.us</a>	Portland: <a href="http://www.portlandonline.com">www.portlandonline.com</a>
City of Clarksville: <a href="http://www.cityofclarksville.com">www.cityofclarksville.com</a>	Providence: <a href="http://www.providenceri.com">www.providenceri.com</a>
City of joliet: <a href="http://www.cityofjoliet.info">www.cityofjoliet.info</a>	Richmond: <a href="http://www.ci.richmond.ca.us">www.ci.richmond.ca.us</a>
City of orange: <a href="http://www.cityoforange.org">www.cityoforange.org</a>	Richmond: <a href="http://www.richmondgov.com">www.richmondgov.com</a>
Cleveland: <a href="http://www.city.cleveland.oh.us">www.city.cleveland.oh.us</a>	Salt Lake City: <a href="http://www.slcgov.com">www.slcgov.com</a>
Columbus: <a href="http://www.columbus.gov">www.columbus.gov</a>	San antonio: <a href="http://www.sanantonio.gov">www.sanantonio.gov</a>
Columbus: <a href="http://www.columbusga.com">www.columbusga.com</a>	San diego: <a href="http://www.sandiego.gov">www.sandiego.gov</a>
Dallas: <a href="http://www.dallascityhall.com">www.dallascityhall.com</a>	San francisco: <a href="http://www.sfgov.org">www.sfgov.org</a>
Detroit: <a href="http://www.detroitmi.gov">www.detroitmi.gov</a>	San José: <a href="http://www.sanjoseca.gov">www.sanjoseca.gov</a>
Elizabeth: <a href="http://www.elizabethnj.org">www.elizabethnj.org</a>	Savannah: <a href="http://www.savannahga.gov">www.savannahga.gov</a>
Eugene: <a href="http://www.eugen-or.gov">www.eugen-or.gov</a>	Seattle: <a href="http://www.seattle.gov">www.seattle.gov</a>
Evansville: <a href="http://www.evansvillegov.org">www.evansvillegov.org</a>	South bend: <a href="http://www.ci.south-bend.in.us">www.ci.south-bend.in.us</a>
Fortworth: <a href="http://www.fortworthtexas.gov">www.fortworthtexas.gov</a>	Springfield: <a href="http://www.springfieldmo.gov">www.springfieldmo.gov</a>
Fullerton: <a href="http://www.ci.fullerton.ca.us">www.ci.fullerton.ca.us</a>	St. Paul: <a href="http://www.stpaul.gov">www.stpaul.gov</a>
Glendale: <a href="http://www.glendaleaz.com">www.glendaleaz.com</a>	Takoma City: <a href="http://www.cityoftacoma.org">www.cityoftacoma.org</a>
Green bay: <a href="http://www.ci.green-bay.wi.us">www.ci.green-bay.wi.us</a>	Tucson: <a href="http://www.ci.tucson.az.us">www.ci.tucson.az.us</a>
Hollywood: <a href="http://www.hollywoodfl.org">www.hollywoodfl.org</a>	Virginia Beach: <a href="http://www.vbgov.com">www.vbgov.com</a>
Honolulu: <a href="http://www.honolulu.gov">www.honolulu.gov</a>	West Valley City: <a href="http://www.wvc-ut.gov">www.wvc-ut.gov</a>
Houston: <a href="http://www.houstontx.gov">www.houstontx.gov</a>	Winston-Salem City: <a href="http://www.cityofws.org">www.cityofws.org</a>
Indianápolis: <a href="http://www.indy.gov">www.indy.gov</a>	

### Anexo 3.3: Valores del índice de Divulgación Total y subíndices.

#### Anexo 3.3.1: Valores del índice de Divulgación Total

Nº	ENTE LOCAL	VALOR	Nº	ENTE LOCAL	VALOR	Nº	ENTE LOCAL	VALOR
1	OXFORD	0,763	41	HONOLULU	0,708	81	PERTH AND KINROSS	0,688
2	VIRGINIA BEACH	0,751	42	SAN ANTONIO	0,707	82	CHATTANOOGA	0,688
3	SAN FRANCISCO	0,748	43	BALTIMORE CITY	0,707	83	OLIVEIRA DE AZAMÉIS	0,686
4	BARCELONA	0,747	44	PALM BAY	0,707	84	OKLAHOMA CITY	0,686
5	NORFOLK	0,746	45	SWANSEA	0,706	85	BROMLEY	0,685
6	FULLERTON	0,743	46	SUNSHINE COAST	0,705	86	TENDRING	0,685
7	BILBAO	0,740	47	CANDEM	0,705	87	MOONEE VALLEY CITY	0,685
8	MIRAMAR CITY	0,740	48	CHARLES STURT	0,704	88	KENSINGTON AND CHELSEA	0,684
9	CHULA VISTA CITY	0,738	49	BIRMINGHAM	0,703	89	BOROONDARA	0,684
10	MADRID	0,737	50	CHICAGO	0,703	90	MELVILLE CITY	0,684
11	ANN ARBOR	0,734	51	SAVANNAH	0,703	91	TOWER HAMLETS	0,683
12	SAN DIEGO	0,732	52	WEST VALLEY CITY	0,703	92	ST PAUL	0,683
13	DALLAS CITY	0,732	53	LAS VEGAS	0,703	93	FAIRFIELD CITY	0,682
14	EUGENE	0,732	54	JERSEY CITY	0,701	94	WANDSWORTH	0,681
15	RICHMOND	0,729	55	BILLINGS	0,701	95	HARROW	0,681
16	JACKSONVILLE	0,728	56	SALISBURY	0,700	96	GIJÓN	0,680
17	BOSTON	0,728	57	PHOENIX	0,699	97	GOLD COAST	0,678
18	ALBUQUERQUE	0,728	58	PHILADELPHIA	0,699	98	JOONDALUP	0,678
19	HOLLYWOOD	0,728	59	VENECIA	0,698	99	TAKOMA CITY	0,678
20	LISBOA	0,728	60	ORANGE	0,698	100	JACKSON	0,678
21	BARNET	0,724	61	PARÍS	0,697	101	EALING	0,677
22	SAN JOSE	0,724	62	BRISBANE	0,696	102	RYDE	0,676
23	GUIMARAES	0,723	63	CEDAR RAPIDS	0,695	103	LAMBETH	0,675
24	DETROIT	0,720	64	MÓDENA	0,694	104	MORELAND	0,675
25	SEATTLE	0,720	65	NEW ORLEANS	0,693	105	GLENDALE	0,675
26	INDIANAPOLIS	0,719	66	PITTSBURG	0,693	106	HAVERING	0,673
27	WINSTON SALEM	0,719	67	FIFE	0,692	107	BASILDON	0,673
28	NEW CASTLE	0,718	68	ROCHDALE	0,692	108	MERTON	0,671
29	COLUMBUS	0,718	69	CHARNWOOD	0,692	109	SOLIHULL	0,671
30	SALDFORD	0,715	70	CASEY	0,692	110	MILWAUKEE	0,671
31	ATLANTA	0,715	71	HOUSTON	0,692	111	KNOWSLEY	0,670
32	CAMBRIDGE	0,715	72	SPRINGFIELD	0,692	112	OPORTO	0,668
33	MEMPHIS	0,712	73	BENDIGO	0,691	113	SANDWELL	0,668
34	TUCSON	0,712	74	COLUMBUS	0,691	114	BRAGA	0,668
35	PROVIDENCE	0,712	75	FORTWORTH	0,690	115	EDINBURGH	0,667
36	JOLIET	0,712	76	PORTLAND	0,690	116	DUNEDIN	0,666
37	AUSTIN	0,711	77	CLARKSVILLE	0,690	117	HOLDROYD	0,666
38	NORTHLAN ARKSHIRE	0,708	78	VIGO	0,689	118	CHARMECK	0,666
39	SALT LAKE CITY	0,708	79	HUME	0,688	119	MATOSINHOS	0,664
40	HARINGEY	0,708	80	CROYDON	0,688	120	DUMGAL	0,664

*Anexo 3.3.1. (continuación)*

Nº	ENTE LOCAL	VALOR	Nº	ENTE LOCAL	VALOR	Nº	ENTE LOCAL	VALOR
121	MORETON BAY	0,664	161	REDLAND	0,638	201	PERUGIA	0,609
122	NORTHAMPTON	0,663	162	OVIEDO	0,638	202	MAIA	0,608
123	WANNEROO	0,663	163	GREATER DANDENONG	0,638	203	LOGAN	0,608
124	ROCKDALE	0,663	164	NEW CASTLE	0,637	204	COLCHESTER	0,607
125	PLANO	0,662	165	CLEVELAND	0,637	205	RANDWICK	0,607
126	MAIDSTONE	0,661	166	PORTENF	0,636	206	VITORIA GASTEIZ	0,606
127	WORTHING	0,660	167	NÁPOLES	0,635	207	BARCELOS	0,606
128	NEW FOREST	0,659	168	ONKAPARINGA CITY	0,635	208	ODIVELAS	0,604
129	SHEFFIELD	0,658	169	PARRA CITY	0,634	209	LIVERPOOL	0,604
130	TORINO	0,658	170	WHITTLESEA	0,633	210	STHELENS	0,604
131	ARVADA	0,658	171	TARRAGONA	0,632	211	GEELONG	0,604
132	GUILDFORD	0,657	172	LAFAYETTE	0,632	212	BRENT	0,603
133	WHITERHORSE	0,657	173	BRADFORD	0,630	213	TRIESTE	0,602
134	STALBANS	0,656	174	WIRRAL	0,629	214	SASSARI	0,602
135	BARKING	0,655	175	CANTERBURY	0,629	215	ROCKAMPTON	0,602
136	BURBANK	0,655	176	SOUTH BEND	0,629	216	FRASER COAST	0,602
137	TAURANGA	0,654	177	STIRLING	0,628	217	MACKAY	0,601
138	CHELMSFORD	0,654	178	ALCOBENDAS	0,628	218	BARNSELY	0,600
139	BASINGSTOKE	0,654	179	REGGIO EMILIA	0,628	219	TRENTO	0,598
140	WELLINGTON	0,653	180	CARLISLE	0,628	220	KIRKLEES	0,598
141	GOSNELLS	0,653	181	MILÁN	0,627	221	LIVORNO	0,598
142	MIAMI	0,653	182	MORNPEN	0,627	222	GLEN ERIA	0,598
143	DAREBIN	0,652	183	WAKEFIELD	0,626	223	SWAN	0,598
144	VICENZA	0,651	184	DUNDEE CITY	0,626	224	WOLLONGONG	0,597
145	LEEDS	0,651	185	GOSFORD	0,626	225	GLASGOW	0,596
146	WYNDHAM	0,650	186	HUTT CITY	0,625	226	WYONG	0,596
147	CAMPBELLTOWN	0,650	187	SUNDERLAND	0,625	227	ELIZABETH	0,596
148	STONNINGTON	0,650	188	ALLENTOWN	0,625	228	GONDOMAR	0,595
149	LEIRIA	0,648	189	CASCAIS	0,623	229	LLEIDA	0,594
150	WIGAN	0,647	190	LOURES	0,621	230	SETUBAL	0,594
151	SOUTHWARK	0,646	191	HAMILTON	0,621	231	ENFIELD	0,593
152	TOWNSVILLE	0,643	192	MATARÓ	0,620	232	BELFAST CITY	0,592
153	CAIRNS	0,643	193	COIMBRA	0,620	233	MELTON	0,592
154	KINGSTON	0,643	194	SINTRA	0,620	234	FLORENCIA	0,590
155	CHARLESTON	0,643	195	CHIRSTCHURCH	0,620	235	MÁLAGA	0,589
156	ANCHORAGE	0,642	196	WARRIGAH	0,617	236	OEIRAS	0,589
157	RICHMOND	0,641	197	BANKSTOWN	0,613	237	SEIXAL	0,588
158	BANYULE	0,639	198	SYDNEY	0,613	238	COVENTRY	0,588
159	GAIA	0,638	199	VILA NOVA DE FAMALICAO	0,610	239	BOLZANO	0,587
160	MONASH	0,638	200	PADOVA	0,609	240	FRANKSTON	0,587

**Anexo 3.3.1. (continuación)**

<b>Nº</b>	<b>ENTE LOCAL</b>	<b>VALOR</b>	<b>Nº</b>	<b>ENTE LOCAL</b>	<b>VALOR</b>
241	MANNINGHAM	0,587	281	ZARAGOZA	0,544
242	WESTMINSTER	0,585	282	LE HAVRE	0,539
243	MAROONDAH	0,585	283	AMADORA	0,533
244	HORNSBY	0,584	284	LYON	0,528
245	ALMADA	0,583	285	MARSEILLE	0,526
246	THE HILLS	0,583	286	GÉNOVA	0,523
247	STOCKPORT	0,583	287	GETAFE	0,516
248	BEXLEY	0,583	288	NOVARA	0,516
249	CASTELLÓ	0,581	289	CORUÑA	0,513
250	GRENOBLE	0,581	290	ANCONA	0,513
251	YARRARANGES	0,581	291	SUTHERLAND SHIRE	0,513
252	PENRITH CITY	0,580	292	TOURS	0,510
253	RUSHCLIFFE	0,579	293	TOOWOOMBA	0,508
254	ROCKINGAHM	0,576	294	GRAME	0,503
255	MANCHESTER	0,574	295	ALCORCÓN	0,502
256	KU RING GAY	0,574	296	FORLI	0,502
257	TERRASSA	0,573	297	BLACKTOWN	0,499
258	DUDLEY	0,572	298	PALMA DE MALLORCA	0,498
259	AYLESBURYVALE	0,572	299	JEREZ	0,497
260	GREENWICH	0,571	300	BROXTOWE	0,496
261	KNOX	0,571	301	PRATO	0,493
262	TORREVIEJA	0,570	302	TEA TREE GULLY	0,493
263	TARANTO	0,570	303	AREZZO	0,490
264	BRIMBANK	0,569	304	SAINT ETIENNE	0,489
265	HOSPITALET	0,568	305	ALBACETE	0,488
266	VILA FRANCA DE XIRA	0,568	306	MURCIA	0,485
267	HOUNSLOW	0,567	307	RAVENA	0,482
268	BRESCIA	0,566	308	LAKE MAQUARIE	0,482
269	RIMINI	0,566	309	PESCARA	0,481
270	WEST LOTHIAN	0,563	310	BARI	0,477
271	LIVERPOOL	0,563	311	SANTANDER	0,476
272	SABADELL	0,562	312	LAS PALMAS DE G. CANARIA	0,474
273	BURGOS	0,556	313	BESANCON	0,472
274	SEFTON	0,554	314	MONTPELLIER	0,464
275	IPSWICH	0,554	315	CAGLIARI	0,463
276	FALKIRK	0,553	316	CLERMONT FERRAND	0,458
277	MONZA	0,552	317	GREEN BAY	0,457
278	PALERMO	0,550	318	ROMA	0,455
279	NANTES	0,549	319	CATANIA	0,443
280	BOLOÑA	0,545	320	LOGROÑO	0,439

**Anexo 3.3.1. (continuación)**

<b>Nº</b>	<b>ENTE LOCAL</b>	<b>VALOR</b>	<b>Nº</b>	<b>ENTE LOCAL</b>	<b>VALOR</b>
321	CAEN	0,439	361	ALMERÍA	0,292
322	METZ	0,438	362	RENNES	0,290
323	BREST	0,430	363	MONTREUIL	0,285
324	OURENSE	0,430	364	REGGIO CALABRIA	0,283
325	EVANSVILLE	0,428	365	TERNI	0,283
326	DIJON	0,418	366	MARBELLA	0,281
327	CÁDIZ	0,412	367	STRASBOURG	0,281
328	REIMS	0,406	368	BOULOGNE BILLANCOURT	0,281
329	LEÓN	0,405	369	BERGAMO	0,276
330	DONOSTIA	0,403	370	PIACENZA	0,275
331	PERPIGNAN	0,402	371	NIMES	0,264
332	VALENCIA	0,398	372	ORLEANS	0,264
333	CÓRDOBA	0,398	373	TELDE	0,261
334	PAMPLONA	0,398	374	AIXEN PROVENCE	0,260
335	DOS HERMANAS	0,397	375	VILLE SAINT DENIS	0,260
336	VALLADOLID	0,390	376	TOULON	0,257
337	CARTAGENA	0,388	377	VILLE URBANNE	0,257
338	SANTA CRUZ DE TENERIFE	0,382	378	SAINT DENIS	0,256
339	AMIENS	0,378	379	ARGENTEUIL	0,253
340	BADALONA	0,378	380	NICE	0,251
341	LEMANS	0,377	381	HUELVA	0,249
342	ELCHE	0,370	382	ALCALÁ DE HENARES	0,248
343	VERONA	0,370	383	FUENLABRADA	0,248
344	FERRARA	0,367	384	REUS	0,248
345	SEVILLA	0,364	385	SALERNO	0,247
346	LA LAGUNA	0,363	386	SIRACUSA	0,246
347	MÓSTOLES	0,358	387	GRANADA	0,244
348	LANCASTER	0,354	388	NANCY	0,238
349	ALICANTA	0,353	389	ANDRIA	0,238
350	PARMA	0,329	390	PARLA	0,231
351	LILLE	0,325	391	MULHOUSE	0,225
352	BORDEAUX	0,323	392	BADAJOS	0,223
353	ALGECIRAS	0,320	393	ROUEN	0,223
354	SALAMANCA	0,318	394	FOGGIA	0,223
355	LIMOGES	0,308	395	MESSINA	0,209
356	TORREJÓN	0,308	396	LATINA	0,208
357	TOULOUSE	0,306	397	GIUGLIANO	0,195
358	LEGANÉS	0,305	398	SAINT PAUL	0,152
359	JAÉN	0,303			
360	ANGERS	0,293			



**Anexo 3.3.2: Valores del subíndice de Contenido General de la Información**

Nº	ENTE LOCAL	VALOR	Nº	ENTE LOCAL	VALOR	Nº	ENTE LOCAL	VALOR
1	MADRID	0,917	41	MARBELLA	0,833	81	MONZA	0,833
2	BARCELONA	0,917	42	MATARÓ	0,833	82	FORLI	0,833
3	GIJÓN	0,917	43	PARLA	0,833	83	TRENTO	0,833
4	SANTANDER	0,917	44	ALCOBENDAS	0,833	84	TERNI	0,833
5	LLEIDA	0,917	45	OURENSE	0,833	85	HAMILTON	0,833
6	LILLE	0,917	46	REUS	0,833	86	TAURANGA	0,833
7	BARI	0,917	47	TELDE	0,833	87	WELLINGTON	0,833
8	VERONA	0,917	48	OLIVEIRA DE AZAMÉIS	0,833	88	BIRMINGHAM	0,833
9	PADOVA	0,917	49	BRAGA	0,833	89	GLASGOW	0,833
10	PIACENZA	0,917	50	GUIMARAES	0,833	90	EDINBURGH	0,833
11	CHIRSTCHURCH	0,917	51	VILA NOVA DE FAMALICAO	0,833	91	BARNET	0,833
12	DUNEDIN	0,917	52	BARCELOS	0,833	92	CROYDON	0,833
13	ENFIELD	0,917	53	LEIRIA	0,833	93	DUDLEY	0,833
14	MACKAY	0,917	54	SINTRA	0,833	94	BELFAST CITY	0,833
15	KU RING GAY	0,917	55	OEIRAS	0,833	95	WESTMINSTER	0,833
16	BRIMBANK	0,917	56	ODIVELAS	0,833	96	HAVERING	0,833
17	BANKSTOWN	0,917	57	VILA FRANCA DE XIRA	0,833	97	HARROW	0,833
18	RICHMOND	0,917	58	OPORTO	0,833	98	BARNSLEY	0,833
19	HOLLYWOOD	0,917	59	GONDOMAR	0,833	99	BARKING	0,833
20	ORANGE	0,917	60	MATOSINHOS	0,833	100	KENSINGTON AND CHELSEA	0,833
21	WEST VALLEY CITY	0,917	61	PARÍS	0,833	101	KNOWSLEY	0,833
22	BILLINGS	0,917	62	NANTES	0,833	102	DUMGAL	0,833
23	RICHMOND	0,917	63	STRASBOURG	0,833	103	PERTH AND KINROSS	0,833
24	CAMBRIDGE	0,917	64	BORDEAUX	0,833	104	LANCASTER	0,833
25	PALM BAY	0,917	65	GRENOBLE	0,833	105	RUSHCLIFFE	0,833
26	VALENCIA	0,833	66	NIMES	0,833	106	MORETON BAY	0,833
27	SEVILLA	0,833	67	LIMOGES	0,833	107	SUNSHINE COAST	0,833
28	BILBAO	0,833	68	VILLE SAINT DENIS	0,833	108	TOOWOOMBA	0,833
29	ALICANTE	0,833	69	NÁPOLES	0,833	109	ROCKAMPTON	0,833
30	CORUÑA	0,833	70	TORINO	0,833	110	WYONG	0,833
31	GRANADA	0,833	71	GÉNOVA	0,833	111	GOLD COAST	0,833
32	CARTAGENA	0,833	72	BOLOÑA	0,833	112	BLACKTOWN	0,833
33	JEREZ	0,833	73	VENECIA	0,833	113	CASEY	0,833
34	MÓSTOLES	0,833	74	PARMA	0,833	114	GEELONG	0,833
35	ALCALÁ DE HENARES	0,833	75	REGGIO EMILIA	0,833	115	WOLLONGONG	0,833
36	CASTELLÓ	0,833	76	RAVENA	0,833	116	STIRLING	0,833
37	ALBACETE	0,833	77	RIMINI	0,833	117	LAKE MAQUARIE	0,833
38	LOGROÑO	0,833	78	SASSARI	0,833	118	FAIRFIELD CITY	0,833
39	LA LAGUNA	0,833	79	SIRACUSA	0,833	119	PENRITH CITY	0,833
40	TARRAGONA	0,833	80	PESCARA	0,833	120	TOWNSVILLE	0,833

Fuente: Elaboración propia.

