

DOBLE GRADO EN ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE EMPRESAS Y DERECHO

Curso 2021/2022

La Responsabilidad Social Corporativa. Reto para la Contabilidad financiera

Autora: Adelina Verdes

Director: Gaizka Zubiaur Etcheverry

Bilbao, a 10 de febrero de 2022

ÍNDICE DE CONTENIDO

1.- INTRODUCCIÓN	p. 5
1.1.- Justificación del tema elegido	p. 5
1.2.- Objeto del trabajo	p. 5
1.3.- Metodología	p. 6
1.4.- Estructura	p. 6
2.- LA CONTABILIDAD COMO DISCIPLINA MULTIDIMENSIONAL	p. 7
2.1.- Evolución del concepto de Contabilidad	p. 7
2.2.- Utilidad de la información contable	p. 10
2.3.- <i>Stakeholders</i> : usuarios cada vez más exigentes	p. 13
3.- LA DIMENSIÓN SOCIOAMBIENTAL DE LA CONTABILIDAD	p. 13
3.1.- Responsabilidad Social Corporativa	p. 13
3.1.1.- Definición de la Responsabilidad Social Corporativa	p. 13
3.1.2.- Dimensiones de la Responsabilidad Social Corporativa	p. 14
3.1.3.- Normativa que regula la Responsabilidad Social Corporativa	p.16
3.2.- Contabilidad Sostenible	p. 18
4.- REFLEJO DE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA EN LA CONTABILIDAD	p. 20
4.1.- Instrumentos contemplados en el Plan General Contable	p. 21
4.1.1.- El Balance	p. 21
4.1.2.- La Memoria	
4.2.- Solución alternativa: Informes de Sostenibilidad	p. 27
5.- MEMORIAS GRI	p. 33
5.1.- ¿Qué es GRI?	p. 33
5.2.- De las guías a los estándares	p. 34
5.2.1.- Breve evolución del marco GRI	p. 34
5.2.2.- Estándares GRI en la práctica: caso Iberdrola	p. 36
5.3.- Relación entre GRI y la Contabilidad financiera	p. 46
6.- CONCLUSIONES	p. 47
7.- BIBLIOGRAFÍA	p. 49

ÍNDICE DE FIGURAS Y TABLAS

Figura 1. Proceso para la información contable	p. 10
Figura 2. Interacción entre las tres dimensiones RSC	p. 16
Figura 3. Nacimiento de la obligación de reconocer la provisión	p. 22
Figura 4. Ajustes por la actualización del valor de la provisión	p. 22
Figura 5. Baja de la provisión	p. 23
Figura 6. Evolución del porcentaje de IS elaborados a nivel internacional	p. 29
Figura 7. Evolución del porcentaje de IS sometidos a verificación por un auditor externo	p. 29
Figura 8. Evolución de las organizaciones en el registro EMAS	p. 30
Figura 9. Organizaciones y sitios registrados en EMAS por país	p. 30
Figura 10. El uso de las guías GRI VS estándares GRI: N100 (2017 VS 2020)	p. 33
Figura 11. Sistema de estándares GRI	p. 35
Figura 12. Elementos del Dividendo Social de Iberdrola	p. 37
Figura 13. Impactos sociales de Iberdrola en España (2020)	p. 40
Figura 14. Relación entre IS e Informes financieros	p. 46
Tabla 1. Clasificación de los <i>stakeholders</i>	p. 13
Tabla 2. Dimensiones de la RSC	p. 15
Tabla 3. Problemas con la información sobre la RSC	p. 27
Tabla 4. Índices de sostenibilidad en distintos países	p. 28
Tabla 5. Instrumentos para el reflejo RSC	p. 28
Tabla 6. Principios de los estándares GRI	p. 35
Tabla 7. Ratios relativos a la compensación total anual	p. 38
Tabla 8. Valor económico directo generado y distribuido por Iberdrola	p. 39
Tabla 9. Porcentaje de contratación con proveedores locales por país	p. 41
Tabla 10. Nivel anual de emisiones de CO2 (en toneladas) por país	p. 42
Tabla 11. Multas impuestas a Iberdrola relacionadas con el medioambiente	p. 43
Tabla 12. Sanciones no monetarias y otros procedimientos sancionadores	p. 44
Tabla 13. Accidentes por tipología y sexo	p. 44
Tabla 14. Relación entre IS e Informes financieros	p. 46

RESUMEN

Frente al cambio constante de la realidad socioeconómica, la Contabilidad, como ciencia que refleja esa realidad, debe adaptarse a las nuevas exigencias. La Responsabilidad Social Corporativa (RSC) empieza a cobrar cada vez más importancia y se percibe un creciente afán por intentar monetizar el valor social y medioambiental generado por las empresas. Sin embargo, los métodos que se proponen son muy dispersos y lejos de estar consolidados. En este trabajo se presenta un estudio para la aproximación a conceptos como RSC, Contabilidad Sostenible, Informes de Sostenibilidad, dotando de una especial importancia a esos Informes. Además se analiza si es posible la integración de esos conceptos en el marco de la Contabilidad tradicional.

1.- INTRODUCCIÓN

1.1.- Justificación del tema elegido

La creciente preocupación por el medioambiente condicionada por el cambio climático, la constante alteración de las tendencias sociales, todo ello contextualizado en una época dominada por la pandemia del COVID-19, han llevado a los agentes económicos a replantear su comportamiento. Además, como afirman algunos autores, la RSC empieza a tener una importancia incuestionable sobre todo en este contexto de crisis. Así es por el hecho de que una recesión económica, provocada por las razones que sean, siempre afecta al binomio consumo-ahorro. De ahí que resulta vital reforzar la relación entre las empresas y los agentes económicos mediante el logro de una posición cercana, compromiso con la gente y transparencia.

El concepto de empresa como agente que explota los recursos con el único objetivo de aumentar su patrimonio ha dejado de ser actual, por lo que se requiere dar un paso hacia un concepto más ético – se trata ahora de entenderla como un ente que, además de generar riqueza, también aporta valor en cuanto al desarrollo de la sociedad y la preservación del medioambiente. Incluso desde el propio ámbito académico se observan iniciativas encaminadas a desarrollar una percepción ética de las finanzas y de la Contabilidad. Así se hace, como en el caso de la UPV/EHU, a través de la organización de distintos cursos optativos sobre esa materia para el alumnado, y mediante el incentivo de investigaciones y artículos publicados por parte del profesorado.

1.2.- Objeto del trabajo

El objeto del presente trabajo está integrado por varios elementos que plantean cuestiones correspondientes. En primer lugar, se va a analizar si la Contabilidad financiera, dentro de los principios por los que se rige, tiene la capacidad suficiente para recopilar todos los aspectos importantes para la toma de las decisiones empresariales. Asimismo, se quiere determinar si los datos relativos a la RSC forman parte de esos aspectos relevantes, y si es realmente necesario incluirlos en el sistema de información contable o si, por el contrario, es un elemento poco relevante y que la Contabilidad es incapaz de recopilar.

A priori se plantea la hipótesis de que es necesario incorporar elementos que versan sobre la actuación responsable y sostenible de la empresa, hipótesis que se argumentará con más detenimiento a lo largo del trabajo. No obstante, la manera de hacerlo puede plantear distintos escenarios. Los que se han identificado como opciones son:

- El empleo de asientos y anotaciones en los estados financieros existentes
- El uso de nuevos instrumentos complementarios a la Contabilidad financiera tradicional

- La creación de una nueva rama – Contabilidad Sostenible – que se debería de encargar de elaborar documentos acerca de la RSC.

Adelantando algunas ideas, tras el análisis de los escenarios planteados, el que más plausible parece es el segundo, siendo el que se toma como base para el desarrollo del estudio. Concretamente, un nuevo instrumento que despierta cada vez más curiosidad es el Informe o la Memoria de Sostenibilidad. Como referencia se toman los criterios regulados por la GRI, ya que se demuestra estadísticamente que es el modelo más empleado a nivel internacional.

En cuanto al ámbito geográfico, aunque se ofrece una perspectiva desde un punto de vista internacional, se toma España como país de referencia.

1.3.- Metodología

Debido a que se trata de un tema que nunca se ha abordado a lo largo de la carrera, se ha querido hacer un estudio minucioso desde un punto de vista teórico y se ha empleado de manera predominante el método analítico. Concretamente se ha hecho un estudio cualitativo, ya que el trabajo se centra en la información contable de carácter no financiero. Se ha recabado información relevante utilizando como principales fuentes revistas de reconocido prestigio en el ámbito contable, artículos científicos y estudios realizados por investigadores y expertos, conferencias y declaraciones de instituciones de renombre. Como no podía ser de otra forma, también se ha tenido en cuenta toda la regulación normativa, tanto a nivel internacional y comunitario, como a nivel nacional, con el objetivo de perfilar el marco legal del sistema de información contable. Asimismo, se han hecho valoraciones críticas acerca de los fenómenos destacados y las tendencias observadas.

Adicionalmente, para evitar que el trabajo tenga un enfoque meramente descriptivo, se ha hecho un estudio de caso que sirve como reflejo práctico de los conceptos teóricos explicados, interpretando los datos reales recopilados.

Finalmente, aplicando el método deductivo, que implica la extracción de ideas y rasgos comunes, se han llegado a unas conclusiones de carácter genérico que me han permitido profundizar mis conocimientos sobre el tema elegido.

1.4.- Estructura

El trabajo se estructura en seis apartados y comienza por ofrecer la configuración del marco teórico sobre el que se asienta la investigación, analizando detenidamente los dos conceptos clave: Contabilidad y RSC. Posteriormente, en el apartado 4, se procede al estudio analítico de los instrumentos que existen para reflejar de alguna manera la RSC en la Contabilidad, ofreciendo asimismo datos estadísticos acerca del empleo de esos

instrumentos. En el apartado 5 se opta por centrar el estudio en el modelo elaborado por la GRI utilizando a modo de ejemplo el caso de Iberdrola. Para finalizar, se presentan unas conclusiones que permiten sintetizar las ideas principales y ofrecer respuestas concretas a las preguntas planteadas en el marco de la investigación desarrollada.

2.- LA CONTABILIDAD COMO DISCIPLINA MULTIDIMENSIONAL

A fin de ofrecer un primer acercamiento a los conceptos básicos sobre los que va a versar el presente trabajo, se propone una definición del concepto de Contabilidad, tanto en su vertiente tradicional, como ciencia que sirve para la organización de la información económico-financiera sobre los entes que desarrollan una actividad económica, como dar un paso más allá y extender la amplitud de dicha disciplina a nuevos aspectos de la realidad que se demuestra cada vez más compleja.

2.1.- Evolución del concepto de Contabilidad

Hoy en día percibimos la Contabilidad como una ciencia contemporánea que sirve como herramienta fundamental para la toma de las decisiones empresariales. No obstante, el concepto de Contabilidad encuentra sus raíces siglos atrás y ha pasado por un proceso de metamorfosis bastante complejo hasta llegar a su estado operativo actual.

A lo largo de la historia se ha dicho que la ciencia contable responde a una necesidad humana: desde el origen de los tiempos, el hombre experimenta la necesidad de conocer la composición cuantitativa y cualitativa de sus pertenencias, es decir, de su patrimonio. (Vértice, 2011, p. 9)

A raíz del intercambio de mercancías y del desarrollo de la economía de trueque en Babilonia y Grecia, la sociedad empezó a tener la necesidad de anotar dichas operaciones, surgiendo de esa manera la Contabilidad en su forma primitiva que consistía en la “Partida Simple”, es decir, apuntar bajo la forma de un listado los bienes gestionados en el marco del comercio. Posteriormente, la aparición del nuevo sistema de número arábigos supuso un avance considerable, que al mismo tiempo impulsó la implementación del sistema de “Partida Doble”, diseñado inicialmente por Fray Luca Pacioli en el año 1494, y siendo dicho sistema el fundamento para la Contabilidad que opera hasta hoy en día (Vicente Díaz, 2007).

La consolidación del comercio y de las relaciones económicas llevaron a la aparición de las empresas como expresión de la naturaleza emprendedora del individuo. Su actividad económica se ha ido desarrollando y abarcando diferentes ámbitos: desde la fabricación y la venta de bienes, hasta la prestación de servicios de diversa índole. Además, con el avance tecnológico tras la industrialización, la empresa – como agente

económico – aprovechó la posibilidad de expandirse desde el punto de vista territorial, propulsando la internacionalización, hasta que hoy en día vivimos en un entorno condicionado por la globalización de las relaciones comerciales. De tal manera que la propia Contabilidad como instrumento para la sistematización de la información ha tenido que adaptarse para poder cumplir con su propósito principal que no es otro que ofrecer una imagen fiel y representativa de la empresa.

Vista la breve evolución histórica de la disciplina sobre la que versa el presente trabajo, la siguiente cuestión a dilucidar consiste en la configuración de una definición clara de lo que es la Contabilidad y la determinación de sus objetivos. Son varias las definiciones que ofrecen los autores, sin embargo de todas ellas destaca un elemento fundamental que consiste en la identificación de la Contabilidad con una ciencia que se encarga principalmente de la recopilación de la información relativa a la actividad de una empresa, además de organizarla y presentarla de manera sistemática con arreglo a unos principios reguladores.

Quizás, una definición más técnica nos ofrece Cañibano (como se citó en Vicente Díaz, 2007):

Podemos definir la Contabilidad como la ciencia de naturaleza económica que tiene por objeto producir información para hacer posible el conocimiento pasado, presente y futuro de la realidad económica en términos cuantitativos, mediante la utilización de un método específico apoyando en bases suficientemente contrastadas con el fin de facilitar la adopción de decisiones financieras externas y las de planificación y control internas. (p. 38)

De todas formas, se reitera constantemente su fin comunicativo, puesto que el principal objetivo consiste en recabar, organizar y presentar de forma fehaciente la información que tenga utilidad para los usuarios y, sobre todo, que sirva como base para la toma de las decisiones en el seno de la empresa.

La Contabilidad como ciencia que opera con un gran volumen de información abarca varios ámbitos, por lo que se puede clasificar de varias maneras en atención a distintos criterios. Considerando que el desarrollo detallado de dicha clasificación no entra en el objeto del presente trabajo, se quiere acentuar que la investigación se centra en la Contabilidad de las empresas, dejando de lado las entidades no lucrativas y las entidades que tienen carácter de Administración Pública.

