



VNIVERSITAT  
D' VALÈNCIA

---

**[€%]** Facultat d' **E**conomia

---

**DEPARTAMENT DE COMPTABILITAT**

*DOCTORADO EN CONTABILIDAD Y FINANZAS CORPORATIVAS*

Real Decreto 99/2011

**TESIS DOCTORAL**

**Auditoría del sector público en la Unión Europea**

**Doctoranda:**

Andreea Hancu Budui

**Directora:**

Prof. Dra. Ana Zorio Grima

*6 Julio 2023*

## DEDICATORIA

---

*Este trabajo de investigación no habría sido posible sin mi marido Jose, para quien que va esta dedicatoria. Gracias por tu amor, por tu apoyo incondicional, por tu ayuda, por tus ánimos, por tu complicidad y por enseñarme a no rendirme nunca.*

## AGRADECIMIENTOS

---

*Mi primer y mayor agradecimiento para la consecución de este trabajo es para mi directora, la Prof. Dra. Ana Zorio, que me ha guiado en todo momento, me ha ayudado y me ha motivado a seguir este arduo camino de la investigación y ha puesto a mi disposición todos sus conocimientos y cariño, empleando largas horas en revisar todo este trabajo. De ello ha nacido, además de la relación profesional, una amistad que guardaré conmigo para siempre.*

*También, quiero agradecer a la Universitat de València y en especial al Departamento de Contabilidad y a sus docentes que, a través de su programa doctoral, han propiciado un entorno de debate y desarrollo de pensamiento que ha hecho posible articular y desarrollar esta propuesta de investigación. Este agradecimiento es especialmente para la Prof. Dra. Rosa Dasí y el Prof. Dr. Vicente Montesinos, que con su gracia y conocimientos, me han abierto el interés por la contabilidad y la auditoría del sector público.*

*No quiero dejar fuera de este agradecimiento al Prof. Dr. Giuseppe Grossi, cuyo encuentro a raíz de esta investigación doctoral ha dado pie a una bonita y fructífera colaboración académica y a una amistad joven, pero seguramente duradera. También agradezco al Sr. Gilberto Moggia, que con su sabiduría y conocimientos me ha guiado a través del complejo mundo de la auditoría pública en la Unión Europea.*

*Además, quiero agradecer a los editores de las revistas que han acogido los resultados de esta investigación y a los revisores que han empleado su tiempo en ofrecer comentarios y sugerencias de mejora que han hecho que este trabajo alcance la calidad necesaria a este nivel académico y que pueda ser publicado.*

*Por último, quiero agradecer a mi madre, Rodica, y a mi hermana, Mirela, su amor, ánimos y apoyo. Y también por haberme enseñado con su ejemplo a no conformarse y a seguir buscando caminos nuevos que me motiven y alegren en lo personal y lo profesional. Va iubesc!*

## ÍNDICE DE CONTENIDO

---

<b>DEDICATORIA</b>	<b>3</b>
<b>AGRADECIMIENTOS</b>	<b>5</b>
<b>ÍNDICE DE CONTENIDO</b>	<b>7</b>
<b>ÍNDICE DE FIGURAS</b>	<b>8</b>
<b>ÍNDICE DE TABLAS</b>	<b>9</b>
<b>ACRÓNIMOS Y SIGLAS</b>	<b>11</b>
<b>ENFOQUE GENERAL Y DESCRIPCIÓN DE LA INVESTIGACIÓN</b>	<b>13</b>
1. 9	
2. 13	
3. 17	
4. 23	
5. 28	
5.1. 29	
5.2. 31	
5.3. 32	
6. 34	
7. 40	
8. 43	
9. 44	
<b>BIBLIOGRAFÍA DE LA TESIS DOCTORAL</b>	<b>53</b>
<b>ANEXO 1 – ARTÍCULO 1</b>	<b>75</b>
<b>ANEXO 2 – ARTÍCULO 2</b>	<b>101</b>
<b>ANEXO 3 – ARTÍCULO 3</b>	<b>109</b>

**Enfoque general y resumen de la investigación**

Figura 1: Estructura de la Tesis y vinculación con los objetivos ..... 20

Figura 2: Relación entre las teorías utilizadas y los tres artículos ..... 23

Figura 3: Objetivos generales, comunes y específicos de la tesis ..... 30

**Anexo 1**

Figura 1. Mapa 2D para las primeras dos dimensiones del MDS (todas las variables) 87

Figura 2. Mapa 2D para las primeras dos dimensiones del MDS (32 variables, sin medioambiente) ..... 87

**Anexo 2**

Figura 1. Las lógicas institucionales superpuestas en el TCE ..... 107

**Anexo 1**

Tabla 1. Variables y estadísticas descriptivas .....	84
Tabla 2. Modelos OLS and Ologit para transparencia .....	90
Tabla 3. Modelos de regresión para informes de medioambiente y ODS .....	92

**Anexo 2**

Tabla 1. Lógicas institucionales y el papel de los auditores públicos .....	105
---	-----

**Anexo 3**

Tabla 1. Resumen de datos sobre los informes analizados (2008-2020) .....	122
Tabla 2. Estadísticas comparativas en los resultados de auditoría de gestión de medioambiente y el resto.....	123
Tabla 3. Estadísticas sobre recomendaciones con seguimiento .....	124
Tabla 4. Estadísticas por categoría medioambiente/resto sobre recomendaciones con seguimiento .....	126
Tabla A.1. Ejemplos de recomendaciones y respuestas de los auditados en auditorías de gestión .....	136
Tabla A.2. Ejemplos de conclusiones y respuestas de los auditados en auditorías de gestión .....	137

## ACRÓNIMOS Y SIGLAS

---

AR	Annual Report
CAPS	Court Audit Policy and Standards
DAS	Déclaration d'Assurance
ECA (TCE)	European Court of Auditors
EEMM	Estados Miembros
ESCI	Emerging Sources Citation Index
EU (UE)	European Union
EUROSAI	European Organisation of Supreme Audit Institutions
IFAC	International Federation of Accountants
IL	Institutional Logics
INTOSAI	International Organisation of Supreme Audit Institutions
ISAE	International Standards on Assurance Engagements
ISSAI	International Standards for Supreme Audit Institutions
JCR	Journal Citation Reports
MDS	Multidimensional Scaling
MS	Member States
NPG	New Public Governance
NPM	New Public Management
ODS	Objetivos de Desarrollo Sostenible
OECD (OCDE)	Organisation for Economic Co-operation and Development (Organización de Cooperación y Desarrollo Económico)
OLS	Ordinary Least Squares
PA	Public Administration
PCA	Principal Components Analysis
SAI	Supreme Audit Institution
SDG	Sustainable Development Goals
SJR	Scimago Journal Rank
SR	Special Report
TCE (ECA)	Tribunal de Cuentas Europeo
TFEU	Treaty on the Functioning of the European Union
UE (EU)	Unión Europea
UN	United Nations
VADER	Valence Aware Dictionary and Sentiment Reasoner
VFM	Value for Money

*ENFOQUE GENERAL Y DESCRIPCIÓN DE LA  
INVESTIGACIÓN*

---



## 1. Contexto y motivación de la investigación

La Unión Europea (UE) es una estructura política única y una de las comunidades económicas, políticas y sociales más importantes y complejas del mundo. Desde su fundación en 1957 como comunidad económica, la UE ha evolucionado hasta convertirse en la actualidad en una unión política y económica de 27 países miembros que comparten objetivos comunes en áreas como el mercado único, la libre circulación de personas, la cooperación en política exterior y seguridad, y la protección del medioambiente, con el objetivo de ganar relevancia como actor clave en la escena internacional (Van Schaik y Schunz, 2012). La UE está dotada de un presupuesto que dispone de fuentes de ingresos propios y al que contribuyen también todos los estados miembros (EEMM). Dicho presupuesto permite la financiación e implementación de los programas y las actuaciones europeas, en consonancia con las prioridades políticas y las obligaciones jurídicas de la Unión.

Los objetivos de la UE se han ido adaptando y ampliando a lo largo de los años, y en la actualidad se enfrenta a importantes retos. La UE debe hacer frente a la crisis sanitaria y económica provocada por la pandemia de COVID-19, lo que ha llevado a una necesidad urgente de cooperación entre los EEMM para proteger la salud de los ciudadanos y estabilizar la economía europea. También, la humanidad se enfrenta a una crisis sin precedentes debido al cambio climático, con consecuencias catastróficas para el ser humano y el medioambiente, si no se toman medidas desde las políticas públicas para mitigar sus efectos. A esta crisis medioambiental se le añade la convulsa situación geopolítica a la cual nos enfrentamos en estos momentos a las puertas de la UE, con implicaciones relevantes respecto de la seguridad y defensa, la inmigración y la protección de los derechos humanos y las libertades civiles. La UE necesita abordar estos desafíos y jugar un papel esencial a nivel internacional, para garantizar la estabilidad y el bienestar de sus ciudadanos y para mantener su relevancia como actor global (Wolff & Ladi, 2020). Para afrontar la grave crisis medioambiental, la UE ha tomado la iniciativa a nivel internacional con el lanzamiento del Pacto Verde europeo (*Green Deal*) (Comisión Europea, 2020). La Comisión Europea, el órgano ejecutivo de la UE, está animando a los

EEMM a implementar buenas prácticas presupuestarias ecológicas - *green budgeting* -, para alinear las políticas fiscales y presupuestarias con los objetivos climáticos y medioambientales en la elaboración de los presupuestos nacionales, con vistas a alcanzar las metas del Pacto Verde europeo. Recientemente, la Comisión Europea junto con los EEMM ha desarrollado el marco de referencia del presupuesto verde de la UE como herramienta de ayuda en la necesaria ecológización de las finanzas públicas (Comisión Europea, 2022). Además, el plan de recuperación NextGenerationEU fue puesto en marcha por la UE para impulsar la economía de la Unión y para respaldar las transiciones ecológica y digital con vistas a incrementar la resiliencia de la UE y de sus EEMM, así como su adaptabilidad a desafíos futuros (Consejo Europeo, 2020).

En este complejo contexto que necesita de un soporte financiero de gran magnitud, un actor clave es el sector de la auditoría pública- representado por los órganos fiscalizadores supranacionales, nacionales, regionales y locales. La auditoría pública es una herramienta esencial para garantizar la responsabilidad de las instituciones públicas y su la transparencia como componente esencial de la gobernanza pública (Bastida y Benito, 2007), y representa una parte fundamental de la rendición de cuentas en los sistemas democráticos (Bovens, 2007). Los organismos de auditoría pública, en adelante referidos en esta tesis como tribunales de cuentas, se ocupan de fiscalizar la utilización adecuada de los fondos públicos y de asegurar el cumplimiento del marco normativo relacionado con la implementación presupuestaria, a través de auditorías financieras y de cumplimiento. También, a través de auditorías de gestión, se ocupan de evaluar y comprobar la eficiencia, eficacia y economía (más conocidas como las 3Es) de las actuaciones financiadas con fondos públicos, así como el adecuado diseño y la correcta implementación de las políticas públicas- todo ello con el objetivo de garantizar que los recursos públicos se estén utilizando de manera responsable y que se cumplan los objetivos marcados.

La auditoría pública es un vector importante de creación de valor público por distintas razones (Cordery y Hay, 2022). Primero, los auditores públicos examinan los estados financieros y las actuaciones de las entidades públicas para asegurar el uso correcto y responsable de los recursos públicos y el cumplimiento de la regulación legal. Ello contribuye a prevenir el mal uso o el fraude en la gestión de los recursos públicos.

Segundo, la auditoría pública proporciona información transparente y fiable sobre el uso de los recursos públicos. Esto ayuda a los ciudadanos a comprender mejor cómo se están administrando los recursos públicos y a evaluar el desempeño de los gobernantes y los gestores públicos. Tercero, a través de las auditorías de gestión, se pueden identificar áreas de las entidades públicas que necesitan mejorar en términos de gestión o desempeño, pudiendo proporcionar los auditores públicos recomendaciones cuya implementación ayuda a mejorar la eficiencia y eficacia en la aplicación de los recursos públicos y en el diseño e implementación de las políticas públicas (Reichborn-Kjennerud y Vabo, 2017; Van Acker et al., 2015). Además, la auditoría pública contribuye a incrementar la responsabilidad, asegurando que los funcionarios, gestores y responsables públicos rindan cuentas por sus acciones y decisiones. Así, los resultados de las auditorías públicas pueden ser utilizados para exigir responsabilidades e implementar medidas correctivas (Bovens, 2007; Stephenson et al., 2020). No menos importante, los auditores públicos, a través de las áreas de interés de la auditoría de gestión, pueden contribuir a poner el foco en asuntos importantes para la sociedad y a fomentar el debate público (Hancu-Budui et al., 2020; Reichborn-Kjennerud, 2014) con el objetivo de desencadenar las actuaciones necesarias por parte de los responsables de las políticas públicas.

A nivel de la UE, el ámbito geográfico al que se circunscribe esta tesis, el Tribunal de Cuentas Europeo (TCE) fue creado como órgano fiscalizador independiente en 1975 por el Tratado de Bruselas. El TCE entró en funcionamiento en 1977 y tiene su sede en Luxemburgo. Fue elevado a rango de institución de la UE en el tratado de Maastricht de 1992, a través del cual se le encomendó además emitir una declaración anual de aseguramiento (conocida como DAS, *Déclaration d'Assurance*, por sus siglas en francés), documento muy importante en la decisión por la cual el Parlamento Europeo, tras considerar la recomendación del Consejo, libera a la Comisión de toda responsabilidad sobre la gestión y ejecución del presupuesto de la UE, cerrando de este modo cada ejercicio presupuestario. El Tribunal vio afianzado su papel en 1999 cuando, con la entrada en vigor del Tratado de Ámsterdam, vio ampliadas sus competencias de escrutinio a nuevos ámbitos. Este Tratado recalcó el papel del TCE en la lucha contra el fraude y le mandató a acudir al Tribunal de Justicia Europeo si sus prerrogativas se veían mermadas por cualquier otra institución europea. Además, en el Tratado de Niza de 2003, actualmente conocido como el Tratado sobre el Funcionamiento de la Unión Europea

(TFEU, por sus siglas en inglés), se recalcó la importancia de la cooperación del TCE con los tribunales de cuentas nacionales.

El TCE está adquiriendo una mayor relevancia con relación al escrutinio de las políticas públicas y la buena gestión de los recursos públicos en la UE a raíz de la creación y puesta en marcha de los instrumentos anteriormente mencionados, el Pacto Verde europeo (Comisión Europea, 2020) y el plan de recuperación NextGenerationEU (Consejo Europeo, 2020). Estas dos líneas de actuación incrementan significativamente el gasto público de la UE y, por ello, necesitan una mayor fiscalización por parte de los tribunales de cuentas de los EEMM y especialmente del TCE, reforzando la necesaria colaboración entre estas organizaciones, tal como apunta el TFEU.

Aunque la investigación sobre el sector de la auditoría pública está en auge (Mattei et al., 2021; Hay y Cordery, 2021b), existen aún áreas poco estudiadas que además se pueden abordar desde enfoques teóricos multidisciplinares. Por ello, en esta tesis se han abordado investigaciones en áreas menos estudiadas como podría ser la auditoría de la UE en conjunto. Estas investigaciones se han realizado poniendo el foco en su principal órgano fiscalizador, el Tribunal de Cuentas Europeo (TCE), una institución supranacional con características únicas (Bonollo, 2019; Mattei et al., 2021), utilizando enfoques teóricos distintos pero adecuados a cada caso.

La motivación principal de esta tesis en su conjunto es estudiar y presentar el contexto y la evolución de la tarea de auditoría pública en la UE (representada por el TCE) a través de sus fuerzas motrices e influencias: las convergencias y divergencias, el isomorfismo con las demás organizaciones auditoras o tribunales de cuentas de la UE y la búsqueda de la legitimidad a través de la evolución de su tarea auditora (Anexo 1), las lógicas institucionales en el ámbito de las políticas públicas de la UE (Anexo 2), y la creación de valor público para la sociedad a través de la cooperación institucional y el escrutinio de temas imperantes para los ciudadanos (Anexo 3).