**Anexo 3.3.2. (continuación)**

Nº	ENTE LOCAL	VALOR	Nº	ENTE LOCAL	VALOR	Nº	ENTE LOCAL	VALOR
121	LIVERPOOL	0,833	161	VIGO	0,750	201	METZ	0,750
122	GOSFORD	0,833	162	VITORIA GASTEIZ	0,750	202	BESANCON	0,750
123	JOONDALUP	0,833	163	OVEDO	0,750	203	PERPIGNAN	0,750
124	ONKAPARINGA CITY	0,833	164	SANTA CRUZ DE TENERIFE	0,750	204	ORLEANS	0,750
125	DAREBIN	0,833	165	SABADELL	0,750	205	BOULOGNE BILLANCOURT	0,750
126	BANYULE	0,833	166	FUENLABRADA	0,750	206	CAEN	0,750
127	MANNINGHAM	0,833	167	PAMPLONA	0,750	207	ROUEN	0,750
128	PORTENF	0,833	168	ALMERÍA	0,750	208	NANCY	0,750
129	MOONEE VALLEY CITY	0,833	169	BURGOS	0,750	209	ROMA	0,750
130	CHARLES STURT	0,833	170	GETAFE	0,750	210	MILÁN	0,750
131	MELVILLE CITY	0,833	171	ALCORCÓN	0,750	211	PALERMO	0,750
132	MORNPEN	0,833	172	SALAMANCA	0,750	212	FLORENCIA	0,750
133	INDIANAPOLIS	0,833	173	BADAJOS	0,750	213	CATANIA	0,750
134	ATLANTA	0,833	174	HUELVA	0,750	214	MESSINA	0,750
135	ANCHORAGE	0,833	175	LEÓN	0,750	215	TRIESTE	0,750
136	NORFOLK	0,833	176	CÁDIZ	0,750	216	BRESCIA	0,750
137	CHULA VISTA CITY	0,833	177	DOS HERMANAS	0,750	217	TARANTO	0,750
138	COLUMBUS	0,833	178	GRAME	0,750	218	REGGIO CALABRIA	0,750
139	PROVIDENCE	0,833	179	TORREJÓN	0,750	219	MÓDENA	0,750
140	CHATTANOOGA	0,833	180	COIMBRA	0,750	220	PERUGIA	0,750
141	EUGENE	0,833	181	LISBOA	0,750	221	LIVORNO	0,750
142	JOLIET	0,833	182	LOURES	0,750	222	CAGLIARI	0,750
143	SAVANNAH	0,833	183	CASCAIS	0,750	223	SALERNO	0,750
144	FULLERTON	0,833	184	AMADORA	0,750	224	FERRARA	0,750
145	CEDAR RAPIDS	0,833	185	GAIA	0,750	225	LATINA	0,750
146	CLARKSVILLE	0,833	186	MAIA	0,750	226	BERGAMO	0,750
147	EVANSVILLE	0,833	187	ALMADA	0,750	227	VICENZA	0,750
148	LAFAYETTE	0,833	188	SETUBAL	0,750	228	NOVARA	0,750
149	CHARLESTON	0,833	189	MARSEILLE	0,750	229	BOLZANO	0,750
150	MIRAMAR CITY	0,833	190	TOULOUSE	0,750	230	ANCONA	0,750
151	ALLENTOWN	0,833	191	NICE	0,750	231	AREZZO	0,750
152	ARVADA	0,833	192	LE HAVRE	0,750	232	ANDRIA	0,750
153	SOUTH BEND	0,833	193	SAINT ETIENNE	0,750	233	HUTT CITY	0,750
154	BURBANK	0,833	194	TOULON	0,750	234	LEEDS	0,750
155	GREEN BAY	0,833	195	ANGERS	0,750	235	SHEFFIELD	0,750
156	MÁLAGA	0,750	196	AIXEN PROVENCE	0,750	236	BRADFORD	0,750
157	PALMA DE MALLORCA	0,750	197	VILLE URBANNE	0,750	237	MANCHESTER	0,750
158	LAS PALMAS DE G. CANARIA	0,750	198	CLERMONT FERRAND	0,750	238	LIVERPOOL	0,750
159	CÓRDOBA	0,750	199	TOURS	0,750	239	KIRKLEES	0,750
160	VALLADOLID	0,750	200	AMIENS	0,750	240	FIFE	0,750

**Anexo 3.3.2. (continuación)**

<b>N°</b>	<b>ENTE LOCAL</b>	<b>VALOR</b>	<b>N°</b>	<b>ENTE LOCAL</b>	<b>VALOR</b>
241	NORTHLAN ARKSHIRE	0,750	281	WORTHING	0,750
242	WAKEFIELD	0,750	282	CAIRNS	0,750
243	EALING	0,750	283	FRASER COAST	0,750
244	COVENTRY	0,750	284	SUTHERLAND SHIRE	0,750
245	BROMLEY	0,750	285	THE HILLS	0,750
246	WIRRAL	0,750	286	HORNSBY	0,750
247	SANDWELL	0,750	287	WARRIGAH	0,750
248	WANDSWORTH	0,750	288	BRISBANE	0,750
249	STOCKPORT	0,750	289	LOGAN	0,750
250	BRENT	0,750	290	SYDNEY	0,750
251	TOWR HAMLETS	0,750	291	PARRA CITY	0,750
252	HOUNSLOW	0,750	292	BOROONDARA	0,750
253	SWANSEA	0,750	293	IPSWICH	0,750
254	CANDEM	0,750	294	KNOX	0,750
255	GREENWICH	0,750	295	WHITERHORSE	0,750
256	BEXLEY	0,750	296	WYNDHAM	0,750
257	HARINGEY	0,750	297	NEW CASTLE	0,750
258	SALDFORD	0,750	298	CAMPBELLTOWN	0,750
259	NORTHAMPTON	0,750	299	MORELAND	0,750
260	MERTON	0,750	300	WANNEROO	0,750
261	SOLIHULL	0,750	301	KINGSTON	0,750
262	ROCHDALE	0,750	302	CANTERBURY	0,750
263	COLCHESTER	0,750	303	REDLAND	0,750
264	STHELENS	0,750	304	GREATER DANDENONG	0,750
265	NEW FOREST	0,750	305	GLEN ERIA	0,750
266	BASILDON	0,750	306	RANDWICK	0,750
267	AYLESBURYVALE	0,750	307	SALISBURY	0,750
268	WEST LOTHIAN	0,750	308	FRANKSTON	0,750
269	CHELMSFORD	0,750	309	SWAN	0,750
270	CHARNWOOD	0,750	310	MAROONDAH	0,750
271	BASINGSTOKE	0,750	311	GOSNELLS	0,750
272	FALKIRK	0,750	312	RYDE	0,750
273	OXFORD	0,750	313	BENDIGO	0,750
274	MAIDSTONE	0,750	314	ROCKDALE	0,750
275	TENDRING	0,750	315	HOLDROYD	0,750
276	DUNDEE CITY	0,750	316	STONNINGTON	0,750
277	STALBANS	0,750	317	YARRARANGES	0,750
278	GUILDFORD	0,750	318	MELTON	0,750
279	BROXTOWE	0,750	319	CHICAGO	0,750
280	CARLISLE	0,750	320	SAN ANTONIO	0,750

**Anexo 3.3.2. (continuación)**

<b>Nº</b>	<b>ENTE LOCAL</b>	<b>VALOR</b>	<b>Nº</b>	<b>ENTE LOCAL</b>	<b>VALOR</b>
321	SAN JOSE	0,750	361	LYON	0,667
322	DETROIT	0,750	362	MONTPELLIER	0,667
323	JACKSONVILLE	0,750	363	RENNES	0,667
324	COLUMBUS	0,750	364	REIMS	0,667
325	AUSTIN	0,750	365	DIJON	0,667
326	CHARMECK	0,750	366	SAINT DENIS	0,667
327	MILWAUKEE	0,750	367	LEMANS	0,667
328	BOSTON	0,750	368	BREST	0,667
329	SEATTLE	0,750	369	MULHOUSE	0,667
330	LAS VEGAS	0,750	370	ARGENTEUIL	0,667
331	PORTLAND	0,750	371	SAINT PAUL	0,667
332	OKLAHOMA CITY	0,750	372	MONTREUIL	0,667
333	TUCSON	0,750	373	PRATO	0,667
334	ALBUQUERQUE	0,750	374	FOGGIA	0,667
335	CLEVELAND	0,750	375	GIUGLIANO	0,667
336	VIRGINIA BEACH	0,750	376	WIGAN	0,667
337	MIAMI	0,750	377	SOUTHWARK	0,667
338	HONOLULU	0,750	378	NEW CASTLE	0,667
339	ST PAUL	0,750	379	LAMBETH	0,667
340	PLANO	0,750	380	SUNDERLAND	0,667
341	JERSEY CITY	0,750	381	SEFTON	0,667
342	NEW ORLEANS	0,750	382	MONASH	0,667
343	WINSTON SALEM	0,750	383	HUME	0,667
344	TAKOMA CITY	0,750	384	WHITTLESEA	0,667
345	SALT LAKE CITY	0,750	385	ROCKINGAHM	0,667
346	JACKSON	0,750	386	TEATREGULLY	0,667
347	SPRINGFIELD	0,750	387	HOUSTON	0,667
348	ELIZABETH	0,750	388	PHOENIX	0,667
349	ANN ARBOR	0,750	389	PHILADELPHIA	0,667
350	ZARAGOZA	0,667	390	SAN DIEGO	0,667
351	MURCIA	0,667	391	DALLAS CITY	0,667
352	HOSPITALET	0,667	392	SAN FRANCISCO	0,667
353	ELCHE	0,667	393	FORTWORTH	0,667
354	BADALONA	0,667	394	MEMPHIS	0,667
355	TERRASSA	0,667	395	BALTIMORE CITY	0,667
356	LEGANÉS	0,667	396	PITTSBURG	0,667
357	JAÉN	0,667	397	GLENDALE	0,667
358	ALGECIRAS	0,667	398	DONOSTIA	0,583
359	TORREVIEJA	0,667			
360	SEIXAL	0,667			

**Anexo 3.3.3: Valores del subíndice de Contenido de la Información Económica y Financiera**

Nº	ENTE LOCAL	VALOR	Nº	ENTE LOCAL	VALOR	Nº	ENTE LOCAL	VALOR
1	SALISBURY	0,823	41	ANN ARBOR	0,771	81	PLANO	0,740
2	CHARLES STURT	0,823	42	MIRAMAR CITY	0,771	82	TAKOMA CITY	0,740
3	CAMBRIDGE	0,813	43	BILLINGS	0,771	83	JACKSON	0,740
4	BARCELONA	0,802	44	SUNSHINE COAST	0,765	84	ORANGE	0,740
5	MADRID	0,792	45	VENECIA	0,760	85	PALM BAY	0,740
6	BILBAO	0,792	46	CROYDON	0,760	86	VIGO	0,729
7	LISBOA	0,792	47	BRISBANE	0,760	87	PARÍS	0,729
8	OXFORD	0,792	48	BOROONDARA	0,760	88	VICENZA	0,729
9	BENDIGO	0,792	49	WANNEROO	0,760	89	CANDEM	0,729
10	JOONDALUP	0,781	50	MELVILLE CITY	0,760	90	CHELMSFORD	0,729
11	ALBUQUERQUE	0,781	51	MORNPEN	0,760	91	PERTH AND KINROSS	0,729
12	EDINBURGH	0,771	52	MÓDENA	0,750	92	PARRA CITY	0,729
13	GOLD COAST	0,771	53	ROCHDALE	0,750	93	ONKAPARINGA CITY	0,729
14	HUME	0,771	54	ROCKDALE	0,750	94	WHITERHORSE	0,729
15	MOONEE VALLEY CITY	0,771	55	ALCOBENDAS	0,740	95	WYNDHAM	0,729
16	RYDE	0,771	56	NEW CASTLE	0,740	96	CANTERBURY	0,729
17	DALLAS CITY	0,771	57	CASEY	0,740	97	REDLAND	0,729
18	JACKSONVILLE	0,771	58	STIRLING	0,740	98	GREATER DANDENONG	0,729
19	SAN FRANCISCO	0,771	59	TOWNSVILLE	0,740	99	BANYULE	0,729
20	VIRGINIA BEACH	0,771	60	CHICAGO	0,740	100	GOSNELLS	0,729
21	HONOLULU	0,771	61	HOUSTON	0,740	101	HOLDROYD	0,729
22	PITTSBURG	0,771	62	SAN ANTONIO	0,740	102	ROCKAMPTON	0,723
23	JERSEY CITY	0,771	63	SAN DIEGO	0,740	103	TRIESTE	0,719
24	NORFOLK	0,771	64	SAN JOSE	0,740	104	NORTHLAN ARKSHIRE	0,719
25	CHULA VISTA CITY	0,771	65	DETROIT	0,740	105	BROMLEY	0,719
26	WINSTON SALEM	0,771	66	INDIANAPOLIS	0,740	106	MORETON BAY	0,713
27	RICHMOND	0,771	67	COLUMBUS	0,740	107	BRAGA	0,708
28	COLUMBUS	0,771	68	AUSTIN	0,740	108	SINTRA	0,708
29	SALT LAKE CITY	0,771	69	FORTWORTH	0,740	109	LOURES	0,708
30	PROVIDENCE	0,771	70	MEMPHIS	0,740	110	ODIVELAS	0,708
31	CHATTANOOGA	0,771	71	CHARMECK	0,740	111	GAIA	0,708
32	SPRINGFIELD	0,771	72	BALTIMORE CITY	0,740	112	OPORTO	0,708
33	EUGENE	0,771	73	MILWAUKEE	0,740	113	TRENTO	0,708
34	JOLIET	0,771	74	BOSTON	0,740	114	FIFE	0,708
35	HOLLYWOOD	0,771	75	SEATTLE	0,740	115	BARNET	0,708
36	SAVANNAH	0,771	76	LAS VEGAS	0,740	116	WANDSWORTH	0,708
37	FULLERTON	0,771	77	PORTLAND	0,740	117	SOUTHWARK	0,708
38	CEDAR RAPIDS	0,771	78	OKLAHOMA CITY	0,740	118	KENSINGTON AND CHELSEA	0,708
39	WEST VALLEY CITY	0,771	79	TUCSON	0,740	119	FAIRFIELD CITY	0,708
40	CLARKSVILLE	0,771	80	ATLANTA	0,740	120	NEW CASTLE	0,708

**Anexo 3.3.3. (continuación)**

Nº	ENTE LOCAL	VALOR	Nº	ENTE LOCAL	VALOR	Nº	ENTE LOCAL	VALOR
121	WHITTLESEA	0,708	161	MELTON	0,677	201	GEE LONG	0,635
122	CAMPBELLTOWN	0,708	162	GUIMARAES	0,667	202	VITORIA GASTEIZ	0,625
123	MORELAND	0,708	163	WIRRAL	0,667	203	NÁPOLES	0,625
124	STONNINGTON	0,708	164	SANDWELL	0,667	204	NEW FOREST	0,625
125	PHOENIX	0,708	165	TOWR HAMLETS	0,667	205	BRIMBANK	0,625
126	PHILADELPHIA	0,708	166	MONASH	0,667	206	GOSFORD	0,625
127	CAIRNS	0,702	167	GIJÓN	0,656	207	MIAMI	0,625
128	LEIRIA	0,698	168	TARRAGONA	0,656	208	MACKAY	0,619
129	BIRMINGHAM	0,698	169	VILA FRANCA DE XIRA	0,656	209	MÁLAGA	0,615
130	SHEFFIELD	0,698	170	GONDOMAR	0,656	210	LIVORNO	0,615
131	EALING	0,698	171	TORINO	0,656	211	WORTHING	0,615
132	SALDFORD	0,698	172	PERUGIA	0,656	212	KNOX	0,615
133	DAREBIN	0,698	173	SASSARI	0,656	213	ROCKINGAHM	0,615
134	PORTENF	0,698	174	HARROW	0,656	214	CLEVELAND	0,615
135	NEW ORLEANS	0,698	175	SOLIHULL	0,656	215	CHARLESTON	0,615
136	OVIDO	0,688	176	BASINGSTOKE	0,656	216	ALLENTOWN	0,615
137	OLIVEIRA DE AZAMÉIS	0,688	177	DUNDEE CITY	0,656	217	SEIXAL	0,604
138	CASCAIS	0,688	178	LOGAN	0,656	218	PADOVA	0,604
139	MATOSINHOS	0,688	179	FRASER COAST	0,650	219	BARNESLEY	0,604
140	MAIA	0,688	180	BARCELOS	0,646	220	HORNSBY	0,604
141	MILÁN	0,688	181	SETUBAL	0,646	221	WYONG	0,604
142	LAMBETH	0,688	182	REGGIO EMILIA	0,646	222	BLACKTOWN	0,604
143	HAVERING	0,688	183	PENRITH CITY	0,646	223	RANDWICK	0,604
144	SWANSEA	0,688	184	SYDNEY	0,646	224	TERRASSA	0,594
145	HARINGEY	0,688	185	FRANKSTON	0,646	225	TORREVIEJA	0,594
146	NORTHAMPTON	0,688	186	MANNINGHAM	0,646	226	OEIRAS	0,594
147	MERTON	0,688	187	SWAN	0,646	227	PALERMO	0,594
148	BASILDON	0,688	188	MAROONDAH	0,646	228	FLORENCIA	0,594
149	CHARNWOOD	0,688	189	YARRARANGES	0,646	229	BOLZANO	0,594
150	KNOWSLEY	0,688	190	ANCHORAGE	0,646	230	BRADFORD	0,594
151	MAIDSTONE	0,688	191	ST PAUL	0,646	231	WESTMINSTER	0,594
152	TENDRING	0,688	192	GLENDALE	0,646	232	STHELENS	0,594
153	STALBANS	0,688	193	ELIZABETH	0,646	233	MATARÓ	0,583
154	GUILDFORD	0,688	194	LAFAYETTE	0,646	234	ALMADA	0,583
155	KINGSTON	0,688	195	ARVADA	0,646	235	WELLINGTON	0,583
156	GLEN ERIA	0,688	196	SOUTH BEND	0,646	236	KIRKLEES	0,583
157	COIMBRA	0,677	197	BURBANK	0,646	237	ENFIELD	0,583
158	WIGAN	0,677	198	RICHMOND	0,646	238	KU RING GAY	0,583
159	DUMGAL	0,677	199	HUTT CITY	0,635	239	WOLLONGONG	0,583
160	WARRIGAH	0,677	200	LEEDS	0,635	240	BANKSTOWN	0,583

**Anexo 3.3.3. (continuación)**

Nº	ENTE LOCAL	VALOR	Nº	ENTE LOCAL	VALOR
241	GRENOBLE	0,573	281	ANCONA	0,510
242	TARANTO	0,573	282	BELFAST CITY	0,510
243	FORLI	0,573	283	WEST LOTHIAN	0,510
244	NOVARA	0,573	284	TOOWOOMBA	0,510
245	DUNEDIN	0,573	285	LIVERPOOL	0,500
246	GLASGOW	0,573	286	SUTHERLAND SHIRE	0,494
247	THE HILLS	0,573	287	AMADORA	0,490
248	HAMILTON	0,563	288	LE HAVRE	0,490
249	TAURANGA	0,563	289	MONZA	0,490
250	SUNDERLAND	0,563	290	COVENTRY	0,490
251	BRESCIA	0,552	291	TEATREEGULLY	0,490
252	WAKEFIELD	0,552	292	BARI	0,479
253	DUDLEY	0,552	293	SEFTON	0,479
254	BEXLEY	0,552	294	ALBACETE	0,469
255	IPSWICH	0,552	295	LLEIDA	0,469
256	ZARAGOZA	0,542	296	MURCIA	0,458
257	VILA NOVA DE FAMALICAO	0,542	297	LYON	0,458
258	NANTES	0,542	298	GÉNOVA	0,458
259	RIMINI	0,542	299	PALMA DE MALLORCA	0,448
260	CHIRSTCHURCH	0,542	300	TOURS	0,448
261	LIVERPOOL	0,542	301	PRATO	0,448
262	BRENT	0,542	302	AREZZO	0,448
263	GREENWICH	0,542	303	LAS PALMAS DE G. CANARIA	0,438
264	COLCHESTER	0,542	304	GRAME	0,438
265	BARKING	0,542	305	CORUÑA	0,427
266	HOUNSLOW	0,531	306	LAKE MAQUARIE	0,427
267	AYLESBURYVALE	0,531	307	JEREZ	0,417
268	FALKIRK	0,531	308	SANTANDER	0,417
269	RUSHCLIFFE	0,531	309	MONTPELLIER	0,417
270	CARLISLE	0,531	310	SAINT ETIENNE	0,417
271	HOSPITALET	0,521	311	CLERMONT FERRAND	0,417
272	CASTELLÓ	0,521	312	ROMA	0,417
273	BURGOS	0,521	313	CATANIA	0,417
274	MARSEILLE	0,521	314	CAEN	0,406
275	BOLOÑA	0,521	315	METZ	0,396
276	MANCHESTER	0,521	316	RAVENA	0,385
277	STOCKPORT	0,521	317	BESANCON	0,375
278	SABADELL	0,510	318	GREEN BAY	0,365
279	GETAFE	0,510	319	BREST	0,354
280	ALCORCÓN	0,510	320	CAGLIARI	0,344

**Anexo 3.3.3. (continuación)**

Nº	ENTE LOCAL	VALOR	Nº	ENTE LOCAL	VALOR
321	PESCARA	0,344	361	BORDEAUX	0,115
322	LOGROÑO	0,333	362	ALICANTE	0,104
323	LEÓN	0,333	363	STRASBOURG	0,104
324	DOS HERMANAS	0,333	364	PIACENZA	0,104
325	EVANSVILLE	0,313	365	MARBELLA	0,094
326	LA LAGUNA	0,302	366	TOULOUSE	0,094
327	REIMS	0,302	367	ORLEANS	0,083
328	PERPIGNAN	0,302	368	MULHOUSE	0,083
329	BROXTOWE	0,302	369	ANGERS	0,073
330	CÁDIZ	0,292	370	BERGAMO	0,073
331	FERRARA	0,292	371	RENNES	0,063
332	LEMANS	0,281	372	FUENLABRADA	0,052
333	VALENCIA	0,271	373	LEGANÉS	0,052
334	CÓRDOBA	0,271	374	NICE	0,052
335	OURENSE	0,271	375	TOULON	0,052
336	SANTA CRUZ DE TENERIFE	0,260	376	AIXEN PROVENCE	0,052
337	DONOSTIA	0,260	377	VILLE URBANNE	0,052
338	AMIENS	0,260	378	NIMES	0,052
339	PAMPLONA	0,250	379	NANCY	0,052
340	ELCHE	0,240	380	VILLE SAINT DENIS	0,052
341	DIJON	0,229	381	ARGENTEUIL	0,052
342	LANCASTER	0,219	382	MONTREUIL	0,052
343	BADALONA	0,208	383	LATINA	0,052
344	CARTAGENA	0,208	384	GIUGLIANO	0,052
345	MÓSTOLES	0,208	385	BADAJOS	0,031
346	TORREJÓN	0,208	386	HUELVA	0,031
347	ALGECIRAS	0,208	387	PARLA	0,031
348	VERONA	0,208	388	SAINT DENIS	0,031
349	SEVILLA	0,177	389	ROUEN	0,031
350	ALMERÍA	0,177	390	MESSINA	0,031
351	SALAMANCA	0,167	391	SIRACUSA	0,031
352	REUS	0,156	392	ANDRIA	0,031
353	VALLADOLID	0,146	393	ALCALÁ DE HENARES	0,021
354	TERNI	0,146	394	REGGIO CALABRIA	0,021
355	LILLE	0,135	395	GRANADA	0,000
356	LIMOGES	0,135	396	SAINT PAUL	0,000
357	BOULOGNE BILLANCOURT	0,135	397	FOGGIA	0,000
358	PARMA	0,135	398	SALERNO	0,000
359	JAÉN	0,115			
360	TELDE	0,115			