La disciplina contable en el ámbito empresarial presenta varias ramas: Contabilidad de costes, Contabilidad de gestión, Contabilidad de dirección estratégica etc. No obstante, las definiciones ofrecidas hasta ahora se identifican principalmente con la Contabilidad financiera que es la que elabora documentos que reflejan la situación económico-financiera.

Una vez se ha perfilado el marco conceptual, conviene determinar brevemente el marco normativo configurado en España, puesto que es el país que se toma como referencia para el desarrollo del presente trabajo.

La norma principal es el Real Decreto 1514/2007 por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC) que va acompañado del Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. Asimismo, el ordenamiento jurídico español cuenta con unas Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales, además de otras resoluciones emitidas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), que contienen distintas pautas y criterios de valoración y registro de varias partidas de las cuentas anuales.

Teniendo en cuenta que España es Estado miembro de la Unión Europea (UE), debe tender a adecuar su regulación contable a la normativa europea. Desde la UE se trabaja en la armonización de los sistemas contables de los Estados miembros, siendo la principal norma que regula los aspectos contables la Directiva 2013/34/UE. Asimismo, existe el Reglamento 1606/2002, cuyo objetivo consiste en obligar a las empresas – que cotizan en la UE – que elaboren las cuentas consolidadas atendiendo a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Siendo elaboradas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad¹, dichas normas facilitan la comunicación de la información contable entre más de 100 países, entre los cuales se encuentra también España (Servicio de Estudios del Parlamento Europeo, 2019).

Intentando resumir el principal objetivo de la disciplina estudiada en este apartado, se puede decir que su meta tradicional es reflejar la situación económico-financiera, ordenarla de manera clara y dotarla de utilidad para las personas interesadas. Dicha misión se puede fraccionar en varios objetivos concretos como explica en su libro Muñoz Jiménez (2008):

- Proveer información sobre los resultados obtenidos (tanto económicos, como bajo la forma de logros materiales) en un ejercicio determinado, para posibilitar la predicción futura acerca de la evolución de la empresa
- Recopilar datos acerca de los flujos presentes y futuros de la tesorería, lo cual permite evaluar el estado de liquidez de la entidad
- Proporcionar información relativa a aspectos legales, como puede ser el cumplimiento de la normativa o, por el contrario, las sanciones derivadas del incumplimiento de la misma.

Todos los objetivos enumerados de manera sintetizada nos llevan a reflexionar y plantear una pregunta retórica: hoy por hoy, ¿es realmente suficiente acotar el campo operativo y la misión de la Contabilidad a la información relativa únicamente a los acontecimientos expresables en unidades monetarias? Tal vez se debería ampliar el

¹ Conocido por sus siglas en inglés IASB – *International Accounting Standards Board*

horizonte del marco teórico existente y replantear los objetivos buscando la actualización de esta disciplina. Cada vez son más las voces de los expertos y profesores cuya opinión va en esa dirección. Concretamente Rodríguez de Ramírez (2003) afirma que:

El enfoque “reduccionista” de la Contabilidad como técnica para producir información útil para la toma de decisiones económicas financieras, basado en informes de tipo patrimonial para ciertos usuarios relevantes en el mercado y centrado fuertemente en entidades lucrativas, aparece hoy como insuficiente. (p. 67)

2.2.- Utilidad de la información contable

“La información se constituye en un bien económico, de carácter intangible, necesario para la manutención y desarrollo de las actividades de producción y prestación de servicios de diversas organizaciones” (Martínez Salinas et al., 2013, p. 3-4). Desde el punto de vista contable, se ha diseñado un proceso de recopilación, organización y presentación de los datos económico-financieros en las cuentas anuales, que permite hacerlo de una manera clara y ordenada. Dicho proceso se puede ilustrar en la figura que se ve a continuación:



Figura 1. Proceso para la información contable

Fuente: elaboración propia

El proceso resumido en la imagen cuenta con unas reglas y normas tasadas. Sin embargo, no puede demostrarse rígido ante los cambios que afectan a la realidad empresarial. Como bien apunta Martínez Salinas et al., (2013): “La segunda mitad del Siglo XX se caracterizó por el desarrollo de las tecnologías de información y comunicación que ha permeado las dinámicas económicas, sociales y culturales, dentro del contexto globalizado” (p. 3). De suerte que la práctica contable también ha cambiado y, todavía, como se comentará con más detenimiento en adelante, tiene que adaptarse en función de las necesidades informacionales de los usuarios, lo cual nos lleva a analizar el concepto de utilidad.

La utilidad de la información contable viene determinada por valores, ética, interés, tendencias sociales en un momento histórico concreto, por lo que una información se puede considerar útil si realmente sirve como base para la última fase del proceso contable que consiste en la toma de decisiones acertadas en un contexto temporal determinado. A

todo ello, se debe tener en cuenta que las empresas ya no se limitan a ser meros agentes que persiguen aumentar su riqueza patrimonial, sino que se buscan ganar una imagen más responsable desde el punto de vista social, actuando como agente que pretende tener un impacto positivo en el entorno en el que está presente. De ahí que “la Contabilidad (...) debe considerar la influencia de los factores contextuales en la definición de sus productos (...). Ello implica tomar en cuenta aspectos que se vinculan no solamente con la trascendencia económica sino con las implicancias sociales y éticas” (Rodríguez de Ramírez, 2003, p. 66).

Otra de las características que debe reunir la información contable es la fiabilidad, lo cual va en estrecha relación con el reflejo de una imagen objetiva y realista de la situación de la empresa. Al mismo tiempo, la fiabilidad implica la recogida de una imagen completa que refleje la totalidad de la información que influye de alguna manera en las decisiones, pues es lógico considerar que la probabilidad del éxito de una decisión es más alta cuanto más completo es el estudio de los datos recopilados. El PGC convierte ambas características en requisitos exigidos para la información a incluir en las cuentas anuales, y así lo hace en su segundo apartado de la primera parte donde configura el marco conceptual de la Contabilidad.

En el primer apartado de esa misma norma se establecen los documentos que forman parte de las cuentas anuales, dentro de los cuales se debe diferenciar entre los estados financieros y los documentos de contenido no financiero. Los primeros recogen datos que son cuantificables monetariamente y se identifican con el Balance, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto y el Estado de Flujos de Efectivo. Todos esos datos van acompañados de la Memoria que es un documento de naturaleza no financiera, cuyo contenido mínimo está regulado por el art. 200 de la Ley de Sociedades Anónimas, y se caracteriza por ser más flexible y por aportar información adicional relacionada con los componentes de los estados financieros (Sanz Santolaria, 2000).

De tal manera que para conseguir esa imagen fiel y completa es necesario operar con ambas categorías de datos, tanto numéricos como cualitativos.

Cabe destacar que la elaboración de los estados financieros es una obligación que corresponde a cualquier entidad empresarial, independientemente de su tamaño o forma jurídica, mientras que la normativa contable no impone ese mandato de divulgación para la mayoría del contenido de la información no financiera. A pesar de la ausencia de esa obligación explícita, se observa una creciente preocupación por parte de las empresas que tienden a conseguir mayor transparencia frente a los usuarios externos y lo hacen a través de la publicación de Memorias de amplio contenido. Como señala Martínez Salinas et al., (2013) la principal ventaja desde la perspectiva empresarial es la siguiente:

la inclusión de información no financiera permite mejorar el uso y la optimización de los recursos en la toma de decisiones y por ende coadyuva en el logro de los objetivos estratégicos que cada vez pueden ser más agresivos para permitir la supervivencia de las organizaciones en el tiempo. (p. 10)

Todo ese interés por los datos no financieros viene altamente condicionado por los cambios culturales y por la creciente concienciación acerca de los problemas relacionados con el medioambiente, las disparidades sociales, el consumismo excesivo, las prácticas abusivas por parte de las empresas etc. De ahí que la transparencia se convierte en una exigencia por parte de las personas interesadas, pero ¿quiénes son esos sujetos interesados? La respuesta se encuentra en la teoría de los *stakeholders* que se explica en el siguiente apartado.

2.3.- *Stakeholders*: usuarios cada vez más exigentes

La empresa contemporánea ya no se contempla como propiedad única de los socios capitalistas, sino que toma un enfoque pluralista y se considera que está integrada por varios agentes: empezando por los administradores y gestores, hasta terceros externos a la empresa con los que se mantienen relaciones económico-financieras, como son los proveedores, clientes y acreedores. No obstante, a día de hoy se han identificado incluso más sujetos que están interesados en conocer datos acerca de la actividad económica de la empresa, por ejemplo las autoridades fiscales, potenciales inversores, las ONGs, los medios de comunicación etc. Todos ellos son destinatarios/usuarios de la información contable y su interés debe verse satisfecho mediante la proporción de unos datos útiles y fiables. Esos destinatarios son los llamados *stakeholders*. La definición clásica de este concepto viene dada por Freeman (citado por Álvarez Etxeberria, 2009): “un *stakeholder* de una compañía es cualquier grupo que puede afectar o ser afectado por la actuación llevada a cabo por la compañía a la hora de alcanzar sus objetivos” (p. 680).

Para entender mejor las necesidades de cada grupo de interés, es conveniente identificarlos y clasificarlos. Varios autores han realizado distintas clasificaciones de los *stakeholders* en atención a los criterios que han considerado oportunos. En este trabajo se opta por clasificarlos de una manera sencilla según la proveniencia de los usuarios (externos/internos) y también atendiendo a su grado de interés/relación con la empresa (primarios/secundarios). A continuación, se muestra un cuadro que representa la clasificación realizada:

	Usuarios Externos	Usuarios Internos
Usuarios primarios (interés directo)	Clientes/Consumidores Proveedores Acreedores/Deudores	Socios accionistas Directores y Administradores societarios

	Prestamistas (bancos, entidades financieras etc.) Entidades subcontratadas Sindicatos presentes en la empresa	Gestores y mandos intermedios Empleados
Usuarios secundarios (interés indirecto)	Autoridades públicas Medios de comunicación y redes sociales Empresas competidoras Potenciales inversores ONGs y otras Asociaciones Profesores y miembros de la comunidad docente La comunidad en general	

Tabla 1. Clasificación de los *stakeholders*

Fuente: elaboración propia a partir de Vicente Díaz (2007)

Todos los usuarios tendrán su interés² enfocado a algunos u otros aspectos en función de sus preferencias, no obstante como ya se ha mencionado con anterioridad, se observa una tendencia generalizada en exigir más información acerca de las actividades relacionadas con la responsabilidad social corporativa – concepto que se explicará a continuación.

3.- LA DIMENSIÓN SOCIOAMBIENTAL DE LA CONTABILIDAD

Es deseable ampliar el campo operativo de la Contabilidad, sobre todo en el contexto de la creciente cavilación acerca del impacto de las empresas en el medioambiente y también a nivel social. De ahí se deduce la necesidad de reflejar contablemente un aspecto que está ganando importancia en la actualidad – Responsabilidad Social Corporativa (RSC).

3.1.- Responsabilidad Social Corporativa

Este concepto de configuración reciente encuentra sus orígenes en los Estados Unidos. En cuanto a España, la RSC llegó a finales de los años 90 con la aparición del concepto de “inversión social responsable” realizada por parte de la Asociación de Instituciones de Inversión Colectiva y Fondos de Pensiones (INVERCO) (Fernández et al, 2017).

3.1.1.- Definición de la Responsabilidad Social Corporativa

Según la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) la RSC se define como “compromiso voluntario de las empresas con el

² Dichos intereses se pueden clasificar, según Wattrick y Wood en varios grupos: materiales, políticos, simbólicos, intereses de afiliación, intereses relacionados con la información y los intereses de tipo metafísico y espirituales (Fernández Fernández & Bajo Sanjuán, 2012).

desarrollo de la sociedad y la preservación del medioambiente, desde su composición social y un comportamiento responsable hacia las personas y grupo sociales con quienes se interactúa”. De tal manera que se trata de una actuación voluntaria, no exigida legalmente, que la propia empresa decide llevarla a cabo porque actúa como agente económico que tiene impacto en la comunidad, aunque también lo hace en virtud de intereses propios. La RSC – como concepto tradicionalmente contextualizando en el área de marketing – aporta varios beneficios a las empresas tales como: mejora de la imagen corporativa, ventaja competitiva sostenible, fidelización y acercamiento a los clientes etc. No obstante, como se verá más adelante, el alcance de la RSC puede extenderse a otras áreas empresariales, pudiendo llegar a ser tratado como un activo intangible que genera valor para la empresa.

De suerte que no se trata de una responsabilidad basada en la coerción derivada del mandamiento legal de cumplimiento de la normativa, sino que estamos ante una actitud adoptada en virtud de motivos éticos. Dicha actitud tampoco se resume a la realización de proyectos filantrópicos o caritativos aislados, sino que debe verse plasmada en la propia filosofía de la empresa, desde su modelo organizativo (dimensión interna) hasta su posición en el mercado y su proyección en la sociedad (dimensión externa) (párrafo 21, apartado 2, Libro Verde).