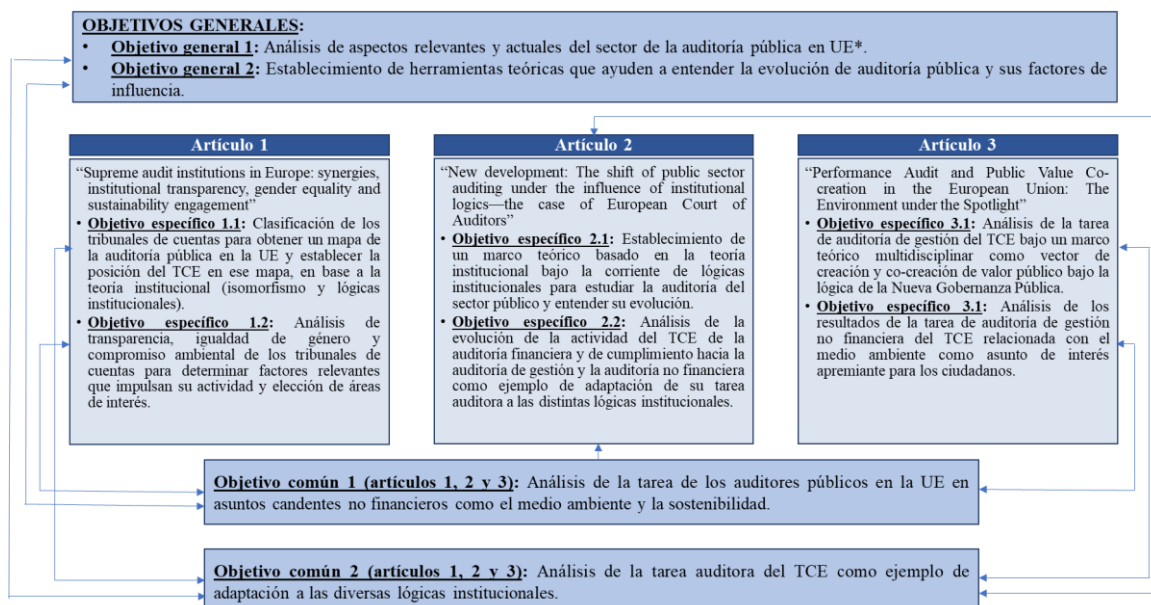
Poner el foco en la UE y en su papel como actor global en asuntos candentes como el cambio climático o la sostenibilidad carga de contenido e interés el análisis de la auditoría pública en la UE y, en especial, de su órgano fiscalizador. Por su papel central y a la vez único en la UE, el TCE ofrece los datos necesarios a través de su actividad y sus *outputs*, para un análisis pormenorizado cualitativo y cuantitativo de la auditoría pública en la UE, tal como se ha realizado en esta investigación doctoral y se explica a continuación.

## 2. Estructura y desarrollo de la tesis

La presente tesis doctoral se ha desarrollado como compendio de artículos de investigación. La tesis se compone de la presente sección inicial que pretende exponer el contexto de la investigación y su motivación, su estructura, el marco teórico, los objetivos de investigación, el resumen de los tres artículos publicados, las conclusiones, aportaciones, limitaciones y líneas futuras de investigación. Tras esta sección de enfoque general y descripción de la investigación, se recogen los tres anexos que contienen la investigación en sí, es decir, los tres artículos publicados o aceptados para su publicación en revistas científicas de prestigio, logrando así la transferencia de conocimiento no solamente a la comunidad científica sino también a los profesionales del sector de la auditoría pública y a los agentes que toman decisiones sobre las políticas públicas en la UE. Los tres artículos abordan los objetivos planteados por la tesis y estudian distintos aspectos del sector de la auditoría pública en la UE con un enfoque teórico adaptado en cada caso a los asuntos investigados.

La figura 1 presenta en resumen la estructura de la tesis, vinculando cada artículo a los objetivos desarrollados en el epígrafe 4 de esta sección.

**Figura 1: Estructura de la Tesis y vinculación con los objetivos**



\* El artículo 1 se empezó a elaborar cuando el Reino Unido era aún miembro de la Unión Europea, pero se publicó después del Brexit. Por exactitud histórica, se cambió la referencia a instituciones de auditoría de la Unión Europea por instituciones de auditoría en Europa

Respecto a los idiomas empleados en esta tesis, este resumen y enfoque general de la investigación se realiza en castellano para enmarcar la investigación doctoral y el contexto en el que se desarrolla, así como para presentar sus conclusiones, las contribuciones a la teoría y a la práctica, las limitaciones y la presentación de líneas posibles de investigación futura. Los tres anexos están conformados por los artículos de esta investigación, que han sido elaborados en inglés con el objetivo de lograr su publicación en revistas internacionales de alto impacto y así alcanzar una mayor difusión de los resultados de la investigación doctoral.

El **Anexo 1** comprende el primer artículo que ofrece a través de una foto fija, una clasificación de 29 tribunales de cuentas de países europeos (27 de los EEMM, el Tribunal de Cuentas Europeo (TCE) y la Oficina Nacional de Auditoría del Reino Unido, que en el momento del inicio de esta investigación aún era miembro de la UE. La elección de estas instituciones como objeto de estudio se enmarca en la necesidad de analizar más en profundidad a actores relevantes en la rendición de cuentas en el sector público (Grossi et al., 2019). La clasificación se basa en una amplia gama de atributos de las instituciones estudiadas que varían desde su entorno hasta su estructura, actividad, recursos o

transparencia. Adicionalmente, se ofrece un análisis cuantitativo explicativo de los factores que influyen la transparencia de las instituciones y su propensión a realizar una actividad más vinculada al medioambiente y los Objetivos de Desarrollo Sostenible de las Naciones Unidas (ODS). Este artículo ha sido publicado en 2021 bajo el título “*Supreme audit institutions in Europe: synergies, institutional transparency, gender equality and sustainability engagement*” en *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, revista especializada en la contabilidad del sector público, que se encuentra en el Q1 en la categoría de *Business, Management and Accounting (misc.)* de *Scimago Journal Rank (SJR)* en el momento de la publicación y en la actualidad, e indexada en *Emerging Sources Citation Index (ESCI)*. Este artículo ha sido ya citado en varias publicaciones:

Ferry, L., Hamid, K., & Dutra, P. H. (2023). An international comparative study of the audit and accountability arrangements of supreme audit institutions. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, (ahead-of-print). <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-10-2022-0164>

Akbar, N. B. A., & Mahdi, F. S. (2023). The Interest of the Supreme Audit Institution in Sustainable Economic, Social and Environmental Development on the Audit Quality Performance. *International Journal of Professional Business Review*, 8(1), e01164-e01164. <https://doi.org/10.26668/businessreview/2023.v8i1.1164>

Dionisijev, I., Bozhinovska Lazarevska, Z., Trpeska, M., & Atanasovski, A. (2022). The supreme audit institution in the Republic of North Macedonia—two decades of building public trust. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, (ahead-of-print). <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-08-2021-0129>

Ditrih, K. (2022). Komparativna Analiza Revizije Financijskih Izvještaja Vrhovnih Revizijskih Institucija Hrvatske, Sjedinjenih Američkih Država I Australije (Doctoral dissertation, University of Zagreb. Faculty of Economics and Business. Department of Accounting).

El **Anexo 2** ofrece un segundo artículo que pretende ofrecer un marco teórico basado en la corriente de lógicas institucionales (Osborne, 2006; Almqvist et al., 2013; Mattei et al., 2021) de la teoría institucional (Friedland y Alford, 1991; Battilana, 2006), adecuado para el estudio y el análisis de la evolución de la tarea auditora de las organizaciones de auditoría del sector público (Parker et al., 2021), utilizando como base el caso del TCE. Este artículo está dirigido a los responsables de la elaboración e implementación de políticas públicas y contribuye al debate sobre la transición de la auditoría financiera y de cumplimiento hacia la auditoría de gestión y no financiera en las organizaciones del sector público. El artículo ofrece perspectivas que los reguladores y los emisores de normas pueden considerar en la reforma de las actuales normas de auditoría o en la emisión de las nuevas normas, más adaptadas a los retos y tendencias actuales. Este artículo ha sido publicado en 2023 bajo el título “*New development: The shift of public sector auditing under the influence of institutional logics—the case of European Court of Auditors*” en *Public Money & Management*, revista especializada en la contabilidad del sector público y políticas públicas, que se encuentra en el Q2 en la categoría *Business, Management and Accounting (misc.)* y Q1 en la categoría de Sociología y Ciencias Políticas de SJR y Q2 en la categoría de Administración Pública del *Journal Citation Report (JCR)*. Debido a su reciente publicación, el artículo no dispone aún de citas, pero no dudamos de su futuro impacto debido a su planteamiento teórico y a su publicación en *Open Access* en esta relevante revista de alto impacto. Este artículo es el paso inicial de un proyecto de investigación más amplio que abarcará el análisis de la tarea auditora del TCE desde su fundación, junto con otros aspectos como la transformación digital, al compás de las lógicas institucionales expuestas en el mismo.

Por último, el **Anexo 3** incluye el tercer artículo que, amparándose en el marco teórico del artículo anterior (Grossi et al., 2023; Parker et al., 2021) y añadiendo conceptos de otros ámbitos como la creación y co-creación de valor (Grönroos, 2011; Gallarza et al., 2011), ofrece un análisis de la tarea de auditoría de gestión y aporta evidencias sobre la co-creación de valor público entre los auditores públicos y los entes auditados, con el foco en el medio ambiente como tema de interés primordial para la sociedad en la actualidad. Siguiendo el hilo conductor de la tesis, este artículo utiliza como base el caso del TCE y extrae los datos analizados de los informes de auditoría de



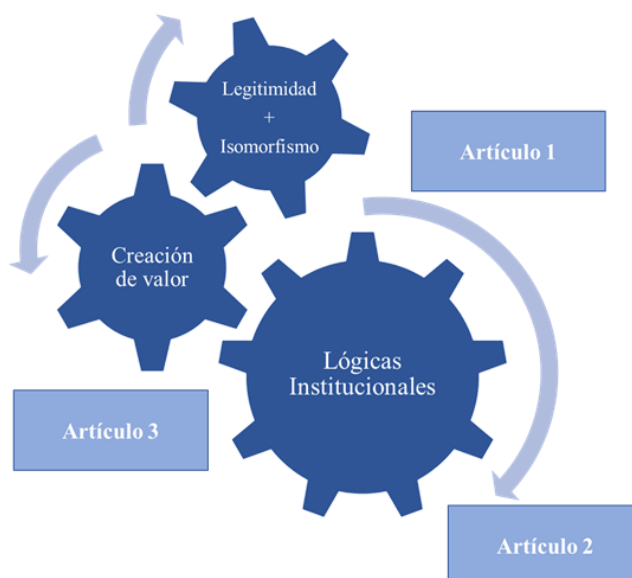
gestión de dicha institución. Este artículo ha sido aceptado para su publicación en 2023 bajo el título “*Performance Audit and Public Value Co-creation in the European Union: The Environment under the Spotlight*” en *Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review*, que se encuentra en el Q3 en la categoría Contabilidad de SJR, en el Q1 de CiteScore2021 de Scopus y Q3 en la categoría de *Business, Finance* de JCR. Esperamos que el tema investigado en este artículo, así como su enfoque teórico multidisciplinar tengan un impacto futuro elevado, una vez esté disponible dicha publicación en esta revista española sobre contabilidad de gran prestigio y reconocimiento en la esfera no solo nacional sino también internacional.

Una vez descrita la estructura de la tesis, a continuación, se presenta el marco teórico utilizado para enmarcar y analizar los resultados de la investigación.

### 3. Marco teórico de la investigación

Las líneas teóricas en las que se apoya la propuesta doctoral son variadas y de gran actualidad. La figura 2 presenta la utilización de las teorías descritas en los tres artículos de la tesis y la relación entre ellas.

**Figura 2: Relación entre las teorías utilizadas y los tres artículos**



## **Teoría Institucional: Isomorfismo y Lógicas Institucionales**

Los tres artículos comprendidos en esta tesis están guiados por este importante marco teórico. La teoría institucional (DiMaggio y Powell, 1983; Friedland y Alford, 1991) nos ayuda explicar y entender, a través de la aplicación de varias de sus corrientes, aspectos esenciales del sector de la auditoría pública, su evolución y sus factores de influencia.

Uno de los enfoques teóricos institucionales clásicos, el isomorfismo (DiMaggio y Powell, 1983), ofrece un primer marco adecuado para enfocar la investigación. De las tres vertientes isomórficas de la teoría institucional clásica: isomorfismo coercitivo, isomorfismo normativo e isomorfismo mimético, utilizamos las dos últimas para enmarcar nuestro primer artículo (Anexo 1).

En cuanto al isomorfismo normativo, la auditoría es una profesión altamente cualificada, que opera bajo estrictas normas profesionales homogéneas a nivel internacional y especialmente en el ámbito de la UE. Los tribunales de cuentas, como cualquier otra institución pública, están sujetos a una actividad normativa a través de normas de auditoría y contabilidad (Benito et al., 2002; 2007; Grossi y Soverchia, 2011), ejemplifican el isomorfismo normativo definido por DiMaggio y Powell (1983) y utilizado con cierta frecuencia como concepto explicativo en auditoría (Cordery y Hay, 2022).

Por otra parte, de la misma teoría institucional clásica, utilizamos el isomorfismo mimético (Cordery y Hay, 2022) para explicar la convergencia de instituciones que operan en el mismo campo (DiMaggio y Powell, 1983). Así, los tribunales de cuentas intentan emular las prácticas de las organizaciones con más prestigio y tradición en el campo de la auditoría, tratando así de alcanzar un mayor nivel de reconocimiento por parte de sus compañeros (Torres et al., 2020). El isomorfismo mimético se observa en los 29 tribunales de cuentas estudiados en el primer artículo (Anexo 1) en varios de sus

aspectos, y se explica por factores geográficos, culturales o sociales comunes (Freitas y Guimarães, 2007), y explica su interés en cubrir los mismos temas de interés social en su actividad y difundir sus resultados de manera similar.

Al mismo tiempo, estos mismos factores, nos permiten observar diferencias entre grupos de varias regiones geográficas. Ello nos permite revisar la visión tradicional del institucionalismo que se centra en el isomorfismo desviando la atención hacia la heterogeneidad de estas organizaciones y recurriendo a las lógicas institucionales (Friedland y Alford, 1991; Battilana, 2006; Parker et al., 2019) y el emprendimiento institucional encarnado por la teoría actor-red (Lounsbury, 2008). Las organizaciones están sujetas a cambios y en constante evolución como resultado de las actividades, los principios y los antecedentes de los actores que las componen que aportan su visión, su conocimiento y su manera de operar, impregnando e influenciando así la actividad institucional (Lounsbury, 2008).

Las lógicas institucionales son la corriente teórica más importante en el desarrollo y la contribución a nivel teórico de esta tesis. Estas lógicas ofrecen pautas para comprender el comportamiento de los diferentes actores y de las organizaciones en entornos y situaciones específicos, teniendo en cuenta las lógicas que coexisten y compiten dentro de las instituciones (Lounsbury, 2007).

Las lógicas institucionales afectan al comportamiento, incidiendo en la evolución organizacional por medio de la identificación colectiva, a través de la conexión cognitiva, normativa y emocional de los individuos entre sí, con el objetivo de alcanzar un determinado estatus social o profesional (Thornton y Ocasio, 2008). Todo ello determina cómo se priorizan los asuntos, partiendo de reglas que determinan su legitimidad y su relevancia, mayoritariamente centradas en las lógicas imperantes (Thornton y Ocasio, 2008; Lounsbury et al., 2021). Por lo tanto, cualquier organización puede ser analizada bajo la lente de las lógicas institucionales, estudiando las reglas establecidas, los conceptos y los métodos al alcance de los grupos y los individuos que influyen en sus acciones (Parker et al., 2021).

Diferentes lógicas institucionales del sector público - la lógica burocrática de la administración pública, existente desde la Segunda Guerra Mundial; la lógica gerencial de la nueva gestión pública (NPM, por sus siglas en inglés), imperante desde finales de los años 70, y la lógica del valor público de la nueva gobernanza pública, estrenada algo más de una década (Osborne, 2006; Almqvist et al., 2013 y Mattei et al., 2021), ofrecen una perspectiva teórica con encaje adecuado para explicar la evolución de la tarea de auditoría pública en la UE y por ello es adoptada en los artículos dos (Anexo 2) y tres (Anexo 3) de la tesis.