**Anexo 3.3.4: Valores del subíndice de las Características Cualitativas**

Nº	ENTE LOCAL	VALOR	Nº	ENTE LOCAL	VALOR	Nº	ENTE LOCAL	VALOR
1	OXFORD	0,850	41	FULLERTON	0,825	81	GUIMARAES	0,700
2	HOUSTON	0,825	42	CEDAR RAPIDS	0,825	82	VICENZA	0,700
3	SAN ANTONIO	0,825	43	WEST VALLEY CITY	0,825	83	TAURANGA	0,700
4	SAN DIEGO	0,825	44	CLARKSVILLE	0,825	84	BIRMINGHAM	0,700
5	DALLAS CITY	0,825	45	MIRAMAR CITY	0,825	85	FIFE	0,700
6	SAN JOSE	0,825	46	NORTHLAN ARKSHIRE	0,800	86	CROYDON	0,700
7	DETROIT	0,825	47	PHOENIX	0,800	87	COVENTRY	0,700
8	JACKSONVILLE	0,825	48	PHILADELPHIA	0,800	88	SANDWELL	0,700
9	INDIANAPOLIS	0,825	49	SEATTLE	0,800	89	SOUTHWARK	0,700
10	SAN FRANCISCO	0,825	50	VIRGINIA BEACH	0,800	90	NEW CASTLE	0,700
11	COLUMBUS	0,825	51	ANCHORAGE	0,800	91	SUNDERLAND	0,700
12	AUSTIN	0,825	52	ST PAUL	0,800	92	CANDEM	0,700
13	FORTWORTH	0,825	53	JERSEY CITY	0,800	93	HARROW	0,700
14	MEMPHIS	0,825	54	NEW ORLEANS	0,800	94	HARINGEY	0,700
15	CHARMECK	0,825	55	RICHMOND	0,800	95	SALDFORD	0,700
16	BALTIMORE CITY	0,825	56	TAKOMA CITY	0,800	96	NORTHAMPTON	0,700
17	MILWAUKEE	0,825	57	CHARLESTON	0,800	97	ROCHDALE	0,700
18	BOSTON	0,825	58	CLEVELAND	0,775	98	BARKING	0,700
19	LAS VEGAS	0,825	59	ELIZABETH	0,775	99	BASILDON	0,700
20	PORTLAND	0,825	60	ANN ARBOR	0,775	100	KENSINGTON AND CHELSEA	0,700
21	OKLAHOMA CITY	0,825	61	BURBANK	0,775	101	CHARNWOOD	0,700
22	TUCSON	0,825	62	PARÍS	0,750	102	BASINGSTOKE	0,700
23	ATLANTA	0,825	63	VENECIA	0,750	103	KNOWSLEY	0,700
24	ALBUQUERQUE	0,825	64	BARNET	0,750	104	MAIDSTONE	0,700
25	MIAMI	0,825	65	PERTH AND KINROSS	0,750	105	DUNDEE CITY	0,700
26	HONOLULU	0,825	66	WARRIGAH	0,750	106	STALBANS	0,700
27	PITTSBURG	0,825	67	CHICAGO	0,750	107	GUILDFORD	0,700
28	GLENDALE	0,825	68	PLANO	0,750	108	WORTHING	0,700
29	NORFOLK	0,825	69	JACKSON	0,750	109	WOLLONGONG	0,700
30	CHULA VISTA CITY	0,825	70	ALLENTOWN	0,750	110	FAIRFIELD CITY	0,700
31	WINSTON SALEM	0,825	71	BILLINGS	0,750	111	HUME	0,700
32	COLUMBUS	0,825	72	RICHMOND	0,750	112	SALISBURY	0,700
33	SALT LAKE CITY	0,825	73	CAMBRIDGE	0,750	113	CHARLES STURT	0,700
34	PROVIDENCE	0,825	74	PALM BAY	0,750	114	GOSNELLS	0,700
35	CHATTANOOGA	0,825	75	OLIVEIRA DE AZAMÉIS	0,725	115	RYDE	0,700
36	SPRINGFIELD	0,825	76	WELLINGTON	0,725	116	BENDIGO	0,700
37	EUGENE	0,825	77	TOWR HAMLETS	0,725	117	MELVILLE CITY	0,700
38	JOLIET	0,825	78	LAFAYETTE	0,725	118	HOLDROYD	0,700
39	HOLLYWOOD	0,825	79	ARVADA	0,725	119	ORANGE	0,700
40	SAVANNAH	0,825	80	SOUTH BEND	0,725	120	TRIESTE	0,675

*Anexo 3.3.4. (continuación)*

Nº	ENTE LOCAL	VALOR	Nº	ENTE LOCAL	VALOR	Nº	ENTE LOCAL	VALOR
121	DUNEDIN	0,675	161	STHELENS	0,625	201	BRAGA	0,575
122	KIRKLEES	0,675	162	NEW FOREST	0,625	202	LIVORNO	0,575
123	WAKEFIELD	0,675	163	AYLESBURYVALE	0,625	203	CAGLIARI	0,575
124	LAMBETH	0,675	164	FALKIRK	0,625	204	MONZA	0,575
125	BARNSLEY	0,675	165	CARLISLE	0,625	205	GLASGOW	0,575
126	DUMGAL	0,675	166	BANKSTOWN	0,625	206	SHEFFIELD	0,575
127	SUNSHINE COAST	0,675	167	PENRITH CITY	0,625	207	LIVERPOOL	0,575
128	BOROONDARA	0,675	168	TOWNSVILLE	0,625	208	EALING	0,575
129	JOONDALUP	0,675	169	LIVERPOOL	0,625	209	DUDLEY	0,575
130	PORTENF	0,675	170	PARRA CITY	0,625	210	COLCHESTER	0,575
131	MOONEE VALLEY CITY	0,675	171	GOSFORD	0,625	211	WEST LOTHIAN	0,575
132	BARCELONA	0,650	172	IPSWICH	0,625	212	FRASER COAST	0,575
133	LISBOA	0,650	173	WHITERHORSE	0,625	213	THE HILLS	0,575
134	HUTT CITY	0,650	174	NEW CASTLE	0,625	214	HORNSBY	0,575
135	BROMLEY	0,650	175	WHITTLESEA	0,625	215	WYONG	0,575
136	WIGAN	0,650	176	CAMPBELLTOWN	0,625	216	LOGAN	0,575
137	BRENT	0,650	177	MORELAND	0,625	217	GEELONG	0,575
138	HAVERING	0,650	178	REDLAND	0,625	218	STIRLING	0,575
139	SWANSEA	0,650	179	DAREBIN	0,625	219	SYDNEY	0,575
140	MERTON	0,650	180	GREATER DANDENONG	0,625	220	ONKAPARINGA CITY	0,575
141	SOLIHULL	0,650	181	RANDWICK	0,625	221	WYNDHAM	0,575
142	CHELMSFORD	0,650	182	ROCKDALE	0,625	222	CANTERBURY	0,575
143	TENDRING	0,650	183	MORNPEN	0,625	223	MADRID	0,550
144	BRISBANE	0,650	184	GIJÓN	0,600	224	BILBAO	0,550
145	GOLD COAST	0,650	185	TARRAGONA	0,600	225	VIGO	0,550
146	MONASH	0,650	186	LOURES	0,600	226	SABADELL	0,550
147	WANNEROO	0,650	187	CASCAIS	0,600	227	MATARÓ	0,550
148	KINGSTON	0,650	188	GRENOBLE	0,600	228	BARCELOS	0,550
149	BANYULE	0,650	189	BOLOÑA	0,600	229	COIMBRA	0,550
150	LLEIDA	0,625	190	RIMINI	0,600	230	SINTRA	0,550
151	NÁPOLES	0,625	191	CHIRSTCHURCH	0,600	231	ODIVELAS	0,550
152	PADOVA	0,625	192	WIRRAL	0,600	232	VILA FRANCA DE XIRA	0,550
153	SASSARI	0,625	193	WESTMINSTER	0,600	233	OPORTO	0,550
154	HAMILTON	0,625	194	MORETON BAY	0,600	234	GONDOMAR	0,550
155	BRADFORD	0,625	195	CAIRNS	0,600	235	MATOSINHOS	0,550
156	ENFIELD	0,625	196	KU RING GAY	0,600	236	MILÁN	0,550
157	WANDSWORTH	0,625	197	CASEY	0,600	237	BRESCIA	0,550
158	STOCKPORT	0,625	198	GLEN ERIA	0,600	238	MÓDENA	0,550
159	BELFAST CITY	0,625	199	STONNINGTON	0,600	239	REGGIO EMILIA	0,550
160	HOUNSLOW	0,625	200	GREEN BAY	0,600	240	BEXLEY	0,550

**Anexo 3.3.4. (continuación)**

<b>Nº</b>	<b>ENTE LOCAL</b>	<b>VALOR</b>	<b>Nº</b>	<b>ENTE LOCAL</b>	<b>VALOR</b>
241	RUSHCLIFFE	0,550	281	VILA NOVA DE FAMALICAO	0,450
242	BROXTOWE	0,550	282	SEIXAL	0,450
243	LAKE MAQUARIE	0,550	283	BREST	0,450
244	KNOX	0,550	284	OURENSE	0,425
245	FRANKSTON	0,550	285	AMADORA	0,425
246	SWAN	0,550	286	GÉNOVA	0,425
247	MAROONDAH	0,550	287	RAVENA	0,425
248	ROCKINGAHM	0,550	288	NOVARA	0,425
249	TEATREEGULLY	0,550	289	MÁLAGA	0,400
250	YARRARANGES	0,550	290	VITORIA GASTEIZ	0,400
251	MELTON	0,550	291	JEREZ	0,400
252	BURGOS	0,525	292	TORREVIEJA	0,400
253	NANTES	0,525	293	METZ	0,400
254	TARANTO	0,525	294	FLORENCIA	0,400
255	PERUGIA	0,525	295	PRATO	0,400
256	BOLZANO	0,525	296	AREZZO	0,400
257	MANCHESTER	0,525	297	CORUÑA	0,375
258	SEFTON	0,525	298	GRAME	0,375
259	BRIMBANK	0,525	299	TOURS	0,375
260	MANNINGHAM	0,525	300	PALERMO	0,375
261	HOSPITALET	0,500	301	BARI	0,375
262	OVIEDO	0,500	302	CATANIA	0,375
263	CASTELLÓ	0,500	303	TERRASSA	0,350
264	LEIRIA	0,500	304	MARSEILLE	0,350
265	OEIRAS	0,500	305	ROMA	0,350
266	GAIA	0,500	306	TOOWOOMBA	0,350
267	MAIA	0,500	307	ELCHE	0,325
268	ALMADA	0,500	308	ALCOBENDAS	0,325
269	SETUBAL	0,500	309	MONTPELLIER	0,325
270	LEEDS	0,500	310	REIMS	0,325
271	EDINBURGH	0,500	311	DIJON	0,325
272	SUTHERLAND SHIRE	0,500	312	AMIENS	0,325
273	LE HAVRE	0,475	313	LAS PALMAS DE G. CANARIA	0,300
274	TORINO	0,475	314	SANTANDER	0,300
275	PESCARA	0,475	315	LYON	0,300
276	TRENTO	0,475	316	SAINT ETIENNE	0,300
277	ANCONA	0,475	317	LEMANS	0,300
278	GREENWICH	0,475	318	CLERMONT FERRAND	0,300
279	MACKAY	0,475	319	BESANCON	0,300
280	ROCKAMPTON	0,475	320	PERPIGNAN	0,300

**Anexo 3.3.4. (continuación)**

Nº	ENTE LOCAL	VALOR	Nº	ENTE LOCAL	VALOR
321	LOGROÑO	0,275	361	MESSINA	0,100
322	ZARAGOZA	0,250	362	PARMA	0,100
323	MURCIA	0,250	363	FOGGIA	0,100
324	PALMA DE MALLORCA	0,250	364	SALERNO	0,100
325	DONOSTIA	0,250	365	SIRACUSA	0,100
326	ALBACETE	0,250	366	LATINA	0,100
327	GETAFE	0,250	367	GIUGLIANO	0,100
328	FERRARA	0,250	368	MÓSTOLES	0,075
329	EVANSVILLE	0,250	369	ALCALÁ DE HENARES	0,050
330	ALCORCÓN	0,225	370	FUENLABRADA	0,050
331	LEÓN	0,225	371	LEGANÉS	0,050
332	CÁDIZ	0,225	372	MARBELLA	0,050
333	FORLI	0,225	373	REUS	0,050
334	ANGERS	0,200	374	TELDE	0,050
335	VERONA	0,200	375	TOULOUSE	0,050
336	VALENCIA	0,175	376	NICE	0,050
337	VALLADOLID	0,175	377	STRASBOURG	0,050
338	BADALONA	0,175	378	BORDEAUX	0,050
339	SALAMANCA	0,175	379	RENNES	0,050
340	LIMOGES	0,175	380	TOULON	0,050
341	CAEN	0,175	381	AIXEN PROVENCE	0,050
342	BERGAMO	0,175	382	NIMES	0,050
343	ANDRIA	0,175	383	BOULOGNE BILLANCOURT	0,050
344	TERNI	0,150	384	NANCY	0,050
345	PIACENZA	0,150	385	VILLE SAINT DENIS	0,050
346	LANCASTER	0,150	386	ARGENTEUIL	0,050
347	SEVILLA	0,125	387	MONTREUIL	0,050
348	ALICANTE	0,125	388	BLACKTOWN	0,050
349	CÓRDOBA	0,125	389	GRANADA	0,000
350	SANTA CRUZ DE TENERIFE	0,125	390	BADAJOS	0,000
351	PAMPLONA	0,125	391	HUELVA	0,000
352	LA LAGUNA	0,125	392	PARLA	0,000
353	DOS HERMANAS	0,125	393	SAINT DENIS	0,000
354	CARTAGENA	0,100	394	ORLEANS	0,000
355	ALMERÍA	0,100	395	MULHOUSE	0,000
356	TORREJÓN	0,100	396	ROUEN	0,000
357	JAÉN	0,100	397	SAINT PAUL	0,000
358	ALGECIRAS	0,100	398	REGGIO CALABRIA	0,000
359	LILLE	0,100			
360	VILLE URBANNE	0,100			

**Anexo 3.3.5: Valores del subíndice de Transparencia Informativa Estructural**

Nº	ENTE LOCAL	VALOR	Nº	ENTE LOCAL	VALOR	Nº	ENTE LOCAL	VALOR
1	BRAGA	0,958	41	GLASGOW	0,833	81	SANTANDER	0,783
2	GUIMARAES	0,958	42	NORTHLAN ARKSHIRE	0,833	82	BURGOS	0,783
3	VILA NOVA DE FAMALICAO	0,958	43	CHARNWOOD	0,833	83	GETAFE	0,783
4	OPORTO	0,958	44	DUMGAL	0,833	84	HUELVA	0,783
5	SEIXAL	0,958	45	TOOWOOMBA	0,833	85	TARRAGONA	0,783
6	NEW CASTLE	0,958	46	WYONG	0,833	86	LLEIDA	0,783
7	MADRID	0,917	47	BRISBANE	0,833	87	LEÓN	0,783
8	BILBAO	0,917	48	WOLLONGONG	0,833	88	CÁDIZ	0,783
9	OVIEDO	0,917	49	FAIRFIELD CITY	0,833	89	TORREJÓN	0,783
10	AMADORA	0,917	50	IPSWICH	0,833	90	ALGECIRAS	0,783
11	GAIA	0,917	51	NEW ORLEANS	0,833	91	ALMADA	0,783
12	PESCARA	0,917	52	CHARLESTON	0,833	92	BESANCON	0,783
13	TAURANGA	0,917	53	LOURES	0,825	93	FLORENCIA	0,783
14	MARBELLA	0,908	54	SETUBAL	0,825	94	VERONA	0,783
15	LISBOA	0,908	55	LYON	0,825	95	REGGIO CALABRIA	0,783
16	SAINT DENIS	0,908	56	TOULOUSE	0,825	96	MÓDENA	0,783
17	BOULOGNE BILLANCOURT	0,908	57	BORDEAUX	0,825	97	SALERNO	0,783
18	OEIRAS	0,875	58	RENNES	0,825	98	ODIVELAS	0,775
19	MAIA	0,875	59	TOULON	0,825	99	LILLE	0,767
20	SHEFFIELD	0,875	60	ORLEANS	0,825	100	LAS PALMAS DE G. CANARIA	0,750
21	WORTHING	0,875	61	SANTA CRUZ DE TENERIFE	0,792	101	CORUÑA	0,750
22	PHOENIX	0,875	62	LEEDS	0,792	102	DUNEDIN	0,750
23	PHILADELPHIA	0,875	63	BARNET	0,792	103	HAMILTON	0,750
24	JEREZ	0,867	64	EALING	0,792	104	LIVERPOOL	0,750
25	BARCELONA	0,833	65	SUNDERLAND	0,792	105	BRENT	0,750
26	VALENCIA	0,833	66	BELFAST CITY	0,792	106	KENSINGTON AND CHELSEA	0,750
27	ALICANTE	0,833	67	GREENWICH	0,792	107	TENDRING	0,750
28	CÓRDOBA	0,833	68	SALDFORD	0,792	108	PERTH AND KINROSS	0,750
29	VALLADOLID	0,833	69	NEW FOREST	0,792	109	MORETON BAY	0,750
30	VIGO	0,833	70	OXFORD	0,792	110	CAIRNS	0,750
31	GIJÓN	0,833	71	CARLISLE	0,792	111	CASEY	0,750
32	HOSPITALET	0,833	72	WHITERHORSE	0,792	112	RANDWICK	0,750
33	VITORIA GASTEIZ	0,833	73	SAN FRANCISCO	0,792	113	SAN DIEGO	0,750
34	BADALONA	0,833	74	BOSTON	0,792	114	DALLAS CITY	0,750
35	CARTAGENA	0,833	75	ZARAGOZA	0,783	115	SAN JOSE	0,750
36	LEIRIA	0,833	76	MÁLAGA	0,783	116	DETROIT	0,750
37	CASCAIS	0,833	77	MURCIA	0,783	117	INDIANAPOLIS	0,750
38	MATOSINHOS	0,833	78	PAMPLONA	0,783	118	MEMPHIS	0,750
39	TORINO	0,833	79	LEGANÉS	0,783	119	BALTIMORE CITY	0,750
40	WELLINGTON	0,833	80	DONOSTIA	0,783	120	SEATTLE	0,750

*Anexo 3.3.5. (continuación)*

N°	ENTE LOCAL	VALOR	N°	ENTE LOCAL	VALOR	N°	ENTE LOCAL	VALOR
121	TUCSON	0,750	161	LAMBETH	0,708	201	FOGGIA	0,667
122	ATLANTA	0,750	162	SEFTON	0,708	202	CHIRSTCHURCH	0,667
123	ALBUQUERQUE	0,750	163	WESTMINSTER	0,708	203	HUTT CITY	0,667
124	CLEVELAND	0,750	164	TOWR HAMLETS	0,708	204	BRADFORD	0,667
125	VIRGINIA BEACH	0,750	165	HOUNSLOW	0,708	205	EDINBURGH	0,667
126	MIAMI	0,750	166	HAVERING	0,708	206	KIRKLEES	0,667
127	ST PAUL	0,750	167	SWANSEA	0,708	207	CROYDON	0,667
128	GLENDALE	0,750	168	HARROW	0,708	208	WAKEFIELD	0,667
129	NORFOLK	0,750	169	BARNSELEY	0,708	209	COVENTRY	0,667
130	CHULA VISTA CITY	0,750	170	BEXLEY	0,708	210	WIRRAL	0,667
131	WINSTON SALEM	0,750	171	HARINGEY	0,708	211	ENFIELD	0,667
132	COLUMBUS	0,750	172	NORTHAMPTON	0,708	212	SANDWELL	0,667
133	SALT LAKE CITY	0,750	173	SOLIHULL	0,708	213	SOUTHWARK	0,667
134	JACKSON	0,750	174	STHELENS	0,708	214	STOCKPORT	0,667
135	ORANGE	0,750	175	BARKING	0,708	215	CANDEM	0,667
136	FULLERTON	0,750	176	BASILDON	0,708	216	MERTON	0,667
137	ANN ARBOR	0,750	177	AYLESBURYVALE	0,708	217	ROCHDALE	0,667
138	CAMBRIDGE	0,750	178	WEST LOTHIAN	0,708	218	COLCHESTER	0,667
139	PALM BAY	0,750	179	CHELMSFORD	0,708	219	DUNDEE CITY	0,667
140	MARSEILLE	0,742	180	BASINGSTOKE	0,708	220	RUSHCLIFFE	0,667
141	STRASBOURG	0,742	181	FALKIRK	0,708	221	SUNSHINE COAST	0,667
142	REIMS	0,742	182	KNOWSLEY	0,708	222	MACKAY	0,667
143	SAINT ETIENNE	0,742	183	MAIDSTONE	0,708	223	ROCKAMPTON	0,667
144	DIJON	0,742	184	LANCASTER	0,708	224	FRASER COAST	0,667
145	TOURS	0,742	185	STALBANS	0,708	225	SUTHERLAND SHIRE	0,667
146	PERPIGNAN	0,742	186	GUILDFORD	0,708	226	THE HILLS	0,667
147	CAEN	0,742	187	BROXTOWE	0,708	227	HORNSBY	0,667
148	ROUEN	0,742	188	SABADELL	0,700	228	WARRIGAH	0,667
149	VILLE SAINT DENIS	0,742	189	DOS HERMANAS	0,700	229	KU RING GAY	0,667
150	MONTREUIL	0,742	190	JAÉN	0,700	230	GOLD COAST	0,667
151	PALMA DE MALLORCA	0,725	191	NÁPOLES	0,700	231	BLACKTOWN	0,667
152	VILA FRANCA DE XIRA	0,725	192	GÉNOVA	0,700	232	LOGAN	0,667
153	VILLE URBANNE	0,708	193	TERRASSA	0,692	233	GEELONG	0,667
154	BIRMINGHAM	0,708	194	SEVILLA	0,667	234	STIRLING	0,667
155	MANCHESTER	0,708	195	GRANADA	0,667	235	LAKE MAQUARIE	0,667
156	FIFE	0,708	196	ALCALÁ DE HENARES	0,667	236	BRIMBANK	0,667
157	BROMLEY	0,708	197	FUENLABRADA	0,667	237	BANKSTOWN	0,667
158	DUDLEY	0,708	198	ALCOBENDAS	0,667	238	PENRITH CITY	0,667
159	WIGAN	0,708	199	SINTRA	0,667	239	TOWNSVILLE	0,667
160	WANDSWORTH	0,708	200	GONDOMAR	0,667	240	LIVERPOOL	0,667