La principal diferencia entre la RSC y el mecenazgo o el patrocinio publicitario radica en que en este último caso, la empresa dona recursos financieros a terceros, que son los que los gestionan con un grado de autonomía muy elevado, limitándose tan sólo a rendir cuentas a sus patrocinadores. En cambio, la RSC es ejecutada por la empresa, encuadrándose en el conjunto de decisiones de gestión de la misma. (Ruiz Lamas, 2007, p. 3)

3.1.2.- Dimensiones de la Responsabilidad Social Corporativa

A pesar de que el concepto lleva incorporado tan sólo el calificativo de “social” su contenido no se ve limitado exclusivamente a esa dimensión, sino que cuenta con tres vertientes. De ahí que la valoración de la RSC se basa en un modelo de Triple Cuenta de Resultado (*Triple Bottom Line*), que busca reflejar un equilibrio entre el crecimiento económico, el respeto al medioambiente y la equidad social. Dicho equilibrio se persigue tanto desde una perspectiva interna, como en las actuaciones empresariales hacia el exterior. Ambas perspectivas son importantes y complementarias, puesto que siguiendo las afirmaciones de Gallardo et al., (2016): “La satisfacción de los agentes internos es un condicionante necesario y causante de la satisfacción de los agentes externos (...)” (p. 5). Cabe subrayar que las acciones en el ámbito propio de la organización precisan de especiales esfuerzos de divulgación para que los grupos de interés del exterior conozcan esos aspectos internos, lo cual es posible a través de la elaboración de documentos e

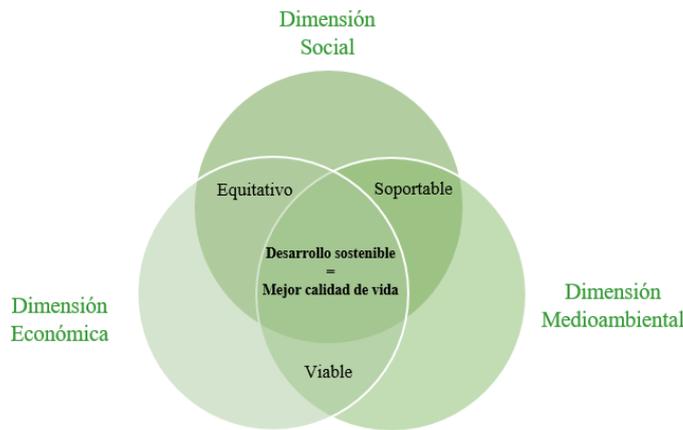
Informes de Sostenibilidad (IS). Una representación gráfica de las actividades concretas como producto de la RSC viene en el cuadro siguiente:

Dimensiones RSC	Interna	Externa
<p>ECONÓMICA: se centra en la maximización del beneficio y el valor de la empresa, persiguiendo su distribución equitativa.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - diseño de una cadena de aprovisionamiento responsable - mejora de la calidad del producto/servicio mediante el I+D+i - cumplimiento de la normativa legal para evitar las posibles sanciones derivadas de una conducta irresponsable - promoción del concepto de “Buen Gobierno” reflejado en la administración y gestión de la organización - gestión integrada y elaboración de IS 	<ul style="list-style-type: none"> - configuración de relaciones con socios comerciales/proveedores/prestamistas que se basan en unos valores éticos - promoción de la competencia sana y justa en el mercado: fijación de un precio justo, publicidad respetuosa con los competidores etc. - inversión socialmente responsable - comercialización de productos marcados con etiquetas sociales y ecológicas para satisfacer las necesidades de los consumidores
<p>SOCIAL: todas las acciones encaminadas a la satisfacción de los intereses de los <i>stakeholders</i>, la valoración del capital humano y promoción de los valores socioculturales.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - generación de mayor competitividad profesional y técnica en los empleados - prácticas de contratación no discriminatorias - mejora de la formación de los empleados, desarrollando su potencial - retribución equitativa y adecuada, valorando el capital humano - condiciones laborales dignas: desde el respeto de las medidas de seguridad en el lugar de trabajo, hasta el equilibrio entre la vida personal y el trabajo. 	<ul style="list-style-type: none"> - promoción/patrocinio de proyectos socialmente responsables (culturales, deportivos, filantrópicos etc.) - colaboración con otras entidades (ONGs, asociaciones) con el objetivo de crear conciencia acerca de los problemas sociales - creación de empleo y oportunidades profesionales para la comunidad - contratación de personas socialmente excluidas
<p>MEDIOAMBIENTAL: políticas centradas en la optimización de los recursos utilizados (flujo de entrada) y a su vez al impacto que genera en la naturaleza con su actividad (flujo de salida).</p>	<ul style="list-style-type: none"> - optimización de los procesos productivos y de la utilización de los recursos/ materias primas - diseño de un sistema de reciclaje dentro de la propia organización (economía circular) 	<ul style="list-style-type: none"> - reducción del impacto negativo en el medioambiente: menos emisiones, menor polución acústica etc. - colaboración con entidades que defienden el medioambiente (Greenpeace, WWF etc.)

Tabla 2. Dimensiones de la RSC

Fuente: elaboración propia a partir del Libro Verde, Comisión de las Comunidades Europeas

Al adoptar una conducta responsable con el entorno, las empresas no sólo logran mejorar su imagen corporativa y consolidar su ventaja respecto de los competidores. También contribuyen a la mejora de la calidad de vida en general, lo cual desemboca en



un mayor poder adquisitivo por parte de los consumidores, hecho que, a su vez, favorece a las empresas. De tal manera que todos resultan beneficiados y se consolidan unas relaciones sostenibles a largo plazo, basadas en valores y principios éticos entre los distintos agentes económicos.

Figura 2. Interacción entre las tres dimensiones RSC

Fuente: elaboración propia

3.1.3.- Regulación normativa de la Responsabilidad Social Corporativa

Para exponer la configuración del marco normativo de la RSC se van a tener en cuenta las normas y los convenios que, desde un punto de vista subjetivo, se consideran los más relevantes y que sirven como base para las demás iniciativas reguladoras.

Desde una perspectiva internacional, la entidad pionera y que tiene muchas iniciativas al respecto es la Organización de las Naciones Unidas (ONU). Así se demostró con la ratificación por parte de 189 Estados Miembros de la Declaración del Milenio³ que contemplaba los objetivos del milenio inspirados en valores como la libertad, la tolerancia, el respeto al medioambiente, la equidad, etc. No obstante, tras investigaciones y valoraciones de dichos objetivos se llegó a la conclusión de que su carácter abstracto resultaba de difícil implementación, por lo que en 2015 se aprobó la Agenda 2030 sobre el Desarrollo Sostenible que recoge 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) asentados sobre los mismos fundamentos éticos que la Declaración firmada en 2000. Esa nueva Agenda tiene un enfoque más proactivo y tiene como eslogan la idea de: “actúa ahora”⁴. Tiene un espectro tan amplio que establece unos objetivos relacionados simultáneamente con las tres dimensiones de la RSC. No obstante, los ODS introducen una cuarta dimensión que hace referencia a la “buena gobernanza” que no sólo se refiere a la esfera política, sino que también incluye



³ Asamblea General de las Naciones Unidas, Resolución A/55/L.2, 13 de septiembre de 2000

⁴ Información recuperada de: <https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/>

a las empresas privadas y representa la correcta gestión para poder anticiparse a crisis económicas, desastres medioambientales y conflictos sociales.

Además de la ONU, en la escena internacional está presente la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) que a su vez ha desarrollado un código de conducta responsable denominado Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales. Las directrices mencionadas tienen un impacto normativo directo sobre todo en la dimensión económica de las RSC y pretenden fortalecer la integración sostenible de la actividad de las empresas en las sociedades donde quieren tener presencia.

En cuanto a la dimensión social resulta absolutamente imprescindible la actividad regulatoria de Organización Internacional del Trabajo (OIT), autora de la Declaración tripartita de principios sobre las empresas multinacionales y la política social (1977). La declaración mencionada sirve como guía en materia laboral y, sobre todo, en lo que tiene que ver con las condiciones de trabajo.

A nivel de la UE la intención de regular los aspectos de la RSC y su reflejo en la actividad empresarial se ha ido plasmando en varios actos normativos: el Libro Blanco sobre responsabilidad ambiental desarrollado por la Comisión Europea en 2000, junto con el posterior Libro Verde publicado en 2001 que, tal y como indica su título, pretende fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas. Además, está en vigor la Directiva 2014/95 del Parlamento y del Consejo que versa sobre la obligación de divulgación de la información no financiera. De tal manera que las grandes empresas de interés público deben elaborar un informe de gestión de contenido no financiero que permita comprender la evolución, los resultados y la situación de la empresa y el impacto que ha tenido en el ejercicio de su actividad (Gallardo Vázquez et al, 2016).

Por último, en cuanto a las fuentes normativas de origen nacional, España hasta la fecha cuenta con la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible que es la norma legal sobre la que se asientan las bases de la RSC en nuestro ordenamiento. Adicionalmente, está la Ley 1/2005, de 9 de marzo, por la que se regula el régimen de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero que guarda una estrecha relación con la dimensión medioambiental, junto con el Real Decreto-ley 5/2004, de 27 de agosto, sobre la misma materia. Desde el Gobierno español se elaboró la Estrategia Española de Desarrollo Sostenible⁵, documento que viene marcando el plan de actuación encaminado a lograr el cumplimiento de los ODS. Asimismo, cabe destacar la creación de la Asociación Española del Pacto Mundial (ASEPAM), que tuvo lugar el 15 de noviembre de 2004. La propia asociación se define como una plataforma mundial que

⁵ https://www.miteco.gob.es/es/ministerio/planes-estrategias/estrategia-espanola-desarrollo-sostenible/EEDSnov07_editdic_tcm30-88638.pdf

opera a través de *Global Compact* y sirve como red para la interacción entre distintos grupos de interés en aras de conseguir el desarrollo sostenible.

3.2.- La Contabilidad Sostenible

Para medir de una manera efectiva los impactos socioambientales de las empresas sería conveniente la creación de una disciplina adecuada, con criterios y principios que se ajusten a la realidad. Al igual que la actividad financiera origina la Contabilidad financiera o la actividad productiva se trata desde la perspectiva de la Contabilidad de Costes, se podría crear una nueva rama llamada Contabilidad Sostenible (Araujo, 1995 – citado por Hernández Rodríguez, 2008). Cabe destacar que son muchos los autores que investigan esa posibilidad y cada uno de ellos opera con terminología distinta: Contabilidad Verde, Contabilidad Socioambiental, Contabilidad Responsable etc. En este trabajo, por equivalencia, se va a emplear el término de Contabilidad Sostenible.

Aunque según Bebbington y Larrinaga (2014) esta nueva rama se encuentra en una fase embrionaria, ya se han ido perfilando definiciones. La Contabilidad Sostenible se puede entender como un proceso organizado por etapas y en base a unos principios que sirve para la comunicación de los impactos sociales y ambientales de las acciones económicas de las organizaciones; dicha información se comunica a todos los grupos que ostentan algún interés o se ven afectados de alguna manera (Fernández et al., 2017). A raíz de esta definición, surge una cuestión clave: ¿Por qué se considera necesario crear una nueva rama de la disciplina contable para tratar esos aspectos? La razón principal que defienden los expertos (contables, profesionales de marketing, consultorías etc.) radica en los cambios recientes en los hábitos de consumo y la necesidad de conseguir un equilibrio entre el crecimiento económico, la equidad social y la protección del medioambiente. Ese equilibrio, por tanto, se convierte en condición *sine qua non* para la supervivencia de las empresas en el mercado que cada vez está más saturado y explotado. Además de esa razón general, se entiende que, desde el punto de vista contable, el efecto socioambiental genera un coste oculto que, en caso de saber identificarlo y medirlo, se puede optimizar y, por ende, maximizar los beneficios no sólo económicos, sino también sociales y ecológicos.

En aras de ilustrar la estrecha relación de la RSC y el resultado económico de las organizaciones, a continuación se adelanta el ejemplo de las emisiones de gases de efecto invernadero:

Dentro del resultado de la empresa se puede distinguir entre beneficio privado y beneficio social. El beneficio privado es el que afecta directamente al patrimonio de la empresa, mientras que el beneficio social incluye aquellos beneficios y costes que la actividad de la empresa ocasiona en la sociedad (...). Tal vez el modo más obvio mediante el que el cambio climático incide en el beneficio privado de las

empresas es a través de los sistemas de comercio de emisiones (*cap and trade*), consistentes en la fijación de un límite tolerable de emisiones y en la posterior introducción de mecanismos de flexibilidad que permitan lograr el objetivo de emisiones. Uno de estos mecanismos es la asignación de derechos de emisión y la posibilidad de comerciar con ellos. (Fernández et al., 2017, p. 53-54)

Para acotar el ámbito de la Contabilidad Sostenible, Rodríguez de Ramírez (2003) estudia y clasifica los distintos enfoques de esta disciplina:

- Existe la posición tradicional que se centra en las entidades lucrativas a nivel microeconómico y que se configura sobre la teoría económica neoclásica, donde los únicos destinatarios de la información son los accionistas y directivos. Según ella, las organizaciones no pueden asumir ninguna responsabilidad de carácter socioambiental, por lo que la misma se debe derivar a los directivos y accionistas.
- Visión que, dentro del sistema contable vigente, busca ajustar la actuación empresarial a las necesidades de los *stakeholders*, basando dicha actuación en principios como la transparencia y la responsabilidad. La Contabilidad Sostenible debe operar como una ciencia que permite la subsistencia de la empresa dentro del modelo económico configurado. El presente trabajo se fundamenta en esta postura, siendo la más moderada y, desde el punto de vista pragmático, es la que más posibilidades tiene para materializarse.
- Por último, está el enfoque que quiere romper completamente con la teoría neoclásica tradicional y configurar un nuevo sistema contable basado en la responsabilidad directa de los individuos que integran las empresas y afirma que la simple regulación normativa no es suficiente para conseguir que la RSC sea un principio rector de las organizaciones tanto lucrativas, como sin ánimo de lucro. De ahí que la Contabilidad Sostenible debe adoptar un papel de “elemento moralizador”.

Aparte de los argumentos presentados a favor de la necesidad de la Contabilidad Sostenible, existe otro punto de vista más reticente y bastante crítico que considera que se trataría de una ciencia poco exacta y carente de objetividad, al intentar medir aspectos abstractos que son difíciles de cuantificar monetariamente. Además, ya existen algunos instrumentos que reflejan aspectos de la RSC en las cuentas anuales tradicionales, aunque su eficiencia se va a analizar en el apartado siguiente. En cuanto al derecho subjetivo de obtener información relativa a la RSC hay muchos expertos que lo miran con bastante escepticismo, ya que su ejercicio efectivo es difícil de conseguir por la falta de una obligación normativa generalizada de presentar información sobre la RSC. Todo ello sumado al hecho de que existe un cierto agotamiento respecto a los temas de ecología, responsabilidad social y ética empresarial.

4.- REFLEJO DE LA RSC EN LA CONTABILIDAD

Presentados los conceptos clave sobre los que se asienta el presente trabajo, a continuación se da un paso más allá, hacia un enfoque más práctico y en concreto ver si la RSC se tiene en cuenta, de alguna manera, en la elaboración de las cuentas anuales y, en caso afirmativo, ver cómo se hace. En este momento del trabajo se plantean dos preguntas esenciales: ¿es realmente necesario reflejar la RSC en la Contabilidad y por qué? y si es así, ¿cómo se produce ese reflejo, es decir, qué instrumentos se pueden emplear?