### **Teoría de la Legitimidad**

La teoría de la legitimidad se refiere a la idea de que el poder de una autoridad, institución o régimen político es aceptado y sostenido por la ciudadanía en base a su creencia en la justicia y la validez de la autoridad.

Existen diferentes enfoques teóricos en la teoría de la legitimidad. Uno de los enfoques más destacados es la teoría de la legitimidad de Max Weber (1922) quien argumentó en su famoso ensayo que la legitimidad puede ser basada en tres fundamentos: la tradición (cuando la autoridad es aceptada porque ha existido por un tiempo y tiene expectativas de continuidad), la carismática (cuando la autoridad es aceptada porque el líder tiene una personalidad carismática y convincente) y la legal-racional (cuando la autoridad es aceptada porque las leyes y las reglas se perciben como justas y legítimas).

Desde el punto de vista de las instituciones que buscan legitimarse, la teoría sostiene que la legitimidad se construye a través de la demostración de que sus acciones y decisiones son justas, razonables y aceptables para los miembros de la sociedad a la que sirven (Suchman, 1995).

Para lograr la legitimidad, las instituciones pueden recurrir a varias estrategias. Una de ellas es la transparencia, que implica la apertura y la divulgación de información sobre las decisiones y las actuaciones de la institución. La transparencia puede aumentar la

confianza del público en la institución (Curtin y Meijer, 2006; Hancu-Budui et al., 2020). La legitimidad también se refleja a través del cumplimiento normativo, la adopción de referentes culturales y el respeto por las normas y reglas (Deegan, 2019).

Además, las instituciones pueden buscar legitimidad a través de la coherencia, la consistencia y la imparcialidad en sus acciones y decisiones (Zelditch Jr, 2018). Ello puede significar seguir procedimientos justos y transparentes, actuar con ética y responsabilidad, y tratar a todos los miembros de la sociedad con igualdad.

Otra estrategia, de sumo interés para la investigación de esta tesis, es la incorporación a su actividad de temas acuciantes para la sociedad como forma de mostrar un acercamiento de la institución a los intereses de los ciudadanos, en búsqueda de la creación de una imagen cercana y conectada con las necesidades sociales (Deegan, 2006; Patten, 2019). Además, esta estrategia se sustenta promoviendo activamente el bienestar social y examinando los problemas sociales apremiantes porque es lo correcto o lo que hay que hacer, introduciendo así el concepto de legitimidad moral (Suchman 1995).

En resumen, la teoría de la legitimidad implica la demostración de que las acciones y decisiones de las instituciones son justas, razonables y aceptables para los miembros de la sociedad.

La teoría de la legitimidad es importante porque puede influir en la estabilidad institucional (Chen y Roberts, 2010). La falta de dicha legitimidad podría de hecho llegar a despojar de recursos y contenido a las instituciones afectadas, llevando en última instancia a su rechazo social y a su desaparición.

Los tribunales de cuentas, al igual que cualquier otra institución pública, buscan legitimidad por diferentes motivos como, por ejemplo, ganar credibilidad y la confianza de la sociedad para perdurar y garantizar sus recursos (Cordery y Hay, 2021). Para ello, emprenden acciones para mejorar la percepción pública sobre el papel que desempeñan y su aportación a la sociedad (Suchman, 1995; Tidå, 2021). Por ejemplo, buscan una

mayor transparencia a través de la difusión de su tarea y sus resultados (Hancu-Budui et al., 2020; Torres et al., 2020) o incrementando su actividad en temas de interés para la ciudadanía como el medioambiente y el cambio climático (Van Leeuwen, 2004; Rika, 2009; Ljubisavljević et al., 2017; Weihrich, 2018). La incorporación de los ODS a sus procedimientos de auditoría (Prasad, 2018) es también un ejemplo de cómo estas entidades se comportan según lo previsto por la teoría de la legitimidad.

### **Creación de valor**

Desde un enfoque multidisciplinar, en el tercer artículo de la tesis se utilizan dos conceptos de otros campos científicos como el marketing, la creación y co-creación de valor. Ello ayuda a ilustrar la aportación de valor de la auditoría pública a la sociedad, a través de sus resultados y a través de los procesos colaborativos auditor-auditado con efecto directo en la mejora de las políticas y actuaciones públicas.

Los conceptos de creación y co-creación de valor han sido originados e intensamente investigados en marketing (Gallarza et al., 2011; Grönroos, 2011). Sin embargo, estos conceptos son relativamente nuevos en cuanto a su aplicación a los servicios públicos (Meynhardt, 2009).

La creación de valor público se entiende como un factor de mejora de la democracia, que representa una herramienta eficaz en la rendición de cuentas (Moore, 2013). Ayuda a atender las necesidades sociales orientando las políticas y actuaciones del sector público hacia la mejora de los servicios públicos y adaptándolas a las necesidades cambiantes de los ciudadanos (Moore, 1995; Bryson et al., 2017).

La co-creación de valor público puede tomar distintas formas e involucrar múltiples actores (Cluley y Radnor, 2020) y se considera una herramienta central de gobernanza (Voorberg et al., 2017; Ansell y Torfing, 2021). La manera más obvia es a través de la implicación de los ciudadanos en distintos aspectos de la vida pública, haciéndoles partícipes en este proceso de co-creación de valor (Cluley y Radnor, 2020; Osborne et al.,

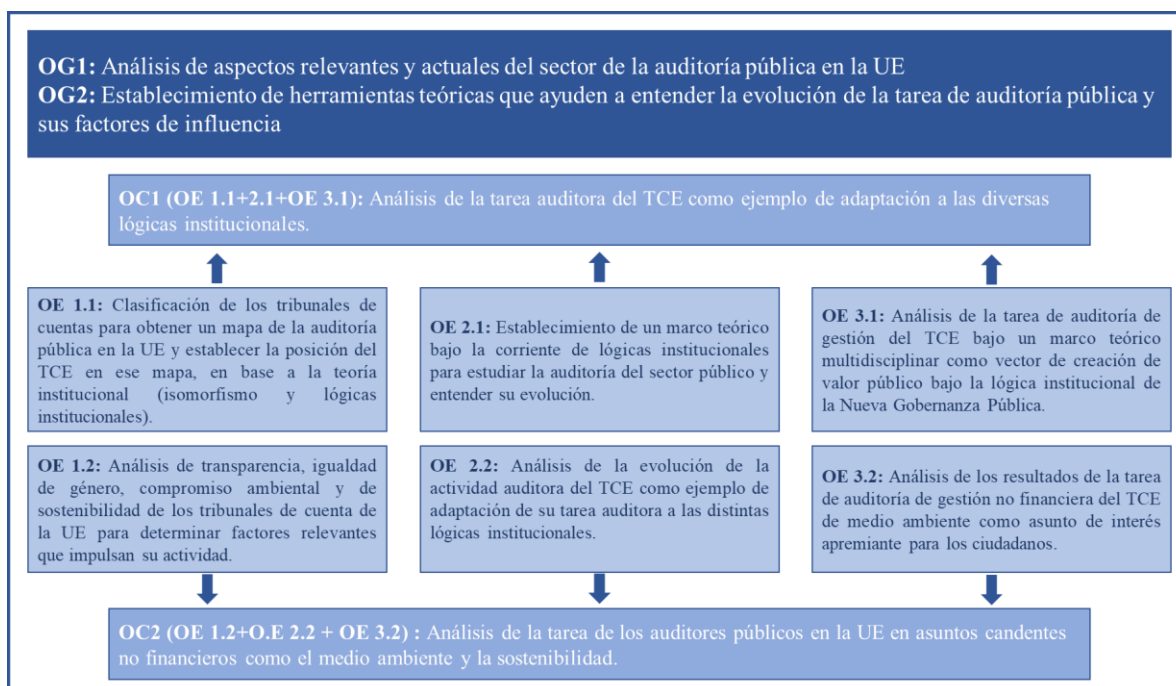
2016), o a través de solicitudes de comentarios después de utilizar un servicio público o de interacciones con la administración en redes sociales (Hancu-Budui et al., 2020). No menos importante es la co-creación de valor público a través de la cooperación interinstitucional en la administración pública con el objetivo de mejorar la calidad de las políticas y las actuaciones públicas, así como de los servicios públicos prestados (Bryson et al., 2017; Le Pennec y Raufflet, 2018). Esta interacción institucional tiene un impacto en las organizaciones que interactúan y les obliga a evolucionar, dando lugar a la co-creación de valor en la prestación de servicios públicos (Osborne et al., 2016). A esta segunda categoría de co-creación de valor proveniente de la cooperación interinstitucional hace referencia nuestro tercer artículo (Anexo 3), que estudia la interacción entre auditores públicos y auditados, en búsqueda del aprendizaje mutuo, de una mejora de la confianza recíproca y de la coordinación en temas de interés para el sector público (Torfing et al., 2021).

Los conceptos teóricos introducidos en esta sección son complementarios y han ayudado, individualmente y en conjunto, a explicar con más precisión los fenómenos identificados por las investigaciones de esta tesis, así como los resultados obtenidos. Por ello, se considera que conforman un marco teórico adecuado para conseguir los objetivos de la investigación, que se abordan en detalle a continuación.

#### **4. Objetivos de la investigación**

Esta tesis tiene dos objetivos generales claros, que aborda la investigación realizada a lo largo de los tres artículos del compendio. Estos dos objetivos principales de tipo general son i) la realización de un análisis de aspectos relevantes y actuales del sector de la auditoría pública en la UE y ii) el establecimiento de herramientas teóricas que ayuden a entender la evolución de la tarea de auditoría pública y sus factores de influencia.

**Figura 3: Objetivos generales, comunes y específicos de la tesis**



Tal como se refleja en la Figura 3, los tres artículos se desarrollan bajo los dos objetivos generales de investigación, además, cada uno de los tres artículos presentan objetivos específicos, y presentan objetivos comunes en el ámbito teórico y empírico, que se detallan a continuación y se relacionan con los artículos que los cubren.

- El primer objetivo específico **OE 1.1**, cubierto en el primer artículo (Anexo 1), consiste en estudiar el contexto institucional político y profesional del TCE a través de una clasificación de los tribunales de cuentas de la UE. Utilizando una guía de fichas de los distintos tribunales de cuentas de los EEMM de la UE y del TCE (European Court of Auditors, 2019), se compila una base de datos de diversos atributos de los 29 tribunales de cuentas, los entonces 28 EEMM (en el momento del comienzo de la investigación, el Reino Unido era aún miembro de la UE) y el TCE, que permite realizar una clasificación y establecer agrupaciones de distintos tribunales de cuentas para identificar diferencias y similitudes institucionales. Así, es posible proyectar un mapa del sector de la auditoría pública en la UE y además se puede localizar la posición del TCE con respecto a los demás tribunales de



cuentas de los EEMM, bajo las lógicas institucionales de estas organizaciones.

- El segundo objetivo específico **OE 1.2**, cubierto también en el primer artículo (Anexo 1), consiste en realizar un análisis de transparencia, igualdad de género y compromiso ambiental y de sostenibilidad de los 29 tribunales de cuentas para determinar factores relevantes que impulsan su actividad y elección de áreas de interés. Utilizando los datos recopilados, en base a atributos de transparencia, género y edad media de las plantillas, publicación de informes de auditoría de medioambiente e incorporación de los ODS en la tarea auditora, se identifican factores de influencia significativa de la actividad de los tribunales de cuentas.
- El tercer objetivo específico, **OE 2.1**, cubierto en el segundo artículo (Anexo 2), pretende ofrecer un marco teórico basado en la teoría institucional, bajo la corriente de lógicas institucionales en los diversos paradigmas de la administración pública, adecuado para el estudio de la auditoría del sector público y para entender su evolución, con el propósito de ofrecer a otros investigadores un enfoque teórico específico para este campo de estudio y a los responsables de políticas públicas y reguladores una guía para la adaptación y evolución del sector.
- El cuarto objetivo específico **OE 2.2**, cubierto también en el segundo artículo (Anexo 2), consiste en analizar la evolución de la metodología y la actividad del TCE de la auditoría financiera y de cumplimiento hacia la auditoría de gestión y la auditoría no financiera como ejemplo de adaptación de su tarea auditora a las distintas lógicas institucionales prevalentes bajo los diferentes paradigmas de la administración pública.
- El quinto objetivo específico **OE 3.1**, recogido en el tercer artículo (Anexo 3), consiste en realizar un análisis de la tarea de auditoría de gestión del

Tribunal de Cuentas Europeo, con el foco en la auditoría de medio ambiente, bajo un marco teórico multidisciplinar – lógicas institucionales y creación de valor - como vector de creación y co-creación de valor público bajo la lógica de la Nueva Gobernanza Pública, imperante en la administración pública en la última década.

- Por último en cuanto a **objetivos específicos**, el **OE 3.2**, cubierto en el tercer artículo (Anexo 3), consiste en el análisis de los resultados de la auditoría de gestión no financiera del TCE relacionada con el medioambiente como asunto de interés apremiante para la sociedad. Este objetivo se cubre a través de un estudio cualitativo para explicar la co-creación de valor entre auditores públicos y auditados a través de la emisión de recomendaciones de auditoría, su discusión en el procedimiento contradictorio entre auditor y auditado, así como su aceptación o no final. Se denomina procedimiento contradictorio al proceso mediante el cual, al finalizar la auditoría y antes de emitir el informe, auditores y auditados discuten las insuficiencias o constataciones críticas que demandan la adopción de medidas correctoras de la situación e implica llegar a un acuerdo sobre los hechos para asegurar que los hechos están contrastados, debidamente informados y presentados de manera exacta y acorde a la realidad. Además, al finalizar este procedimiento, el informe de auditoría incorpora las respuestas de los auditados a las conclusiones y recomendaciones recogidas en el informe (REA Auditores del Consejo General de Economistas de España, 2020). También se realiza un análisis cuantitativo para explicar la creación de valor por parte de los auditores públicos a través de las recomendaciones de auditoría y su implementación, así como a través del incremento de auditorías medioambientales.

Una vez establecidos los objetivos específicos, se describen los objetivos comunes que tienen varios de los artículos entre sí, pero no todos a la vez. Estos son los siguientes:

- El objetivo común **OC 1** (cubierto en los artículos 1, 2 y 3), que engloba los OE 1.1, 2.1 y 3.1, es utilizar un marco teórico común para realizar un análisis de la tarea auditora del TCE como ejemplo de adaptación a las diversas lógicas institucionales – su encaje con los demás tribunales de cuentas, en el artículo 1, su evolución bajo las lógicas institucionales burocrática, gerencial y de valor público, en el artículo 2, y un aspecto concreto de auditoría de gestión principalmente no financiera como adaptación a la lógica institucional del valor público del paradigma de la Nueva Gobernanza Pública, en el artículo 3.
- El objetivo común **OC 2** (cubierto en los artículos 1, 2 y 3), que engloba los OE 1.2, 2.2 y 3.2, consiste en analizar la actividad de los auditores públicos en la UE y del TCE relacionada con asuntos candentes no financieros como el medioambiente y la sostenibilidad para establecer si estas preocupaciones imperantes de la sociedad han sido incorporadas a su tarea auditora.

Así, en conjunto, los seis objetivos específicos y los dos objetivos comunes dan cobertura en conjunto a los dos objetivos generales expuestos en la figura 3 y al inicio de esta sección. Se observa que las distintas investigaciones que conforman la tesis tienen un hilo conductor común en la teoría utilizada, prevaleciendo la teoría institucional bajo la corriente de lógicas institucionales, y también en el modo de abordar los asuntos de interés del análisis, poniendo el foco en el medioambiente y la sostenibilidad, asunto e máxima actualidad para la amplia mayoría de la sociedad según el Eurobarómetro (Parlamento Europeo y Comisión Europea, 2022) y para los responsables políticos de la UE (Comisión Europea, 2020). Todo ello contribuye a que los asuntos abordados sean relevantes tanto en el ámbito académico, como en el ámbito profesional del sector de la auditoría pública y de los responsables de políticas públicas.