**Anexo 3.3.5. (continuación)**

<b>N°</b>	<b>ENTE LOCAL</b>	<b>VALOR</b>	<b>N°</b>	<b>ENTE LOCAL</b>	<b>VALOR</b>
241	SYDNEY	0,667	281	YARRARANGES	0,667
242	MONASH	0,667	282	MELTON	0,667
243	PARRA CITY	0,667	283	CHICAGO	0,667
244	HUME	0,667	284	HOUSTON	0,667
245	BOROONDARA	0,667	285	SAN ANTONIO	0,667
246	GOSFORD	0,667	286	JACKSONVILLE	0,667
247	JOONDALUP	0,667	287	COLUMBUS	0,667
248	ONKAPARINGA CITY	0,667	288	AUSTIN	0,667
249	KNOX	0,667	289	FORTWORTH	0,667
250	WYNDHAM	0,667	290	CHARMECK	0,667
251	NEW CASTLE	0,667	291	MILWAUKEE	0,667
252	WHITTLESEA	0,667	292	LAS VEGAS	0,667
253	CAMPBELLTOWN	0,667	293	PORTLAND	0,667
254	MORELAND	0,667	294	OKLAHOMA CITY	0,667
255	WANNEROO	0,667	295	HONOLULU	0,667
256	KINGSTON	0,667	296	PITTSBURG	0,667
257	CANTERBURY	0,667	297	ANCHORAGE	0,667
258	REDLAND	0,667	298	PLANO	0,667
259	DAREBIN	0,667	299	JERSEY CITY	0,667
260	GREATER DANDENONG	0,667	300	RICHMOND	0,667
261	GLEN ERIA	0,667	301	TAKOMA CITY	0,667
262	SALISBURY	0,667	302	PROVIDENCE	0,667
263	FRANKSTON	0,667	303	CHATTANOOGA	0,667
264	BANYULE	0,667	304	SPRINGFIELD	0,667
265	MANNINGHAM	0,667	305	EUGENE	0,667
266	PORTENF	0,667	306	JOLIET	0,667
267	SWAN	0,667	307	HOLLYWOOD	0,667
268	MOONEE VALLEY CITY	0,667	308	CEDAR RAPIDS	0,667
269	CHARLES STURT	0,667	309	MIRAMAR CITY	0,667
270	MAROONDAH	0,667	310	ALLENTOWN	0,667
271	GOSNELLS	0,667	311	ARVADA	0,667
272	RYDE	0,667	312	SOUTH BEND	0,667
273	BENDIGO	0,667	313	BURBANK	0,667
274	ROCKINGAHM	0,667	314	PARÍS	0,658
275	ROCKDALE	0,667	315	NICE	0,658
276	MELVILLE CITY	0,667	316	NANTES	0,658
277	HOLDROYD	0,667	317	MONTPELLIER	0,658
278	TEATREEGULLY	0,667	318	LE HAVRE	0,658
279	STONNINGTON	0,667	319	GRENOBLE	0,658
280	MORNPEN	0,667	320	ANGERS	0,658

**Anexo 3.3.5. (continuación)**

Nº	ENTE LOCAL	VALOR	Nº	ENTE LOCAL	VALOR
321	LEMANS	0,658	361	LIMOGES	0,600
322	AIXEN PROVENCE	0,658	362	SAVANNAH	0,583
323	NIMES	0,658	363	ELIZABETH	0,583
324	AMIENS	0,658	364	LAFAYETTE	0,583
325	METZ	0,658	365	PALERMO	0,558
326	NANCY	0,658	366	ANCONA	0,533
327	ARGENTEUIL	0,658	367	CLERMONT FERRAND	0,517
328	SAINT PAUL	0,658	368	MULHOUSE	0,517
329	MONZA	0,658	369	ELCHE	0,500
330	SALAMANCA	0,642	370	LOGROÑO	0,500
331	BREST	0,642	371	RIMINI	0,500
332	MÓSTOLES	0,617	372	SIRACUSA	0,500
333	CASTELLÓ	0,617	373	WEST VALLEY CITY	0,500
334	ALBACETE	0,617	374	CLARKSVILLE	0,500
335	ALCORCÓN	0,617	375	EVANSVILLE	0,500
336	LA LAGUNA	0,617	376	BILLINGS	0,500
337	MATARÓ	0,617	377	RICHMOND	0,500
338	PARLA	0,617	378	GREEN BAY	0,500
339	GRAME	0,617	379	BADAJOS	0,492
340	OURENSE	0,617	380	MESSINA	0,475
341	TORREVIEJA	0,617	381	TRIESTE	0,475
342	TELDE	0,617	382	GIUGLIANO	0,475
343	BARCELOS	0,617	383	ALMERÍA	0,450
344	COIMBRA	0,617	384	REUS	0,450
345	MILÁN	0,617	385	ROMA	0,450
346	BOLOÑA	0,617	386	CATANIA	0,450
347	VENECIA	0,617	387	LIVORNO	0,450
348	PADOVA	0,617	388	FERRARA	0,450
349	BRESCIA	0,617	389	SASSARI	0,450
350	TARANTO	0,617	390	FORLI	0,450
351	PRATO	0,617	391	TRENTO	0,450
352	PARMA	0,617	392	VICENZA	0,450
353	REGGIO EMILIA	0,617	393	TERNI	0,450
354	PERUGIA	0,617	394	PIACENZA	0,450
355	RAVENA	0,617	395	AREZZO	0,450
356	CAGLIARI	0,617	396	ANDRIA	0,450
357	BERGAMO	0,617	397	BARI	0,308
358	NOVARA	0,617	398	LATINA	0,308
359	BOLZANO	0,617			
360	OLIVEIRA DE AZAMÉIS	0,608			



**Anexo 3.3.6: Valores del subíndice de la Interactividad**

Nº	ENTE LOCAL	VALOR	Nº	ENTE LOCAL	VALOR	Nº	ENTE LOCAL	VALOR
1	ANCONA	1,000	41	PERUGIA	0,833	81	SEATTLE	0,833
2	AREZZO	1,000	42	FOGGIA	0,833	82	TUCSON	0,833
3	ANDRIA	1,000	43	HAMILTON	0,833	83	ATLANTA	0,833
4	DUNEDIN	1,000	44	LEEDS	0,833	84	ALBUQUERQUE	0,833
5	TAURANGA	1,000	45	LIVERPOOL	0,833	85	CLEVELAND	0,833
6	BOSTON	1,000	46	BARNET	0,833	86	VIRGINIA BEACH	0,833
7	PALMA DE MALLORCA	0,833	47	EALING	0,833	87	MIAMI	0,833
8	LAS PALMAS DE G. CANARIA	0,833	48	WIRRAL	0,833	88	ST PAUL	0,833
9	BILBAO	0,833	49	NEW CASTLE	0,833	89	GLENDALE	0,833
10	VITORIA GASTEIZ	0,833	50	SUNDERLAND	0,833	90	NORFOLK	0,833
11	SANTA CRUZ DE TENERIFE	0,833	51	BELFAST CITY	0,833	91	CHULA VISTA CITY	0,833
12	JEREZ	0,833	52	BRENT	0,833	92	WINSTON SALEM	0,833
13	LEGANÉS	0,833	53	HARROW	0,833	93	COLUMBUS	0,833
14	LOGROÑO	0,833	54	GREENWICH	0,833	94	SALT LAKE CITY	0,833
15	DOS HERMANAS	0,833	55	HARINGEY	0,833	95	JACKSON	0,833
16	JAÉN	0,833	56	SALDFORD	0,833	96	ORANGE	0,833
17	OLIVEIRA DE AZAMÉIS	0,833	57	NORTHAMPTON	0,833	97	SAVANNAH	0,833
18	BRAGA	0,833	58	SOLIHULL	0,833	98	FULLERTON	0,833
19	GUIMARAES	0,833	59	NEW FOREST	0,833	99	ANN ARBOR	0,833
20	VILA NOVA DE FAMALICAO	0,833	60	KENSINGTON AND CHELSEA	0,833	100	LAFAYETTE	0,833
21	LISBOA	0,833	61	BASINGSTOKE	0,833	101	CAMBRIDGE	0,833
22	SEIXAL	0,833	62	OXFORD	0,833	102	PALM BAY	0,833
23	MARSEILLE	0,833	63	TENDRING	0,833	103	MADRID	0,667
24	TOULOUSE	0,833	64	PERTH AND KINROSS	0,833	104	BARCELONA	0,667
25	NANTES	0,833	65	CARLISLE	0,833	105	VALENCIA	0,667
26	SAINT ETIENNE	0,833	66	MORETON BAY	0,833	106	SEVILLA	0,667
27	DIJON	0,833	67	CAIRNS	0,833	107	ZARAGOZA	0,667
28	SAINT DENIS	0,833	68	FRASER COAST	0,833	108	MÁLAGA	0,667
29	NIMES	0,833	69	CASEY	0,833	109	MURCIA	0,667
30	TOURS	0,833	70	HUME	0,833	110	ALICANTE	0,667
31	BESANCON	0,833	71	MORELAND	0,833	111	CÓRDOBA	0,667
32	CAEN	0,833	72	RANDWICK	0,833	112	VALLADOLID	0,667
33	ROUEN	0,833	73	SAN DIEGO	0,833	113	VIGO	0,667
34	VILLE SAINT DENIS	0,833	74	DALLAS CITY	0,833	114	GIJÓN	0,667
35	MONTREUIL	0,833	75	SAN JOSE	0,833	115	HOSPITALET	0,667
36	NÁPOLES	0,833	76	DETROIT	0,833	116	CORUÑA	0,667
37	TORINO	0,833	77	INDIANAPOLIS	0,833	117	GRANADA	0,667
38	PALERMO	0,833	78	SAN FRANCISCO	0,833	118	ELCHE	0,667
39	GÉNOVA	0,833	79	MEMPHIS	0,833	119	OVIEDO	0,667
40	REGGIO CALABRIA	0,833	80	BALTIMORE CITY	0,833	120	BADALONA	0,667

**Anexo 3.3.6. (continuación)**

Nº	ENTE LOCAL	VALOR	Nº	ENTE LOCAL	VALOR	Nº	ENTE LOCAL	VALOR
121	CARTAGENA	0,667	161	MONTPELLIER	0,667	201	VICENZA	0,667
122	TERRASSA	0,667	162	BORDEAUX	0,667	202	NOVARA	0,667
123	SABADELL	0,667	163	LE HAVRE	0,667	203	BOLZANO	0,667
124	MÓSTOLES	0,667	164	GRENOBLE	0,667	204	PIACENZA	0,667
125	ALCALÁ DE HENARES	0,667	165	ANGERS	0,667	205	CHIRSTCHURCH	0,667
126	FUENLABRADA	0,667	166	LEMANS	0,667	206	HUTT CITY	0,667
127	PAMPLONA	0,667	167	AIXEN PROVENCE	0,667	207	WELLINGTON	0,667
128	ALMERÍA	0,667	168	CLERMONT FERRAND	0,667	208	BIRMINGHAM	0,667
129	DONOSTIA	0,667	169	AMIENS	0,667	209	GLASGOW	0,667
130	SANTANDER	0,667	170	ORLEANS	0,667	210	SHEFFIELD	0,667
131	CASTELLÓ	0,667	171	MULHOUSE	0,667	211	BRADFORD	0,667
132	ALBACETE	0,667	172	ARGENTEUIL	0,667	212	MANCHESTER	0,667
133	GETAFE	0,667	173	MILÁN	0,667	213	EDINBURGH	0,667
134	ALCORCÓN	0,667	174	BOLOÑA	0,667	214	KIRKLEES	0,667
135	SALAMANCA	0,667	175	FLORENCIA	0,667	215	FIFE	0,667
136	LA LAGUNA	0,667	176	BARI	0,667	216	CROYDON	0,667
137	BADAJOS	0,667	177	CATANIA	0,667	217	NORTHLAN ARKSHIRE	0,667
138	HUELVA	0,667	178	VENECIA	0,667	218	WAKEFIELD	0,667
139	TARRAGONA	0,667	179	VERONA	0,667	219	COVENTRY	0,667
140	LLEIDA	0,667	180	PADOVA	0,667	220	BROMLEY	0,667
141	CÁDIZ	0,667	181	BRESCIA	0,667	221	DUDLEY	0,667
142	MATARÓ	0,667	182	TARANTO	0,667	222	WIGAN	0,667
143	PARLA	0,667	183	PRATO	0,667	223	ENFIELD	0,667
144	GRAME	0,667	184	PARMA	0,667	224	SANDWELL	0,667
145	ALGECIRAS	0,667	185	MÓDENA	0,667	225	WANDSWORTH	0,667
146	ALCOBENDAS	0,667	186	REGGIO EMILIA	0,667	226	SOUTHWARK	0,667
147	OURENSE	0,667	187	LIVORNO	0,667	227	STOCKPORT	0,667
148	TORREVIEJA	0,667	188	RAVENA	0,667	228	LAMBETH	0,667
149	TELDE	0,667	189	CAGLIARI	0,667	229	SEFTON	0,667
150	BARCELOS	0,667	190	RIMINI	0,667	230	WESTMINSTER	0,667
151	COIMBRA	0,667	191	SALERNO	0,667	231	TOWR HAMLETS	0,667
152	LEIRIA	0,667	192	FERRARA	0,667	232	HOUNSLOW	0,667
153	GAIA	0,667	193	SASSARI	0,667	233	HAVERING	0,667
154	GONDOMAR	0,667	194	SIRACUSA	0,667	234	SWANSEA	0,667
155	MATOSINHOS	0,667	195	PESCARA	0,667	235	CANDEM	0,667
156	ALMADA	0,667	196	MONZA	0,667	236	BARNSLEY	0,667
157	SETUBAL	0,667	197	LATINA	0,667	237	BEXLEY	0,667
158	PARÍS	0,667	198	BERGAMO	0,667	238	MERTON	0,667
159	LYON	0,667	199	FORLI	0,667	239	ROCHDALE	0,667
160	NICE	0,667	200	TRENTO	0,667	240	COLCHESTER	0,667

**Anexo 3.3.6. (continuación)**

<b>N°</b>	<b>ENTE LOCAL</b>	<b>VALOR</b>	<b>N°</b>	<b>ENTE LOCAL</b>	<b>VALOR</b>
241	STHELENS	0,667	281	SYDNEY	0,667
242	BARKING	0,667	282	MONASH	0,667
243	BASILDON	0,667	283	PARRA CITY	0,667
244	AYLESBURYVALE	0,667	284	BOROONDARA	0,667
245	WEST LOTHIAN	0,667	285	GOSFORD	0,667
246	CHELMSFORD	0,667	286	IPSWICH	0,667
247	CHARNWOOD	0,667	287	JOONDALUP	0,667
248	FALKIRK	0,667	288	ONKAPARINGA CITY	0,667
249	KNOWSLEY	0,667	289	KNOX	0,667
250	DUMGAL	0,667	290	WHITERHORSE	0,667
251	MAIDSTONE	0,667	291	WYNDHAM	0,667
252	DUNDEE CITY	0,667	292	NEW CASTLE	0,667
253	LANCASTER	0,667	293	WHITTLESEA	0,667
254	STALBANS	0,667	294	CAMPBELLTOWN	0,667
255	GUILDFORD	0,667	295	WANNEROO	0,667
256	RUSHCLIFFE	0,667	296	KINGSTON	0,667
257	BROXTOWE	0,667	297	CANTERBURY	0,667
258	WORTHING	0,667	298	REDLAND	0,667
259	TOOWOOMBA	0,667	299	DAREBIN	0,667
260	MACKAY	0,667	300	GREATER DANDENONG	0,667
261	ROCKAMPTON	0,667	301	GLEN ERIA	0,667
262	SUTHERLAND SHIRE	0,667	302	SALISBURY	0,667
263	THE HILLS	0,667	303	FRANKSTON	0,667
264	HORNSBY	0,667	304	BANYULE	0,667
265	WYONG	0,667	305	MANNINGHAM	0,667
266	WARRIGAH	0,667	306	PORTENF	0,667
267	KU RING GAY	0,667	307	SWAN	0,667
268	BRISBANE	0,667	308	MOONEE VALLEY CITY	0,667
269	GOLD COAST	0,667	309	CHARLES STURT	0,667
270	BLACKTOWN	0,667	310	MAROONDAH	0,667
271	LOGAN	0,667	311	GOSNELLS	0,667
272	GEELONG	0,667	312	RYDE	0,667
273	WOLLONGONG	0,667	313	BENDIGO	0,667
274	STIRLING	0,667	314	ROCKINGAHM	0,667
275	LAKE MAQUARIE	0,667	315	ROCKDALE	0,667
276	FAIRFIELD CITY	0,667	316	MELVILLE CITY	0,667
277	BRIMBANK	0,667	317	HOLDROYD	0,667
278	BANKSTOWN	0,667	318	TEATREEGULLY	0,667
279	TOWNSVILLE	0,667	319	STONNINGTON	0,667
280	LIVERPOOL	0,667	320	MORNPEN	0,667

**Anexo 3.3.6. (continuación)**

<b>N°</b>	<b>ENTE LOCAL</b>	<b>VALOR</b>	<b>N°</b>	<b>ENTE LOCAL</b>	<b>VALOR</b>
321	YARRARANGES	0,667	361	BILLINGS	0,667
322	MELTON	0,667	362	RICHMOND	0,667
323	CHICAGO	0,667	363	GREEN BAY	0,667
324	HOUSTON	0,667	364	MARBELLA	0,500
325	PHOENIX	0,667	365	AMADORA	0,500
326	PHILADELPHIA	0,667	366	OPORTO	0,500
327	SAN ANTONIO	0,667	367	STRASBOURG	0,500
328	JACKSONVILLE	0,667	368	LILLE	0,500
329	COLUMBUS	0,667	369	RENNES	0,500
330	AUSTIN	0,667	370	REIMS	0,500
331	FORTWORTH	0,667	371	BREST	0,500
332	CHARMECK	0,667	372	VILLE URBANNE	0,500
333	MILWAUKEE	0,667	373	LIMOGES	0,500
334	LAS VEGAS	0,667	374	PERPIGNAN	0,500
335	PORTLAND	0,667	375	BOULOGNE BILLANCOURT	0,500
336	OKLAHOMA CITY	0,667	376	ROMA	0,500
337	HONOLULU	0,667	377	SUNSHINE COAST	0,500
338	PITTSBURG	0,667	378	ELIZABETH	0,500
339	ANCHORAGE	0,667	379	BURGOS	0,333
340	PLANO	0,667	380	LEÓN	0,333
341	JERSEY CITY	0,667	381	TORREJÓN	0,333
342	NEW ORLEANS	0,667	382	REUS	0,333
343	RICHMOND	0,667	383	SINTRA	0,333
344	TAKOMA CITY	0,667	384	LOURES	0,333
345	PROVIDENCE	0,667	385	CASCAIS	0,333
346	CHATTANOOGA	0,667	386	OEIRAS	0,333
347	SPRINGFIELD	0,667	387	ODIVELAS	0,333
348	EUGENE	0,667	388	VILA FRANCA DE XIRA	0,333
349	JOLIET	0,667	389	MAIA	0,333
350	HOLLYWOOD	0,667	390	TOULON	0,333
351	CEDAR RAPIDS	0,667	391	METZ	0,333
352	WEST VALLEY CITY	0,667	392	NANCY	0,333
353	CLARKSVILLE	0,667	393	SAINT PAUL	0,333
354	EVANSVILLE	0,667	394	MESSINA	0,333
355	CHARLESTON	0,667	395	TRIESTE	0,333
356	MIRAMAR CITY	0,667	396	GIUGLIANO	0,333
357	ALLENTOWN	0,667	397	TERNI	0,333
358	ARVADA	0,667	398	PENRITH CITY	0,333
359	SOUTH BEND	0,667			
360	BURBANK	0,667			

*Anexo 3.3.7: Valores del subíndice de la Facilidad de Uso*

Nº	ENTE LOCAL	VALOR	Nº	ENTE LOCAL	VALOR	Nº	ENTE LOCAL	VALOR
1	SWANSEA	0,775	41	OXFORD	0,629	81	HOLLYWOOD	0,586
2	BARKING	0,754	42	NEW FOREST	0,629	82	EVANSVILLE	0,586
3	HARINGEY	0,711	43	OLIVEIRA DE AZAMÉIS	0,625	83	ARVADA	0,586
4	BIRMINGHAM	0,693	44	CHARNWOOD	0,625	84	ALCOBENDAS	0,582
5	GUIMARAES	0,689	45	LLEIDA	0,621	85	SAN ANTONIO	0,582
6	SALDFORD	0,689	46	LYON	0,621	86	DALLAS CITY	0,582
7	CANDEM	0,682	47	CHICAGO	0,621	87	NEW CASTLE	0,575
8	MATARÓ	0,679	48	JACKSONVILLE	0,621	88	CHULA VISTA CITY	0,575
9	MADRID	0,675	49	HAVERING	0,618	89	HAMILTON	0,571
10	CHIRSTCHURCH	0,675	50	EUGENE	0,618	90	EDINBURGH	0,571
11	BILBAO	0,671	51	EALING	0,614	91	NORTHLAN ARKSHIRE	0,571
12	COLCHESTER	0,671	52	ANN ARBOR	0,611	92	RUSHCLIFFE	0,571
13	BARCELONA	0,664	53	BROXTOWE	0,607	93	ALICANTE	0,568
14	GIJÓN	0,664	54	NORFOLK	0,607	94	GRAME	0,568
15	LEEDS	0,664	55	RICHMOND	0,607	95	LISBOA	0,568
16	WAKEFIELD	0,664	56	MORELAND	0,607	96	STOCKPORT	0,568
17	VIRGINIA BEACH	0,664	57	ZARAGOZA	0,604	97	KNOWSLEY	0,568
18	MÓDENA	0,657	58	TERRASSA	0,604	98	DETROIT	0,568
19	DUNEDIN	0,657	59	REGGIO EMILIA	0,604	99	VENECIA	0,564
20	TOWR HAMLETS	0,657	60	LIVORNO	0,600	100	LAS VEGAS	0,564
21	SUNSHINE COAST	0,657	61	WELLINGTON	0,600	101	SEVILLA	0,561
22	BARNET	0,657	62	AUSTIN	0,600	102	OPORTO	0,561
23	CASTELLÓ	0,654	63	WORTHING	0,596	103	WIGAN	0,557
24	CARLISLE	0,654	64	FULLERTON	0,596	104	CORUÑA	0,557
25	MIRAMAR CITY	0,654	65	VILA NOVA DE FAMALICAO	0,596	105	CARTAGENA	0,557
26	VIGO	0,650	66	MATOSINHOS	0,596	106	BANKSTOWN	0,557
27	WANDSWORTH	0,650	67	PARÍS	0,596	107	MONASH	0,557
28	BRADFORD	0,646	68	BASILDON	0,596	108	BOROONDARA	0,557
29	FIFE	0,643	69	COVENTRY	0,593	109	GOSFORD	0,557
30	LAMBETH	0,643	70	BILLINGS	0,593	110	GLENDALE	0,554
31	MERTON	0,643	71	TORREVIEJA	0,589	111	BOLZANO	0,554
32	SOLIHULL	0,643	72	LIVERPOOL	0,589	112	TAURANGA	0,554
33	TORINO	0,639	73	SEFTON	0,589	113	SUNDERLAND	0,554
34	VALLADOLID	0,636	74	ROCHDALE	0,589	114	BRISBANE	0,554
35	SAN DIEGO	0,636	75	CASEY	0,589	115	STONNINGTON	0,554
36	SAN FRANCISCO	0,636	76	FLORENCIA	0,586	116	BEXLEY	0,550
37	BROMLEY	0,632	77	MANCHESTER	0,586	117	MACKAY	0,550
38	SANDWELL	0,632	78	SAN JOSE	0,586	118	PHOENIX	0,550
39	HARROW	0,632	79	SEATTLE	0,586	119	PHILADELPHIA	0,550
40	TENDRING	0,632	80	ST PAUL	0,586	120	MEMPHIS	0,550