En cuanto al primer interrogante, se observa una proliferación de numerosas iniciativas a nivel global con el objetivo de integrar información acerca de la actuación socioambiental de las empresas. A pesar de las críticas que reciben en cuanto a su real eficacia, se han ido desarrollando varios mecanismos para valorar ese impacto. Por ejemplo, de la investigación realizada por el profesor Álvarez Etxeberria (2009) se destacan los siguientes:

- El Cuadro de Mando Integral Sostenible (CMIS) desarrollado por Kaplan y Norton (1993). Los autores pretendían ampliar el contenido del CMI tradicional, añadiendo aspectos sociales y medioambientales, bien mediante la introducción *de facto* de nuevos apartados o de una manera indirecta integrar la información en los apartados ya existentes. Todo ello con el objetivo de conseguir un instrumento que sirva para la gestión responsable de la empresa.
- El Pacto Mundial de las Naciones Unidas (*Global Compact*), ya mencionado anteriormente en el apartado 3.1.3. de este trabajo, que desde julio del 2000 sirve como instrumento para el desarrollo de una actividad económica basada en unos principios comunes como: luchar contra la corrupción y defender la transparencia en la gestión corporativa, mejorar las condiciones de trabajo, velar por los derechos humanos, cuidar el medioambiente etc.
- ISO 2600 elaborada por la Organización Internacional de Normalización – es una norma de aplicación voluntaria que proporciona determinadas directrices para una conducta empresarial socialmente responsable, así como criterios de valoración del impacto social que tienen las corporaciones.
- Una de las organizaciones clave es *Global Environmental Management Initiative* (GEMI) que se dedica a fomentar el concepto de calidad total que abarca el medioambiente, la salud y la seguridad a nivel mundial mediante el intercambio de instrumentos e información entre las empresas para ayudarlas alcanzar la excelencia en la sostenibilidad.

La creciente preocupación de los *stakeholders* por la imagen de la empresa también empieza a tener un papel significativo, lo cual se refleja en la jurisprudencia estadounidense. “El Tribunal Supremo de Estados Unidos tiene establecido que si un inversor razonable cree que la actuación social y medioambiental de la compañía es una información esencial para entender la posición competitiva, la compañía estará obligada a revelar esta información” (Álvarez Etxeberria, 2009, p. 678).

Todas esas iniciativas sirven para conseguir un solo objetivo – el desarrollo sostenible de la sociedad en su conjunto, que se alcanza como bien afirma Ruiz Lamas (2007): “cuando los beneficios empresariales no afectan a la capacidad de generación de riqueza de las generaciones futuras” (p. 5).

Para contestar a la segunda pregunta planteada al principio de este apartado se precisa de un análisis descriptivo de los instrumentos existentes, tanto los que tienen un carácter tradicional en la Contabilidad española, como las nuevas tendencias que impulsan la introducción del concepto de “*triple reporting*”⁶.

4.1.- Instrumentos contemplados en el Plan General Contable

En primer lugar, se va a hacer un análisis de los instrumentos previstos en el ordenamiento jurídico español. Atendiendo a la regulación contable, se destacan unos principios conforme a los cuales se elaboran las cuentas anuales que vienen detallados en el apartado 3º del PGC⁷. Dichos principios se deben respetar, por lo que toda la información se debe articular y presentar en base a ellos, ajustándose a ciertos marcos y límites. Son varios los textos normativos que regulan la información contable que deben presentar las empresas en funcionamiento. De las mismas se deriva la obligación de presentar información de carácter socioambiental, aunque se adelanta que esa obligación abarca escasos elementos. Concretamente, las raíces de esa obligación se encuentran en la Resolución de 25 de marzo de 2002 del ICAC, que hace referencia al concepto de Contabilidad medioambiental introducido por primera vez por el Real Decreto 437/1998 que regulaba la Contabilidad de las empresas del sector eléctrico. La resolución mencionada fue inspirada en la NIC 37 e introdujo nuevos elementos en el PGC, y su contenido versa principalmente sobre la obligación de incorporar información relativa al impacto medioambiental de las corporaciones.

4.1.1 El Balance

Los instrumentos que se utilizan para el reflejo de la información socioambiental son varios, empezando por las partidas en el Balance como provisiones y contingencias, junto

⁶ Triple Bottom Line o Triple Rendición de Cuentas

⁷ Principios contables: empresa en funcionamiento, devengo, uniformidad, prudencia, no compensación, importancia relativa.

con diversos aspectos recogidos en la Memoria. En cuanto al Balance, se optó por introducir la cuenta (145) Provisión para actuaciones medioambientales, en aplicación del principio de prudencia. Tal y como se define en el PGC la provisión nace de obligaciones legales, contractuales o tácitas que la empresa decide asumir, siendo éstas de cuantía indeterminada. Su objetivo consiste en prevenir o reparar potenciales daños que la actividad económica puede tener en el medioambiente, descartando las demás causas como el desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado. De acuerdo con la norma 15ª del PGC las provisiones, con carácter general, tienen naturaleza de pasivos y se identifican por tener cuantía o vencimiento incierto. A pesar de esa naturaleza incierta, las provisiones se deben diferenciar de los pasivos contingentes. La NIC 37 hace esa distinción basada en los siguientes argumentos: las provisiones son obligaciones presentes con una alta probabilidad de que la entidad tenga que desprenderse de recursos para hacer frente a ellas, mientras que los pasivos contingentes no son objeto de reconocimiento bien porque no son obligaciones todavía materializadas, bien porque no cumplen los criterios de reconocimiento de la normativa contable. En este último caso simplemente se tiene que informar de su existencia en las notas de la Memoria, pero sin reconocerlo como tal en el Balance.

La valoración se da al cierre del ejercicio en base a la estimación del importe necesario para cancelar o transferir la obligación a un tercero. Asimismo, se deben de tener en cuenta los ajustes que surgen a medida que se actualiza dicha provisión, por lo que esos ajustes se registran como gastos financieros según su devengo.

El tratamiento concreto se detalla a continuación. Se abona cuando la obligación nace o cuando se producen cambios posteriores en su importe que supongan un incremento de la provisión. Todo se realiza con cargo en la cuenta (622) o (623); también se abona por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores, con cargo a la cuenta (660).

Figura 3. Nacimiento de la obligación de reconocer la provisión

(622) Reparación y Conservación/ (623) Servicios de profesionales independientes	a (145) Provisión para actuaciones medioambientales
--	--

Figura 4. Ajustes por la actualización del valor de la provisión

(660) Gastos financieros por actualización de provisiones	a (145) Provisión para actuaciones medioambientales
--	--

Por el contrario, se carga cuando se aplique la provisión, con abono, generalmente a cuentas del subgrupo (57) Tesorería; también por el exceso de provisión, con abono a la cuenta (7955). Esos movimientos se reflejan, a modo de ejemplo, en el siguiente asiento:

Figura 5. Baja de la provisión

(145) Provisión para actuaciones medioambientales	a	(57) Tesorería/ (7955) Exceso de provisiones
---	---	---

Existen determinados autores que consideran que la obligación de reconocimiento de provisiones a raíz de actuaciones ambientales es escasa, por lo que el Balance debería recoger la RSC como un activo intangible. Una de las defensoras de esta postura es la profesora de la Universidad Rey Juan Carlos de Madrid – M^a Isabel de Lara Bueno que en uno de sus trabajos destaca la importancia de los activos intangibles en el proceso de elaboración de las cuentas anuales. Según ella, la Contabilidad como disciplina se encarga de suministrar información sobre todos los elementos que integran una empresa, siendo algunos de esos elementos de naturaleza intangible y que, en la mayoría de las ocasiones, generan un valor muy importante dentro de la organización. Además de las patentes y la propiedad intelectual que poseen actualmente las corporaciones, también está la RSC, que genera un valor que no es material: ventaja competitiva y el posicionamiento en el mercado, la imagen que da frente a los consumidores etc. De hecho, la propia Resolución de 25 de marzo de 2002 (ICAC), en su quinta norma, define los elementos que se incorporan para la minimización del impacto medioambiental y la protección y mejora del medioambiente como activos intangibles que tienen naturaleza medioambiental.

Siguiendo esa línea, es acertado volver al ejemplo del comercio de los derechos de emisión presentado brevemente en el apartado 3.2. El comercio de derechos de emisión tiene una estrecha relación con la vertiente ambiental de la RSC y, según el Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medioambiente, se define como “un instrumento de mercado, mediante el que se crea un incentivo o desincentivo económico que persigue un beneficio medioambiental: que un conjunto de plantas industriales reduzca colectivamente las emisiones de gases contaminantes a la atmósfera”. La creación de un sistema de derechos de emisión vino condicionada por la emergencia del cambio climático, de tal modo que Ronald Coase elaboró un teorema que permitiese limitar la explotación de los recursos naturales. La manera más acertada de hacerlo, según el laureado con el Premio Nobel de Economía, es mediante la asignación de un valor monetario a los niveles de contaminación permitidos y la creación de un mercado para las transacciones con los derechos de emisión (Rodrigo Alborg, 2014). De ahí surge esa relación entre el beneficio económico que viene condicionado por el beneficio socioambiental. El paso de la teoría a la práctica lo dio el Protocolo de Kioto que define

el derecho de emisión como “el derecho a emitir una tonelada equivalente de dióxido de carbono durante un periodo determinado”.

Ese derecho se debía contabilizar de alguna manera, hecho que planteó polémicas originadas por las lagunas de la normativa contable al respecto. Actualmente, se han ido dando pasos para regularlo y, al menos en el espacio comunitario, existen las siguientes Directivas: Directiva 2003/87/CE modificada por la Directiva 2004/101/CE y la Directiva 2009/29/CE. A nivel interno, España cuenta con la Ley 1/2005 por la que se regula con carácter general el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero, además de las resoluciones emitidas por el ICAC.

Concretamente, las empresas que elaboran sus cuentas de acuerdo con el sistema contable español deben atender a la Resolución de 8 de febrero de 2006 y la de 28 de mayo de 2013. A diferencia de la Resolución del 2006, que distinguía los derechos de emisión según su origen (si fue adquirido mediante asignación en subasta pública, mediante adquisición de un tercero o son generados mediante el mecanismo de desarrollos limpios), en la Resolución más reciente el ICAC se inclina por utilizar como criterio el modelo de negocio que sigue la empresa adquirente. En la sexta norma, apartado 8 de la Resolución de 28 de mayo el ICAC distingue entre tres finalidades que pueden tener los derechos de emisión y, en base a eso, establece el tratamiento correspondiente a cada caso. En apoyo a los partidarios de registrar la RSC como un activo inmaterial, la regla general que se define es que los derechos de emisión se deberían contabilizar como inmovilizado intangible siempre y cuando su uso futuro sea incierto. En el momento en el que se sabe qué finalidad va a tener, se modifica su función y su tratamiento contable. Aparte de esta regla general, se contemplan tres casos concretos:

- Los derechos de emisión pueden ser adjudicados para su consumo en el proceso productivo, en cuyo caso será registrado y valorado siempre como inmovilizado intangible. Su valoración inicial se dará por su coste, que en este caso será el precio de adquisición. Cabe destacar que los derechos de emisión no son objeto de amortización. No obstante, los cambios en su valor se contabilizarán mediante las correcciones por deterioro que resulten pertinentes al cierre del ejercicio. Por último, se produce su baja en caso de transmisión, entrega o caducidad, aunque esta última causa apenas es aplicable a efectos prácticos, ya que los derechos de emisión expedidos a partir de 1 de enero de 2013 tienen validez indefinida (art. 12, Ley 1/2005). Lo más importante es ver qué anotaciones contables se deben hacer en el curso del proceso productivo, cuando esos derechos de emisión se ejercen efectivamente. El consumo de derechos de emisión se registra como un gasto de explotación, como se deduce su propia naturaleza. Ese gasto tendrá como contrapartida la provisión medioambiental anteriormente analizada. La provisión se tendrá que mantener hasta la utilización de los correspondientes derechos, y la determinación de la cuantía del gasto se hará en base a la mejor estimación posible del

valor de los derechos consumidos, puesto que *a priori* no se puede determinar el valor exacto de la emisión de gases en ese ejercicio. Todo eso, como se puede deducir, tiene un impacto negativo en el Resultado de explotación y, por lo general, reduce el Resultado del Ejercicio.

- En caso de que fue adquirido con la finalidad de ser vendido se deben contabilizar, en atención a la norma 10ª del PGC, sobre las existencias. Según esa norma, al reconocerlos deberían valorarse por su coste o el valor neto realizable. En la valoración posterior que se da al cierre del ejercicio se tendrá en cuenta ese valor neto realizable y si resulta pertinente se deben realizar los ajustes correspondientes. Al final, cuando se cumple con el propósito de vender los derechos se tendrá que dar de baja el valor de los mismos y en función del precio de la venta registrar el beneficio o la pérdida por el valor que se dé, con la correspondiente contrapartida en tesorería o derechos de cobro.

- El último supuesto previsto por el ICAC es el de los contratos que se mantienen por la empresa con el propósito de recibir o entregar derechos de emisión, por lo que estamos ante obligaciones y derechos de origen contractual. En ese caso, se decide que es adecuado registrarlos como un instrumento financiero, en concreto, como un contrato de garantía financiera (norma 9ª, apartado 5.4, PGC). De hecho, esa es la postura que se adopta principalmente en la Ley 1/2005, que en su artículo 10.1 ofrece a los derechos de emisión la consideración de instrumentos financieros.

Como se puede observar, la regulación es bastante dispersa y poco consolidada, sin contar que se trata de la regulación nacional, mientras que en el ámbito internacional todavía no existe un consenso mayoritario y una práctica normalizada al respecto. No obstante, cabe hacer una valoración crítica a ese enfoque de registrar la RSC en su totalidad como activo intangible. Vista la dificultad de hacerlo con los derechos de emisión, que son sólo una parte de la vertiente medioambiental de la RSC, objetivamente parece imposible que se cumpla con el criterio de identificabilidad. Es decir, que la RSC como activo tenga naturaleza propia, lo cual implica que debe de ser separable de la entidad empresarial, es decir, que se pueda enajenar; o que de ese activo surja algún derecho legal o contractual (apartado 11, NIC 38). La RSC no se puede enajenar, ya que es fruto de la voluntad corporativa de seguir una estrategia ambiental y socialmente responsable. Se trata de una actitud que adopta una entidad, que puede reportar sus beneficios, pero no genera derechos como tal. De ahí se puede concluir que ni el primer, ni el segundo requisito de la NIC 38 se cumple.