## 5. Resumen de la investigación: Metodología y resultados

Para conseguir el cumplimiento y desarrollo de los distintos objetivos propuestos se han utilizado metodologías cualitativas y cuantitativas de tipo exploratorio y sin propósito predictivo, adecuadas para cada caso. El análisis empírico realizado no tiene propósito predictivo o generalizante porque esta tesis cubre una región geográfica concreta, la UE, y los datos utilizados no han sido obtenidos a través de muestreo. No obstante, ello no quita relevancia al análisis realizado puesto que se focaliza en una de las regiones económicas, sociales y políticas más importantes del mundo y en un sector que tiene características profesionales comunes a nivel internacional y, además, se utilizan datos que cubren largos periodos de tiempo.

Así, el primer artículo, bajo el enfoque teórico de la legitimidad, el isomorfismo y las lógicas institucionales pretende enmarcar la posición del TCE en el mapa de la auditoría pública europea en base a una guía de perfiles de los tribunales de cuentas de la UE compilada por el propio TCE a través de fichas estandarizadas de atributos, a los que se añaden otros atributos de entorno, perfil institucional y transparencia recopilados de otras fuentes. Es una foto fija del sector, como todas las clasificaciones, pero ello no resta importancia al análisis debido a la inelasticidad de los datos de estas instituciones, cuyos atributos en general no varían de forma muy rápida en el tiempo.

El segundo artículo, el más importante bajo un punto de vista de construcción teórica, ofrece un marco adecuado para el estudio de la evolución de la auditoría pública. Utilizando técnicas de análisis cualitativo, se analiza si los métodos y resultados de auditoría del TCE están alineados con los diferentes paradigmas del sector público bajo el enfoque teórico propuesto basado en sus lógicas institucionales: la lógica burocrática de la Administración Pública, la lógica gerencial de la Nueva Gestión Pública (NPM, por sus siglas en inglés, *New Public Management*) y la lógica del valor público de la Nueva Gobernanza Pública (NPG, por sus siglas en inglés, *New Public Governance*).

Por último, el tercer y último artículo utiliza las lógicas institucionales del valor público de la Nueva Gobernanza Pública y conceptos teóricos de creación y co-creación de valor para analizar la tarea de auditoría de gestión del TCE, con el foco en el medioambiente. A través de métodos cualitativos y cuantitativos se analizan las conclusiones y recomendaciones del TCE durante sus auditorías y las respuestas de los auditados, con un enfoque en las auditorías de medioambiente y sostenibilidad para establecer la creación de valor del TCE y la co-creación de valor producida por las interacciones entre auditores y auditados, con consecuencias directas en la mejora de las políticas públicas en la UE.

A continuación, se presenta de forma individualizada la metodología utilizada y los resultados obtenidos en cada una de las tres investigaciones que conforman la tesis.

### **5.1. Resumen del primer artículo (Anexo 1).**

Este estudio pretende contribuir a la literatura existente sobre la auditoría del sector público proporcionando una clasificación de 29 tribunales europeos de cuentas - 28 nacionales - 27 EEMM de la UE y el Reino Unido, que fue miembro durante casi cinco décadas, y el TCE. El análisis se basa en una amplia gama de atributos que varían desde su entorno hasta su estructura, actividad, recursos o transparencia.

A través de un análisis multidimensional de clústeres utilizando análisis de componentes principales (Serrano-Cinca et al., 2003), los resultados muestran un mapa donde existe heterogeneidad entre las organizaciones, confirmando hallazgos de estudios anteriores (Brusca et al., 2015; Rossi et al., 2016) y también aportando pruebas empíricas que soportan la perspectiva de la diversidad de Lounsbury (2008). Además, se observa al mismo tiempo que existen agrupaciones claramente definidas, confirmando las lógicas institucionales de Lounsbury y Boxenbaum (2013) sobre la influencia de factores sociales, culturales o históricos en el marco institucional.

Estos resultados corroboran investigaciones previas según las cuales hay tribunales de cuentas de los EEMM de la UE que son más similares por veteranía o pertenencia geográfica. Dicho mapa permite además observar que el TCE se sitúa en el centro de todas las agrupaciones, es decir, es la organización que más se parece a todas las demás o la que más características de las demás ha asimilado en su perfil. Se confirma así el isomorfismo tanto normativo como mimético de DiMaggio y Powell (1983).

En este primer artículo también se realizan análisis de regresión adicionales centrados en temas relevantes en la actualidad, como la transparencia, la igualdad de género, los informes ambientales o los ODS, utilizando determinantes como la edad o la tradición de auditoría, bajo el enfoque de la teoría de la legitimidad (Suchman, 1995). No se encuentra un efecto significativo de la influencia del género del personal en la transparencia de las organizaciones ni en su propensión a informar más sobre medioambiente o adoptar los ODS. Sin embargo, se encuentra que cuanto más joven es el personal de los tribunales de cuentas, más transparentes son las instituciones. Esta conclusión va en línea con las recomendaciones de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), que afirma que las instituciones públicas también deberían contar con trabajadores jóvenes, ya que son más activos en las iniciativas de gobierno abierto como un factor esencial en el fomento de buena gobernanza y transparencia (OECD, 2019). Este hallazgo ayuda a confirmar el enfoque teórico desde la perspectiva de las lógicas institucionales (Battilana, 2006; Friedland y Alford, 1991) y de la teoría actor-red (Lounsbury, 2008) sobre cómo las experiencias, ideas y costumbres los actores – en este caso los trabajadores - influyen en la actividad y la transformación de las organizaciones. El análisis también revela que los tribunales de cuentas más transparentes informan más sobre las auditorías ambientales y es más probable que incorporen los ODS en sus auditorías, en línea con trabajos anteriores sobre buena gobernanza medioambiental y transparencia (Mason y Gupta, 2014).

Aunque no tienen propósitos prospectivos, el análisis y los resultados obtenidos son interesantes tanto para otros investigadores, porque ofrece enfoques originales sobre la auditoría pública, como para los auditores públicos - pues les ofrece información útil para mejorar su actividad, especialmente en comunicación y recursos humanos, y encontrar sinergias institucionales.

## 5.2. Resumen del segundo artículo (Anexo 2).

El segundo artículo, con un enfoque principalmente teórico, se apoya en un análisis cualitativo de la evolución de la tarea auditora del TCE. El trabajo aspira a ofrecer un marco teórico adecuado para otros trabajos en el estudio de la evolución de la auditoría pública. Se propone la corriente de lógicas institucionales de la teoría institucional aplicada a la administración pública como planteamiento adecuado para la evolución de la auditoría pública. Basándonos en planteamientos teóricos previos de las lógicas institucionales (Osborne, 2006; Almqvist et al., 2013; Mattei et al., 2021) y utilizando técnicas, cualitativas, exploratorias, descriptivas y de investigación de archivo, este trabajo analiza la evolución de los diferentes paradigmas de la administración pública a través de sus lógicas y las aplica a la auditoría pública utilizando como evidencia empírica los avances en metodología y la transformación de la tarea auditora del TCE.

Así, se teoriza sobre las tres lógicas institucionales propuestas: la lógica burocrática de la Administración Pública (Meyer et al., 2014; Osborne, 2006), la lógica gerencial de la Nueva Gestión Pública (Osborne, 2006; Pollitt et al., 2007) y la lógica del valor público de la Nueva Gobernanza Pública (Wiesel & Modell, 2014; Uman et al., 2022), y sus características, a través de una revisión de la literatura sobre las mismas y su impacto en la auditoría pública.

Una vez establecido y analizado, este marco teórico se aplica entonces a la actividad del TCE a través del análisis longitudinal de su metodología, sus sucesivas estrategias y sus *outputs* de auditoría desde el inicio de su actividad en 1977 hasta la actualidad. Se determina que la metodología del TCE ha evolucionado y su tarea auditora ha pasado gradualmente, desde un enfoque puramente puesto en la auditoría financiera y de cumplimiento, a un enfoque más orientado a la auditoría de gestión, incorporando cada vez más asuntos no financieros y de sumo interés social como el medioambiente y la sostenibilidad, confirmado por sus recientes estrategias (European Court of Auditors, 2017; 2021).

### 5.3. Resumen del tercer artículo (Anexo 3).

Este tercer artículo busca aportar evidencias sobre la creación de valor de la auditoría pública y la co-creación de valor público entre los auditores públicos y los entes auditados, centrándose en el medioambiente como tema social apremiante y utilizando el enfoque teórico de las lógicas institucionales de valor público de la Nueva Gobernanza Pública, junto con conceptos teóricos como la creación y co-creación de valor de valor, inicialmente utilizados en otra disciplina, como es el marketing (Grönroos, 2011; Gallarza et al., 2011). Este trabajo utiliza una metodología cualitativa y cuantitativa para analizar varios aspectos de la actividad del TCE.

Así, en un análisis cualitativo que ejemplifica la co-creación de valor público (Ansell y Torfing, 2021; Cluley y Radnor, 2020), se analiza el procedimiento contradictorio realizado por el TCE con sus auditados en cada proceso de auditoría, antes de la emisión de los informes para determinar el impacto de los intercambios entre auditores y auditados en las política y actuaciones de la UE.

Se estudia la evolución de la tarea de auditoría de gestión de medioambiente a través de un análisis bivariado del número de los informes de medioambiente emitidos comparados con el resto de informes de auditoría de gestión, sus números de páginas y palabras y, utilizando la correlación de Spearman, se determina que el número de informes de medioambiente ha crecido significativamente más que el resto, lo que significa una mayor atención de los auditores a asuntos medioambientales, confirmando así que el TCE ha adoptado la lógica del valor público en el periodo analizado, 2008-2020, confirmando así un resultado importante de este artículo. No obstante, no se encuentran diferencias en el formato de los informes.

De forma adicional, se utiliza una base de datos facilitada por el TCE que incluye las conclusiones, recomendaciones de auditoría y respuestas de los auditados en las



auditorías de gestión y el seguimiento de la implementación de las recomendaciones entre el periodo 2008-2020. Con estos datos, se aplican técnicas cuantitativas como el análisis de sentimiento a través del uso de la librería de Python VADER (*Valence Aware Dictionary and Sentiment Reasoner*). Esta herramienta de análisis de sentimientos basada en reglas y diccionarios (Dey et al., 2018; Alaei et al., 2019) nos permite obtener una puntuación de tonalidad para cada observación para cuantificar 2,279 conclusiones de auditorías de gestión y las respuestas de los auditados.

A través de análisis bivariado (prueba de Kruskal-Wallis para variables cuantitativas, grupos desiguales), se estudia la diferencia entre las conclusiones y respuestas sobre medioambiente comparadas con las demás y no se encuentran diferencias significativas.

Adicionalmente, se analiza el grado de aceptación e implementación de 588 recomendaciones de auditoría del periodo 2008-2020 por parte de los auditados, a través de análisis bivariado utilizando el índice de probabilidad (*Likelihood ratio*) y se halla a nivel significativo que las recomendaciones aceptadas son las más implementadas. También se demuestra utilizando el mismo análisis bivariado que los auditores públicos y los auditados co-crearon valor público ya que las recomendaciones medioambientales tuvieron una aceptación mayor que el resto- en el caso del medioambiente se aceptaron todas. Un análisis pormenorizado de las tablas de contingencia revela que ha habido recomendaciones no relacionadas con el medioambiente que en un principio no se aceptaron, pero se acabaron implementando.

Todo ello contribuye a la obtención de evidencia sobre la creación de valor público por parte de los auditores y la co-creación de valor público junto con los auditados, ya obtenida para otras instituciones fiscalizadoras por estudios previos (Morin, 2004; 2014; Desmedt et al., 2017; Torres et al., 2019). Este resultado es relevante en el caso del TCE, puesto que sus recomendaciones no son de obligado cumplimiento, es decir son no vinculantes para los auditados, lo que hace menos probable su implementación (Van Acker et al., 2015).

## 6. Conclusiones

A continuación, se presentan las conclusiones de esta tesis doctoral según las investigaciones recogidas en los Anexos 1, 2 y 3.

El Artículo 1 (Anexo 1) presenta las siguientes conclusiones:

**El mapa de los tribunales de cuentas de la UE basado en diversos atributos de entorno, estructura, recursos, actividad y transparencia revela clústeres de organizaciones por veteranía o áreas geográficas. A la vez, el mapa presenta cierta heterogeneidad, mostrando dos observaciones atípicas reveladoras: Grecia y Reino Unido.**

Nuestro análisis multidimensional de clústeres proporciona algunas conclusiones similares a estudios anteriores: los tribunales de cuentas de los estados miembros veteranos de la UE son más similares entre sí y lo mismo se aplica a los países bálticos (Jansons y Rivza, 2017), los países nórdicos (Johnsen et al., 2019), los países del Este (Pintea y Achim, 2009) y los países del Mediterráneo occidental (González-Díaz et al., 2008; Lu et al., 2019; Reichborn-Kjennerud et al., 2019).

Además, se observó que Grecia y el Reino Unido son valores atípicos. Esta conclusión no es sorprendente considerando que ambos países presentaron, dentro de la base de datos analizada, muchas variables con valores cercanos a los extremos de los rangos. Estos resultados además podrían explicarse por razones socioeconómicas, políticas o históricas. Desde puntos de vista político, social y económico, tanto el Reino Unido como Grecia son divergentes del resto en muchos aspectos, ejemplificados por el Brexit (Carl et al., 2019) o por la crisis de la deuda griega (Featherstone, 2011). Ello puede interpretarse como una confirmación de la heterogeneidad organizacional (Lounsbury, 2008). Además, los resultados muestran que los países occidentales tienen perfiles más cercanos a algunos de sus vecinos, por ejemplo, Alemania y los Países Bajos.

Al mismo tiempo, los tribunales de cuentas de los países bálticos son el ejemplo más claro de similitud en la mayoría de los casos, lo que era de esperar dada su similitud general en aspectos socioeconómicos y, más importantes, políticos e históricos, confirmando así el enfoque teórico del isomorfismo mimético (DiMaggio y Powell, 1983).

**EL TCE es la organización más convergente con todas las demás, situándose en el centro del mapa.**

Los resultados del análisis multidimensional de clústeres muestran que el TCE es generalmente convergente con el resto de los tribunales de cuentas estudiados, lo que refuerza el principio legal establecido por el TFEU de que debe cooperar con los tribunales de cuentas nacionales de los EEMM la UE y también confirma la necesidad práctica de una estrecha conexión entre la UE y las administraciones de los EEMM en todos los niveles. Confirma además el isomorfismo mimético y normativo (DiMaggio y Powell, 1983) dado además que todas las organizaciones estudiadas se basan en el mismo marco regulatorio profesional. Esta conclusión es muy importante para el desarrollo de la tesis, ya que permite utilizar los datos del TCE como ejemplo de la evolución y adaptación de la auditoría pública a las distintas lógicas institucionales.

Así, las conclusiones basadas en el análisis multidimensional de clústeres ayudan a confirmar que, en muchos aspectos, los tribunales de cuentas no son actores singulares, sino que, generalmente, ven influida su actividad y desarrollo por factores socioeconómicos, políticos o históricos.

**Los tribunales de cuentas con personal más joven son más transparentes.**

Conforme al análisis regresivo de transparencia, los resultados muestran que la edad media del personal de los tribunales de cuentas influye en la transparencia de las instituciones. Es decir, las organizaciones con personal más joven son más transparentes, lo que podemos interpretar bajo la teoría de actor-red (Lounsbury, 2008) y las lógicas

institucionales (Battilana, 2006), considerando que las prácticas y hábitos de los actores (en este caso, los empleados) tienden a inducir cambios en las organizaciones donde operan. Este resultado es consistente con estudios anteriores sobre la relación entre la edad y la demanda de transparencia por parte de los más jóvenes (Myers y Sadaghiani, 2010).

**Los tribunales de cuentas más transparentes presentan más informes de auditoría medioambiental y cubren más los ODS en sus auditorías.**

Fue posible establecer que la transparencia de los tribunales de cuentas es un factor determinante en la presentación de informes sobre las auditorías medioambientales y también en la inclusión de los ODS en la tarea auditora. Esta conclusión ayuda a confirmar la teoría de la legitimidad (Suchman, 1995) que sostiene que las organizaciones actúan para promover el bienestar social- en este caso, mediante el escrutinio de temas de suma importancia para los ciudadanos. También confirma resultados de estudios previos que concluyeron que, aunque no sea vinculante por imperativo legal, las organizaciones tienen fuertes motivaciones para incorporar acciones de responsabilidad social en su actividad general y así alinearse con los intereses de la sociedad (Patten, 2019).