**Anexo 3.3.7. (continuación)**

Nº	ENTE LOCAL	VALOR	Nº	ENTE LOCAL	VALOR	Nº	ENTE LOCAL	VALOR
121	BOSTON	0,550	161	BALTIMORE CITY	0,529	201	MONZA	0,511
122	WEST VALLEY CITY	0,550	162	DIJON	0,529	202	GOLD COAST	0,511
123	RICHMOND	0,550	163	FAIRFIELD CITY	0,529	203	PORTLAND	0,511
124	MÁLAGA	0,546	164	FORTWORTH	0,529	204	WINSTON SALEM	0,511
125	PAMPLONA	0,546	165	ATLANTA	0,529	205	CLARKSVILLE	0,511
126	BURGOS	0,546	166	PALM BAY	0,529	206	PERUGIA	0,507
127	ALCORCÓN	0,546	167	PADOVA	0,525	207	ALMADA	0,504
128	LEIRIA	0,546	168	STALBANS	0,525	208	WIRRAL	0,500
129	LE HAVRE	0,546	169	LEGANÉS	0,525	209	GREENWICH	0,500
130	MILÁN	0,546	170	OEIRAS	0,525	210	OVIEDO	0,500
131	NÁPOLES	0,546	171	ROMA	0,525	211	DONOSTIA	0,500
132	MAIDSTONE	0,546	172	DUMGAL	0,525	212	REGGIO CALABRIA	0,500
133	INDIANAPOLIS	0,546	173	MOONEE VALLEY CITY	0,525	213	LIVERPOOL	0,500
134	VITORIA GASTEIZ	0,543	174	ORANGE	0,525	214	SALISBURY	0,500
135	LOGROÑO	0,543	175	ALBACETE	0,521	215	CHARLES STURT	0,500
136	VICENZA	0,543	176	PARMA	0,521	216	TARRAGONA	0,496
137	DAREBIN	0,543	177	NORTHAMPTON	0,521	217	RENNES	0,496
138	NEW ORLEANS	0,543	178	SYDNEY	0,521	218	SAVANNAH	0,496
139	MÓSTOLES	0,539	179	HUME	0,521	219	TRENTO	0,496
140	KENSINGTON AND CHELSEA	0,539	180	KINGSTON	0,521	220	PALERMO	0,493
141	BURBANK	0,539	181	MELVILLE CITY	0,521	221	GÉNOVA	0,493
142	HOSPITALET	0,539	182	JERSEY CITY	0,521	222	FORLI	0,493
143	HUTT CITY	0,536	183	ROCKDALE	0,518	223	KIRKLEES	0,493
144	SHEFFIELD	0,536	184	GETAFE	0,518	224	MURCIA	0,493
145	CROYDON	0,536	185	BRESCIA	0,518	225	CÓRDOBA	0,493
146	BASINGSTOKE	0,536	186	TARANTO	0,518	226	BADALONA	0,493
147	WYNDHAM	0,536	187	BELFAST CITY	0,518	227	TOURS	0,493
148	CAMPBELLTOWN	0,536	188	STHELENS	0,518	228	SASSARI	0,493
149	HOUSTON	0,536	189	WEST LOTHIAN	0,518	229	OKLAHOMA CITY	0,493
150	PALMA DE MALLORCA	0,536	190	MORETON BAY	0,518	230	OURENSE	0,489
151	SABADELL	0,536	191	THE HILLS	0,518	231	BESANCON	0,489
152	COIMBRA	0,536	192	SINTRA	0,514	232	AYLESBURYVALE	0,486
153	RIMINI	0,532	193	RAVENA	0,514	233	WANNEROO	0,486
154	TUCSON	0,532	194	BENDIGO	0,514	234	RYDE	0,486
155	ALBUQUERQUE	0,532	195	HOLDROYD	0,514	235	PITTSBURG	0,486
156	HONOLULU	0,532	196	COLUMBUS	0,514	236	COLUMBUS	0,486
157	PROVIDENCE	0,532	197	BARCELOS	0,511	237	AMADORA	0,482
158	JOLIET	0,532	198	SAINT ETIENNE	0,511	238	BARI	0,482
159	BRENT	0,529	199	CLERMONT FERRAND	0,511	239	GLASGOW	0,482
160	GUILDFORD	0,529	200	PRATO	0,511	240	SOUTHWARK	0,482

**Anexo 3.3.7. (continuación)**

<b>N°</b>	<b>ENTE LOCAL</b>	<b>VALOR</b>	<b>N°</b>	<b>ENTE LOCAL</b>	<b>VALOR</b>
241	CHELMSFORD	0,482	281	MARSEILLE	0,454
242	PERTH AND KINROSS	0,482	282	REDLAND	0,450
243	GEELONG	0,482	283	ROCKINGAHM	0,450
244	LOGAN	0,482	284	CHARLESTON	0,450
245	ALLENTOWN	0,482	285	CANTERBURY	0,446
246	BORDEAUX	0,479	286	GREATER DANDENONG	0,446
247	NEW CASTLE	0,479	287	PLANO	0,443
248	AREZZO	0,479	288	ELCHE	0,443
249	WHITTLESEA	0,479	289	VALENCIA	0,439
250	CASCAIS	0,475	290	GRANADA	0,439
251	MONTPELLIER	0,475	291	PORTENF	0,439
252	GRENOBLE	0,475	292	JACKSON	0,439
253	JOONDALUP	0,475	293	CAMBRIDGE	0,439
254	WHITERHORSE	0,475	294	WESTMINSTER	0,436
255	MIAMI	0,475	295	TOWNSVILLE	0,436
256	TAKOMA CITY	0,475	296	SANTANDER	0,436
257	LAFAYETTE	0,475	297	LEÓN	0,436
258	SWAN	0,471	298	LOURES	0,432
259	BRAGA	0,468	299	SEIXAL	0,432
260	GAIA	0,468	300	PARRA CITY	0,432
261	ENFIELD	0,468	301	BARNSLEY	0,429
262	DUNDEE CITY	0,468	302	FRASER COAST	0,429
263	HORNSBY	0,468	303	WYONG	0,429
264	DUDLEY	0,468	304	BOLOÑA	0,429
265	HOUNSLOW	0,464	305	TRIESTE	0,429
266	ANCHORAGE	0,464	306	MILWAUKEE	0,429
267	SOUTH BEND	0,464	307	CHATTANOOGA	0,429
268	CÁDIZ	0,464	308	SETUBAL	0,425
269	MAIA	0,464	309	FRANKSTON	0,425
270	SALT LAKE CITY	0,464	310	GONDOMAR	0,425
271	SPRINGFIELD	0,464	311	MANNINGHAM	0,425
272	CLEVELAND	0,461	312	LIMOGES	0,421
273	CEDAR RAPIDS	0,461	313	SANTA CRUZ DE TENERIFE	0,421
274	CAIRNS	0,461	314	TOULOUSE	0,421
275	BLACKTOWN	0,461	315	REIMS	0,421
276	LILLE	0,457	316	CATANIA	0,418
277	MONTREUIL	0,457	317	CAGLIARI	0,418
278	RANDWICK	0,457	318	PESCARA	0,418
279	GOSNELLS	0,457	319	BANYULE	0,418
280	ONKAPARINGA CITY	0,454	320	MAROONDAH	0,418

**Anexo 3.3.7. (continuación)**

Nº	ENTE LOCAL	VALOR	Nº	ENTE LOCAL	VALOR
321	TERNI	0,411	361	VILLE URBANNE	0,368
322	LANCASTER	0,411	362	NIMES	0,368
323	KNOX	0,411	363	BRIMBANK	0,368
324	JAÉN	0,411	364	GREEN BAY	0,368
325	NANTES	0,411	365	NICE	0,364
326	VERONA	0,411	366	GLEN ERIA	0,364
327	KU RING GAY	0,407	367	LA LAGUNA	0,364
328	CHARMECK	0,407	368	BERGAMO	0,364
329	SUTHERLAND SHIRE	0,407	369	PIACENZA	0,361
330	STIRLING	0,407	370	NOVARA	0,357
331	LAS PALMAS DE G. CANARIA	0,407	371	AMIENS	0,357
332	ANGERS	0,404	372	WARRIGAH	0,357
333	AIXEN PROVENCE	0,404	373	VILA FRANCA DE XIRA	0,354
334	PERPIGNAN	0,404	374	PARLA	0,350
335	CAEN	0,404	375	LEMANS	0,350
336	FALKIRK	0,404	376	FUENLABRADA	0,346
337	JEREZ	0,400	377	SALERNO	0,346
338	METZ	0,400	378	MESSINA	0,336
339	YARRARANGES	0,400	379	MARBELLA	0,332
340	DOS HERMANAS	0,400	380	SAINT DENIS	0,332
341	ODIVELAS	0,400	381	ORLEANS	0,332
342	FERRARA	0,396	382	LAKE MAQUARIE	0,332
343	PENRITH CITY	0,396	383	MORNPEN	0,329
344	MELTON	0,393	384	TORREJÓN	0,321
345	SIRACUSA	0,393	385	ALGECIRAS	0,321
346	ROCKAMPTON	0,393	386	IPSWICH	0,321
347	TOULON	0,389	387	REUS	0,314
348	BREST	0,389	388	MULHOUSE	0,314
349	ARGENTEUIL	0,389	389	VILLE SAINT DENIS	0,314
350	STRASBOURG	0,386	390	TEATREEGULLY	0,311
351	BADAJOS	0,386	391	TELDE	0,300
352	NANCY	0,382	392	LATINA	0,296
353	ANCONA	0,382	393	BOULOGNE BILLANCOURT	0,279
354	ALCALÁ DE HENARES	0,382	394	ANDRIA	0,275
355	ALMERÍA	0,379	395	FOGGIA	0,275
356	WOLLONGONG	0,379	396	GIUGLIANO	0,257
357	HUELVA	0,375	397	ROUEN	0,243
358	ELIZABETH	0,375	398	SAINT PAUL	0,154
359	SALAMANCA	0,371			
360	TOOWOOMBA	0,371			



### 3.4: Sugerencia detallada de presentación de la información en una página web.



Breve descripción de dicho modelo de presentación web:

- **Logotipo:** símbolo o elemento gráfico empleado como identificación de la entidad. Suele situarse en la parte izquierda y en una zona claramente visible. A su lado aparece el nombre de la entidad local correspondiente.
- **Pestaña de “inicio”:** permite volver a la página principal desde cualquier parte del portal web.
- **Pestaña de “ayuda”:** sirve para facilitar la navegación al usuario y establecer unas directrices en el uso del sitio web.
- **Mapa web:** muestra la estructura de enlaces de una web y se emplea para orientar al usuario durante el recorrido de la misma o para facilitarle el acceso a un tema en concreto.
- **Idiomas:** este apartado facilita la observación del contenido de un portal web en otras lenguas distintas a la de origen.
- **Buscador:** la existencia de un motor de búsqueda (ya sea interno o externo) ayuda al usuario a consultar una información específica en la web proporcionando un ahorro de tiempo y obteniendo una respuesta casi inmediata del contenido a encontrar.
- **Opción de audio:** esta herramienta web facilita la accesibilidad a la navegación de personas invidentes proporcionándoles un mejor servicio.
- **Temas:** esta apartado recoge información sobre los sectores en los que está estructurada nuestra sociedad (turismo, educación, justicia, medioambiente, cultura, salud, economía, historia, etc.).

### Anexo 3.3 (continuación)

- Perfiles: sirven para definir a los potenciales usuarios de la web y organizar la información en función de los mismos. Suele distinguirse entre ciudadanos, empresarios, inversores, inmigrantes, jóvenes, mujeres, mayores u otros.
- Ayuntamiento: este apartado presenta información sobre los aspectos más relevantes de la entidad local. Debe recoger un organigrama de la entidad, información sobre juntas, información sobre elecciones municipales, publicaciones del ente, políticas y estrategias y una sección dedicada a la normativa de la entidad.
- Servicios: esta pestaña incluiría las gestiones y trámites agrupados por temas donde se indicaría si el servicio puede ser objeto de pago electrónico, si se puede acceder a la descarga de un formulario para su posterior depósito presencial o si se puede enviar el formulario electrónicamente.
- Contactos: presentaría toda aquella información referida a direcciones postales, teléfonos y emails de los miembros del ente local.
- Enlaces rápidos: sería relevante la presencia de aquellos enlaces más utilizados y más relevantes para la navegación de los usuarios. Se propone que aparezca un enlace a la información económica-financiera, preguntas frecuentes, formularios y pagos online, estadísticas y normativa.
- Noticias: ofrecería todo aquello que suceda en la comunidad y que permita al ciudadano estar informado en tiempo real.
- Novedades: los usuarios que frecuentan una página web pueden estar interesados en la información que surge día a día. Se incluiría la publicación de los boletines u otro tipo de normativa, las celebraciones de juntas y un calendario que indique los eventos relevantes.
- Transparencia: esta sección tiene como finalidad fortalecer la calidad de la información económica-financiera y ampliar su alcance y difusión a potenciales usuarios de la misma. Su contenido sería:
  1. Información económica y financiera: debería publicarse toda aquella información contable que el ente esté obligado a preparar por ley y aquella otra información que se considere relevante y complementaria a ésta para poder ayudar a comprender su contenido. Debe aparecer el Informe Anual si existe y un resumen del mismo, el Informe de Auditoría, el Presupuesto del año corriente y de dos ejercicios anteriores como mínimo, la ejecución del Presupuesto y sus modificaciones, indicadores presupuestarios, los estados financieros (Balance, Estado de Resultados, Cash Flow, Memoria o Notas, etc.), ratios financieros y gráficos y comentarios que completen la información suministrada.
  2. Indicadores de transparencia: sería recomendable la elaboración de este tipo de indicadores por parte de las entidades locales que permitiera observar una visión global de cada ente y emplear dicha información para realizar comparativas y evaluar la situación de diferentes países.
  3. Información sobre gestión y uso de recursos: contendría información sobre indicadores económicos, de eficiencia/productividad/rendimiento, de eficacia, sociales y medioambientales así como el Informe de Gestión del ente.
  4. Remuneración de directivos y otros datos de interés que ofrezcan una visión conjunta de a qué se destina el dinero de la entidad.
- Enlaces de interés: podría incluir enlaces de entidades colaboradoras, entidades del mismo nivel o nivel superior, entidades no gubernamentales y la existencia de foros o chats en los que los usuarios expresen su opinión.
- Aspectos de diseño, navegabilidad y acceso web: la página web podría incluir al pie de la misma un apartado de opiniones, una opción que recoja las redes sociales, un apartado para contactar con el ente, una pestaña de eventos audiovisuales, los criterios de accesibilidad, el link con el email del webmaster, la web del gobierno central y las políticas sobre seguridad, privacidad y acceso web aplicadas.

**REFERENCIAS  
BIBLIOGRÁFICAS**



- Accenture (2001): “eGovernment Leadership Rhetoric vs Reality - Closing the Gap”.  
Disponible en: [http://www.epractice.eu/files/media/media\\_846.pdf](http://www.epractice.eu/files/media/media_846.pdf). [Consultado el 21 de marzo de 2011].
- Al Najjar, F. (1992): “International Accounting Standards and the Environment: a Proposal”.  
*Trabajo presentado al XV Congreso de la European Accounting Association*, Madrid.
- American Accounting Association, AAA (1977): “Morphology for Comparative Accounting Systems”; *The Accounting Review*, Vol. 52, Supplement, pp. 65-132.
- Araya Leandro, Carlos E. (2009): *Comparación de los Sistemas de Contabilidad Gubernamental de los países centroamericanos*. Tesis Doctoral, Universidad de Granada, Departamento de Economía Financiera y Contabilidad.
- Armstrong, E. (2005): “Integrity, Transparency and Accountability in Public Administration. Recent Trends, Regional and International Developments and Emerging Issues”.  
Disponible en: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan020955.pdf> [Consultado el 25 de abril de 2011].
- Asgarkhani, M. (2005): “The effectiveness of e-service in local government. A case study”;  
*The Electronic Journal of e-government*, Vol. 3, nº 4, pp. 157-166.

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, AECA (2002): *Código de Buenas Prácticas para la Divulgación de Información Financiera en Internet*, Documento nº 1 Serie Nuevas Tecnologías y Contabilidad, AECA, Madrid.

- (2012): *E-government-La prestación de servicios y rendición de cuentas de las administraciones públicas a través de Internet*, Documentos nº 6 Serie Contabilidad y Administración del Sector Público y 9 Serie Nuevas Tecnologías y Contabilidad, AECA, Madrid.

- (2013): *La difusión de información financiera pública en Internet*, Documentos nº 11 Serie Nuevas Tecnologías y Contabilidad y 8 Serie Contabilidad y Administración del Sector Público, AECA, Madrid.

Australian Government Information Management Office, AGIMO (2011): “Interacting with Government: Australian’s use and satisfaction with e-government services”. Disponible en: <http://www.finance.gov.au/publications/interacting-with-government/docs/interacting-with-government-report.pdf>. [Consultado el 3 de enero de 2012].

Benito López B. and Brusca Alijarde, I. (2004): “International Classification of Local Accounting Systems”; *Journal of Comparative Policy Analysis*, Vol. 6, nº 1, pp. 57-80, april.

Bonsón, E. y Escobar, T. (2004): “La difusión voluntaria de información financiera en Internet. Un análisis comparativo entre Estados Unidos, Europa del este y la Unión Europea”; *Revista de financiación y contabilidad*, Vol. XXXIII, nº 123, pp. 1063-1101.

Bonson, E., Torres, L., Royo, S., and Flores, F. (2012): “Local e-government 2.0: Social media and corporate transparency in municipalities; *Government Information Quarterly*, Vol. 29, nº 2, pp. 123-132.

Bravo-Urquiza, F., Abad-Navarro, M. C. and Trombetta, M. (2010): “Disclosure theories and disclosure measures”; *Revista española de financiación y contabilidad*, Vol. XXXIX, nº147, pp. 393-420.

Brown, M.M. (2007): “Understanding E-government benefits - An examination of leading-edge local governments”; *American Review of Public Administration*, Vol. 37, nº 2, pp.178-197.

Brusca Alijarde, I. y Benito López, B. (2004): “Análisis comparativo de la contabilidad pública a nivel internacional”; *Presupuesto y Gasto Público*, nº 37, pp.189-210.

- Brusca Alijarde, I. y Condor V. (2002): "Towards the harmonization of local accounting systems in the international context"; *Financial Accountability & Management*, Vol. 18, nº 2, May 2, pp. 130-162.
- Bryant, L. and D. Wilcox (2007): *Many-to-Many: Lessons from Web 2.0 for Participation and E-democracy*. Post Party Politics, Involve.
- Caba Pérez, C. (1999): "Panorama Centroamericano del subsistema de contabilidad como elemento integrador del sistema de administración financiera: una aproximación empírica", *X Congreso de AECA*, Zaragoza, Septiembre.
- Caba Pérez, C.; López Hernández, A.M. y Rodríguez Bolívar, M.P. (2005): "Citizens access to on-line governmental financial information. Practices in the European Union countries"; *Government Information Quarterly*, Vol. 22, pp. 258-276.
- (2008): "E-government process and incentives for online public financial information"; *Online Information Review*, Vol. 32, nº 3, pp. 374-400.
- (2014): "The determinants of government financial reports online"; *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, nº 42, E/2014, pp. 5-31.
- CapGemini (2006): "Online Availability of Public Services: How is Europe Progressing? Web Based Survey on Electronic Public Services" - Report of the 6th Measurement June 2006. European Commission Directorate General for Information Society and Media.  
Disponible en:  
[http://ec.europa.eu/information\\_society/eeurope/i2010/docs/benchmarking/egov\\_benchmark\\_2006.pdf](http://ec.europa.eu/information_society/eeurope/i2010/docs/benchmarking/egov_benchmark_2006.pdf). [Consultado el 3 de marzo de 2011].
- (2007): The User Challenge. Benchmarking The Supply Of Online Public Services, 7th Measurement. Realizado para: Comisión Europea, Directorate General for Information.  
Disponible en:  
[http://ec.europa.eu/information\\_society/eeurope/i2010/docs/benchmarking/egov\\_benchmark\\_2007.pdf](http://ec.europa.eu/information_society/eeurope/i2010/docs/benchmarking/egov_benchmark_2007.pdf). [Consultado el 3 de marzo de 2011].
- Capgemini, IDC, Rand Europe, Sogeti and DTi (2009): "Smarter, Faster, Better E-government".  
Disponible en:  
<http://www.epractice.eu/files/Smarter.%20Faster.%20Better%20eGovernment%20%208th%20Benchmark%20Measurement.pdf>. [Consultado el 10 de junio de 2011].

- Capgemini, IDC, Rand Europe, Sogeti and DTi (2010): “Digitizing Public Services in Europe: Putting ambition into action”, 9th Benchmark Measurement December 2010. Disponible en: <http://www.epractice.eu/files/Digitizing%20Public%20Services%20in%20Europe%20Putting%20ambition%20into%20action%20%209th%20Benchmark%20Measurement%20%20December%202010.pdf>. [Consultado el 3 de marzo de 2011].
- Caperchioni, E. (2002): “The Reform of the Italian Local Government accounting System. A critical analysis”. *Working Paper n° 63 de la Scuola di Direzione Aziendale dell'Università Bocconi*, Milan, Italia.
- Cárcaba García, A. y J. García García (2003): “La divulgación de la información financiera a través de internet: la experiencia de las corporaciones locales europeas”; *Partida Doble*, n° 144, pp. 56-69.
- Cárcaba García, A. y J. García García (2008): “Determinantes de la divulgación de la información contable a través de internet por parte de los gobiernos locales”; *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, n° 137, pp. 63-84.
- (2008): “La administración local española en la Red. El ejercicio de la responsabilidad pública en el siglo XXI”; *Papeles de Economía Española*, n° 115, pp. 270-287.
- Carter, L. and Belanger, F. (2005): “The utilization of e-government services – citizen trust, innovation and acceptance factors”; *Information Systems Journal*, Vol. 15, n° 1, pp. 5-26.
- Central Office of Information (2009): “COI guidance TG 102 delivering inclusive websites”. Disponible en: <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+/coi.gov.uk/guidance.php?page=129>. [Consultado el 25 de abril de 2011].
- Chadwick, A. (2001): “The electronic face of government in the Internet age: Borrowing from Murray Edelman Information”; *Communication and Society*, Vol. 4, n° 3, pp. 435-457.
- Chadwick, A., and May, C. (2003): “Interaction between states and citizens in the age of the Internet: “E-government” in the United States, Britain and the European Union Governance”; *International Journal of Policy, Administration and Institutions*, Vol. 16, n° 2, pp. 271-300.
- Chen, Y.; Chen, H.M.; Ching, R.K.H. and Huang, W.W. (2006): “E-government strategies in developed and developing countries. An implementation framework and case study”; *Journal of Global Information Management*, Vol. 14, n° 1, pp. 23-46.