Como bien se ha visto, en el Balance se tratan aspectos principalmente de naturaleza medioambiental, hecho que representa sólo la punta del iceberg, mientras que los demás elementos de la RSC son difícilmente cuantificables monetariamente.

4.1.2. La Memoria

Además de los cambios en el Balance, la Memoria también sirve como instrumento para el reflejo contable de la RSC. Según Sanz Santolaria (2000) la Memoria “es un componente más de las cuentas anuales que no se deriva directamente de los libros de Contabilidad, y que proporciona información de diversa índole” (p. 183). Cabe recordar que este documento tiene un contenido principalmente cualitativo, es decir, no presenta datos numéricos, de ahí que su contenido sea más flexible.

Actualmente, atendiendo al contenido mínimo de la Memoria que viene establecido legalmente, son pocos los elementos de naturaleza social o ambiental. Concretamente se requiere que se exprese el número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio por categorías, detallando los gastos del personal (art. 200.9, Ley de Sociedades Anónimas). Además, siguiendo la regulación del PGC se debe presentar un desglose de la partida “cargas sociales” distinguiendo entre aportaciones y dotaciones para pensiones y otras cargas sociales.

En relación a la vertiente medioambiental, la Resolución de 25 de marzo de 2002 (ICAC) determina en su novena norma los aspectos que se deben reflejar en la Memoria, siendo estos: los criterios de valoración de las partidas analizadas del Balance, la creación del nuevo apartado denominado “22. Información sobre medio ambiente”, así como la información sobre las posibles deducciones por inversiones realizadas a efectos de reducir el impacto medioambiental.

Toda esa información se plasma con la finalidad de cumplir las funciones que tiene la Memoria: informar sobre las decisiones adoptadas y sobre determinados aspectos relacionados con partidas del Balance, así como proporcionar un plus de transparencia.

A modo de conclusión, se puede apreciar fácilmente que el sistema contable tradicional ofrece tan sólo pinceladas en relación a la RSC, hecho que tiene sus razones: los principios sobre los que se asienta que le otorgan cierta rigidez, la exactitud y la fiabilidad que se requiere en la presentación de los estados financieros etc.

Es por ello, que la Contabilidad ha recibido importantes críticas al no poder plasmar en sus documentos informativos los activos considerados más importantes de una organización empresarial, acusando a esta falta de información como la principal causa de la diferencia existente entre el valor contable y el valor de mercado de las empresas. (de Lara Bueno, 2004, p.7)

Ante esta situación, “la consideración por parte de la empresa de los aspectos sociales, supone una reformulación del sistema informativo contable” (Arimany Serrat & Sabata Aliberch, 2009, p.5).

4.2.- Soluciones alternativas: Informes de Sostenibilidad

En el reto planteado frente a la Contabilidad, que reside en proporcionar información sobre la RSC, AECA (2010) identifica las principales lagunas que vienen resumidas en el siguiente cuadro:

Cantidad	La extensión de los informes elaborados según el criterio de cada empresa suele ser demasiado amplia.
Calidad	Se nota una cierta tendencia hacia la exposición de los aspectos positivos. La información no es objetiva y no representa una imagen fiel y completa.
Comparabilidad	Debido a que cada empresa utiliza su propio criterio, es difícil hacer un análisis comparativo y establecer un estándar para una conducta empresarial responsable.
Fiabilidad	Como faltan los estándares, tampoco existe una práctica consolidada para la verificación y certificación de los datos presentados.

Tabla 3. Problemas con la información sobre la RSC

Fuente: elaboración propia a partir de AECA

Para que la RSC genere realmente valor, tanto para los usuarios como para las empresas, es necesario un cierto grado de normalización en la presentación de la información, para que esta pueda ser comparable entre empresas, para que se pueda medir el grado de avance en la gestión de la RSC y para que la transparencia y la fiabilidad de los datos puedan ser verificables a través de auditorías (Ruiz Lamas, 2007). Para ello se plantean diferentes soluciones, tanto en España, como a nivel internacional para consolidar unas bases. En la práctica, los instrumentos utilizados varían desde el empleo de índices hasta la elaboración de IS, concepto que se va a analizar con más detalle a continuación.

La intención de medir, de alguna manera, el papel de la RSC en el seno de una empresa impulsó la creación de distintos índices de sostenibilidad, siendo el primero elaborado en Estados Unidos en 1990 – *Domini Social Index 400*. Hoy en día, uno de los índices más extendidos en la práctica empresarial a nivel internacional es el *Dow Jones Sustainability Indexes*, junto con *Financial Times Stock Exchange (FTSE4Good)*. Además de los índices mencionados, AECA ha identificado otros más que se presenta de manera ordenada en el siguiente cuadro:

País	Entidad promotora	Denominación
Alemania	Vereinigte Wirtschaftsdienste AG	Nature Aktien Index
Bélgica	Ethibel	Ethibel Sustainability Index
Canadá	Michael Jantzi Research Associates Inc.	Jantzi Social Index

EEUU	Calvert	Calvert Social Index
Francia	Arese	ASPI-ARESE Sustainable Performance Indexes
Italia	ECPI SpA	Ethical Index Euro Ethical Index Global
Suecia	Caring Company AB	Humanix Ethical Index
España	Fundación Entorno BCSD - España	Índice Entorno Ambiental (IEA) Índice Entorno Sostenibilidad (IES)

Tabla 4. Índices de sostenibilidad en distintos países

Fuente: elaboración propia a partir de datos de AECA (2009) y Forética (2009)

Aparte de los índices que permiten valorar aspectos concretos, se han ido desarrollando varias iniciativas más extendidas a nivel internacional, que consisten principalmente en instrumentos de gestión y elaboración de IS, y que se presentan en el siguiente cuadro de manera sintetizada, puesto que la mayoría ya se ha analizado en apartados anteriores.

Marcos reguladores internacionales	Prácticas de gestión
<ul style="list-style-type: none"> - Protocolo Kioto - Pacto Mundial de las Naciones Unidas para las empresas - Declaración tripartita de principios sobre las empresas multinacionales y la política social (OIT) - Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales - Libro Verde y Directivas de la UE 	<ul style="list-style-type: none"> - Los principios del Clarkson Centre of Business Ethics - El Pacto Mundial de las Naciones Unidas (Global Compact) y ASEPAM (en España) - The Global Sullivan Principles of Social Responsibility - CMI Sostenible de Kaplan y Norton - ISO 26000 - Sistema de Gestión Medioambiental (SGMA) - Total Quality for Environmental Management (TQEM)
Normas de verificación	Modelos de IS
<ul style="list-style-type: none"> - AA1000 Series (Institute of Social and Ethical Accountability) - SA8000 - Sistema comunitario de gestión y auditoría (EMAS) 	<ul style="list-style-type: none"> - GRI - La guía de las Naciones Unidas Environment Programme - Guía EIA de la UE

Tabla 5. Instrumentos para el reflejo RSC

Fuente: elaboración propia a partir de Entorno (2009)

La práctica más extendida es la de elaborar IS, que son documentos que contienen información principalmente de carácter no financiero, que van dirigidos a los *stakeholders* con la intención de proporcionarles datos sobre el desempeño, los objetivos, la estrategia y los logros relacionados con las tres dimensiones de la RSC. Cabe destacar que se debe diferenciar de otro concepto, hasta ahora no introducido, llamado Informe

Integrado que realmente es una combinación de los demás informes (financieros, de gestión, de gobierno etc.) que permite tener una visión completa. Una diferencia significativa es que el Informe Integrado tiene que estar aprobado por el Consejo administrativo, mientras que el IS no precisa de tal requisito.

Los estudios realizados y reflejados en una encuesta elaborada por KPMG confirman esa tendencia positiva en el empleo de los IS. En dicha encuesta se analizan las 250 empresas del *Global Fortune* (G250), así como las 100 empresas más grandes del mundo (N100). En 2008 la entidad investigadora llegó a la conclusión de que el 45% de N100 elaboraban informes sobre esa materia, siendo Japón y Reino Unido los que encabezaban el ranking de los países con mayor porcentaje de informes emitidos. Un estudio más reciente, de 2020, realizado por la misma entidad, muestra una clara tendencia al alza y en concreto: 80% de las compañías de todo el mundo informan sobre la RSC, de las cuales, la mayoría están sometidos a un procedimiento de auditoría.

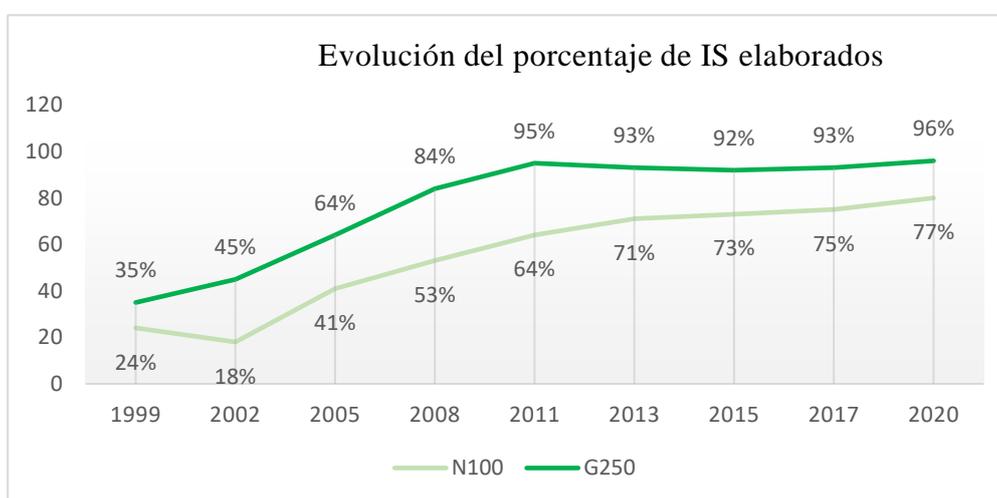


Figura 6. Evolución del porcentaje de IS elaborados a nivel internacional
Fuente: elaboración propia a partir de datos KPMG (2020)

En cuanto a la auditoría mencionada anteriormente, los datos recopilados por KPMG en la encuesta se muestran a continuación:

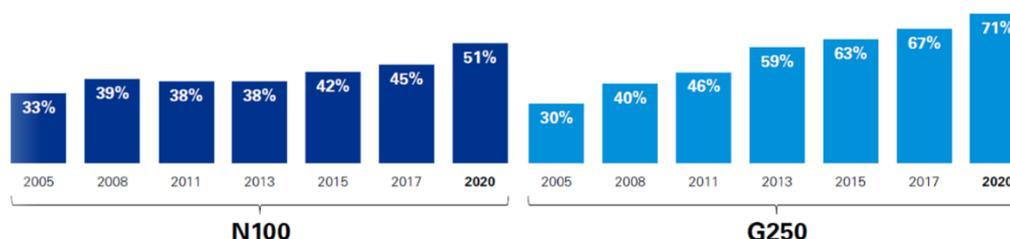


Figura 7. Evolución del porcentaje de IS sometidos a verificación por un auditor externo
Fuente: KPMG (2020), p. 23

Se puede observar claramente la tendencia creciente de conseguir el cumplimiento de ese requisito de fiabilidad de los datos presentados, mediante la auditoría de la Memoria Verde.

A nivel europeo, existe el EMAS que permite seguir y reconocer los “informes verdes” mediante su correspondiente auditoría. Según los datos oficiales presentados en octubre del 2021, el porcentaje de empresas que elaboran ese tipo de informes ha disminuido considerablemente (729 bajas, lo cual implica una reducción del 6,1%). El gráfico insertado a continuación demuestra un descenso paulatino a partir de 2019, hecho que se puede justificar con la crisis sanitaria causada por la pandemia actual.

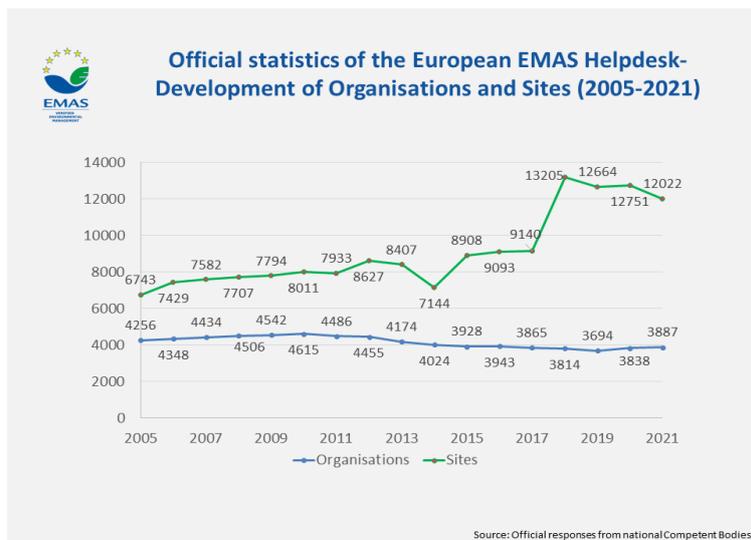


Figura 8. Evolución de las organizaciones en el registro EMAS

Fuente: Comisión Europea

Dejando de lado los obstáculos económicos generados por la COVID-19, el 2021 presenta unos valores absolutos bastante altos, con un total de 3.887 empresas registradas y certificadas, siendo Italia y Alemania los países con más acreditaciones.