Del Artículo 2 (Anexo 2), se extraen a las siguientes conclusiones:

**El marco teórico propuesto basado en la corriente de lógicas institucionales – burocrática, gerencial y de valor público - es adecuado para el análisis de la evolución de la auditoría pública, utilizando como ejemplo el TCE.**

Las auditorías financieras y de cumplimiento del TCE se centran en la conformidad del gasto y de las políticas y la legislación de la UE, desde una perspectiva burocrática de la Administración Pública. La auditoría de gestión en el sector público –común desde los años 80, siguiendo la adopción de las lógicas gerenciales de la Nueva Gestión Pública– evalúa el desempeño financiero (eficiencia, eficacia y economía), pero cubre cada vez

más aspectos no financieros como el medioambiente y el cambio climático, el estado de derecho y de bienestar, el fraude y la corrupción o la inmigración- todos ellos más alineados con la lógica de valor público de la Nueva Gobernanza Pública. Estos problemas son más una cuestión de impacto social que de eficiencia, a veces difícil de cuantificar monetariamente. Ello requiere un marco de análisis cualitativo y más elaborado, que puede ofrecer a los auditores públicos la oportunidad de demostrar su relevancia más allá de meros verificadores contables (Hay y Cordery, 2021a).

**El TCE opera con lógicas institucionales coexistentes y superpuestas.**

Aunque es posible establecer una evolución longitudinal de la tarea auditora del TCE, tal como se presenta en la conclusión anterior, siguiendo el marco de lógicas institucionales propuesto, los datos dejan claro que el TCE presenta lógicas coexistentes. Ello implica que la organización está influenciada por factores de entorno, sociales, políticos y profesionales y adapta su actividad a la lógica de gestión pública dominante en cada momento. El TCE continúa realizando auditorías financieras y de cumplimiento, mejoradas y sistematizadas a raíz de la mejora de la metodología. Así, el TCE produce nuevas observaciones de auditoría financiera y de cumplimiento y realiza seguimiento de sus recomendaciones anteriores a los auditados, continuando y confirmando su lógica burocrática (Power, 1997). Además, aunque aumenta sus *outputs* de auditoría no financiera, afianzando su lógica de valor público, el TCE no ha dejado de lado la auditoría de gestión meramente financiera (eficiencia, eficacia y economía), que continúa representando una parte muy importante de su tarea, siguiendo a la vez la lógica gerencial de la Nueva Gestión Pública.

Se determina así la coexistencia de lógicas en el TCE, observándose a la vez el seguimiento de lógicas institucionales superpuestas (Polzer et al., 2016). Es decir, se concluye que el TCE ha ido adoptando en cada momento una lógica institucional diferente como capa adicional de lógicas, sin abandonar o sustituir la anterior.

Por último, del Artículo 3 (Anexo 3) se extraen las siguientes conclusiones:

**La auditoría pública del TCE contribuye a la creación y co-creación de valor para los ciudadanos junto con los auditados a través de la aceptación e implementación de sus recomendaciones.**

Una conclusión relevante de esta investigación es el impacto que la auditoría de gestión tiene en las políticas y acciones europeas, teniendo en cuenta el alto grado de aceptación e implementación de las recomendaciones de auditoría del TCE a sus auditados. Ello demuestra la utilidad de la auditoría de gestión en el sector público (Raudla et al., 2016; Desmedt et al., 2017).

La co-creación de valor entre auditores y auditados a través de la aceptación e implementación de recomendaciones cobra aún más relevancia en el caso del TCE debido al carácter no vinculante de las recomendaciones, dado que es más probable que se sigan las recomendaciones de auditoría vinculantes que las no vinculantes. No todos los tribunales de cuentas emiten recomendaciones vinculantes. Es común que las recomendaciones sean jurídicamente vinculantes en el caso de los tribunales de cuentas con modelo jurisdiccional y no es común en el resto (Van Acker et al., 2015; Kose & Tuysuz, 2021). En el caso del TCE, que no es un tribunal per se - no tiene jurisdicción - las recomendaciones de auditoría no son vinculantes para los auditados. Es decir, pueden no ser implementadas, sin consecuencias para los auditados. Aún más importante, en caso de recomendaciones no vinculantes, no es común que los tribunales de cuentas realicen el seguimiento de su implementación (Van Acker et al., 2015). Al revisar sistemáticamente la implementación de sus recomendaciones, el TCE busca crear valor público y legitimarse a través de la ampliación de sus actuaciones más allá de su mandato estricto, asumiendo los intereses sociales apremiantes como suyos. Esto confirma la adopción por parte del TCE de la lógica del valor público bajo el paradigma de la Nueva Gobernanza Pública (Osborne, 2006)- o, en otras palabras, se busca aumentar la relevancia del papel de los auditores públicos en el escrutinio de la acción pública en un momento en que la sociedad no considera que el trabajo de los auditores sea merecedor de confianza (Uman et al., 2022).

El análisis confirma hallazgos de la literatura previa sobre el impacto positivo de las auditorías de gestión en el sector público, a través de la implementación de recomendaciones (Reichborn-Kjennerud & Johnsen, 2018; Torres et al., 2019).

**El TCE contribuye a la co-creación de valor público con los auditados a través del propio proceso de auditoría en el procedimiento contradictorio.**

Este estudio analiza el papel que juega el TCE en el aumento de la co-creación de valor del sector público para los ciudadanos (Cordery y Hay, 2019) al señalar las deficiencias y proponer soluciones correctivas para las políticas y acciones públicas en el procedimiento contradictorio que se realiza entre auditores y auditados al finalizar la auditoría y antes de hacer público el informe. Se demuestra el impacto de los intercambios entre auditores y auditados, que pueden llevar a la variación de las observaciones de los auditores y/o los auditados, que redundan en una mejora de las políticas y actuaciones públicas en la UE y, por ello, en la co-creación de valor auditor – auditado (Page et al., 2015; Bryson et al., 2017; Le Pennec y Raufflet, 2018).

Por tanto, esta investigación aporta evidencia de que la auditoría pública contribuye a la creación y la co-creación de valor con los auditados en pro del interés público (Dudau et al., 2019).

**El TCE adapta su actividad a la lógica institucional dominante, la lógica del valor público, a través de la adaptación de su actividad auditora a temas sociales urgentes como el medioambiente.**

El análisis confirma que el TCE ha ajustado su actividad a la lógica institucional dominante, adoptando primero un enfoque gerencial en línea con el paradigma de la Nueva Gestión Pública, para luego transitar hacia una lógica del valor público, en línea con el paradigma de la Nueva Gobernanza Pública, ajustándose a las prioridades y preocupaciones de los ciudadanos, en este caso, relacionadas con el medioambiente. Ello

se ha producido a través del incremento del número de auditorías de medioambiente significativamente mayor que del resto de temáticas, lo que implica una mayor atención de los auditores a asuntos sociales de máxima preocupación. Esta conclusión alinea sus resultados con las relevantes conclusiones del análisis de lógicas institucionales realizado en el artículo precedente (Anexo 2).

## **7. Contribuciones de la investigación**

### **Contribuciones del primer artículo**

Con respecto al artículo 1 (Anexo 1), una contribución relevante, tanto para la academia como para los auditores públicos, de la investigación realizada es la creación y el análisis de un conjunto de datos complejo de atributos de los tribunales de cuentas de la UE. Así, analizando tanto los atributos individualmente como los resultados del análisis de clústeres, los tribunales de cuentas pueden conocer mejor su perfil y las diferencias o convergencias con sus homólogos, ya que la base de datos analizada puede ponerse a su disposición. Además, los hallazgos del análisis de regresión pueden ayudarlos también a mejorar sus organizaciones, su enfoque en asuntos urgentes para la sociedad, sus estrategias de comunicación y el uso de recursos financieros y humanos, en pro de dar un mejor servicio a la ciudadanía.

Esta investigación contribuye también a la metodología adaptando modelos de análisis multidimensional de clústeres y el uso de modelos de regresión al sector de la auditoría pública. Se trata de metodologías reveladoras y útiles para ampliar y profundizar los conocimientos sobre este sector, esencial para la rendición de cuentas públicas.

Además, este artículo contribuye a la teoría a través de la observación de los perfiles de empleados de estas organizaciones (como la edad y el género) que ayuda a confirmar lógicas institucionales (Battilana, 2006) y la teoría actor-red (Lounsbury, 2008) sobre la influencia que estos ejercitan sobre las organizaciones a las que pertenecen. Otra contribución teórica es la confirmación de isomorfismo mimético y normativo (DiMaggio



y Powell, 1983) en el sector europeo de la auditoría pública (véase la determinación de clústeres por veteranía o pertenencia geográfica), pero dando lugar a extender el debate sobre la influencia de factores políticos, sociales, históricos o económicos en las organizaciones -nótese a este respecto los valores atípicos y la identificación de clústeres geográficos muy determinados.

### **Contribuciones del segundo artículo**

Este artículo realiza una importante contribución a la teoría, a través del planteamiento de acoplamiento al sector de la auditoría pública de las lógicas institucionales (burocrática, gerencial y de valor público) asociadas a los distintos paradigmas sucesivos del sector público (administración pública, Nueva Gestión Pública y Nueva Gobernanza Pública, respectivamente). Los hallazgos de la investigación en base a la observación empírica de la evolución de la actividad del TCE ilustran perfectamente las lógicas planteadas, contribuyendo además a nuevas perspectivas en el sector de la auditoría pública de lógicas coexistentes y superpuestas (Polzer et al., 2016).

Además, esta investigación cubre un área poco estudiada previamente sobre instituciones de auditoría supranacionales (Mattei et al., 2021) y contribuye al debate sobre la necesaria evolución de la auditoría de gestión hacia la auditoría no financiera en el sector público, para atender preocupaciones sociales imperantes como el medioambiente, los ODS, el bienestar social, el sostenimiento del estado de derecho, la corrupción o la inmigración (Hay y Cordery, 2021b).

### **Contribuciones del tercer artículo**

El último artículo de esta tesis doctoral contribuye a la literatura existente poniendo el foco en la actividad de una institución de auditoría supranacional (Mattei et al., 2021), el TCE. Además, contribuye al marco teórico de las lógicas institucionales al ejemplificar cómo las instituciones públicas adaptan su actividad a la lógica imperante (Parker et al.,

2021; Grossi et al., 2023) con miras a legitimizar su existencia y permanencia (Thornton, 2002).

Este artículo hace una contribución multidisciplinar sobre la co-creación de valor público (Rana et al., 2022; Cordery y Hay, 2019), en un área poco estudiada como es la auditoría de gestión, al analizar un proceso colaborativo entre organizaciones, sus interacciones y el impacto de este proceso en las políticas públicas. El análisis de este proceso colaborativo – el procedimiento contradictorio – puede ser útil para los profesionales de la auditoría como ejemplo de mejora institucional y aumento del impacto de los resultados de su auditoría y la rendición de cuentas en el sector público (Lonsdale et al., 2011) y de aportación de valor público (Le Pennec & Raufflet, 2018). Además, el artículo brinda evidencia empírica de que el TCE tiene un impacto significativo en las acciones públicas a través de la amplia aceptación e implementación de sus recomendaciones - la forma más común de evaluar el impacto de las auditorías (INTOSAI, 2022), creando así valor para la sociedad y co-creando valor con los auditados.

Este estudio también hace una contribución metodológica al aplicar el análisis de sentimientos a las conclusiones y respuestas de los informes de auditoría de gestión, como una técnica innovadora en la investigación de auditoría, que puede ser empleada por los auditores para evaluar si el sentimiento varía en función de los temas auditados o a lo largo del tiempo, contribuyendo así en los procesos de toma de decisiones (Abirami y Gayathri, 2017).

El análisis ofrece además a los auditores públicos información valiosa sobre la evolución y el impacto de la auditoría de gestión en el sector público, poniendo el foco en un asunto de interés social primordial, como es el medioambiente, añadiendo de este modo nuevas evidencias a la contribución del artículo 1 en este aspecto.

## 8. Limitaciones de la investigación

La limitación más relevante de esta investigación es que los datos utilizados pertenecen bien a organizaciones de una región geográfica concreta (artículo 1) o a una organización concreta (artículos 2 y 3). Por ello, el análisis no tiene objetivo prospectivo sino explicativo de las organizaciones y el sector estudiado y debe ser interpretado en el contexto europeo.

Asimismo, el artículo 1 tiene la limitación de los atributos que se pudieron identificar y no contiene datos sobre asuntos tan relevantes hoy en día como la transformación digital de los procesos de auditoría en estas instituciones. Otra limitación es que en esta investigación no se obtuvieron otras relaciones relevantes entre atributos de las organizaciones, como podríamos haber esperado con respecto a las variables sobre la actividad y los recursos disponibles.

Una limitación del artículo 2 es que presenta de manera muy escueta los datos sobre la evolución de la tarea de auditoría TCE. Dicho esto, nótese que estos datos fueron estudiados para alcanzar las conclusiones, y que este detalle no resulta en realidad necesario para cubrir el primer objetivo de este estudio – esto es, crear un marco teórico para analizar el sector de la auditoría pública que sirva para análisis posteriores o/y otros contextos geográficos.

El artículo 3 presenta, por su parte, una limitación debida a la falta de análisis de contenido, que podría haber sido adicional al análisis de sentimiento, de las conclusiones y las recomendaciones de auditoría que sí se ha efectuado en el artículo. Además, tiene otra limitación en la medida que nos faltan datos de seguimiento por parte de los auditores de la mayoría de las recomendaciones de medioambiente, debido a su emisión demasiado reciente.

## 9. Futuras líneas de investigación

Las contribuciones y las limitaciones de la investigación presentadas en las secciones anteriores ofrecen nuevas oportunidades para investigaciones futuras.

Así, la base de datos compilada para el artículo 1 está a disposición de los tribunales de cuentas o de los investigadores interesados en actualizarla, mejorarla o utilizarla para otros análisis. Además, esta base de datos se puede ampliar añadiendo nuevos atributos (véase la limitación de atributos sobre transformación digital, entre otros) o datos sobre tribunales de cuentas de otras áreas geográficas. Eso abriría nuevas vías de investigación a través de análisis comparativos con otras regiones geográficas o de análisis de atributos no estudiados previamente, como se mencionaba en el apartado de limitaciones. Ello contribuiría a la investigación de la auditoría pública, mejorando el valor prospectivo de la información y aportando más resultados útiles tanto para la academia como para los profesionales del sector.

El artículo 2 abre amplias posibilidades futuras de investigación a través de su planteamiento teórico. Estudios futuros pueden analizar si el encaje de lógicas institucionales (sucesión, superposición, coexistencia) es aplicable a otras organizaciones de auditoría pública, de otro ámbito geográfico e incluso a organizaciones de otro tipo del sector público.

Por último, el artículo 3 ofrece múltiples opciones futuras de investigación. Así, es posible realizar un análisis de contenido utilizando los datos de auditorías del TCE para evaluar su impacto en los auditados, lo que se suma a investigaciones ya existentes de otros tribunales de cuentas (Desmedt et al., 2017; Johnsen et al., 2019; Torres et al., 2019). Adicionalmente, el diseño de investigación podría aplicarse en estudios comparativos sobre tribunales de cuentas de los EEMM o incluso de otras áreas geográficas. Futuras investigaciones podrían analizar de nuevo la implementación de las recomendaciones de medioambiente que no se pudieron realizar en este artículo por la limitación de seguimiento, dada la reciente fecha de emisión de muchas de las recomendaciones–

nótese que el TCE realiza seguimiento de implementación no antes de los tres años. Eso permitiría observar si el grado de implementación de las recomendaciones sobre medioambiente es mayor que el del resto de recomendaciones - lo que no se ha podido observar durante la investigación de esta tesis doctoral, tal como se menciona en el apartado de limitaciones. Además, se podrían utilizar otras perspectivas, y analizar si los auditores adoptaron un enfoque conservador en las auditorías de gestión realizadas (Pollitt, 2003), es decir analizar si hicieron recomendaciones solo sobre políticas y normativa ya existentes o si recomendaron cambios sustanciales de políticas o creación de nuevas políticas, convirtiéndose así en agentes de cambio en el sector público.