- Chen, Y.; Chen, H.M.; Ching, R.K.H. and Huang, W.W. (2007): "Electronic government Implementation. A comparison between developed and developing countries"; *International Journal of Electronic Government Research*, Vol. 3, nº 2, pp. 45-61.
- Cheng, R. H. 1992: "An Empirical Analysis of Theories on Factors Influencing State Government Accounting Disclosure"; *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 11, nº 1, pp. 1-42.
- Chow, C. W., and Wong-Boren, A. (1987): "Voluntary financial disclosure by Mexican corporations"; *The Accounting Review*, Vol. 62, nº 3, pp. 533-541.
- Christiaens, T. (1999): "Determinants of voluntary Internet financial reporting by local government authorities"; *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 24, nº 2, march-april 05, pp. 101-121.
- Comisión Europea (1998): "Libro Verde sobre la información del sector público en la sociedad de la información", COM 98, 585. Disponible en: [http://ec.europa.eu/green-papers/index\\_es.htm#1998](http://ec.europa.eu/green-papers/index_es.htm#1998). [Consultado el 12 de octubre de 2011].
- (2003b): "The role of e-government in Europe's future". Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions. Brussels, 26-9-2003; COM (2003) 567 FINAL.
- Contreras Padilla, S. O. (2008): "E-government y acceso a la información en México"; *Derecho Comparado de la Información*, nº 11, pp. 65-80.
- Craven, B.M. and Martson, C.L. (1999): "Financial reporting on the Internet by leading UK companies"; *European Accounting Review*, Vol. 8, nº 2, pp. 321-333.
- Criado I. y Ramilo C. (2003): "E-government in practice. An analysis of Web site orientation to the citizens in Spanish municipalities"; *The International Journal of Public Sector Management*, Vol. 16, nº 3, pp. 191-218.
- Da Costa, R.; Bourgeois, J.; and Lawson, W. (1978): "A Classification of International Financial Accounting Practices"; *The International Journal of Accounting*, Vol. 13, nº 2, pp. 73-85.
- Davis, C. E., Clements, C., & Keuer, W. P. (2003): "Web-based reporting - A vision for the future"; *Strategic Finance*, Vol. 85, nº 3, pp. 44-49.

- Deakins, E. and Dillon, S.M. (2002): “E-government in New Zealand. The local authority perspective”; *The International Journal of Public Sector Management*, Vol. 15, n° 145, pp. 375-398.
- Debreceeny, R., Gray, G. and Rahman, A. (2002): “The determinants of Internet financial reporting”; *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 21, pp. 371-394.
- De Jong, M. and Lentz, L. (2006): “Scenario Evaluation of municipal Web sites. Development and use of an expert-focused evaluation tool”; *Government Information Quarterly*, Vol. 23, n° 2, pp. 196-206.
- Deller, D., Stubenrath, M. and Weber, C. (1998): “Investor relations and the Internet. Background, potential application and evidence form the USA, UK and Germany”, *Comunicación presentada en el 21º Congreso Annual de la European Accounting Association*, Amberes, Bélgica.
- Dhaliwal, D. S. (1980): “Improving the quality of corporate financial disclosure”; *Accounting and Business Research*, Vol. 10 (Autumn), pp. 385-391.
- DigitPA (2010): “Rapporto Egov Italia 2010”. Disponible en: [http://www.digitpa.gov.it/sites/default/files/RappCommPerm\\_RAPPORTO EGOV ITALI A MASTER 19dic2010 STAMPA\\_web.pdf](http://www.digitpa.gov.it/sites/default/files/RappCommPerm_RAPPORTO EGOV ITALI A MASTER 19dic2010 STAMPA_web.pdf). [Consultado el 10 de junio de 2011].
- Dwivedi, Y. K., Weerakkody, V., & Williams, M. D. (2009). Guest editorial: “From implementation to adoption: Challenges to successful e-government diffusion”; *Government Information Quarterly*, Vol. 26, n° 1, pp. 3-4.
- Edmiston, K.D. (2003): “State and local e-government - Prospects and challenges”; *American Review of Public Administration*, Vol. 33, n° 1, pp. 20-45.
- Ettredge, M., Richardson, V. J. and Scholz, S. (2001): “The presentation of Financial Information at Corporate Web Sites”; *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. 2, n° 3, pp.149-168.
- Evans III, J. H. and Patton, J. M. (1987): “Signalling and monitoring in public-sector accounting”; *Journal of Accounting Research*, Vol. 25, suppl., pp.130-158.
- Evans, D., and Yen, D. C. (2005): “E-government. An analysis for implementation: Framework for understanding cultural and social impact”; *Government Information Quarterly*, Vol. 22, n° 3, pp. 354-373.

- Fang, Z. (2002): "E-government in Digital Era: Concept, Practice and Development"; *International Journal of the Computer, the Internet and Management*, Vol. 10, nº 2, pp. 1-22.
- Financial Accounting Standards Board, FASB (2000): *Business Reporting Research Project. Electronic Distribution of Business Reporting Information*. Steering Committee Report Series. Financial Accounting Standards Board.
- Fountain, J.E. (2001): *Building the virtual state. Information technology and institutional change*, Brookings Institution, Washington D.C.
- Frank, W. (1979): "An Empirical Analysis of International Accounting Principles"; *Journal of Accounting Research*, Vol. 17, nº 2, autumn, pp. 593-605.
- Frías Aceituno, J.V.; García Sánchez, I.M. y Rodríguez Domínguez, I. (2014): "Electronic Administration styles and their determinants. Evidence from Spanish local governments"; *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, nº 41 E/2014, pp. 90-108.
- Fuertes Fuertes, I. (2001): *La comparabilidad de la información contable pública en la Unión Europea*. Tesis Doctoral. Departamento de Finanzas y Contabilidad, Universidad Jaume I de Castelló.
- Gallego Álvarez, I. García Sánchez, I. M. y Rodríguez Domínguez, L. (2009): "La eficacia del gobierno corporativo y la divulgación de información en internet"; *Investigaciones Europeas de Dirección y Economía de la Empresa*, Vol. 15, nº 1, pp. 109-135.
- (2010): "Are determinig factors of municipal E-government common to a worldwide municipal view? An intra-country comparison"; *Government Information Quarterly*, Vol. 27, nº 4, pp. 423-430.
- (2011): "Corporate governance and strategic information on the internet: A study of Spanish listed companies"; *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 24, nº 4, pp. 471-501.
- Gandía, J.L. (2001): *La divulgación de información financiera en la era digital*. Monografía de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), Madrid.
- Gandía, J.L. y Andrés, T. (2005): *E-Gobierno corporativo y transparencia informativa en las sociedades cotizadas españolas: un estudio empírico*. Monografía nº 8, Dirección de Estudios y Estadísticas, Comisión Nacional del Mercado de Valores.

- Gandía J.L y Archidona M.C. (2008): “Determinants of web site information by Spanish city councils”; *Online Information Review*, Vol. 32, nº 1, pp. 35-57.
- Gant Jon P. y B. Gant Diana (2002): “Web portal functionality and State government E-service”. *Proceedings of the 35th Hawaii International Conference on System Sciences*.
- García Benau, M.A. (1995): *Armonización de la Información Financiera en Europa*. ICAC, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.
- García Benau, M.A. y L. Gandía, J. (1998): “Análisis del grado de armonización Europeo basado en los sistemas contables”; *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 27, nº 97, pp. 951-978.
- García Benau, M.A. y G. Miralles, P. (1995): “Los sistemas contables y la armonización Europea”; *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 24, nº 85, pp. 991-1013.
- García García, Jesús (2010): *Gobierno Digital y Responsabilidad Pública en los municipios españoles*. Tesis Doctoral. Departamento de Contabilidad, Oviedo.
- Gernon, H. and Bindon, K. (1992): “Bounded Diversity: Accounting Measurement and Disclosure Practices of the European Community”. Trabajo presentado al *XV Congreso de la European Accounting Association*, Madrid.
- Gil García, J.R. y Pardo, T.A. (2005): “E-government success factors: mapping practical tools to theoretical foundations”; *Government Information Quarterly*, Vol. 22, nº 2, pp. 187-216.
- Gil Lafuente, Ana M. (2014): “*Información contable y transparencia*”. Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras, RACEF, nº 229, p.7-9.  
Disponible en: [https://racef.es/archivos/discursos/229\\_lopez\\_web.pdf](https://racef.es/archivos/discursos/229_lopez_web.pdf). [Consultado el 28 de abril de 2015].
- Giroux, G. and McLelland, A. (2003): “Governance structures and accounting at large municipalities”; *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 22, nº 3, pp. 203-230.
- González Díaz, Belén (2005): “La actuación de los órganos de control externo en la fiscalización de las universidades públicas”; *Hacienda Pública Española / Revista de Economía Pública*, nº 172 (1/2005), pp.145-177.
- González, R.; Gasco, J. and Llopis, J. (2007): “E-government success. Some principles from a Spanish case study”; *Industrial Management and Data*, Vol. 107, nº 6, pp. 845-867.
- Gonzalo, J.A. y Tua, J. (1988): *Introducción a la Contabilidad Internacional*. Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

- Goodrich, P. (1982): "A Typology of International Accounting Principles and Policies", *AUTA Review*, Vol. 14, spring, pp. 37-61.
- Gowthorpe, C. y Amat, O. (1999): "External reporting of accounting and financial information via the Internet in Spain"; *European Accounting Review*, Vol. 8, nº 2, pp. 365-371.
- Gray, S. (1988): "Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally"; *Abacus*, Vol. 24, nº 1, march, pp.1-15.
- Gray, G.L. and Debreceeny, R., (1997): "Corporate Reporting on the Internet: Opportunities and Challenges". Proceedings of the *Ninth Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues*, Bangkok, Thailand (Noviembre).
- Groff, J.E. and Pitman, M.A. (2004): "Municipal Financial Reporting on the World Wide Web. A survey of Financial Data Displayed on the Official Websites of the 100 largest U.S Municipalities"; *The Journal of Government Financial Management*, Vol. 53, nº 2, summer, pp. 20-26.
- Hartley, J. (2005): "Innovation in governance and public services: Past and present"; *Public Money & Management*, Vol. 25, nº1, pp. 27-34.
- Hatfield, H. (1966): "Some variations in Accounting Practices in England, France, Germany and the U.S."; *Journal of Accounting Research*, Vol. 4, nº 2, autumn, pp. 160-182.
- Hedlin, P. (1999): "The Internet as a vehicle for investor relations: the Swedish case"; *European Accounting Review*, Vol. 8, nº 2, pp. 373-381.
- Ho, A. (2002): "Reinventing Local Governments and the e-Government Initiative"; *Public Administration Review* Vol. 62, nº 4, pp. 434-444.
- Ho, A. T-K. & Ni, A. Y. (2004) "Explaining the adoption of e-Government features: A case study of Iowa County Treasurers' offices"; *American Review of Public Administration*, Vol. 34, pp. 164-180.
- Holden, S.H.; Norris, D.F and Fletcher, P.D (2003): "Electronic Government at the local level. Progress to date and future issues"; *Public Performance & Management Review*, Vol. 26 , nº 4, pp. 325-344.
- Holzer, M.; Hu, L-T. and Song, S-H. (2004): *Digital Government and Citizen Participation in the United States*. En Pavlichev, A. y Garson, G.D. (Eds): *Digital Government: Principles and Best Practices*. Hersey, US: PA Idea Group Publishing.

- Holzer, M., and Kim, S.-Y. (2003): *Digital Governance in Municipalities Worldwide: An Assessment of Municipal Web Sites Throughout the World*. Newark, NJ: National Center for Public Productivity.
- (2005): *Digital Governance in Municipalities Worldwide: An Assessment of Municipal Web Sites Throughout the World*. Newark, NJ: National Center for Public Productivity.
- Holzer, M.; Manoharan, A.; Shick, R. and Stowers, G. (2008): “US Municipalities E-Governance Report”.
- Disponible en:  
<http://spaa.newark.rutgers.edu/sites/default/files/files/EGov/Publications/US-Municipalities-2008.pdf>. [Consultado el 20 de abril de 2011].
- (2008): “US States E-Governance Report, 2008”.
- Disponible en:  
<http://www.epractice.eu/files/U%20S%20%20States%20EGovernance%20Report%202008.pdf> [Consultado el 20 de abril de 2011].
- Höfstede, G.H. (1980): *Culture Consequences: International Differences in Work-related Values*, Sage Publications, London.
- Hung, S., Chang, C., and Yu, (2006): “Determinants of user acceptance of the e-Government services: The case of online tax filing and payment system”; *Government Information Quarterly*, Vol. 23, n° 1, pp. 97 -122.
- Ingram, R. W. (1984): “Economic incentives and the choice of state government accounting practices”; *Journal of Accounting Research*, Vol. 22, n° 1, pp.126-144.
- Ingram, R. W. and Copeland, R.M. (1981): “Municipal accounting information and voting behavior”; *The Accounting Review*, Vol. LVI, n° 4, pp. 830-843.
- Ingram, R. W., and De Jong, D. V. (1987): “The effect of regulation on local government disclosure practices”; *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 6, n° 4, pp. 245-270.
- Instituto de Estudios Fiscales (2004): *La Contabilidad Pública en algunos países de la O.C.D.E.* 2ª edición, Ministerio de Economía y Hacienda.
- Jarne Jarne J.I. (1996): *Clasificación y Evolución Internacional de los Sistemas Contables*. AECA, Madrid.
- Jiang, M. and Xu, H. (2009): “Exploring Online Structures on Chinese Government Portals: Citizen Political Participation and Government Legitimation”; *Social Science Computer Review*, Vol. 27, n° 2, pp.174-195.

- Justice, J.B; Melitski, J. and Smith, D.J. (2006): "E-government as an instrument of fiscal accountability and responsiveness. Do the best practitioners employ the best practices?"; *American Review of Public Administration*, Vol. 36 (september), pp. 301-322.
- Kaylor, C., Deshazo, R. and Eck, D. V. (2001): "Gauging e-government: A report on implementing services among American cities"; *Government Information Quarterly*, Vol. 18, nº 4, pp. 293 - 307.
- Kelton, A. S., and Yang, Y. (2008): "The impact of corporate governance on Internet financial reporting"; *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 27, nº 1, pp. 62-87.
- Kickert W. (1997): "Public Governance in the Netherlands: An Alternative Anglo-American Managerialism"; *Public Administration*, Vol. 75, nº 4, pp. 731-752.
- Kim, P.S.; Halligang, J.; Cho, N.; Oh, C.H. and Eikenberry, A.M. (2005): "Toward Participatory and Transparent Governance: Report on the Sixth Global Forum of Reinventing Government"; *Public Administration Review*, Vol. 65, nº 6, pp. 646-654.
- Kim, C.K. (2007): "A Cross-national Analysis of Global E-government"; *Public Organization Review*, Vol. 7, nº 4, pp. 317-329.
- Klijn, E, Edelebons, J. and Steijn, B. (2010): "Trust in Governance Networks: Its Impact and Outcomes"; *Administration and Society*, Vol. 42, nº 2, pp. 193-221.
- Koppel, J.G.S. (2005): "Pathologies of Accountability: ICANN and the Challenge of Multiple Accountabilities Disorder"; *Public Administration Review*, Vol. 65, nº 1, pp. 94-108.
- Laínez, J.A. (1993): *Comparabilidad Internacional de la Información Financiera: Análisis y Posición de la Normativa Española*. ICAC, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.
- La Porte, T.M; Demchak, C.C. and De Jong, M. (2002): "Democracy and Bureaucracy in the age of the web. Empirical Findings and Theoretical Speculations"; *Administration & Society*, Vol. 34, nº 4, pp. 411- 446.
- Larrán, M. y Giner, B. (2001): "La oferta de información financiera en Internet: un estudio de las grandes compañías españolas". Comunicación presentada al *XI Congreso de AECA*, Madrid.
- (2002): "The Use of the Internet for Corporate Reporting by Spanish Companies"; *The International Journal of Digital Accounting Research*, Vol. 2, nº 1, January-June, pp. 55-85.

Laswad, F., Fisher, R. and Oyerele, P. (2005): “Determinants of voluntary Internet financial reporting by local government authorities”; *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 24, nº 2, pp.101-121.

Layne, K. and Lee, J. (2001): “Developing fully functional e-government. A four stages model”; *Government Information Quarterly*, Vol. 18, nº 2, pp.122-136.

Local Government New Zealand (2007): “Benchmarking New Zealand Local e-government initiatives 2007-2008”.

Disponible en:

[www.lgnz.co.nz/library/files/store\\_020/BenchmarkingReport\\_e\\_government.pdf](http://www.lgnz.co.nz/library/files/store_020/BenchmarkingReport_e_government.pdf).

[Consultado el 20 de abril de 2011].

Löfstedt, Ulrica (2007): “E-government Services in Local Government – A Study of Development in Swedish Municipalities”; *Journal of Organisational Transformation and Social Change*, Vol. 4, nº 2, pp. 157-176.

López Díaz, Antonio (2014): “*Información contable y transparencia*”. Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras, RACEF. Discurso de ingreso como académico del Excmo. Prof. Dr. D. Antonio López Díaz; nº 229, pp.15-56.

Disponible en: [https://racef.es/archivos/discursos/229\\_lopez\\_web.pdf](https://racef.es/archivos/discursos/229_lopez_web.pdf). [Consultado el 28 de abril de 2015].

López Hernández, A.M.; Rodríguez Bolívar M.P. y Caba Pérez, C. (2005): “El contexto como factor explicativo de la divulgación de información financiera gubernamental en internet. Un estudio empírico en países anglosajones, sudamericanos y continentales”. Armonización y Gobierno de la diversidad [Recurso Electrónico], *XIII Congreso de AECA* en Oviedo del 22 al 24 de septiembre.

Lüder, K. (1989): *Comparative Government Accounting Study. Interim Summary Report*. Revised Edition. Speyerer Forschungsberichte 76, Speyer.

- (1992a): *A Contingency Model of Governmental Accounting innovations in the political-administrative environment*. Incluido en *Research in Governmental and Non-Profit Accounting*, Chan, J.L. y Patton, J.M. (eds), vol. 7, Jai Press, Greenwich, Connecticut, pp. 99-127.

- (1994c): *The Contingency Model reconsidered. Experiences from Italy, Japan and Spain*. Incluido en *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*. Buschor, E. y Schedler, K. (eds), pp. 1-16.



- Lybaert, N. (2002): "On-Line Financial Reporting -An Analysis of the Dtch Listed Firms"; *The International Journal of Digital Accounting Research*, Vol. 2, nº 4, Diciembre, pp. 195-234.
- Lymer, A. (1998): "The use of the Internet for corporate reporting. A discussion of the issues and survey of current usage in the UK". Comunicación presentada en el *21º Congreso Annual de la European Accounting Association*, Amberes, Bélgica.
- Lymer, A., Debreceeny, R., Gray, G.L. and Rahman, A. (1999): *Business reporting on the Internet*. International Accounting Standard Committee, London.
- Margetts, H. (2006): "E-government in Britain - A decade on"; *Parliamentary Affairs*, Vol. 59, nº 2, pp. 250-265.
- Marston, C. (2003): "Financial reporting on the Internet by leading Japanese companies"; *Corporate Communications*, Vol. 8 nº 1, pp. 23-34.
- Mclvor, R., Mchugh, M. and Cadden, C. (2002): "Internet technologies. Supporting transparency in the public sector"; *The International Journal of Public Sector Management*, Vol. 15, nº 3, pp.170-187.
- Meek, G. K. and Saudagaran, S.M. (1990): "A survey of research on financial reporting in a trasnational context"; *Journal of Accounting Literature*, Vol. 9, pp.145-182.
- Michael O. Leavitt and Ben Shneiderman (2003): "Research-Based web desing & usability guidelines".  
Disponible en:  
[http://www.usability.gov/sites/default/files/documents/guidelines\\_book.pdf?post=yes](http://www.usability.gov/sites/default/files/documents/guidelines_book.pdf?post=yes).  
[Consultado el 20 de abril de 2011].
- Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (2008): "Carta Ergonómica de los sitios web públicos, versión 2.0 – 19 de diciembre 2008 (Charte ergonomique des sites Internet publics)".  
Disponible en:  
[http://references.modernisation.gouv.fr/sites/default/files/Charte\\_ergonomique\\_v2.0\\_2.pdf](http://references.modernisation.gouv.fr/sites/default/files/Charte_ergonomique_v2.0_2.pdf).  
[Consultado el 15 de marzo de 2011].
- Momany, M. T. and S.A. Al-Shorman, (2006): "Web-based Voluntary Financial Reporting of Jordanian Companies"; *International Review of Business Research Papers*, Vol. 2, nº 2, October, pp.127-139.

- Montesinos, V. (2009): “Transparencia y responsabilidad en el sector público: el papel de la información en tiempos de crisis”; *Revista AECA N.87, especial XV congreso*, pp. 26-28.
- Montesinos, V.; Pina, V.; Torres, L. y Vela, J.M. (1998): “Análisis comparado de los principios y prácticas contables de los sistemas contables públicos de los países de la OCDE: una aproximación empírica”; *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 27, nº 96, pp. 787-820.
- Moon, M.J. (2002): “The evolution of e-government among municipalities: rethoric or reality”; *Public Administration Review*, Vol. 62, nº 4, pp. 424-433.
- Moon, M. J. and Norris, D. (2005): “Does managerial orientation matter? The adoption of reinventing government and e-government at the municipal level”; *Information Systems Journal*, Vol. 15, nº 1, pp. 43-60.
- Morales Parada F. y Jarne Jarne, José I. (2009): “E-gobierno corporativo: evidencia en Chile sobre la divulgación de información en internet”; *Capic Review*, Vol. 7, 2009, pp. 45-62.
- Mueller, G. (1967): *International Accounting*. Macmillan, New York.
- (1968): “Accounting Principles Accepted in the United States versus those Generally Accepted Elsewhere”; *The International Journal of Accounting*, Vol. 3, nº 2, spring, pp. 91-103.
- Mueller, G.; Gernon, H. and Meek (1994): *Accounting. An international perspective*. Richard D. Irwin, (4ª edición).
- Musso, J., Weare, C. and Hale, M. (2000): “Designing Web Technologies for Local Governance Reform: Good management or good democracy?”; *Political Communication*, Vol. 17, nº 1, pp.1-19.
- Nair, R.D. (1982): “Empirical Guidelines for Comparing International Accounting Data”; *Journal of Accounting Business Studies*, Vol. 13, nº 3, winter, pp. 85-98.
- Nair, R. and Frank, W. (1979): “The Impact of Disclosure and Measurement Practices on Internatinonal Accounting Classifications”; *The Accounting Review*, Vol. 55, nº 1, spring, pp.1-20.
- Nobes, C.W. (1980): “Harmonization of accounting within the European Communities the Fourth Directive of Company Law”; *International Journal of Accounting Education and Research*, Vol. 15, nº 2, pp.1-16.