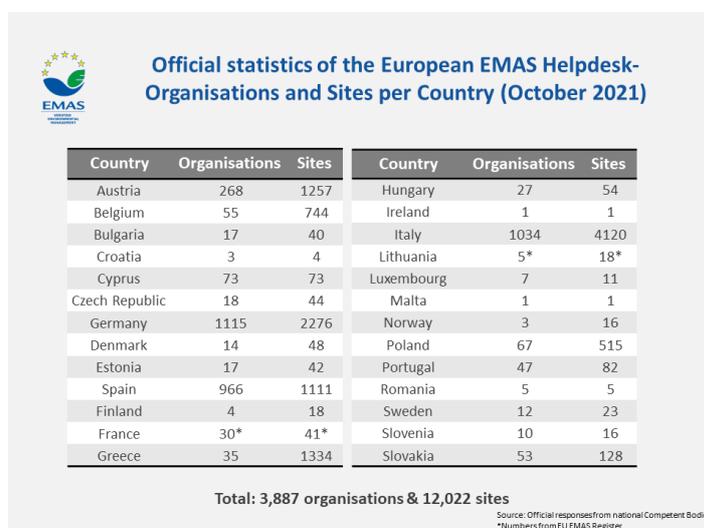


Figura 9. Organizaciones y sitios registrados en EMAS por país

Fuente: Comisión Europea

Centrando el análisis en el nivel nacional, España cuenta con la Ley 2/2011 de 4 de marzo, de Economía Sostenible. Una especial importancia tiene su art. 39, que tiene como objetivo incentivar “el estudio y análisis sobre los efectos en materia de competitividad empresarial de las políticas de responsabilidad social”. A su vez, el Gobierno deberá proporcionar una serie de indicadores y directrices para la autoevaluación de las empresas en materia de sostenibilidad. De hecho, se ha dado un paso importante con la entrada en vigor de la Ley 7/2021, de cambio climático y transición energética que afecta a las empresas del sector energético y que promueve activamente la desinversión en productos energéticos de origen fósil. Además, desde la Administración General del Estado se publican informes en los que se detalla la estrategia para el desarrollo sostenible y los pasos a seguir para lograr el cumplimiento de los ODS⁸. En cuanto a los índices, uno de los más empleados en el mercado español es FTSE4Good para las empresas del IBEX 35.

Por último cabe destacar también otras iniciativas privadas para facilitar el estudio de la RSC. Un ejemplo sería la creación del Observatorio de RSC que es una organización sin ánimo de lucro que se encarga de monitorizar la actividad de las empresas y su desempeño en elaborar IS, además de servir como plataforma para el desarrollo de investigaciones y la sensibilización de los agentes económicos para una actuación sostenible. Otro ejemplo es el de AECA que en base a los estudios que ha realizado, ha propuesto un instrumento elaborado para las empresas españolas, que sería un Cuadro Central de Indicadores de RSC (CCI-RSC). Su objetivo es “facilitar la elaboración de un Estado Básico de Situación de la RSC sobre los aspectos y magnitudes de mayor relevancia que, salvando las diferencias, se asemeje al balance de situación de la información financiera” (AECA, 2010, p. 44). Aunque todavía no está utilizado a gran escala por las empresas autóctonas, Telefónica fue la primera empresa en publicar su CCI-RSC correspondiente al ejercicio 2010. Desgraciadamente, en el marco de la investigación, no se ha identificado ninguna otra empresa que utilice dicha herramienta y que lo haga público. Tampoco se puede ignorar la iniciativa desde las propias empresas que muestran cada vez más interés por la elaboración de IS. Por ejemplo, según el estudio de KPMG (2020) España pasó de tener un 87% de grandes empresas que informan sobre su RSC, a contar con un 98% en 2020.

El hecho de que cada vez más empresas presenten memorias de sostenibilidad avala el cambio de mentalidad derivado de la creciente comprensión por parte de las empresas de que su permanencia en la sociedad queda directamente influida por el

⁸ Véase:

<http://www.exteriores.gob.es/portal/es/saladeprensa/multimedia/publicaciones/documents/plan%20de%20accion%20para%20la%20implementacion%20de%20la%20agenda%202030.pdf>

compromiso medioambiental y social que adquieran las mismas. (Arimany Serrat & Sabata Aliberch, 2009, p.4)

No obstante, a lo largo de la investigación realizada se han identificado autores y expertos (como Bifaretti y Catani) que, en algunos de sus trabajos, proponen el desarrollo de auténticos estados de sostenibilidad, por ejemplo un Balance con activos y pasivos naturales y sociales. Sin embargo, la postura que se defiende en el presente trabajo no es tan radical, sino que se toma un enfoque más pragmático, puesto que no se pueden dejar de lado los costes que implicaría la elaboración de unos nuevos estados contables exclusivamente para la RSC, desde el tiempo necesario para ello, hasta la contratación de los expertos para su elaboración y auditoría. Asimismo, normalizar dicha práctica e integrarla dentro de los sistemas contables de cada país implicaría un esfuerzo enorme y de difícil materialización en el futuro próximo.

Además, se debe tener en cuenta que no todas las empresas tienen el mismo impacto en el medioambiente o en la dimensión social. De ahí que no se puede exigir a todas por igual la elaboración de Balances y demás estados sostenibles, puesto que resultaría poco útil obligar a una pequeña empresa, que apenas incide en el medioambiente, que elabore un documento que indique el nivel de emisión de gases de efecto invernadero.

Planteando el escenario opuesto, donde dicha obligación se impone sólo a determinadas empresas de un determinado sector, tampoco sería lo más correcto, ya que provocaría disparidad, teniendo en cuenta los costes de elaboración y verificación. Además, algunas empresas se verán obligadas a divulgar información de una determinada naturaleza, mientras que otras lo podrán hacer de manera voluntaria, lo cual implica una cierta alteración del principio de competencia en el libre mercado.

En relación a esto la Comisión de la UE, en su propuesta de una nueva directiva para la divulgación de aspectos de sostenibilidad, ha elaborado una estrategia para conseguir respetar el principio de proporcionalidad y no alteración del libre mercado. Según indica Centeno (2021):

la Comisión Europea adoptará normas obligatorias de IS para las grandes empresas y normas separadas y proporcionadas para las PYMES. Si bien las PYMES que cotizan en los mercados regulados deberán utilizar las normas proporcionadas a partir del 1 de enero de 2026, las que no cotizan en bolsa aún pueden optar por utilizarlas de forma voluntaria.

Por muy altruista que pueda parecer, en la práctica se observa que esos informes o Memorias se utilizan como meras herramientas para aparentar una conducta responsable y transparente, recogiendo tan sólo los aspectos positivos (AECA, 2009). Uno de los

pocos modelos que permite la divulgación completa de la información es la GRI que se explica con detenimiento en el apartado que viene a continuación.

5.- MEMORIAS DE SOSTENIBILIDAD GRI

En este último apartado se va a analizar el método más empleado por las empresas a nivel internacional, tal y como lo afirma KPMG (2020): “GRI sigue siendo el estándar o marco de informes más empleado, utilizado por alrededor de dos tercios de los reporteros N100 y alrededor de las tres cuartas partes de los reporteros G250⁹” (p. 25). Dicha práctica viene seguida por las pautas previstas por la Junta de Normas de Contabilidad de Sustentabilidad (SASB), además de Organización Internacional de Estándares (ISO), que en su conjunto se pueden calificar como estándares complementarios y no necesariamente exclusivos.

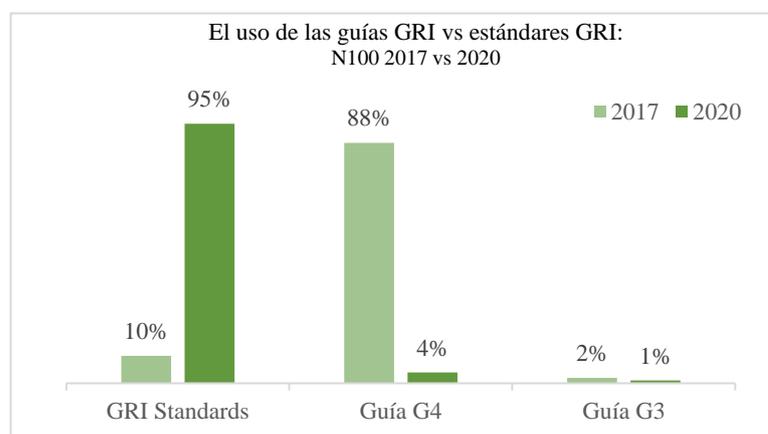


Figura 10. El uso de las guías GRI VS estándares GRI: N100 (2017 vs 2020)

Fuente: elaboración propia a partir de KPMG (2020)

Como se puede observar en el gráfico hay varias guías y estándares proporcionados por la GRI, pero ¿en qué se diferencian y para qué sirven? A continuación se ofrece una respuesta a las preguntas planteadas con el objetivo de entrar a estudiar más detenidamente cómo se ve plasmada la normativa GRI a nivel práctico.

5.1. ¿Qué es GRI?

Según Álvarez Etxeberria (2006): “la GRI es una institución internacional independiente y relacionada con las Naciones Unidas, cuya misión principal es definir, medir, y realizar un riguroso informe que incluya asuntos económicos, sociales y medioambientales” (p. 81). Surgió en 1997 para impulsar la normalización de elaboración de documentos que recojan



⁹ Traducido del inglés

datos relativos a la RSC y, desde entonces, ofrece un lenguaje común a nivel global para comunicar los impactos en el entorno en el que se mueve una empresa y hacerlo de una manera integral, coherente y transparente, tal y como lo indica su presidente Eric Hespenheide¹⁰ (KPMG, 2020).

5.2. De las guías a los estándares

5.2.1. Breve evolución del marco GRI

En la figura 10 se puede ver que la GRI tiene varios marcos normativos para la elaboración de las memorias. En 2006 se publica la primera guía con el objetivo de trazar unas líneas definitorias para la divulgación de datos no financieros con carácter sostenible – G3. Tenía previstas seis modalidades¹¹ y contenía varios indicadores que se agrupaban en dos categorías y hacían referencia a las tres dimensiones de la RSC (económica, social y medioambiental): por un lado los indicadores de actuación y por otro lado los de desempeño.

No obstante, la institución no dio por finalizado su trabajo y siguió investigando para mejorar sus criterios, con el objetivo de mejorar la calidad de la información proporcionada. De tal manera que en 2013 se publicó una nueva guía – G4, que introdujo cambios significativos, imponiendo su uso obligatorio a partir del 2015 para las empresas que quieran elaborar informes GRI. En la nueva guía se optó por eliminar los seis niveles de aplicación y se decidió organizar su estructura de tal manera que sea posible abarcar más aspectos y hacer su contenido más flexible, además de armonizar sus criterios con otras guías como la del Pacto Mundial.

Las dos modalidades de elaborar la Memoria según esta segunda guía son: presentando la información esencial (elementos básicos) o en la modalidad exhaustiva (además de elementos básicos, proporcionar información detallada sobre las tres dimensiones de la RSC). Para concluir, a diferencia de su antecedente, la G4 tiene un enfoque más pragmático, lo que permite obtener “informes más estratégicos, más concretos, más creíbles y más sencillos de consultar” (Moneva et al, 2014, p. 35).

Tras un análisis de la calidad de los informes, los expertos que trabajan en la GRI, así como las entidades con las que colaboran, llegaron a la conclusión de que había determinados aspectos que optimizar: quitar duplicidades, flexibilizar el contenido y adaptarlo a las características de cada sector y negocio, entre otros tantos. Así es como a finales del 2016 surgió un nuevo modelo, vigente actualmente, que ya no se define como una guía, sino como un sistema de estándares que configuran el marco de las Memorias de Sostenibilidad. Cabe destacar que el nuevo modelo no rompe definitivamente con los

¹⁰ Traducido del inglés

¹¹ C, C+. B, B+, A, A+

principios de la G4, sino que hace cambios estructurales para reorganizar la forma en la que se debería presentar la información. De hecho, se basa en los mismos principios, que son los siguientes:

Contenido	Calidad
- Participación de los grupos de interés	- Equilibrio
- Contexto de sostenibilidad	- Comparabilidad
- Materialidad	- Precisión
- Exhaustividad	- Periodicidad
	- Claridad
	- Fiabilidad

Tabla 6. Principios de los estándares GRI
Fuente: elaboración propia a partir de Moneva et al (2014)

El sistema consiste de tres grupos de estándares: universales, sectoriales y temáticos, los cuales se pueden combinar de la manera más adecuada que se estime, atendiendo a la naturaleza de la actividad empresarial y a las necesidades de los usuarios de la información. Para una mejor comprensión del nuevo modelo GRI se presenta el siguiente gráfico¹²:

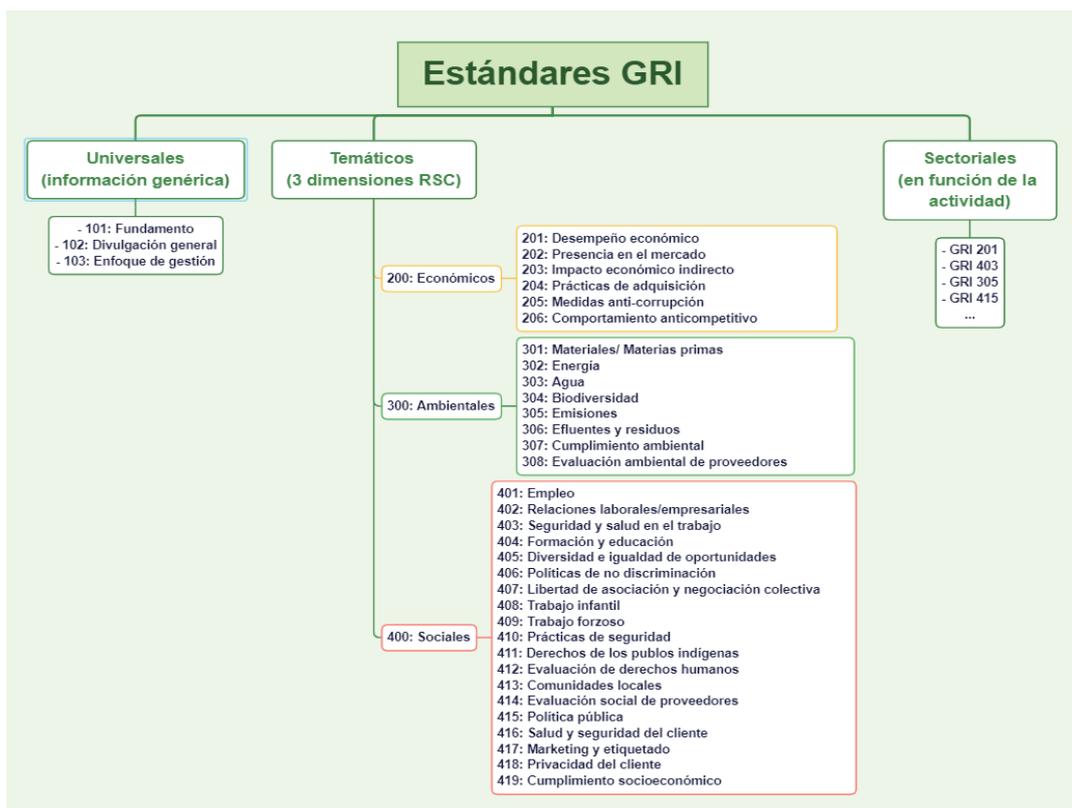


Figura 11. Sistema de estándares GRI
Fuente: elaboración propia a partir de GRI

¹² Traducido del inglés. Véase: <https://www.globalreporting.org/standards/media/1098/mapping-g4-to-the-gri-standards-disclosures-full-overview.pdf>

En cuanto a su ámbito de aplicación, se respeta la misma regla que implica que se puede utilizar por cualquier organización, independiente de su tamaño, carácter público o privado, así como de cualquier país. Su aplicación deviene vinculante a partir del 1 de julio de 2018 para las empresas que quiere elaborar “Memorias verdes” según GRI.