Se considera por todo lo expuesto, que esta tesis doctoral, con todas las limitaciones expuestas, contribuye de manera relevante a la literatura y a la práctica a través de sus planteamientos teóricos y metodológicos y, además, ofrece nuevas oportunidades de investigación surgidas de los métodos empleados, los datos utilizados o las brechas de conocimiento detectadas.

## BIBLIOGRAFÍA DE LA TESIS DOCTORAL

---

- Ahmad, F. (2019). A systematic review of the role of Big Data Analytics in reducing the influence of cognitive errors on the audit judgement. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 22(2), 187-202. <https://doi.org/10.6018/rcsar.382251>
- Abirami, A. M., & Gayathri, V. (2017, January). A survey on sentiment analysis methods and approach. In 2016 Eighth International Conference on Advanced Computing (ICoAC) ( 72-76). IEEE. <https://doi.org/10.1109/ICoAC.2017.7951748>
- Abu Hasan, H., Frecknall-Hughes, J., Heald, D., & Hodges, R. (2013). Auditee perceptions of external evaluations of the use of resources by local authorities. *Financial Accountability & Management*, 29(3), 291-326. <https://doi.org/10.1111/faam.12015>
- Aikins, S. K. (2012). Determinants of auditee adoption of audit recommendations: Local government auditors' perspectives. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 24(2), 195-220. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-24-02-2012-B002>
- Akaliyski, P. (2019). United in diversity? The convergence of cultural values among EU member states and candidates. *European Journal of Political Research*, 58(2), 388-411. <https://doi.org/10.1111/1475-6765.12285>
- Alaei, A.R., Becken, S., & Stantic, B. (2019). Sentiment analysis in tourism: capitalizing on big data. *Journal of Travel Research*, 58(2), 175-191. <https://doi.org/10.1177/0047287517747753>
- Alford, R.R., & Friedland, R. (1985). *Powers of theory: Capitalism, the state, and democracy*. Cambridge University Press.
- Almqvist, R., Grossi, G., van Helden, G.J., & Reichard, C. (2013). Public Sector Governance and Accountability, *Critical Perspectives on Accounting*, 24(7-8), 479-487. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2012.11.005>
- Ansell, C., & Torfing, J. (2021). Co-creation: The new kid on the block in public governance. *Policy & Politics*, 49(2), 211-230. <https://doi.org/10.1332/030557321X16115951196045>

- Baldwin, E., Chen, T., & Cole, D. (2019). Institutional analysis for new public governance scholars. *Public Management Review*, 21(6), 890-917. <https://doi.org/10.1080/14719037.2018.1538427>
- Barzelay, M. (1997). Central Audit Institutions and Performance Auditing: A Comparative Analysis of Organizational Strategies in the OECD. *Governance*, 10(3), 235-260. <https://doi.org/10.1111/0952-1895.411997041>
- Baskerville, R. & Grossi, G. (2019). Glocalization of accounting standards: Observations on neo-institutionalism of IPSAS. *Public Money and Management*, 39(2), 95-103. <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1580894>
- Bastida, F., & Benito, B. (2007). Central government budget practices and transparency: An international comparison. *Public Administration*, 85(3), 667-716. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.2007.00664.x>
- Battilana, J. (2006). Agency and institutions: The 'enabling role of individuals' social position. *Organization*, 13(5), 653-676. <https://doi.org/10.1177/1350508406067008>
- Beddewela, E., & Fairbrass, J. (2016). Seeking legitimacy through CSR: Institutional pressures and corporate responses of multinationals in Sri Lanka. *Journal of business ethics*, 136(3), 503-522. <https://doi.org/10.1007/s10551-014-2478-z>
- Benito, B., Brusca, I. & Montesinos, V. (2002). The IPSAS Approach: A Useful Tool for Accounting Reform in Europe?. In *Innovations in governmental accounting* (85-97). Springer, Boston, MA.
- Benito, B., Brusca, I., & Montesinos, V. (2007). The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs. *International Review of Administrative Sciences*, 73(2), 293-317. <https://doi.org/10.1177/0020852307078424>
- Blume, L. and Voigt, S. (2011). Does organizational design of supreme audit institutions matter? A cross-country assessment. *European Journal of Political Economy*, 27(2), 215-229. <https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2010.07.001>
- Bonollo, E. (2019). Measuring supreme audit institutions' outcomes: Current literature and future insights. *Public Money & Management*, 39(7), 468-477. <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1583887>
- Bonsón, E., Torres, L., Royo, S. & Flores, F. (2012). Local e-government 2.0: Social media and corporate transparency in municipalities. *Government Information Quarterly*, 29(2), 123-132. <https://doi.org/10.1016/j.giq.2011.10.001>

- Bovens, M. (2007). Analysing and Assessing Accountability: A Conceptual Framework, *European Law Journal*, 13(4), 447-468. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0386.2007.00378.x>
- Bringselius, L. (2018). Efficiency, economy and effectiveness—but what about ethics? Supreme audit institutions at a critical juncture. *Public Money and Management*, 38(2), 105-110. <https://doi.org/10.1080/09540962.2018.1407137>
- Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., & Rossi, F. M. (Eds.). (2015). *Public sector accounting and auditing in Europe: The challenge of harmonization* (1-278). Basingstoke: Palgrave Macmillan.
- Bryan, K. (2021). Sustainability reporting at EU level: leading by example?. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-05-2021-0083>
- Bryson, J.; Sancino, A.; Benington, J., & Sørensen, E. (2017). Towards a multi-actor theory of public value co-creation, *Public Management Review*, 19(5), 640-654. <https://doi.org/10.1080/14719037.2016.1192164>
- Bryson, J.M., Crosby, B.C., & Bloomberg, L. (2014). Public value governance: Moving beyond traditional public administration and the new public management. *Public Administration Review*, 74(4), 445-456. <https://doi.org/10.1111/puar.12238>
- Bundes Rechnungshof, Cour des Comptes France, Riksrevisionen (2013). *International Peer Review Report of the ECA*. Luxembourg: European Court of Auditors Publications. [https://www.eca.europa.eu/Other%20publications/2013\\_PEER\\_REVIEW/2013\\_PEER\\_REVIEW\\_EN.pdf](https://www.eca.europa.eu/Other%20publications/2013_PEER_REVIEW/2013_PEER_REVIEW_EN.pdf) (last accessed March 17, 2023)
- Carl, N., Dennison, J., & Evans, G. (2019). European but not European enough: An explanation for Brexit. *European Union Politics*, 20(2), 282-304. <https://doi.org/10.1177/1465116518802361>
- Cesário, G., Cardoso, R. L. & Aranha, R. S. (2020). The surveillance of a supreme audit institution on related party transactions. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 32(4), 577-603. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-12-2019-0181>
- Chen, J.C., & Roberts, R.W. (2010). Toward a more coherent understanding of the organization–society relationship: A theoretical consideration for social and



- environmental accounting research. *Journal of business ethics*, 97, 651-665. <https://doi.org/10.1007/s10551-010-0531-0>
- Clark, C., De Martinis, M. & Krambia-Kapardis, M. (2007). Audit quality attributes of European Union supreme audit institutions. *European Business Review*, 19(1), 40-71. <https://doi.org/10.1108/09555340710714144>
- Cluley, V. & Radnor, Z. (2020). Progressing the Conceptualization of Value Co-creation in Public Service Organizations. *Perspectives on Public Management and Governance*, 3(3), 211–221, <https://doi.org/10.1093/ppmgov/gvz024>
- Cluley, V., Parker, S., & Radnor, Z. (2020). New development: Expanding public service value to include dis/value. *Public Money & Management*, 1-4. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1737392>
- Comisión Europea (2020). *European Climate Pact COM(2020) 788 final*. <https://climate-pact.europa.eu/system/files/2020-12/20201209%20European%20Climate%20Pact%20Communication.pdf> (last accessed March 17, 2023)
- Comisión Europea (2022). *European Commission Green Budgeting Reference Framework*. [https://economy-finance.ec.europa.eu/system/files/2022-01/european\\_commission\\_green\\_budgetingreference\\_framework.pdf](https://economy-finance.ec.europa.eu/system/files/2022-01/european_commission_green_budgetingreference_framework.pdf) (last accessed March 17, 2023)
- Consejo Europeo (2020). *Plan de recuperación para Europa «Next Generation EU»*. 21 de julio, 2020. <https://www.consilium.europa.eu/es/meetings/european-council/2020/07/17-21/> (last accessed March 17, 2023)
- Cordery, C.J., & Hay, D. (2019). Supreme audit institutions and public value: Demonstrating relevance. *Financial Accounting & Management*, 35, 128-142. <https://doi.org/10.1111/faam.12185>
- Cordery, C.J., & Hay, D.C. (2020). *Public Sector Audit*. Routledge.
- Cordery, C.J., & Hay, D.C. (2021). Public sector audit in uncertain times. *Financial Accountability and Management*. <https://doi.org/10.1111/faam.12299>
- Cordery, C.J., & Hay, D.C. (2022). Public sector audit in uncertain times. *Financial Accountability & Management*, 38(3), 426-446. <https://doi.org/10.1111/faam.12299>
- Curtin, D., & Meijer, A. J. (2006). Does transparency strengthen legitimacy?. *Information polity*, 11(2), 109-122. <https://doi.org/10.3233/IP-2006-0091>

- d'Arcy, A. (2001). Accounting classification and the international harmonisation debate - an empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society*, 26(4-5), 327-349. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(00\)00036-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(00)00036-2)
- de Aquino, A. C. B., Lino, A. F., Cardoso, R. L., & Grossi, G. (2020). Legitimizing the standard-setter of public sector accounting reforms. *Public Money and Management*, 40(7), 499-508. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1769381>
- Deegan, C. (2006). Legitimacy theory. In *Methodological issues in accounting research: theories, methods and issues* (pp. 161-181). Spiramus Press Ltd.
- Deegan, C.M. (2019). Legitimacy theory: Despite its enduring popularity and contribution, time is right for a necessary makeover. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(8). <https://doi.org/10.1108/AAAJ-08-2018-3638>
- Desmedt, E., Morin, D., Pattyn, V., & Brans, M. (2017). Impact of performance audit on the Administration: a Belgian study (2005-2010). *Managerial Auditing Journal*, 32(3), 251-275. <https://doi.org/10.1108/MAJ-04-2016-1368>
- Dey, A., Jenamani, M., & Thakkar, J. J. (2018). Senti-N-Gram: An n-gram lexicon for sentiment analysis. *Expert Systems with Applications*, 103, 92-105. <https://doi.org/10.1016/j.eswa.2018.03.004>
- DiMaggio, P.J., & Powell, W. (1983). The iron cage revisited - institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160. <https://doi.org/10.2307/2095101>
- Dirsmith, M.W., & McAllister, J.P. (1982). The organic vs. the mechanistic audit. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 5(3), 214-228.
- Dudau, A., Glennon, R., & Verschuere, B. (2019). Following the yellow brick road? (Dis) enchantment with co-design, co-production and value co-creation in public services. *Public Management Review*, 21(11), 1577-1594. <https://doi.org/10.1080/14719037.2019.1653604>
- Dunleavy, P., & Hood, C. (1994) From old public administration to new public management. *Public Money & Management*, 14(3), 9-16. <https://doi.org/10.1080/09540969409387823>
- Dunleavy, P., Margetts, H., Bastow, S., & Tinkler, J. (2006). New Public Management Is Dead—Long Live Digital-Era Governance. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 16(3), 467-494, <https://doi.org/10.1093/jopart/mui057>

- European Court of Auditors (2015). *Performance Audit Manual*. Luxembourg: ECA Publications.
- European Court of Auditors (2017). *Fostering trust through independent audit. The European Court of Auditors' Strategy for 2018-2020*. Luxembourg: Publications Office of the European Union. [https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/STRATEGY2018-2020/STRATEGY2018-2020\\_EN.PDF.pdf](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/STRATEGY2018-2020/STRATEGY2018-2020_EN.PDF.pdf) (last accessed March 21, 2023)
- European Court of Auditors (2018). International Cooperation in Audit. EU Networks and Beyond. *ECA Journal*, 11-12/2018. European Court of Auditors Publications, Luxembourg [https://www.eca.europa.eu/lists/ecadocuments/journal18\\_11-12/journal18\\_11-12.pdf](https://www.eca.europa.eu/lists/ecadocuments/journal18_11-12/journal18_11-12.pdf) (last accessed March 21, 2023)
- European Court of Auditors (2019). *Public Audit in the European Union. The Handbook on Supreme Audit Institutions in the EU and its Member States*. European Court of Auditors Publications, Luxembourg. <https://doi.org/10.2865/246372>
- European Court of Auditors (2020a). *Audit activities*. <https://www.eca.europa.eu/en/Pages/AuditingActivities.aspx> (last accessed March 17, 2023)
- European Court of Auditors (2020b) *Big data & digital audits*. Journal 20\_01. 2020. [https://www.eca.europa.eu/lists/ecadocuments/journal20\\_01/journal20\\_01.pdf](https://www.eca.europa.eu/lists/ecadocuments/journal20_01/journal20_01.pdf) (last accessed March 21, 2023)
- European Court of Auditors (2021). *The 2021-25 strategy of the European Court of Auditors*. Luxembourg: Publications Office of the European Union. [https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/STRATEGY2021-2025/STRATEGY2021-2025\\_EN.pdf](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/STRATEGY2021-2025/STRATEGY2021-2025_EN.pdf) (last accessed March 21, 2023)
- European Court of Auditors (2022). *AWARE. ECA Methodology and Guidance. The No Surprises Approach*. <https://methodology.eca.europa.eu/aware/GAP/Pages/No-surprises-approach.aspx> (last accessed March 17, 2023)
- Featherstone, K. (2011). The JCMS annual lecture: The Greek sovereign debt crisis and EMU: A failing state in a skewed regime. *JCMS: Journal of Common Market Studies*, 49(2), 193-217. <https://doi.org/10.1111/j.1468-5965.2010.02139.x>
- Freitas, C.A.S.D., & Guimarães, T.D.A. (2007). Isomorphism, institutionalization and legitimacy: operational auditing at the court of auditors. *Revista de Administração Contemporânea*, 11, 153-175. <https://doi.org/10.1590/S1415-65552007000500008>

- Friedland, R., & Alford, R.R. (1991). Bringing society back in: Symbols, practices, and institutional contradictions. In W.W. Powell, & P.J. DiMaggio (Eds.), *The new institutionalism in organizational analysis* ( 232-263). University of Chicago Press.
- Funnell, W. & Wade, M. (2012). Negotiating the credibility of performance auditing. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(6), 434-450, <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2012.04.005>
- Furubo, J. E. (2011). Performance auditing: audit or misnomer?. In Lonsdale, J., Wilkins, P., & Ling, T. (Eds.). *Performance auditing: Contributing to accountability in democratic government*. Edward Elgar Publishing. <https://doi.org/10.4337/9780857931801>
- Gallarza, M.G., Gil-Saura, I., & Holbrook, M.B. (2011). The value of value: Further excursions on the meaning and role of customer value. *Journal of Consumer Behaviour*, 10, 179-191. <https://doi.org/10.1002/cb.328>
- Gandía, J.L., & Huguet, D. (2021). Textual Analysis and Sentiment Analysis in Accounting: Análisis textual y del sentimiento en contabilidad. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 24(2), 168-183. <https://doi.org/10.6018/rcsar.386541>
- Gendron, Y., Cooper, D. J., & Townley, B. (2001). In the name of accountability-State auditing, independence and new public management. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 14(3), 278-310. <https://doi.org/10.1108/EUM0000000005518>
- Gepp, A., Linnenluecke, M., O'Neill, T. & Smith, T. (2018). Big Data Techniques in Auditing Research and Practice: Current Trends and Future Opportunities. *Journal of Accounting Literature*, 40, 102-115. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2930767>
- González-Díaz, B., García-Fernández, R. & López-Díaz, A. (2013). Communication as a transparency and accountability strategy in supreme audit institutions. *Administration and Society*, 45(5), 583–609. <https://doi.org/10.1177/0095399712438376>
- González-Díaz, B., López, A. & Fernández, R. (2008). Supreme Audit Institutions and their communication strategies. *International Review of Administrative Sciences*, 74, 435-461. <https://doi.org/10.1177/0020852308095312>
- Gorard, S. (2013). *Research Design: Robust approaches for the social sciences*. 55 City Road, London: SAGE Publications, Inc. <https://doi.org/10.4135/9781526431486>