Nobes, C.W. (1983): “A judgemental international classification of financial reporting practices”. *Journal of Business Finance and Accounting*, spring, 1983, Vol. 10, nº 1, pp.1-19.

- (1985): *Comparative International Accounting*. Oxford, Philip Allan.

- (1989): *Interpreting European financial statements. Towards 1992*. London and Edinburg, Butterworths.

- (1991): *Comparative International Accounting*. New York, Prentice Hall.

- (1995): *Comparative International Accounting*. Prentice Hall.

Nobes, C.W. and Parker (1981): *Comparative International Accounting*. Oxford, Philip Allan.

Norris, P. (2001): *Digital Divide. Civic Engagement, Information Poverty, and the Internet Worldwide*. Cambridge University Press, New York.

Norris, D.F.; Fletcher, P.D and Holden, S.H. (2001): “Is your local government plugged in?” Highlights of 2000 Electronic Government Survey. Washington D.C. International City/County Management Association.

Norris, D.F. and Moon, M.C. (2007): “Advancing e-government at the grassroots. Tortoise or hare”; *Public Administration Review*, Vol. 65, nº 1, pp. 64-75.

OECD (2009): “Rethinking e-Government Services -User- Centred Approaches”.

Disponible en:

<http://www.oecd.org/gov/public-innovation/rethinkinge-government-servicesuser-centredapproaches.htm> [Consultado el 23 de mayo de 2011].

Office of the e-Envoy (2003): Guidelines for UK government websites. Framework from local government. Stockley House, 130 Wilton Road, London, SW1V 1LQ June 2003.

Disponible en:

<http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20081105160428/archive.cabinetoffice.gov.uk/e-government/resources/handbook/introduction.asp>. [Consultado el 7 de abril de 2011].

Oldham, M.K. (1987): *Accounting Systems and practice in Europe*. Gower, 3<sup>rd</sup> edition.

Oliveira, J. N., L. Santos y L. Amaral (2003): Guia de Boas Práticas na Construção de Web Sites da Administração Directa e Indirecta do Estado, *Gávea – Laboratório de Estudo e Desenvolvimento da Sociedade da Informação*, Universidade do Minho, Guimarães, Portugal, 2003.

Disponible en: <http://www.acessibilidade.gov.pt/manuais/guiaboaspraticas.pdf>.

[Consultado el 20 de abril de 2011].

Oriol A. and Blake J. (1996): *Contabilidad Europea*. Monografías, AECA.

Petravick, S. and Guillet, J. (1996): “Financial reporting on the World Wide Web”; *Management Accounting*, Vol. 78, July, pp.26-29.

- (1998): “Distributing earnings reports on the Internet”; *Management Accounting*, Vol. 80, pp. 54-56.

Pina Martínez, V; Torres Pradas, L. and Royo, S. (2005): “E-government and the transformation of public administrations in EU countries. Beyond NPM or just a second wave of reforms?”; *Online Information Review*, Vol. 29, nº 5, pp. 531-553.

- (2007): “Are ICTs improving transparency and accountability in the EU regional and local governments?; An empirical study”; *Public Administration*, Vol. 58, nº 2, pp. 449-472.

- (2010a): “Is e-government leading to more accountable and transparent local governments? An overall view”; *Financial Accountability and Management*, Vol. 26, nº 1, pp. 3-20.

Piotrowski, S. J., and Bertelli, A. (2010): “Measuring Municipal Transparency”. *14th IRSPM Conference*. Bern, Switzerland, April.

Piotrowski, S. J. and Van Ryzin, G. G. (2007): “Citizen attitudes toward transparency in local government”; *The American Review of Public Administration*, Vol. 37, nº 3, pp. 306-323.

Previts, G.J. (1975): “On the Subject for Methodology and Models for International Accountancy”; *International Journal of Accounting*, Vol. 10, nº 2, spring, pp.1-12.

Reddick, C.G. (2004): “A two stage model of e-government growth. Theories and empirical evidence for US cities”; *Government Information Quarterly*, Vol. 21, nº 1, pp. 51-64.

- (2005): “Citizen interaction with e-government: From the streets to servers?”; *Government Information Quarterly*, Vol. 22, nº 1, pp. 38-57.

Rivera Urrutia, E. (2006): “Concepto y problemas en la construcción del gobierno electrónico. Una revisión de la literatura”; *Gestión y Política Pública*, Vol. 15, nº 2, 2º semestre, pp. 259-305.

Robbins, W. A. and K. R. Austin (1986): “Disclosure Quality in Governmental Financial Reports: An Assessment of the Appropriateness of a Compound Measure”; *Journal of Accounting Research*, Vol. 24, nº 2, pp. 412-421.

- Rodríguez Bolívar, M. P., Alcaide, L. and López, A.M. (2010): "Trends of E-government Research. Contextualization and Research Opportunities"; *The International Journal of Digital Accounting Research*, Vol. 10, nº 16, pp. 87-111.
- Rodríguez Bolívar, M.P; Caba Pérez, C. and López Hernández, A.M. (2007): "E-government and Public Financial Reporting. The Case of Spanish Regional Governments"; *The American Review of Public Administration*, Vol. 37, nº 2, pp.142-177.
- Rodríguez Bolívar, M.P.; Muñoz, L. and López Hernández, A.M. (2006): "Cultural contexts and governmental digital reporting"; *International Review of Administrative Sciences*, Vol. 72, nº 2, pp. 269-290.
- Rodríguez-Domínguez, L., García Sánchez, I. M. and Gallego Álvarez, I. (2011): "From Emerging to Connected E-Government: The Effects of Socioeconomics and Internal Administration Characteristics"; *The International Journal of Digital Accounting Research* Vol. 11, 2011, pp. 85-109.
- (2011): "Determining Factors of E-government Development: A Worldwide National Approach"; *International Public Management Journal*, Vol. 14, nº 2, pp. 218-248.
- Rodríguez-Pose, A., and A. Bwire. (2004): "The Economic (In)efficiency of Devolution"; *Environment and Planning A*, Vol. 36, nº 11, pp. 1907-1928.
- Royo Montañés, S. (2008): *El Gobierno Electrónico en la rendición de cuentas de la Administración Local*. Tesis Doctoral. Departamento de Contabilidad y Finanzas. Universidad de Zaragoza.
- Rueda Tomás, M. (2007): *Publicación de Información Financiera en Internet: un modelo de ecuaciones estructurales aplicados a gobiernos locales*. Tesis doctoral, Departamento de Contabilidad y Finanzas, Universidad de Zaragoza, España.
- Ryan T, Field R, and Olfman L. (2003): "The evolution of US state government home pages from 1997 to 2002"; *International Journal of Human-Computer Studies*, Vol. 59, nº 4, pp. 403-430.
- Salter, S. B., and Douppnik, T. S. (1992): "The relationship between legal systems and accounting practices"; *Advances in International Accounting*, Vol. 5, nº 22, pp. 3-22.
- Sanz Santolaria, C.J. (1996): "La contabilidad internacional. Sistemas contables comparados"; *Acciones e Investigaciones Sociales*, nº 4, pp. 107-124.
- Scott, J. K. (2006). "E" the People: Do U.S. Municipal Government Websites Support Public Involvement?; *Public Administration Review*, Vol. 66, nº 3, pp. 341-353.

- Seidler, L. (1967): "International Accounting. The Ultimate Theory Course"; *The Accounting Review*, Vol. 42, nº 4, pp. 775-781.
- Serrano-Cinca, C.; Rareda-Tomás, M. and Portillo-Tarragona, P. (2009): "Determinants of e-government extension"; *Online Information Review*, Vol. 33, nº 3, pp. 476-498.
- Shi, W. (2002): "The contribution of organization factors in the success of electronic government commerce"; *International Journal of Public Administration*, Vol. 25, nº 5, pp. 629-658.
- Silcock, R. (2001): "What is e-government?"; *Parliamentary Affairs*, Vol. 54, pp. 88-101.
- State Services Commission. (2003): "E-Government Strategy".  
Disponible en:  
[www.e.govt.nz/docs/e-gov-strategy-june-2003](http://www.e.govt.nz/docs/e-gov-strategy-june-2003). [Consultado el 18 de mayo de 2011].
- Steyaert, J., and Mosselman, I. (2000): *Digitale vaardigheden, geletterdheid in de informatiesamenleving*. Den Haag: Rathenau instituut.
- Stowers, G. (1999): "Becoming Cyberactive: State and Local Governments on the World Wide Web"; *Government Information Quarterly*, Vol. 16, nº 2, pp.17-29.
- Suárez Álvarez, Eva (2006): *Información contable divulgada. Nivel de calidad y factores explicativos*. Tesis Doctoral, Departamento de Administración de Empresas y Contabilidad, Oviedo.
- SustainAbility and UNEP (1999): *Engaging Stakeholders 1999. The Internet Reporting Report*. London: Beacon.
- Teicher, J., Hughes, O., and Dow, N. (2002): "E-government: a new route to public sector quality"; *Managing Service Quality*, Vol. 12, nº 6, pp. 384-93.
- Tellawi Mohammad (2013): "La divulgación de información voluntaria en Internet: un análisis comparativo entre España y Arabia Saudí"; *Revista de la Agrupación Joven Iberoamericana de Contabilidad y Administración de Empresas (AJOICA)*, nº 10, pp. 42-58.
- Thomas, J.C. and Streib, G. (2003): "The new face of government: Citizen - initiated contacts in the era of e-government"; *Journal of Public Administration Research and Theory*, Vol. 13, nº 1, pp. 83-102.
- (2005): E-democracy, E-commerce, and E-research: Examining the Electronic Ties Between Citizens and Governments; *Administration and Society*, Vol. 37, nº 3, pp. 259-279.

- Tolbert, C.I. and Mossberger, K. (2006): "The effects of e-government on trust and confidence in government"; *Public Administration Review*, Vol. 66, nº 3, pp. 354-369.
- Tolbert, C.I. Mossberger, K. and Mcneal, R. (2008): "Institutions, policy and E-government in the American States"; *Public Administration Review*, Vol. 68, nº 3, pp. 549-563.
- Torres L., Pina V. and Acerete B. (2005): "E-government developments on delivering public services among EU cities"; *Government Information Quarterly*, Vol. 22, pp. 217-238.
- (2006): "E-governance developments in European Union cities: Reshaping government's relation with citizens"; *Governance: An International Journal of Policy, Administration, and Institutions*, Vol. 19, pp. 277-302.
- UN/ASP (2002): *Benchmarking E-government. A Global Perspective*. New York, United Nations/American Society of Public Administration.
- Vela, J.M; Alcarria, J.; Arnau, M.A.; Gómez V; Dasi, R. y Gimeno, A. (1995) "El sistema de información económico-financiero de la Administración en España: Un estudio comparativo con respecto a Reino Unido, Francia y Alemania". *Instituto Valenciano de Investigaciones Económicas*, Valencia.
- Vela, J.M. y Fuertes Fuertes, I. (1997): "La contabilidad de la Administración Local en Europa: Algunas propuestas para su estudio comparativo"; *Actualidad Financiera*. Monográfico, nº 2, pp. 31- 43.
- Wang, Yi (2003): *Corporate financial reporting on the internet: Evidence from New Zealand companies*. Research Masters Thesis, University of Otago (Accountancy and Business Law).
- Watson, A., Shrives, P., and Marston C. (2002): "Voluntary disclosure of accounting ratios in the UK"; *British Accounting Review*, Vol. 34, nº 4, pp. 289-313.
- Weare, C; Musso, J.A. and Hale, M.L. (1999): "Electronic Democracy and the diffusion of municipal web pages in California"; *Administration & Society*, Vol. 31, nº 1, pp. 3-27.
- West, D. (2000): "Assessing E-Government. The Internet, Democracy and Service Delivery by State and Federal Governments". Banco Mundial, Washington D.C.  
Disponible en:  
<http://www.insidepolitics.org/egovtreport00.html> [Consultado el 13 de diciembre de 2011].
- (2004): "E-government and the transformation of service delivery and citizens attitudes"; *Public Administration Review*, Vol. 64, nº 1, pp. 15-27.

- West, D. (2008): “Improving Technology Utilization in Electronic Government around the World”. *Governance Studies and Brookings*.  
Disponibile en:  
[http://programa.gobiernoenlinea.gov.co/apc-aa-files/5854534aee4eee4102f0bd5ca294791f/UBrownRanking2008\\_1.pdf](http://programa.gobiernoenlinea.gov.co/apc-aa-files/5854534aee4eee4102f0bd5ca294791f/UBrownRanking2008_1.pdf) [Consultado el 13 de diciembre de 2011].
- Wong, W. and Welch, E. (2004): “Does e-government Promote Accountability?. A comparative Analysis of Website Openess and Government Accountability”; *Governance: An International Journal of Policy. Administration and Institutions*, Vol.17, nº 2, pp. 275-297.
- Xiao, J., Yang, H. and Chow, C. (2004): “The determinants and characteristics of voluntary internet-based disclosures by listed chinese companies”; *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 23, nº 3, pp. 191-225.
- Yun, H, J and Opheim, C. (2010): “Building on Success: The Diffusion of e-Government in the American States”; *Electronic Journal of e-Government*, Vol. 8, nº 1, pp. 71-82.
- Zeff, R., and Aronson, B. (1997): *Advertising on the Internet*. New York. John Wiley & Sons Inc.
- Zimmerman, J.L. (1977): “The municipal accounting maze. An analysis of political incentives”; *Journal Accounting Research*, Vol.15, (suppl), pp. 107-144.



## REFERENCIAS DE ENLACES WEB

- Web de la Asociación Nacional de Municipios de Portugal: [www.anmp.pt](http://www.anmp.pt).
- Web de los Entes Locales en Reino Unido: [www.communities.gov.uk/housing/](http://www.communities.gov.uk/housing/).
- Web de las Finanzas en Portugal: [www.igf.min-financas.pt](http://www.igf.min-financas.pt).
- Web del Gobierno Local en Australia:
  - Asociación de gobierno local del Sur de Australia: [www.lga.sa.gov.au](http://www.lga.sa.gov.au).
  - Australia del Sur, gobierno local: [www.localgovt.sa.gov.au](http://www.localgovt.sa.gov.au).
  - Australia Occidental, gobierno local: [www.dlg.wa.gov.au](http://www.dlg.wa.gov.au).
  - Gobierno de Quesland: [www.qld.gov.au](http://www.qld.gov.au).
  - Gobierno de Tasmania: [www.tas.gov.au](http://www.tas.gov.au).
  - Nueva Gales del Sur, gobierno local (trae las webs de los consejos locales o ayuntamientos): [www.dlg.nsw.gov.au](http://www.dlg.nsw.gov.au).
  - Territorio del Norte, gobierno local: [www.nt.gov.au](http://www.nt.gov.au).
  - Victoria, gobierno local: [www.dvc.vic.gov.au](http://www.dvc.vic.gov.au).
- Web de los Gobiernos Locales de Nueva Zelanda: [www.localcouncils.govt.nz](http://www.localcouncils.govt.nz).
- Web del Instituto de Estadística de Australia: [www.abs.gov.au](http://www.abs.gov.au).
- Web del Instituto de Estadística de EEUU: [www.census.gov](http://www.census.gov).
- Web del Instituto de Estadística de Nueva Zelanda: [www.stats.govt.nz](http://www.stats.govt.nz).
- Web del Instituto de Estadística de Reino Unido: [www.statistics.gov.uk](http://www.statistics.gov.uk).
- Web del Instituto de Estadística Francés: [www.insee.fr](http://www.insee.fr).
- Web del Instituto de Estadística Italiano: [www.istat.it](http://www.istat.it).
- Web del Instituto Nacional de Estadística Español: [www.ine.pt](http://www.ine.pt).
- Web de la Legislación de Reino Unido: [www.legislation.gov.uk](http://www.legislation.gov.uk).
- Web de la Legislación estadounidense: [www.usa.gov](http://www.usa.gov).
- Web de la Legislación Francesa: [www.legifrance.gouv.fr](http://www.legifrance.gouv.fr).
- Web de la Legislación Italiana: [www.entilocali.leggiditalia.it](http://www.entilocali.leggiditalia.it).
- Web de la Legislación Neozelandesa: [www.legislation.govt.nz](http://www.legislation.govt.nz).
- Web del Ministerio de Economía, Finanzas y Cuentas Públicas: [www.bercy.gouv.fr](http://www.bercy.gouv.fr).
- Web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas: [www.meh.es](http://www.meh.es).
- Web de la Normativa Contable en Australia: [www.aasb.gov.au](http://www.aasb.gov.au).
- Web de la Normativa Contable en EEUU: [www.gasb.org](http://www.gasb.org).

- Web de la Normativa Contable en Nueva Zelanda: [www.newzealand.govt.nz](http://www.newzealand.govt.nz).
- Web de la Normativa Contable en Reino Unido: [www.cipfa.org.uk](http://www.cipfa.org.uk).
- Web de la Normativa Contable Local en Reino Unido: [www.frc.org.uk](http://www.frc.org.uk).
- Web de la Secretaría de Estado de Administraciones Públicas: [www.map.es](http://www.map.es).
- Web de la Transparencia Internacional España: [www.transparencia.org.es](http://www.transparencia.org.es).

## NORMATIVA

### ESPAÑA

- Constitución Española de 1978. Disponible en: [www.lamoncloa.gob.es/NR/rdonlyres/79FF2885.../constitucion\\_ES.pdf](http://www.lamoncloa.gob.es/NR/rdonlyres/79FF2885.../constitucion_ES.pdf). [Consultado el 5 de mayo de 2011].
- Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local (LBRL). Disponible en [www.boe.es](http://www.boe.es). [Consultado el 5 de mayo de 2011].
- Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (LRHL). Disponible en [www.boe.es](http://www.boe.es). [Consultado el 5 de mayo de 2011].
- Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJ – PAC). Disponible en [www.boe.es](http://www.boe.es). [Consultado el 5 de mayo de 2011].
- Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de Medidas para la Modernización de Gobierno Local. Disponible en [www.minhap.gob.es/Documentacion/.../Impuestos%20locales/L-57-03.pdf](http://www.minhap.gob.es/Documentacion/.../Impuestos%20locales/L-57-03.pdf). [Consultado el 5 de mayo de 2011].
- Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de Firma Electrónica. Disponible en [firmaelectronica.gob.es](http://firmaelectronica.gob.es). [Consultado el 5 de mayo de 2011].
- Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos. Disponible en [www.boe.es](http://www.boe.es). [Consultado el 5 de mayo de 2011].
- Ley 56/2007, de 28 de diciembre, de medidas de impulso a la sociedad de la información. Disponible en [www.boe.es](http://www.boe.es). [Consultado el 5 de mayo de 2011].
- Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno. Disponible en [www.boe.es](http://www.boe.es). [Consultado el 5 de mayo de 2014].
- Orden EHA/4040/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Básico de Contabilidad Local (IMBCL). Disponible en [www.boe.es](http://www.boe.es). [Consultado el 5 de mayo de 2011].
- Orden EHA/4041/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local (IMNCL). Disponible en [www.boe.es](http://www.boe.es). [Consultado el 5 de mayo de 2011].

- Orden EHA/4042/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Simplificado de Contabilidad Local (IMSCL). Disponible en [www.boe.es](http://www.boe.es). [Consultado el 5 de mayo de 2011].
- Orden EHA/468/2007, de 27 de febrero, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de la Liquidación de los Presupuestos de las Entidades Locales y de la información adicional requerida. Disponible en [www.meh.es/Documentacion/Publico/DGCFEL/.../EHA-468-2007.pdf](http://www.meh.es/Documentacion/Publico/DGCFEL/.../EHA-468-2007.pdf). [Consultado el 5 de mayo de 2011].
- Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local (IMNCL). Disponible en [www.boe.es](http://www.boe.es). [Consultado el 12 de enero de 2014].
- Orden HAP/1782/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Simplificado de Contabilidad Local (IMSCL) y se modifica la Instrucción del Modelo Básico de Contabilidad Local (IMBCL), aprobado por Orden EHA/4040/2004, de 23 de noviembre. Disponible en [www.boe.es](http://www.boe.es). [Consultado el 12 de enero de 2014].
- Plan General de Contabilidad de Empresas 1973, 1990 y 2007.
- Plan General de Contabilidad Pública 1994, 2004, 2007 y 2010.
- Real Decreto 263/1996, de 16 de febrero, que regula el empleo de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas por la Administración General del Estado modificado por el Real Decreto 209/2003, de 21 de febrero, por el que se regulan los registros y las notificaciones telemáticas, así como la utilización de medios telemáticos para la sustitución de la aportación de certificados por los ciudadanos. Disponible en [www.boe.es](http://www.boe.es). [Consultado el 5 de mayo de 2011].
- Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL). Disponible en [www.boe.es](http://www.boe.es). [Consultado el 5 de mayo de 2011].
- Real Decreto 1494/2007, de 12 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento sobre las condiciones básicas para el acceso de las personas con discapacidad a las tecnologías, productos y servicios relacionados con la sociedad de la información y medios de comunicación social. Disponible en [www.boe.es](http://www.boe.es). [Consultado el 5 de mayo de 2011].

- Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 56/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos. Disponible en [administracionelectronica.gob.es](http://administracionelectronica.gob.es). [Consultado el 5 de mayo de 2011].
- Real Decreto 4/2010, de 8 de enero, por el que se regula el Esquema Nacional de Interoperabilidad en el ámbito de la Administración Electrónica. Disponible en [www.boe.es](http://www.boe.es). [Consultado el 5 de mayo de 2011].
- Resolución de 9 de marzo de 2005 de la Secretaría General para la Administración Pública sobre el Manual de Imagen Institucional de la Administración General del Estado y la Guía para la edición y publicación de páginas web de dicha Administración. Disponible en: [administracionelectronica.gob.es](http://administracionelectronica.gob.es). [Consultado el 5 de mayo de 2011].