A modo de resumen, las principales novedades que se introducen es que se enfatiza la importancia de los indicadores del grupo (103) Enfoque de gestión, que empiezan a tener estrecha relación con cada estándar temático (Cembranos, 2018). Asimismo, se excluyen determinados indicadores (G4-EN27 y G4-EN30) con la finalidad de evitar duplicidades, de la misma manera en la que se agrupan determinados indicadores en uno solo bajo una concreta categoría, para sintetizar la información.

Debido al número elevado de indicadores no se va a proceder a su descripción y análisis exhaustivo, sino que se considera más oportuno estudiar los que más entidad pueden tener y reflejarlos con ejemplos reales extraídos del IS de Iberdrola elaborado en 2020.

5.2.2. Estándares GRI en la práctica: caso Iberdrola

La extrapolación de los estándares a la práctica puede ser muy diversa debido a su flexibilidad a la hora de su uso. Para ejemplificar la teoría, se toma como objeto de estudio la empresa Iberdrola que opera a nivel internacional en el sector energético, como suministradora de energía eléctrica. En su Memoria de Sostenibilidad se aprecia el empleo complementario de los estándares GRI junto con la norma AA1000 (2018) sobre los principios de la información contable. Eso lo indica la misma empresa en su introducción, donde menciona expresamente que elabora su IS de conformidad con los estándares GRI en su opción exhaustiva (Iberdrola, 2020).

En primer lugar se procede a la explicación de los estándares universales. GRI 101, que versan sobre aspectos fundamentales, configuran el punto de partida para el entendimiento y el uso de dichos estándares, por lo que no se suelen emplear como tal en los IS. En cuanto a GRI 102, estos proporcionan criterios que permiten incorporar datos sobre la organización y la actividad en general de la entidad emisora.

- Impactos clave, riesgos y oportunidades: GRI 102-15

Según los requisitos exigidos por la GRI, se deben divulgar los impactos concretos que tiene la empresa desde el punto de vista de las tres vertientes de la RSC y relacionarlos con sus expectativas, describir los procesos que desarrolla para su actuación en materia de sostenibilidad, identificar los riesgos y oportunidades y relacionarlos con un plan de acción concreto y, por último, trazar unas conclusiones (GRI, 2016).

Iberdrola emplea este estándar para valorar sus impactos en materia de sostenibilidad. La entidad opta por recopilar sus impactos clave en un documento titulado “Política de gestión sostenible” y usarlo como fundamento para su IS. Su política sostenible la mide a través de la principal herramienta del dividendo social que viene integrado por todos los impactos económicos, ambientales y sociales generados por su actividad diaria. Ese dividendo social, cuya medición es bastante compleja ya que abarca aspectos de diversa índole, tiene como consecuencia el aumento del valor de la empresa en su conjunto y que se puede representar gráficamente como una interacción sinergia de elementos:



Figura 12. Elementos del Dividendo Social de Iberdrola
Fuente: elaboración propia a partir de datos de Iberdrola

En cuanto a la valoración del binomio riesgos-oportunidades, la suministradora energética cuenta con la “Política general de control y gestión de riesgos”, que se materializa a nivel operativo en un sistema integral de control y gestión de riesgos monitorizado e implementado por el Comité de riesgos del grupo. Concretamente, ese sistema se basa en siete categorías¹³ que agrupan riesgos de distinta naturaleza. Una vez identificados, se les asigna un determinado estatus: si es estructural y requiere una gestión compleja, si es de actualidad (*Hot Topics*) y necesita una respuesta inmediata o si es emergente, es decir, su aparición es incierta, pero es conveniente mantenerlo en el horizonte para poder anticiparse con suficiente antelación.

Una oportunidad que detecta, por muy raro que pueda parecer, es la pandemia COVID-19. Según Iberdrola (2020) hay que: “(...) aprovechar el momento como una oportunidad

¹³ Gobierno Corporativo, mercado, crédito, negocio, regulatorios y política, riesgos operacionales/tecnológicos/medioambientales/sociales/legales, reputaciones

para impulsar la transición hacia un nuevo modelo socio-económico que sea climáticamente neutral, resiliente, sostenible e inclusivo “ (p. 530).

- Indicadores sobre la política de remuneración: GRI 102-35/36/38/39

Como son indicadores del grupo 102, deben transmitir datos sobre la remuneración de los directivos que forman el órgano ejecutivo, así como de los altos ejecutivos. Según las indicaciones de la GRI, se debe informar sobre el criterio que se emplea para la cuantificación y apreciar si existe una relación con los objetivos que tienen esos cargos y comprobar que realmente los cumple, para poder concluir que la remuneración es óptima y les sirve como incentivo. Como se puede ver, es un indicador de naturaleza más bien económica y tiene estrecha relación con los recursos disponibles en la empresa. Además de poder hacer un seguimiento de esos gastos en forma de remuneración a los directivos, los indicadores mencionados aportan un plus de transparencia, tanto para los socios de la empresa, como para los demás empleados y, en general, para la sociedad.

Si lo extrapolamos al caso concreto de Iberdrola, esa cuestión es competencia de la Comisión de Retribuciones, que es un órgano de carácter consultivo y que hace las estimaciones y propuestas de remuneraciones en base a los Estatutos de la empresa y atendiendo a los límites legales. Si el 102-35 y 102-36 versa sobre la política de remuneración y su cálculo, los estándares 102-38 y 102-39 ofrece una perspectiva sobre la evolución de esos gastos, tal y como se muestra en la tabla siguiente:

País	Mayor nivel retributivo	Ratio compensación total anual (102-38)			Ratio del incremento porcentual de la compensación total (102-39)		
		2020	2019	2018	2020	2019	2018
España	Director/a	21,69	21,75	20,42	0	1,72	-0,41
Reino Unido	CEO	16,69	19,04	15,73	-0,89	3,39	1,28
Estados Unidos	CEO	8,82	18,95	23,67	N/A	-3,02	0,89
Brasil	Director/a	14,31	14,72	21,54	0,21	-1,4	0,53
México	Director/a	20,67	7,12	6,32	N/A	1,28	0,19

Tabla 7. Ratios relativos a la compensación total anual

Fuente: elaboración propia a partir de Iberdrola (2020), p. 323

El primer ratio (102-38) sirve para ver la correlación entre dos variables: el salario de la persona mejor pagada en la empresa y el salario medio de los empleados en general.

Así se puede ver si hay una distribución equitativa entre los empleados, sin mayor desviación en cuanto a la primera variable.

$$\frac{\text{Salario (total anual) de la persona mejor pagada}}{\text{Salario medio (total anual) de todos los empleados}^{14}} = \text{GRI 102 - 38}$$

En cuanto al segundo (102-39), se contrasta la variación porcentual del salario de la persona mejor pagada con la variación porcentual del salario medio de toda la plantilla.

$$\frac{\Delta\% \text{ del salario (total anual) de la persona mejor pagada}}{\Delta\% \text{ del salario medio (total anual) de todos los empleados}^{15}} = \text{GRI 102 - 39}$$

Desgraciadamente Iberdrola no proporciona información sobre cómo calcula ese ratio, ni sobre cómo lo interpreta, por lo que no se puede entrar a comentar esos valores.

- Valor económico directo generado y distribuido (VEGD): GRI 201-1

Quizás sea uno de los indicadores que más relaciona el beneficio económico con el beneficio socioambiental. Se compone de tres elementos: (1) el valor económico generado, que se identifica con los ingresos; (2) el valor económico distribuido, que incluye los costes operativos, retribución a los empleados, pagos a proveedores de capital y Administraciones Públicas, y las inversiones en beneficio de la comunidad; (3) el valor económico retenido, que se calcula de la diferencia de los primeros dos y es básicamente la totalidad de los recursos derivados de la actividad que se quedan en la empresa y que pueden ir destinados a la financiación de nuevos proyectos, remuneración de socios, etc. Es un indicador bastante útil y muy relacionado con la Contabilidad en su vertiente clásica. Iberdrola presenta los siguientes datos (en millones de euros):

			2020	2019	2018
Total Iberdrola Consolidado	1.	Ingresos (ventas y otros ingresos)	↓34.947	↑37.673	36.273
	2.	Costes operativos	↓19.866	↑23.027	22.433
		Retribución a empleados (sin costes seguridad social empresa)	↓2.505	↑2.532	2.387
		Pagos a proveedores de capital	↑2.958	↑2.916	2.402
		Pagos a Administración Públicas	↑2.939	↓2.941	3.096
		Inversiones en beneficio de la comunidad (verificadas de acuerdo al Modelo LGB)	↑↑84	↓52	54
	3.	Valor económico retenido	↑6.595	↑6.205	5.901

Tabla 8. Valor económico directo generado y distribuido por Iberdrola

Fuente: elaboración propia a partir de Iberdrola (2020), p. 392

¹⁴ Sin incluir a la persona mejor pagada

¹⁵ Sin incluir a la persona mejor pagada

Sin hacer un análisis exhaustivo de cada partida incluida en la tabla, se quiere hacer hincapié en las inversiones en beneficio de la comunidad, que inicialmente parten con un valor de 54 millones de euros (2018). Posteriormente, en 2019, experimenta un descenso de aproximadamente 4%, para luego pasar por un incremento significativo de casi 60% durante el ejercicio 2020. Es un hecho que denota que las inversiones en beneficio de la comunidad empiezan a tener una mayor importancia, aunque representa una pequeña proporción de 0,02% del total de ingresos, siendo la que menor peso tiene. Por otro lado, los costes operativos (57%) y los pagos a los proveedores de capital (8,5%) son las partidas que más entidad tienen con respecto a los ingresos totales. Resulta de especial interés el hecho de que Iberdrola quiere traducir esos 84 millones de euros destinados al beneficio de la comunidad en unos resultados concretos y así lo hace en uno de sus apartados donde a través de un gráfico sencillo y claro representa los logros que se han conseguido como resultado de esa inversión en la comunidad española:



Figura 13. Impactos sociales de Iberdrola en España (2020)

Fuente: Iberdrola (2020), p. 526

- Prácticas de adquisición: GRI 204, GRI 308, GRI 414

Se trata de unos indicadores que, al versar sobre las prácticas de adquisición, tienen dos consecuencias: por un lado, inciden directamente en el precio, ya que a mayor o menor coste de adquisición, también varía el precio; por otro lado, la contratación con determinados proveedores incide en la calidad del producto/servicio, hecho que a su vez tiene como consecuencia un cambio en la política de precios e influye también en el grado de satisfacción de los clientes.

En cuanto al GRI 204-1, éste permite medir el porcentaje de contratación con los proveedores locales. ¿Por qué le podría interesar esto a una empresa? La respuesta es

bastante sencilla: así se puede ver la contribución al desarrollo local y establecer un vínculo con la comunidad en la que opera, pues puede atraer de alguna manera inversores interesados en fomentar la economía local, hecho que se traduce en una mayor calidad de vida que beneficia a todos los agentes sociales y económicos. Iberdrola en su IS 2020 presenta los siguientes datos:

	2020	2019	2018
España	↑ 82%	↓ 79%	85%
Reino Unido	↑ 91%	↑ 84%	71%
Estados Unidos	↓ 97%	↑ 98%	97%
Brasil	↑ 100%	↓ 99%	100%
México	↓ 63%	↑ 76%	69%
TOTAL	= 89%	↑ 89%	85%

Tabla 9. Porcentaje de contratación con proveedores locales por país
Fuente: elaboración propia a partir de Iberdrola (2020), p. 373

De los datos agregados del grupo se deduce que la mayoría de los proveedores son del ámbito local, lo cual desde el punto de vista de la sostenibilidad es un hecho positivo. Es cierto que los datos han experimentado subidas y bajadas a lo largo de los ejercicios analizados, aunque no se trata de cambios relevantes, manteniéndose siempre la misma tendencia. Cabe destacar el caso de Brasil, donde la contratación se fija en torno al 100% con los proveedores locales, hecho que la propia empresa atribuye directamente a la regulación legal del país, ya que obliga a las empresas a contratar con las compañías proveedoras estatales.

Además de saber el origen geográfico de los proveedores, los mismos se someten a una evaluación en base a unos criterios medioambientales y sociales. Hoy en día la política de adquisición no se puede basar exclusivamente en un estrategia de ahorro de costes, sino que también es importante contratar con unos agentes responsables. Para evaluarlos GRI propone dos indicadores – GRI 308 y GRI 414 – que permiten estudiar el comportamiento de los proveedores y aplicar determinados filtros para seleccionar sólo a aquellos que se ajustan a un código ético sostenible. Iberdrola ofrece escasa información sobre estos aspectos. Sin presentar datos numéricos más concretos, se limita a concluir que ninguno de sus proveedores del ejercicio 2020 tiene un impacto ambiental negativo significativo, tampoco han tenido incidentes relacionados con la vulneración de los derechos de libertad sindical, negociación colectiva o trabajo infantil. Aunque sí indican que contratan con proveedores de países con un alto riesgo de trabajo infantil o forzoso (44% de los proveedores presenta ese riesgo)¹⁶. La escasez de datos puede inducir a

¹⁶ Ese dato tan alto se motiva principalmente por la contratación con proveedores de México y Brasil, donde Iberdrola se ve obligada a relacionarse con empresas de titularidad pública y donde el respeto de los derechos de los trabajadores no se cumple mucho en la práctica.

pensar que Iberdrola toma un enfoque más favorable y decide informar principalmente sobre aspectos positivos, hecho que vuelve a plantear el problema analizado anteriormente sobre los IS que muestran información subjetiva en vez de una imagen objetivamente completa. En este caso no queda otro remedio que confiar en la buena fe de la empresa a la hora de divulgar la totalidad de los datos.