- Gørrissen, E. (2020). The role of the INTOSAI Development Initiative (IDI) in strengthening the capacity and performance of supreme audit institutions in developing countries. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 32(4), 729-733. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-08-2020-0146>
- Grönroos, C. (2011). Value co-creation in service logic: A critical analysis. *Marketing theory*, 11(3), 279-301. <https://doi.org/10.1177/1470593111408177>
- Grossi, G. & Soverchia, M. (2011). European Commission adoption of IPSAS to reform financial reporting, *Abacus*, 47(4), 525-552. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2011.00353.x>
- Grossi, G., Hancu-Budui, A., & Zorio-Grima, A. (2023). New development: The shift of public sector auditing under the influence of institutional logics—the case of European Court of Auditors. *Public Money & Management*, 1-4. <https://doi.org/10.1080/09540962.2023.2179777>
- Grossi, G., Kallio, K. M., Sargiacomo, M. & Skoog, M. (2019). Accounting, performance management systems and accountability changes in knowledge-intensive public organizations, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 33(1), 256-280. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2019-3869>
- Guillán Montero, A. & Le Blanc, D. (2019). *The role of external audits in enhancing transparency and accountability for the Sustainable Development Goals*. United Nations. DESA Working Paper (157 ST/ESA/2019/DWP/157. [https://www.un.org/esa/desa/papers/2019/wp157\\_2019.pdf](https://www.un.org/esa/desa/papers/2019/wp157_2019.pdf) (last access July 20, 2021)
- Hadro, D., Klimczak, K.M., & Pauka, M. (2021). Management's choice of tone in letters to shareholders: sincerity, bias and incentives: La elección del tono de la dirección en las cartas a los accionistas: sinceridad, sesgo e incentivos. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 24(2), 202-219. <https://doi.org/10.6018/rसार.393181>
- Hancu-Budui, A. and Zorio-Grima, A. (2021). European Union auditors' shift towards performance audit with an increasing focus on the environment. Presentation at the EAA 1st Virtual Congress (2021).
- Hancu-Budui, A., & Zorio-Grima, A. (2021). Supreme audit institutions in Europe: synergies, institutional transparency, gender equality and sustainability engagement.

*Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*.  
<https://doi.org/10.1108/JPBAFM-07-2021-0116>

- Hancu-Budui, A., Zorio-Grima, A., & Blanco-Vega, J. (2020). Audit Institutions in the European Union: Public Service Promotion, Environmental Engagement and COVID Crisis Communication through Social Media. *Sustainability*, 12(23), 9816. <https://doi.org/10.3390/su12239816>
- Hay, D. (2017). Opportunities for auditing research: back to our interdisciplinary roots. *Meditari Accountancy Research*, 25(3), 336-350. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-04-2017-0137>
- Hay, D. & Cordery, C. (2018). The value of public sector audit: Literature and history. *Journal of Accounting Literature*, 40, 1-15. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2017.11.001>.
- Hay, D., & Cordery, C.J. (2021a). Evidence about the value of financial statement audit in the public sector. *Public Money & Management*, 41(4), 304-314. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1729532>
- Hay, D.C. & Cordery, C.J. (2021b). The future of auditing research in the public sector, *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 33(2), 234-242. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-09-2020-0164>
- Heald, D. (2018). Transparency-generated trust: The problematic theorization of public audit. *Financial Accountability and Management*, 34(4), 317-335.
- Herwartz, H. & Theilen, B. (2017). Ideology and redistribution through public spending, *European Journal of Political Economy*, 46, 74-90, <https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2016.11.002>
- Kose, H. O., & Tuysuz, Z. (2021). The role of jurisdictional power of SAIs in increasing the effects of public auditing and the ethics of fiscal jurisdiction. In *Auditing Ecosystem and Strategic Accounting in the Digital Era: Global Approaches and New Opportunities* (pp. 3-24). Cham: Springer International Publishing.
- Huang, R. & Li, Y. (2013). Undesirable input–output two-phase DEA model in an environmental performance audit, *Mathematical and Computer Modelling*, 58(5–6), 971-979, <https://doi.org/10.1016/j.mcm.2012.10.001>
- INTOSAI (2021). *The INTOSAI Framework of Professional Pronouncements. The International Standards of Supreme Audit Institutions*. <https://www.issai.org/> (last accessed March 17, 2023)

- INTOSAI (2022). *Environmental And Climate Audits On The Rise – 10th INTOSAI WGEA survey on environmental audit*. [https://www.environmental-auditing.org/media/117588/wgea-10th\\_intosai\\_wgea\\_survey\\_publication.pdf](https://www.environmental-auditing.org/media/117588/wgea-10th_intosai_wgea_survey_publication.pdf) (last accessed March 17, 2023)
- Jacobs, K. (2012). Making Sense of Social Practice: Theoretical Pluralism in Public Sector Accounting Research. *Financial Accountability and Management*, 28(1), 1-25. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2011.00534.x>
- Jansons, E., & Rivza, B. (2017). Legal aspects of the Supreme Audit Institutions in the Baltic Sea region. *Research for Rural Development*, 2. <https://doi.org/10.22616/rrd.23.2017.057>
- Jeppesen, K. K., Carrington, T., Catasús, B., Johnsen, Å., Reichborn-Kjennerud, K., & Vakkuri, J. (2017). The strategic options of supreme audit institutions: The case of four Nordic countries. *Financial Accountability & Management*, 33(2), 146-170. <https://doi.org/10.1111/faam.12118>
- Johl, S. K., Muttakin, M. B., Mihret, D. G., Cheung, S., & Gioffre, N. (2021). Audit firm transparency disclosures and audit quality, *International Journal of Auditing*, 25(2), 508-533. <https://doi.org/10.1111/ijau.12230>
- Johnsen, Å. (2019). Public sector audit in contemporary society: A short review and introduction. *Financial Accountability & Management*, 35(2), 121-127. <https://doi.org/10.1111/faam.12191>
- Johnsen, Å., Reichborn-Kjennerud, K., Carrington, T., Jeppesen, K.K., Taro, K., & Vakkuri, J. (2019). Supreme audit institutions in a high-impact context: A comparative analysis of performance audit in four Nordic countries. *Financial Accountability & Management*, 35(2), 158-181. <https://doi.org/10.1111/faam.12188>
- Kelly, G., Mulgan, G., & Muers, S. (2002). *Creating public value*. London, Cabinet Office <https://tinyurl.com/PublicValueCabinetOffice> (last accessed March 17, 2023)
- Kim, T.K. (2015). T test as a parametric statistic. *Korean journal of anesthesiology*, 68(6), 540–546. <https://doi.org/10.4097/kjae.2015.68.6.540>
- Kossek, E.E., & Buzzanell, P.M. (2018). Women's career equality and leadership in organizations: Creating an evidence-based positive change. *Human Resource Management*, 57(4), 813– 822. <https://doi.org/10.1002/hrm.21936>

- Kruskal, J.B. (1964). Multidimensional scaling by optimizing goodness of fit to a nonmetric hypothesis, *Psychometrika*, 29(1), 1-27. <https://doi.org/10.1007/BF02289565>
- Kruskal, J.B. & Wish, M. (1978). *Multidimensional Scaling*. Sage University Paper Series on Quantitative Applications in the Social Sciences, 07-011, Sage Publications, Newbury Park. <https://doi.org/10.4135/9781412985130>
- Laffan, B. (2003). Auditing and accountability in the European Union, *Journal of European Public Policy*, 10(5), 762-777. <https://doi.org/10.1080/1350176032000124078>
- Le Pennec, M. & Raufflet, E. (2018). Value Creation in Inter-Organizational Collaboration: An Empirical Study. *Journal of Business Ethics*, 148, 817–834. <https://doi.org/10.1007/s10551-015-3012-7>
- Ljubisavljević, S., Ljubisavljević, L. & Jovanovic, D. (2017). Environmental Audit for Environmental Improvement and Protection. *Economic Themes*, 55(4), 521–538. <https://doi.org/10.1515/ethemes-2017-0029>
- Lonsdale, J., Wilkins, P., & Ling, T. (Eds.). (2011). *Performance auditing: Contributing to accountability in democratic government*. Edward Elgar Publishing. <https://doi.org/10.4337/9780857931801>
- Lounsbury, M. (2007). A tale of two cities: Competing logics and practice variation in the professionalizing of mutual funds. *Academy of Management Journal*, 50(2), 289-307. <https://doi.org/10.5465/amj.2007.24634436>
- Lounsbury, M. (2008). Institutional rationality and practice variation: New directions in the institutional analysis of practice. *Accounting, Organizations and Society*, 33(4-5), 349-361. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2007.04.001>
- Lounsbury, M., & Boxenbaum, E. (2013). Institutional logics in action. *In Institutional logics in action*, part A. Emerald Group Publishing Limited.
- Lounsbury, M., Steele, C. W., Wang, M. S., & Toubiana, M. (2021). New directions in the study of institutional logics: From tools to phenomena. *Annual Review of Sociology*, 47, 261-280. <https://doi.org/10.1146/annurev-soc-090320-111734>
- Lu, H., Wei, Y., Yang, S. & Liu, Y. (2019). Regional spatial patterns and influencing factors of environmental auditing for sustainable development: summaries and illuminations from international experiences. *Environment, Development and Sustainability*, 2019, 1-22. <https://doi.org/10.1007/s10668-019-00357-w>



- Mair, P. Borg, I., & Rusch, T.(2016). Goodness-of-Fit Assessment in Multidimensional Scaling and Unfolding. *Multivariate Behavioral Research*, 51(6), 772-789. <https://doi.org/10.1080/00273171.2016.1235966>
- Maltby, J. (1995). Environmental audit: theory and practices. *Managerial Auditing Journal*, 10(8), 15-26. <https://doi.org/10.1108/02686909510147372>
- Marchi, L. & Bertei, M. (2016). Performance Audit in the Public Sector. What is the contribution to the Performance Management?. *Management Control*, 3, 49-63. <https://doi.org/10.3280/MACO2016-003004>
- Mar-Molinero, C. & Serrano-Cinca, C. (2001). Bank failure: a multidimensional scaling approach. *European Journal of Finance*, 7(2), 165-183 <https://doi.org/10.1080/135184701222202>
- Mason, M. & Gupta, A. (2014). Transparency and international environmental politics. In: Betsill, Michele M., Hochstetler, Kathryn and Stevis, Dimitris, (eds.) *Advances in International Environmental Politics*. Palgrave Macmillan, Houndmills, Basingstoke, Hampshire, UK, 356-380. ISBN 9781137338990
- Mattei, G., Grossi, G., & Guthrie, J. (2021). Exploring past and future trends in public sector auditing research: a literature review. *Meditari Accountancy Research*. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-09-2020-1008>
- McCrae, M., & Vada, H. (1997). Performance audit scope and the independence of the Australian commonwealth Auditor-General. *Financial Accountability & Management*, 13(3), 203-223. <https://doi.org/10.1111/1468-0408.00034>
- McHugh, M. L. (2013). The Chi-square test of independence. *Biochemia Medica*, 23(2), 143-149, <https://doi.org/10.11613/BM.2013.018>
- McKevitt, D. (2015). Debate: Value for money—in search of a definition. *Public Money & Management*, 35(2), 99-100. <https://doi.org/10.1080/09540962.2015.1007702>
- Meijer, A. (2013). Understanding the Complex Dynamics of Transparency. *Public Administration Review*, 73, 429-439. <https://doi.org/10.1111/puar.12032>
- Meyer, R.E., Egger-Peitler, I., Höllerer, M.A., & Hammerschmid, G. (2014). Of bureaucrats and passionate public managers: Institutional logics, executive identities, and public service motivation. *Public Administration*, 92(4), 861-885. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.2012.02105.x>

- Meynhardt, T. (2009). Public value inside: What is public value creation?. *International Journal of Public Administration*, 32(3-4), 192-219. <https://doi.org/10.1080/01900690902732632>
- Mir, M., Fan, H., & Maclean, I. (2018). Public sector audit in the absence of political competition. *Managerial Auditing Journal*, 32(9), 899-923. <https://doi.org/10.1108/MAJ-03-2016-1357>
- Modell, S., Vinnari, E., & Lukka, K. (2017). On the virtues and vices of combining theories: The case of institutional and actor-network theories in accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 60, 62-78. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.06.005>
- Montesinos, V., & Brusca, I. (2019). Non-financial reporting in the public sector: alternatives, trends and opportunities: La información no financiera en el sector público: alternativas, tendencias y oportunidades. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 22(2), 122-128. <https://doi.org/10.6018/rcsar.383071>
- Moore, M.H. (1995). *Creating public value: Strategic management in government*. Cambridge & London: Harvard university press.
- Moore, M.H. (2013). *Recognizing public value*. Cambridge & London: Harvard University Press.
- Moore, S. (2018). Towards a sociology of institutional transparency: openness, deception, and the problem of public trust. *Sociology*, 52(2), 416-430. <https://doi.org/10.1177/0038038516686530>
- Morin, D. (2004). Measuring the impact of value-for-money audits: a model for surveying audited managers. *Canadian Public Administration*, 47(2), 141-164. <https://doi.org/10.1111/j.1754-7121.2004.tb01181.x>
- Morin, D. (2014). Auditors General's impact on administrations: a pan-Canadian study (2001-2011). *Managerial Auditing Journal*, 29(5), 395-426. <https://doi.org/10.1108/MAJ-10-2013-0948>
- Myers, K.K., & Sadaghiani, K. (2010). Millennials in the Workplace: A Communication Perspective on Millennials' Organizational Relationships and Performance. *Journal of business and psychology*, 25(2), 225–238. <https://doi.org/10.1007/s10869-010-9172-7>

- Nath, N., Othman, R., & Laswad, F. (2020). External performance audit in New Zealand public health: A legitimacy perspective. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 17, 145–175. <https://doi.org/10.1108/QRAM-11-2017-0110>
- Neophytou, E. & Mar-Molinero, C. (2004). Predicting Corporate Failure in the UK: A Multidimensional Scaling Approach. *Journal of Business Finance and Accounting*, 31(5-6), 677-710. <https://doi.org/10.1111/j.0306-686X.2004.00553.x>
- Nerantzidis, M., Pazarskis, M., Drogalas, G., & Galanis, S. (2020). Internal auditing in the public sector: a systematic literature review and future research agenda. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-02-2020-0015>
- O'Dwyer, B., Owen, D., & Unerman, J. (2011). Seeking legitimacy for new assurance forms: The case of assurance on sustainability reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 36(1), 31-52. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2011.01.002>
- O'Flynn, J. (2021). Where to for Public Value? Taking Stock and Moving On. *International Journal of Public Administration*, 44(10), 867-877. <https://doi.org/10.1080/01900692.2021.1884696>
- OECD (2019). *Engaging Young People in Open Government*. <https://www.oecd.org/mena/governance/Young-people-in-OG.pdf> (last access July 20, 2021).
- O'Flynn, J. (2007). From new public management to public value: Paradigmatic change and managerial implications. *Australian Journal of Public Administration*, 66(3), 353-366. <https://doi.org/10.1111/j.1467-8500.2007.00545.x>
- Osborne, S. (2010). *The New Public Governance: Emerging Perspectives on the Theory and Practice of Public Governance*. Routledge, London.
- Osborne, S.P. (2006). The new public governance? *Public Management Review*, 8(3), 377-387. <https://doi.org/10.1080/14719030600853022>
- Osborne, S.P., Radnor, Z., & Nasi, G. (2013). A New Theory for Public Service Management? Toward a (Public) Service-Dominant Approach. *The American Review of Public Administration*, 43(2), 135–158. <https://doi.org/10.1177/0275074012466935>
- Osborne, S.P., Radnor, Z. & Strokosch, K. (2016). Co-Production and the Co- Creation of Value in Public Services: A suitable case for treatment?. *Public Management Review*, 18(5), 639-653. <https://doi.org/10.1080/14719037.2015.1111927>