#### *PORTUGAL*

- Constituição da República Português (CRP) da 1976. Disponible en <http://drep.pt>. [Consultado el 8 de mayo de 2011].
- Decreto - Lei n ° 232/97, de 3 de setembro de aprovação do primeiro Plano Oficial de Contabilidade Pública POCP. Disponible en [www.igf.min-financas.pt](http://www.igf.min-financas.pt). [Consultado el 8 de mayo de 2011].
- Decreto - Lei n ° 135/1999 de 22 de Abril de 1999, que regula os órgãos públicos devem incluir um endereço de e-mail. Disponible en [www.iesm.mdn.gov.pt](http://www.iesm.mdn.gov.pt). [Consultado el 8 de mayo de 2011].
- Lei 8/90 de 20 de Fevereiro, com base na contabilidade do governo (LBCP 90). Disponible en [www.iesm.mdn.gov.pt](http://www.iesm.mdn.gov.pt). [Consultado el 8 de mayo de 2011].
- Lei n ° 84 - A/2002 de 5 de Abril, as regressão alteradas para a orçamentação - Previsionales Documentos. Disponible en [www.iesm.mdn.gov.pt](http://www.iesm.mdn.gov.pt). [Consultado el 8 de mayo de 2011].
- Lei n ° 2/2007 de 15 de Janeiro de Finanças Locais. Disponible en [www.igf.min-financas.pt](http://www.igf.min-financas.pt). [Consultado el 8 de mayo de 2011].
- Plan Oficial de Contabilidad de las Autarquías Locales (POCAL: Plano Oficial de Contabilidade das Autarquías Locais), aprovado pelo Decreto - Lei n ° 54 - A/99 de 22 de Fevereiro. Disponible en [www.psd-vfx.com](http://www.psd-vfx.com). [Consultado el 8 de mayo de 2011].

- Resolução Conselho de Ministros n ° 97/1999 de 26 de Agosto de 1999, que estabelece regras em matéria de acessibilidade para cidadãos com necessidades especiais conteúdo de órgãos públicos na internet. Disponible en [www.informatica-juridica.com](http://www.informatica-juridica.com). [Consultado el 8 de mayo de 2011].
- Resolução do Conselho de Ministros n ° 95/1999 de 25 de agosto de 1999, cobrindo as informações mínimas a serem publicadas na web. Disponible en [www.informatica-juridica.com](http://www.informatica-juridica.com). [Consultado el 8 de mayo de 2011].
- Resolução Gabinete n ° 96/1999 de 26 de Agosto de 1999, Iniciativa Nacional para os Cidadãos com Necessidades Especiais na Sociedade da Informação. Disponible en [www.informatica-juridica.com](http://www.informatica-juridica.com). [Consultado el 8 de mayo de 2011].
- Resolução Conselho de Ministros n ° 22/2001 de 27 de Fevereiro de 2001, que concorda em fazer atualizações periódicas e revisões de conteúdo em sites. Disponible en [www.informatica-juridica.com](http://www.informatica-juridica.com). [Consultado el 8 de mayo de 2011].
- Resolução Gabinete n ° 108/2003, de 12 de Agosto 2003, que aprova o Plano de Acção aprovado Governo Eletrónico. Disponible en [www.informatica-juridica.com](http://www.informatica-juridica.com). [Consultado el 8 de mayo de 2011].

#### *ITALIA*

- Costituzione della Repubblica Italiana (CRI) de 1948. Disponible en [www.informatica-juridica.com](http://www.informatica-juridica.com) [Consultado el 10 de mayo de 2011].
- Decreto-Legge 77/1995, de 25 de febraio, Ordinamento finanziario e contabile degli enti local. Disponible en [www.normattiva.it](http://www.normattiva.it). [Consultado el 10 de mayo de 2011].
- Decreto-Legge, 18 agosto 2000, n.267, Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti local. Disponible en [www.normativa.it](http://www.normativa.it). [Consultado el 10 de mayo de 2011].
- Decreto-Legge 7 marzo 2005, n. 82. Codice dell'amministrazione digitale. Disponible en [www.digitpa.gov.it](http://www.digitpa.gov.it). [Consultado el 10 de mayo de 2011].
- Decreto-Legge 27 ottobre 2009, n° 150; Attuazione della productivita del lavoro pubblico e di efficienza e trasparenza delle pubbliche amministrazioni. Disponible en [www.normattiva.it](http://www.normattiva.it). [Consultado el 10 de mayo de 2011].
- Decreto del Presidente della Repubblica (DPR), No. 194, 31 gen 1996 (DPR n 194 del 1996/01/31, Regolamento di cui per l'approvazione all'art. 114 del decreto legislativo 25 febbraio 1995, n ° 77, concernente l'ordinamento Finanziario e contabile degli Enti

- Locali. Disponibile en [www.informatica-juridica.com](http://www.informatica-juridica.com). [Consultado el 10 de mayo de 2011].
- Decreto n° 513/1997 del Presidente della Repubblica che disciplina le firme elettroniche. Disponibile en [www.informatica-juridica.com](http://www.informatica-juridica.com). [Consultado el 10 de mayo de 2011].
  - Direttiva Presidenza Consiglio Ministri 9 dicembre 2002. Dipartimento per l'innovazione e le tecnologie. Trasparenza dell'azione amministrativa e gestione elettronica dei flussi documentali. Disponibile en [www.informatica-juridica.com](http://www.informatica-juridica.com). [Consultado el 10 de mayo de 2011].
  - Direttiva Presidenza Consiglio Ministri. Dipartimento per l'innovazione e le tecnologie 20 dicembre 2002. Linee guida in materia di digitalizzazione dell'Amministrazioni. Disponibile en [www.informatica-juridica.com](http://www.informatica-juridica.com). [Consultado el 10 de mayo de 2011].
  - Direttiva Presidenza Consiglio Ministri 27 novembre 2003. Dipartimento Innovazione e Tecnologie. Impiego della posta elettronica nella pubbliche amministrazioni. Disponibile en [www.informatica-juridica.com](http://www.informatica-juridica.com). [Consultado el 10 de mayo de 2011].
  - Direttiva Presidenza del Consiglio dei Ministri 4 gennaio 2005. Ministro per l'innovazione e le Tecnologie. Linee guida in materia di digitalizzazione dell'amministrazione. Disponibile en [www.digitpa.gov.it](http://www.digitpa.gov.it). [Consultado el 10 de mayo de 2011].
  - Direttiva Presidenza del Consiglio dei Ministri. Dipartimento per l'innovazione e le Tecnologie 27 luglio 2005, Qualità dei servizi on-line e misurazione della soddisfazione degli utenti. Disponibile en [www.urp.it](http://www.urp.it). [Consultado el 10 de mayo de 2011].
  - Direttiva Presidenza del Consiglio dei Ministri. Dipartimento per l'innovazione e le Tecnologie 18 novembre 2005. Linee guida per la Pubblica amministrazione digitale. Disponibile en [www.digitpa.gov.it](http://www.digitpa.gov.it). [Consultado el 10 de mayo de 2011].
  - Legge 9 gennaio 2004, n° 4, disposizioni per favorire l'accesso dei soggetti disabili agli strumenti informatici. Disponibile en [www.informatica-juridica.com](http://www.informatica-juridica.com). [Consultado el 10 de mayo de 2011].

*FRANCIA*

- Circulaire du 7 octobre 1999 relative aux sites internet des services et des établissements publics de l'Etat. Disponible en [www.legifrance.gouv.fr](http://www.legifrance.gouv.fr). [Consultado el 12 de mayo de 2011].
- Code général des collectivités territoriales 2011. Disponible en [www.legifrance.gouv.fr](http://www.legifrance.gouv.fr). [Consultado el 12 de mayo de 2011].
- Constitution Française du 4 octobre du 1958. Disponible en [www.conseil-constitutionnel.fr](http://www.conseil-constitutionnel.fr). [Consultado el 12 de mayo de 2011].
- Décret n°99-68 du 2 février 1999 relatif à la mise en ligne des formulaires administratifs. Disponible en [www.legifrance.gouv.fr](http://www.legifrance.gouv.fr). [Consultado el 12 de mayo de 2011].
- Décret n°2001-452 du 25 mai 2001 relatif aux simplifications des démarches et formulaires administratifs. Disponible en [www.legifrance.gouv.fr](http://www.legifrance.gouv.fr). [Consultado el 12 de mayo de 2011].
- Le Cadre Commun d'interopérabilité des systèmes d'information publics, version 2.1, Septembre 2003. Disponible en [www.epractice.eu](http://www.epractice.eu). [Consultado el 12 de mayo de 2011].
- Loi n° 1563 sur l'administration du territoire de la République du 6 Février, 1992, disponible en [www.legifrance.gouv.fr](http://www.legifrance.gouv.fr). [Consultado el 12 de mayo de 2011].
- Loi du 22 Juin 1999 L'instruction budgétaire et comptable M14. Disponible en [www.collectivites-locales.gouv.fr](http://www.collectivites-locales.gouv.fr). [Consultado el 12 de mayo de 2011].
- Loi n° 2000-230 du 13 mars 2000 portant adaptation du droit de la preuve aux technologies de l'information et relative à la signature électronique. Disponible en [www.legifrance.gouv.fr](http://www.legifrance.gouv.fr). [Consultado el 12 de mayo de 2011].
- Loi n° 2000 – 321 du avril 2000 relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec les administrations. Disponible en [www.legifrance.gouv.fr](http://www.legifrance.gouv.fr). [Consultado el 12 de mayo de 2011].
- Loi n° 2005-102 du 11 février pour l'égalité des droits et des chances, la participation et la citoyenneté des personnes handicapées. Disponible en [www.legifrance.gouv.fr](http://www.legifrance.gouv.fr). [Consultado el 12 de mayo de 2011].



- Ordonnance n° 2005-1516 du 8 décembre 2005 relative aux échanges électroniques entre les usagers et les autorités administratives et entre les autorités administratives . Disponible en [www.legifrance.gouv.fr](http://www.legifrance.gouv.fr). [Consultado el 12 de mayo de 2011].
- Project du Loi sur la Société de l'information, 14 juin 2001, n° 3143. Disponible en [www.legifrance.gouv.fr](http://www.legifrance.gouv.fr). [Consultado el 12 de mayo de 2011].

#### *NUEVA ZELANDA*

- E-GIF versión 3.3, 2008 (E-government Interoperability Framework). Disponible en [ict.govt.nz](http://ict.govt.nz). [Consultado el 14 de mayo de 2011].
- Electronic Transactions Act 2002. Disponible en [www.legislation.govt.nz](http://www.legislation.govt.nz). [Consultado el 14 de mayo de 2011].
- FRS n° 10 “Statement of Cash Flows” 1994. Disponible en [www.icanz.co.nz](http://www.icanz.co.nz). [Consultado el 14 de mayo de 2011].
- FRS n° 2 “Presentation on Financial Reports” 1994. Disponible en [www.icanz.co.nz](http://www.icanz.co.nz). [Consultado el 14 de mayo de 2011].
- FRS n° 9 “Information to be disclosed in Financial Statement” 1995. Disponible en [www.icanz.co.nz](http://www.icanz.co.nz). [Consultado el 14 de mayo de 2011].
- IAS 1 “Presentation of Financial Statements”, 2007. Disponible en [www.icanz.co.nz](http://www.icanz.co.nz). [Consultado el 14 de mayo de 2011].
- IAS 7 “Statement of Cash Flows”, 2006. Disponible en [www.icanz.co.nz](http://www.icanz.co.nz). [Consultado el 14 de mayo de 2011].
- Local Government Act 2002. Disponible en [www.legislation.govt.nz](http://www.legislation.govt.nz). [Consultado el 14 de mayo de 2011].
- New Zealand Government Web Standards 2.0 de 18 de marzo de 2009, <https://webtoolkit.govt.nz>. [Consultado el 14 de mayo de 2011].

#### *AUSTRALIA*

- AAS 24 “Consolidated Financial Reports”, 1996. Disponible en [www.aasb.gov.au](http://www.aasb.gov.au). [Consultado el 16 de julio de 2011].
- AAS 27 “Financial Reporting by Local Governments”, 1996. Disponible en [www.aasb.gov.au](http://www.aasb.gov.au). [Consultado el 16 de julio de 2011].

- AAS 28 “Statement of Cash Flows”, 1996. Disponible en [www.aasb.gov.au](http://www.aasb.gov.au). [Consultado el 16 de julio de 2011].
- AAS 36 “Statement of Financial Position”, 1996. Disponible en [www.aasb.gov.au](http://www.aasb.gov.au). [Consultado el 16 de julio de 2011].
- AASB 101 “Presentation of Financial Statements”, 2010. Disponible en [www.aasb.gov.au](http://www.aasb.gov.au). [Consultado el 16 de julio de 2011].
- AASB 107 “Statement of Cash Flows”. Disponible en [www.aasb.gov.au](http://www.aasb.gov.au). [Consultado el 16 de julio de 2011].
- AASB 108 “Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors”. Disponible en [www.aasb.gov.au](http://www.aasb.gov.au). [Consultado el 16 de julio de 2011].
- AGTIF (Australian Government Technical Interoperability Framework) 2005. Disponible en [agimo.gov](http://agimo.gov). [Consultado el 16 de julio de 2011].
- Australia del Oeste - Local Government Act 1995. Disponible en [www.comlaw.gov.au](http://www.comlaw.gov.au). [Consultado el 16 de julio de 2011].
- Australia del Sur - Local Government Act 1999. Disponible en [www.legislation.sa.gov.au](http://www.legislation.sa.gov.au). [Consultado el 16 de julio de 2011].
- Capital de Australia: Freedom of Information Act 1989. Disponible en [www.legislation.act.gov.au](http://www.legislation.act.gov.au). [Consultado el 16 de julio de 2011].
- Commonwealth of Australian Constitution Act 1901). Disponible en [www.comlaw.gov.au](http://www.comlaw.gov.au). [Consultado el 16 de julio de 2011].
- Disability Discrimination Act 1992. Disponible en [www.justice.tas.gov.au](http://www.justice.tas.gov.au). [Consultado el 16 de julio de 2011].
- Electronic Transactions Act 1999. Disponible en [www.comlaw.gov.au](http://www.comlaw.gov.au). [Consultado el 16 de julio de 2011].
- Nueva Gales del Sur - Local Government Act 1993. Disponible en [www.legislation.nsw.gov.au](http://www.legislation.nsw.gov.au). [Consultado el 16 de julio de 2011].
- Nueva Gales del Sur: Government Information (Public Access) Act 2009. Disponible en [www.legislation.nsw.gov.au](http://www.legislation.nsw.gov.au). [Consultado el 16 de julio de 2011].
- Nueva Gales del Sur - Local Government Code of Accounting Practice and Financial Reporting 2011. Disponible en [www.dlg.nsw.gov.au](http://www.dlg.nsw.gov.au). [Consultado el 16 de julio de 2011].

- Oeste de Australia: Freedom of Information Act 1992. Disponible en [www.slp.wa.gov.au](http://www.slp.wa.gov.au). [Consultado el 16 de julio de 2011].
- Oeste de Australia-Website Standards. Principles, versión 1.0 emitida en febrero de 2008 . Disponible en [www.webguide.gob.au](http://www.webguide.gob.au). [Consultado el 16 de julio de 2011].
- Oeste de Australia: Website Standards-Common Websites Elements, versión 1.2 de mayo de 2009. Disponible en [www.webguide.gob.au](http://www.webguide.gob.au). [Consultado el 16 de julio de 2011]. Oeste de Australia: Guidelines for State Government Websites, versión 2.3 de junio de 2010. Disponible en [www.webguide.gob.au](http://www.webguide.gob.au). [Consultado el 16 de julio de 2011].
- Queensland - Cue Standards (Consistent User Experience Standard versión 3.0 de 7 de diciembre de 2010. Disponible en [www.qld.gov.au](http://www.qld.gov.au). [Consultado el 16 de julio de 2011].
- Queensland - Local Government Act 2009. Disponible en [www.legislation.qld.gov.au](http://www.legislation.qld.gov.au). [Consultado el 16 de julio de 2011].
- Queensland: Right to Information Act 2009. Disponible en [www.legislation.qld.gov.au](http://www.legislation.qld.gov.au). [Consultado el 16 de julio de 2011].
- Sur de Australia: Freedom of Information Act 1991. Disponible en [www.legislation.sa.gov.au](http://www.legislation.sa.gov.au). [Consultado el 16 de julio de 2011].
- Sur de Australia-SA Government Website Standards, versión 1.3.F publicada el 6 de mayo de 2005. Disponible en [www.webguide.gob.au](http://www.webguide.gob.au). [Consultado el 16 de julio de 2011].
- Tasmania - Local Government Act 1993. Disponible en [www.lgat.tas.gov.au](http://www.lgat.tas.gov.au). [Consultado el 16 de julio de 2011].
- Tasmania: Right to Information Act 2009 (Proyecto de Ley). Disponible en [www.justice.tas.gov.au](http://www.justice.tas.gov.au). [Consultado el 16 de julio de 2011].
- Tasmania-Web Publishing Strategy, Principles And Minimum Requirements, versión 1.6 emitida en junio de 2010. Disponible en [www.egovernment.tas.gov.au](http://www.egovernment.tas.gov.au). [Consultado el 16 de julio de 2011].
- Territorio del Norte - Local Government Act 2008. Disponible en [www.legislation.govt.nz](http://www.legislation.govt.nz). [Consultado el 16 de julio de 2011].
- Territorio del Norte: The Information Act 2003. Disponible en [www.comlaw.gov.au](http://www.comlaw.gov.au). [Consultado el 16 de julio de 2011].

- Virginia: Freedom of Information Act 1982. Disponible en [www.foia.va.gov](http://www.foia.va.gov). [Consultado el 16 de julio de 2011].
- Victoria-Guide of Minimum Information Provision Standard, primera versión emitida en 27 de abril de 2005 y revisada en 2011. Disponible en [www.egov.vic.gov.au](http://www.egov.vic.gov.au). [Consultado el 16 de julio de 2011].
- Victoria - Local Government Act 1989. Disponible en [www.legislation.vic.gov.au](http://www.legislation.vic.gov.au). [Consultado el 16 de julio de 2011].
- Web Standards 2003. Disponible en [www.webguide.gob.au](http://www.webguide.gob.au). [Consultado el 16 de julio de 2011].

#### *REINO UNIDO*

- Accounts and Audit Regulations, 2003, n° 533. Disponible en [www.legislation.gov.uk](http://www.legislation.gov.uk). [Consultado el 19 de julio de 2011].
- Accounts and Audit (Wales) Regulations 2005, n° 638. Disponible en [www.legislation.gov.uk](http://www.legislation.gov.uk). [Consultado el 19 de julio de 2011].
- Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom 2005. A Statement of recommended Practice, SORP. Disponible en [www.communities.gov.uk/housing/](http://www.communities.gov.uk/housing/). [Consultado el 19 de julio de 2011].
- Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom 2010-2011, CIPFA. Disponible en [www.cipfa.org](http://www.cipfa.org). [Consultado el 5 de julio de 2012].
- Code of Recommended Practice for Local Authorities on Data Transparency (septiembre de 2011). Disponible en [www.gob.uk](http://www.gob.uk). [Consultado el 7 de julio de 2012].
- E-GIF (e-Government Interoperability Framework, versión 6.1 de marzo de 2005). Disponible en [www.legislation.gov.uk](http://www.legislation.gov.uk). [Consultado el 19 de julio de 2011].
- Equality Act 2010. Disponible en [www.legislation.gov.uk](http://www.legislation.gov.uk). [Consultado el 19 de julio de 2011].
- Escocia: Freedom of Information Act 2002. Disponible en [www.legislation.gov.uk](http://www.legislation.gov.uk). [Consultado el 19 de julio de 2011].
- Escocia: Local Government Areas of Scotland 1973-1996. Disponible en [www.legislation.gov.uk](http://www.legislation.gov.uk). [Consultado el 19 de julio de 2011].
- Freedom of Information Act 2000. Disponible en [www.legislation.gov.uk](http://www.legislation.gov.uk). [Consultado el 19 de julio de 2011].

- Gales: Local Government Act 1972-1994. Disponible en [www.legislation.gov.uk](http://www.legislation.gov.uk). [Consultado el 19 de julio de 2011].
- Inglaterra: Local Government Act 1972-2000. Disponible en [www.legislation.gov.uk](http://www.legislation.gov.uk). [Consultado el 19 de julio de 2011].
- Irlanda del Norte: Local Government Act 1971-1972. Disponible en [www.legislation.gov.uk](http://www.legislation.gov.uk). [Consultado el 19 de julio de 2011].
- Local Government (Accounts and Audit) Regulations (Northern Ireland) 2006. Disponible en [www.legislation.gov.uk](http://www.legislation.gov.uk). [Consultado el 19 de julio de 2011].
- Local Government Act 2003. Disponible en [www.legislation.gov.uk](http://www.legislation.gov.uk). [Consultado el 19 de julio de 2011].
- Local Government in Scotland Act 2003. Disponible en [www.legislation.gov.uk](http://www.legislation.gov.uk). [Consultado el 19 de julio de 2011].
- Norma BS8878: 2010 “Accessibility Web. Code of Practice”. Disponible en [www.legislation.gov.uk](http://www.legislation.gov.uk). [Consultado el 19 de julio de 2011].
- Public Audit (wales) Act 2004. Disponible en [www.legislation.gov.uk](http://www.legislation.gov.uk). [Consultado el 19 de julio de 2011].
- Public Finance and Accountability (Scotland) Act 2000. Disponible en [www.legislation.gov.uk](http://www.legislation.gov.uk). [Consultado el 19 de julio de 2011].
- The Electronic Signatures Regulations 2002. Disponible en [www.legislation.gov.uk](http://www.legislation.gov.uk). [Consultado el 19 de julio de 2011].
- The Local Government (Northern Ireland) Order 2005, nº 1968. Disponible en [www.legislation.gov.uk](http://www.legislation.gov.uk). [Consultado el 19 de julio de 2011].

#### *EE.UU*

- Constitución de 1787. Disponible en [www.archives.gov](http://www.archives.gov). [Consultado el 8 de agosto de 2011].
- Digital Signature Guidelines, 1996. Disponible en [www.signelec.com](http://www.signelec.com). [Consultado el 8 de agosto de 2011].
- E-Government Act 2002. Disponible en [www.whitehouse.gov](http://www.whitehouse.gov). [Consultado el 8 de agosto de 2011].
- Freedom of Information Act 1996. Disponible en [www.justice.gov](http://www.justice.gov). [Consultado el 8 de agosto de 2011].

- GASB 34: Basic Financial Statements - and Management´s Discussion and Analysis - for State and Local Governments, publicado en 1990. Disponible en [www.gasb.org](http://www.gasb.org). [Consultado el 8 de agosto de 2011].
- Open Government Act 2007, de 17 de diciembre. Disponible en [www.justice.gov](http://www.justice.gov). [Consultado el 8 de agosto de 2011].
- Public Online Information Act 2010, de 16 de marzo. Disponible en [www.govtrack.us](http://www.govtrack.us). [Consultado el 8 de agosto de 2011].

#### *UNIÓN EUROPEA*

- Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo. de 26 de junio de 2013. sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo. Disponible en [www.icac.meh.es](http://www.icac.meh.es). [Consultado el 28 de abril de 2015].