- Osborne, S.P., Radnor, Z., Kinder, T., & Vidal, I. (2015). The SERVICE framework: A public-service-dominant approach to sustainable public services. *British Journal of Management*, 26(3), 424-438. <https://doi.org/10.1111/1467-8551.12094>
- Otia, J.E., & Bracci, E. (2022). Digital transformation and the public sector auditing: The SAI's perspective. *Financial Accountability & Management*, 38(2), 252-280. <https://doi.org/10.1111/faam.12317>
- Page, S. B., Stone, M. M., Bryson, J. M., & Crosby, B. C. (2015). Public value creation by cross-sector collaborations: A framework and challenges of assessment. *Public Administration*, 93(3), 715-732. <https://doi.org/10.1111/padm.12161>
- Parker, L., Jacobs, K. & Schmitz, J. (2019). New public management and the rise of public sector performance audit. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 32(1), 280-306. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2017-2964>
- Parker, L.D., Schmitz, J., & Jacobs, K. (2020). Auditor and auditee engagement with public sector performance audit: An institutional logics perspective. *Financial Accountability & Management*, 1-23. <https://doi.org/10.1111/faam.12243>
- Parker, L.D., Schmitz, J., & Jacobs, K. (2021). Auditor and auditee engagement with public sector performance audit: An institutional logics perspective. *Financial Accountability & Management*, 37(2), 142-162. <https://doi.org/10.1111/faam.12243>
- Parlamento Europeo & Comisión Europea (2022). *El futuro de Europa 2021*. <https://europa.eu/eurobarometer/surveys/detail/2554> (last accessed March 21, 2023)
- Patten, D.M. (2019). Seeking legitimacy. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 11(6), 1009-1021, <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-12-2018-0332>
- Pestoff, V. (2018). Co-production at the crossroads of public administration regimes. In *Co-production and co-creation* ( 27-36). Routledge.
- Pierre, J., & de Fine Licht, J. (2019). How do supreme audit institutions manage their autonomy and impact? A comparative analysis. *Journal of European Public Policy*, 26(2), 226-245. <https://doi.org/10.1080/13501763.2017.1408669>
- Pintea, M.O. & Achim, S.A. (2009). Supreme Audit Institutions. Comparative Study For The Central And Eastern European Countries Members Of The European Union. The Annals of the Stefan cel Mare University of Suceava. *Fascicle of The Faculty of Economics and Public Administration, Stefan cel Mare University of Suceava*, 1(9), 235-242 <http://www.annals.seap.usv.ro/index.php/annals/article/viewArticle/174> (last accessed March 21, 2023)

- Pollitt, C. (2003). Performance audit in Western Europe: trends and choices. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(1–2), 157-170, <https://doi.org/10.1006/cpac.2002.0521>
- Pollitt, C., Girre, X., Lonsdale, J., Mul, R., Summa, H., & Waerness, M. (1999). Performance or compliance?: performance audit and public management in five countries. *OUP catalogue* <https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780198296003.001.0001>
- Pollitt, C., Van Thiel, S., & Homburg, V. (Eds.). (2007). *New public management in Europe*. Palgrave Macmillan.
- Polzer, T., Meyer, R.E., Höllerer, M.A., & Seiwald, J. (2016). Institutional hybridity in public sector reform: Replacement, blending, or layering of administrative paradigms. In *How institutions matter!* Emerald Group Publishing Limited. <https://doi.org/10.1108/S0733-558X201600048B003>
- Poushter, J. & Huang, C. (2020). *Despite Pandemic, Many Europeans Still See Climate Change as Greatest Threat to Their Countries*. Pew Research Center. [https://www.pewresearch.org/global/wp-content/uploads/sites/2/2020/09/PG\\_2020.09.09\\_global-threats\\_FINAL.pdf](https://www.pewresearch.org/global/wp-content/uploads/sites/2/2020/09/PG_2020.09.09_global-threats_FINAL.pdf) (last accessed March 21, 2023)
- Power, M. (1997). *The audit society: Rituals of verification*. OUP Oxford.
- Power, M.K. (2003). Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, Organizations and Society*, 28(4), 379-394, [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00047-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00047-2)
- Pradhan, P., Costa, L., Rybski, D., Lucht, W. & Kropp, J. P. (2017). A Systematic Study of Sustainable Development Goal (SDG) Interactions. *Earth's Future*, 5, 1169-1179. <https://doi.org/10.1002/2017EF000632>
- Prasad, A. (2018). *Environmental Performance Auditing in the Public Sector: Enabling Sustainable Development* (1st Ed.). London: Routledge. <https://doi.org/10.4324/9781351273480>
- Rana, T., Steccolini, I., Bracci, E., & Mihret, D.G. (2022). Performance auditing in the public sector: A systematic literature review and future research avenues. *Financial Accountability & Management*, 38(3), 337-359. <https://doi.org/10.1111/faam.12312>

- Raudla, R., Taro, K., Agu, C., & Douglas, J.W. (2016). The Impact of Performance Audit on Public Sector Organizations: The Case of Estonia. *Public Organization Review*, 16(2), 217–233. <https://doi.org/10.1007/s11115-015-0308-0>
- REA Auditores del Consejo General de Economistas de España (2020). *Normas Técnicas de Auditoría Pública (II). Auditoría de cumplimiento de legalidad y operativa*. Cuaderno Técnico N° 5. <https://rea.economistas.es/Contenido/REA/SectorPublico/CuadernosTecnicos/CT.S P-5-WEB.pdf> (last accessed March 21, 2023)
- Reichborn-Kjennerud, K. (2013), Political Accountability and Performance Audit: The Case of the Auditor General in Norway. *Public Administration*, 91, 680-695. <https://doi.org/10.1111/padm.12025>
- Reichborn-Kjennerud, K. (2014). Performance audit and the importance of the public debate. *Evaluation*, 20(3), 368-385. <https://doi.org/10.1177/1356389014539869>
- Reichborn-Kjennerud, K., & Johnsen, Å. (2018). Performance Audits and Supreme Audit Institutions' Impact on Public Administration: The Case of the Office of the Auditor General in Norway. *Administration & Society*, 50(10), 1422–1446. <https://doi.org/10.1177/0095399715623315>
- Reichborn-Kjennerud, K., & Vabo, S.I. (2017). Performance audit as a contributor to change and improvement in public administration. *Evaluation*, 23(1), 6-23. <https://doi.org/10.1177/1356389016683871>
- Reichborn-Kjennerud, K., González-Díaz, B., Bracci, E., Carrington, T., Hathaway, J., Klarskov Jeppesen, K., & Steccolini, I. (2019). SAIs work against corruption in Scandinavian, South-European and African countries: An institutional analysis. *The British Accounting Review*, 51(5), 100842. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2019.100842>
- Rika, N. (2009). What motivates environmental auditing?. *Pacific Accounting Review*, 21(3), 304-318. <https://doi.org/10.1108/01140580911012520>
- Roca, L.C., & Searcy, C. (2012). An analysis of indicators disclosed in corporate sustainability reports. *Journal of Cleaner Production*, 20(1), 103-118. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2011.08.002>
- Rossi, F. M., Cohen, S., Caperchione, E., & Brusca, I. (2016). Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box. *Public Money & Management*, 36(3), 189-196. <https://doi.org/10.1080/09540962.2016.1133976>

- Sánchez-Barrueco, M.L. (2015). The Contribution of the European Court of Auditors to EU Financial Accountability in Times of Crisis. *Romanian Journal of European Affairs*, 15(1), 70-85 <https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/rojaeuf15&i=70> (last accessed March 17, 2023)
- Serrano-Cinca, C., Mar-Molinero, C. & Bossi-Queiroz, A. (2003). The measurement of intangible assets in public sector using scaling techniques. *Journal of Intellectual Capital*, 4(2), 249-275 <https://doi.org/10.1108/14691930310472857>
- Sian, S., Agrizzi, D., Wright, T., & Alsalloom, A. (2020). Negotiating constraints in international audit firms in Saudi Arabia: Exploring the interaction of gender, politics and religion. *Accounting, Organizations and Society*, 84, 101103. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2020.101103>
- Sorrentino, M., Sicilia, M., & Howlett, M. (2018). Understanding co-production as a new public governance tool. *Policy and Society*, 37(3), 277-293. <https://doi.org/10.1080/14494035.2018.1521676>
- Steen, T., & Tuurnas, S. (2018). The roles of the professional in co-production and co-creation processes. In *Co-production and co-creation* ( 80-92). Routledge.
- Stephenson, P., Sánchez-Barrueco, M. L., & Aden, H. (Eds.). (2020). *Financial accountability in the European Union: Institutions, policy and practice* (Vol. 1). Routledge.
- Suchman, M.C. (1995). Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *The Academy of Management Review*, 20(3), 571–610. <https://doi.org/10.5465/amr.1995.9508080331>
- Sułkowski, Ł., & Dobrowolski, Z. (2021). The role of supreme audit institutions in energy accountability in EU countries. *Energy Policy*, 156, 112413 <https://doi.org/10.1016/j.enpol.2021.112413>
- Talbot, C., & Wiggan, J. (2010). The public value of the National Audit Office. *International Journal of Public Sector Management*, 23(1), 54-70. <https://doi.org/10.1108/09513551011012321>
- Thomasson, A. (2018). Politicisation of the audit process: The case of politically affiliated auditors in Swedish local governments. *Financial Accountability and Management*, 34(4), 380-391. <https://doi.org/10.1111/faam.12158>

- Thornton, P.H. (2002). The rise of the corporation in a craft industry: Conflict and conformity in institutional logics. *Academy of Management Journal*, 45(1), 81-101. <https://doi.org/10.5465/3069286>
- Thornton, P.H., & Ocasio, W. (2008). Institutional logics. In R. Greenwood, C. Oliver, R. Suddaby, K. Sahlin-Andersson (Eds.), *The Sage handbook of organizational institutionalism* (99-128). Sage.
- Tidå, B. (2021). Seeking the spotlight: How reputational considerations shape the European Court of Auditor's shifting account-holding role. *Public Administration*. <https://doi.org/10.1111/padm.12766>
- Tolbert, C.J. & Mossberger, K. (2006). The effects of E-government on trust and confidence in government. *Public Administration Review*, 66(3), 354-369. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6210.2006.00594.x>
- Torfinng, J., Ferlie, E., Jukić, T., & Ongaro, E. (2021). A theoretical framework for studying the co-creation of innovative solutions and public value. *Policy & Politics*, 49(2), 189-209. <https://doi.org/10.1332/030557321X16108172803520>
- Torres, L., Royo, S. & Garcia-Rayado, J. (2020). Social media adoption by Audit Institutions. A comparative analysis of Europe and the United States. *Government Information Quarterly*, 37(1), 101433, <https://doi.org/10.1016/j.giq.2019.101433>
- Torres, L., Yetano, A., & Pina, V. (2019). Are Performance Audits Useful? A Comparison of EU Practices. *Administration & Society*, 51(3), 431-462. <https://doi.org/10.1177/0095399716658500>
- Triantafillou, P. (2020). Playing a zero-sum game? The pursuit of independence and relevance in performance auditing. *Public administration*, 98(1), 109-123. <https://doi.org/10.1111/padm.12377>
- Uman, T., Argento, D., Mattei, G., & Grossi, G. (2022). Actorhood of the European Court of Auditors: a visual analysis. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-08-2021-0130>
- Van Acker, W., Bouckaert, G., & Frees, W. (2015). Mapping and Analysing the Recommendations of Ombuds-men, Audit Offices and Emerging Accountability Mechanisms. Rotterdam: *Learning from Innovation in Public Sector Environments* (LIPSE). <https://lirias.kuleuven.be/1867051?limo=0> (last accessed March 21, 2023)



- Van Leeuwen, S. (2004). Developments in Environmental Auditing by Supreme Audit Institutions. *Environmental Management*, 33(2), 163–172. <https://doi.org/10.1007/s00267-003-0063-9>
- Van Schaik, L., & Schunz, S. (2012). Explaining EU activism and impact in global climate politics: is the Union a norm-or interest-driven actor?. *JCMS: Journal of Common Market Studies*, 50(1), 169-186. <https://doi.org/10.1111/j.1468-5965.2011.02214.x>
- Vasconcellos L.L., Lunkes, M.J, & Castelló Taliani, E.T. (2018). Thirty Years of Studies on Transparency, Accountability, and Corruption in the Public Sector: The State of the Art and Opportunities for Future Research. *Public Integrity*, 20(5), 512-533. <https://doi.org/10.1080/10999922.2017.1416537>
- Vela-Bargues, J. M., Polo-Garrido, F., Emilio, J., & Pérez-López, G. (2022). La relación entre la auditoría, la corrupción política y la transparencia informativa: un análisis comparativo de las Comunidades Autónomas españolas *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 25(1), 31-44. <https://doi.org/10.6018/rcsar.403611>
- Velte, P. (2018). Does gender diversity in the audit committee influence key audit matters' readability in the audit report? UK evidence. *Corporate social responsibility and environmental management*, 25(5), 748-755. <https://doi.org/10.1002/csr.1491>
- Vogler, D., & Eisenegger, M. (2021). CSR communication, corporate reputation, and the role of the news media as an agenda-setter in the digital age. *Business & Society*, 60(8), 1957-1986. <https://doi.org/10.1177/0007650320928969>
- Voorberg, W., Bekkers, V., Flemig, S., Timeus, K., Tonurist, P., & Tummers, L. (2017). Does co-creation impact public service delivery? The importance of state and governance traditions. *Public Money & Management*, 37(5), 365-372, <https://doi.org/10.1080/09540962.2017.1328798>
- Weber, M. (1922). Die drei reinen Typen der legitimen Herrschaft. *Preussische Jahrbücher* 187, 1-2, 1922
- Wehrich, D. (2018). Performance auditing in Germany concerning environmental issues. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 9(1), 29-42. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-04-2017-0036>
- Wiesel, F., & Modell, S. (2014). From new public management to new public governance? Hybridization and implications for public sector consumerism.

*Financial Accountability & Management*, 30(2), 175-205.  
<https://doi.org/10.1111/faam.12033>

Wilkins, P., Phillimore, J. & Gilchrist, D. (2015). *Working together: Evidence on collaboration from the reports of independent watchdogs*. Report. Melbourne: ANZSOG.

Wolff, S., & Ladi, S. (2020). European Union responses to the covid-19 pandemic: Adaptability in times of permanent emergency. *Journal of European Integration*, 42(8), 1025-1040. <https://doi.org/10.1080/07036337.2020.1853120>

Zelditch Jr, M. (2018). *Legitimacy theory*. Stanford University Press.

Zorio-Grima, A. & Carmona, P. (2019). Narratives of the Big-4 transparency reports: country effects or firm strategy?. *Managerial Auditing Journal*, 34(8), 951-985.  
<https://doi.org/10.1108/MAJ-09-2018-1994>

**Supreme audit institutions in Europe: synergies, institutional transparency, gender equality and sustainability engagement**

Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management

<https://doi.org/10.1108/JPBAFM-07-2021-0116>

**New development: The shift of public sector auditing under the influence of institutional logics—the case of European Court of Auditors**

Public Money & Management

<https://doi.org/10.1080/09540962.2023.2179777>

**Performance Audit and Public Value Co-creation in the European Union: The Environment under the Spotlight.**

Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review

<https://doi.org/10.6018/rcsar>

**[RC-SAR] Editor Decision**

02-02-2023 09:54

Dear ANDREEA HANCU BUDUI:

Following the relevant reviewers' assessment, I hereby inform you that we have already decided regarding your paper entitled "Performance Audit and Public Value Co-creation in the European Union: The Environment under the Spotlight.", with identifier 519241, as to its publication in Revista de Contabilidad - Spanish Accounting Review.

Our editorial decision is: Accept.

Before the article is definitively published, the proofs will be sent to you for your approval. The offprint of the article will be available in pdf format in the electronic edition of the journal as soon as it is published in the corresponding issue.

Thank you for your collaboration and I hope that you will continue to rely on this journal to publish your work.

Yours sincerely,

Bernardino Benito

**Revista de Contabilidad - Spanish Accounting Review**