- El impacto por las emisiones: GRI 305

Como uno de los problemas ecológicos más actuales es el cambio climático, es muy importante medir el impacto generado por las empresas a través de sus emisiones. Como ya se ha explicado con lujo de detalles el tratamiento contable de dichas emisiones, ahora sería interesante ver qué aspectos no financieros hay que tener en cuenta en una Memoria de Sostenibilidad. GRI 305 agrupa varios elementos: emisiones directas, indirectas, emisiones de gases concretos que afectan la capa de ozono etc. La entidad emisora debe incluir datos referentes a los niveles de emisión, así como relacionarlos con las tasas del potencial calentamiento global¹⁷. Además, se podrían incluir aspectos sobre el control financiero y operacional que sirvan para la reducción de los niveles de contaminación por emisiones. El beneficio principal de emplear este indicador es que los resultados obtenidos pueden servir como base para optimizar la actividad de la empresa y reducir esas emisiones, hecho que beneficia el medioambiente y reduce los gastos derivados del consumo de derechos de emisión y que, a su vez, tiene un impacto positivo en el Resultado de explotación.

En el caso de Iberdrola los datos que se muestran a continuación reflejan una clara tendencia a la baja de las emisiones medidas en toneladas equivalentes de CO2:

	2020	2019	2018
España	↓ 4.642.910	↑ 5.782.303	4.945.680
Reino Unido	N/A	N/A	2.174.583
Estados Unidos	↓ 1.146.051	↑ 1.541.422	1.092.022
Brasil	↓ 701.202	↑ 988.661	997.841
México	5.968.099	↑ 4.654.591	4.247.315
TOTAL	↓ 12.468.317	↓ 12.966.978	13.457.441

Tabla 10. Nivel anual de emisiones de CO2 (en toneladas) por país

Fuente: elaboración propia a partir de Iberdrola (2020), p. 477

Sobre estos aspectos, la suministradora energética presenta un gran cantidad de datos, así como detalles sobre los procedimientos para su cálculo en los que atiende principalmente a las indicaciones de la norma ISO 14046-1:2006. Además, se añade un

¹⁷ Se calculan según las indicaciones del Grupo Intergubernamental de Expertos sobre el Cambio Climático que también sirven como bases para el Protocolo de Kioto.

plus de transparencia y credibilidad por el hecho de que el inventario de emisiones es verificado y certificado por AENOR. Se puede concluir que, a diferencia del apartado de proveedores, Iberdrola opta por divulgar información minuciosa en cuanto a sus niveles de emisiones. Quizás también por querer resaltar el hecho de que en el año 2020 sus emisiones de CO2 por MWh son de las más bajas a nivel nacional e internacional, comparando con las demás empresas energéticas.

- Cumplimiento ambiental: GRI 307

Este indicador tiene como objetivo la recopilación de la información relativa a sanciones e incumplimientos de la normativa ambiental de la cual se derivan gastos en concepto de sanciones que, en caso de saber evitarlas, tendría un efecto benéfico para el Resultado de la empresa. Asimismo, la medición del cumplimiento normativo permite valorar la calidad de la relación con la Administración. Esa relación tiene bastante influencia a la hora de obtener financiación en concepto de subvenciones y ayudas públicas, colaboración en determinados proyectos, así como otras ventajas fiscales o de otra naturaleza. Como unidad de medida para este indicador se toma el valor monetario de las sanciones, así como el número de sanciones no monetarias.

Volviendo al caso de Iberdrola, la empresa opta por la plena aplicación del GRI 307-1 y recoge tanto las multas impuestas por incumplimiento de la normativa ambiental, como las sanciones no monetarias.

Multas impuestas relacionadas con el medioambiente (€)	2020	2019	2018
Importe total de las multas impuestas	↑ 2.761.312	↓ 2.301.170	7.538.539

Tabla 11. Multas impuestas a Iberdrola relacionadas con el medioambiente

Fuente: elaboración propia a partir de Iberdrola (2020), p. 170

A pesar de su aumento durante el 2020 respecto al año anterior, es digno de destacar que se ha producido una disminución significativa respecto al año base (2018). Es decir, durante el 2019, el importe de las multas ha bajado casi un 70% respecto al año base, lo cual apunta hacia una mejora en la adaptación de los procesos operativos de la empresa a la normativa vigente sobre el medioambiente. Ese porcentaje se mantiene en unos niveles parecidos durante el 2020, a pesar de su ligero incremento con respecto a 2019. De esas cifras Iberdrola indica que en 2020 - 2.597.826 euros (94%) son sanciones impuestas en España y 9.635 euros (3,5%) son de Estados Unidos. Según los datos recopilados en España, la mayoría de las sanciones (73%) tienen como motivo: “poda de árboles, incendios por ramas y electrocución de aves al contactar con líneas eléctricas” (Iberdrola, 2020, p. 170).

Sanciones no monetarias, procedimientos sancionadores y arbitrajes (nº)	2020	2019	2018
Sanciones no monetarias	↓ 18	↓ 27	41
Procedimientos iniciados	↑ 442	↑ 378	212
Casos a través de mecanismos de arbitraje o similares	0	0	0

Tabla 12. Sanciones no monetarias y otros procedimientos sancionadores

Fuente: elaboración propia a partir de Iberdrola (2020), p. 170

Respecto a los demás incumplimientos, las sanciones no monetarias han ido disminuyendo tanto durante 2019 (34%), como durante el 2020 (33%). Los procedimientos iniciados, sin embargo, han aumentado significativamente: en 2019 – asciende un 78% y en 2020 – experimenta un crecimiento de 17%. Aunque pueda parecer irrelevante, puesto que no cada procedimiento iniciado implica una sanción impuesta, habrá que ver cuál es la relación procedimiento/condena, no se debe olvidar el hecho de que existen determinadas costas procesales que van aparejadas a cada procedimiento, bien sea judicial, bien sea administrativo. Por lo tanto, es conveniente reducir el número de incidentes no sólo para ahorrar esos costes económicos y temporales, sino también para evitar los daños derivados para la imagen y la reputación corporativa.

- Salud y seguridad en el trabajo: GRI 403

Debido al avance del Derecho laboral hoy en día existen unas normas y estándares de seguridad en el trabajo que, de no ser respetados, entrañan consecuencias perjudiciales tanto para los trabajadores en forma de accidentes y lesiones/enfermedades profesionales, como para los empresarios que por incumplimiento pueden sufrir sanciones. Por tanto, se trata de unos elementos que suponen costes económicos y humanos. GRI ofrece un amplio desglose de indicadores para medir la calidad de las condiciones laborales, no obstante, el que más interés puede suscitar es el 403-9 que versa sobre los accidentes durante las horas de trabajo. Según este indicador se deben sistematizar los datos relativos al número de accidentes, cuántos de ellos han tenido graves consecuencias o incluso los que han provocado fallecimientos, cuántos han desembocado en una lesión o enfermedad profesional etc.

Número total de accidentes por tipología y sexo (personal propio)	Hombres			Mujeres		
	2020	2019	2018	2020	2019	2018
Mortal	4	0	0	0	1	0
Con baja	72	77	75	6	6	5
Con grandes consecuencias	3	1	N/A	0	0	N/A

Sin baja	247	301	291	26	31	31
----------	-----	-----	-----	----	----	----

Tabla 13. Accidentes por tipología y sexo

Fuente: elaboración propia a partir de Iberdrola (2020), p. 508-509

Según los datos recopilados por Iberdrola, se nota una gran diferencia entre la accidentalidad de los hombres respecto a las mujeres, siendo los primeros los que más accidentes sufren. Esa disparidad se puede justificar con el hecho de que los hombres están contratados principalmente como profesionales de oficio y personal de apoyo, es decir, se encargan de realizar tareas de montaje y mantenimiento de las instalaciones generales.

	Hombres	Mujeres
Profesionales de oficio y personal de apoyo ¹⁸ (2020)	17.055	3.126

Tabla 14. Empleados en Iberdrola como profesionales de oficio y personal de apoyo (2020)

Fuente: elaboración propia a partir de Iberdrola (2020), p. 495

De ahí que por la naturaleza de sus tareas laborales, los hombres están más expuestos al riesgo de sufrir un accidente laboral. Atendiendo a las estadísticas proporcionadas se pueden tomar las medidas necesarias para mejorar las condiciones laborales, invertir en la formación de los empleados para que sepan actuar correctamente ante un potencial riesgo de accidente y, como consecuencia, ahorrarse los costes de la baja causada por esos incidentes¹⁹. Cabe resaltar que, en el caso de Iberdrola, precisamente los accidentes con baja en los hombres tienen una proporción bastante alta: en 2018 – 20,05%, en 2019 – 20,32%, en 2020 – 22,09%. Otra ventaja extraíble del uso de este indicador es la posibilidad de crear un ambiente laboral seguro que propicia el aumento de la productividad de los trabajadores.

Todos los indicadores analizados, escogidos según un criterio subjetivo, sirven para divulgar información que, al igual que la información financiera, tiene que someterse a un control de auditoría, con el objetivo de aportar un plus de credibilidad. En el caso de Iberdrola, el auditor de su IS del año 2020 es KPMG.

Vistos unos cuantos indicadores y cómo se aplican en la elaboración de un IS en la realidad, a continuación se va a ilustrar con un modelo la relación entre los estándares GRI y la Contabilidad financiera.

¹⁸ Sólo con contrato indefinido.

¹⁹ A pesar de que la baja por accidente se cubre por la mutua, existen unos costes relacionados con la necesidad de sustituir al trabajador accidentado.

5.3. Relación entre la GRI y la Contabilidad financiera

Con el objetivo de evitar que el trabajo sea muy teórico y que verse sobre conceptos abstractos, se presenta un gráfico que sirve para representar qué aporta el IS para la Contabilidad tradicional y cómo se podría integrar en el sistema contable ya existente.

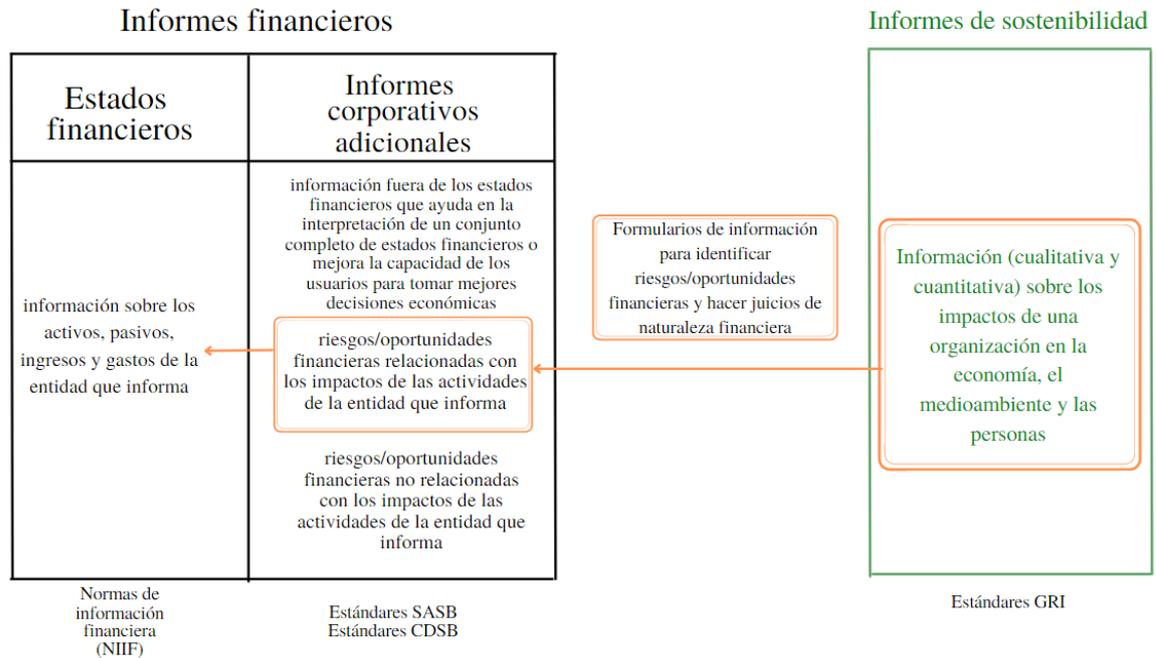


Figura 14. Relación entre IS e Informes financieros
Fuente: elaboración propia a partir de GRI (2020), p. 11

Este gráfico sintetiza la interacción entre los datos relacionados con la sostenibilidad y la información financiera que se ha explicado con cada indicador analizado en el apartado 5.2.2. De suerte que se configura un sistema con diversas fuentes de información que se complementan. Además, según informa KPMG (2020): “Las cinco principales organizaciones de informes no financieros (GRI, SASB, IIRC, CDSB y CDP) han publicado una Declaración de intenciones, comprometiéndose a trabajar juntas para lograr informes corporativos integrales²⁰” (p. 9). Esa intención llegó a plasmarse en la realidad en 2020 cuando GRI y SASB trabajaron en un proyecto que dio lugar a la publicación de una guía práctica para la presentación de IS utilizando los estándares de ambas entidades (GRI, 2020).

Además de esas ventajas para el sistema contable en su conjunto, se pueden enumerar beneficios concretos para las entidades que emiten IS. García-Orcoyen et al (2009) clasifican esos beneficios que tienen las empresas en dos categorías:

²⁰ Traducido del inglés

- Beneficios tangibles: son aquellos que se pueden cuantificar de alguna manera o llevan aparejado algún valor económico. Por ejemplo la atracción de nuevos inversores, obtener condiciones preferentes de crédito o de acceso a beneficios fiscales, ayudas públicas o subvenciones. O incluso, tras el análisis de las acciones encaminadas a lograr la sostenibilidad, se pueden implementar decisiones que incrementen la productividad que, consecuentemente, incrementa el volumen de negocio.

- Beneficios intangibles: aquellas ventajas que no se pueden cuantificar, pero sí que se traducen en unas condiciones mejores para la empresa, como puede ser la facilidad para el acceso a nuevos mercados, mejora de la imagen corporativa y mejor posicionamiento en el mercado, mediante la innovación se fomentan nuevas oportunidades para ampliar el negocio y surgen nuevos nichos en el mercado, reducción de riesgos, entre otros tantos.

6.- CONCLUSIONES

A lo largo del trabajo se han tratado conceptos complejos, hipótesis y escenarios distintos, por lo que es conveniente extraer unas ideas generales a modo de conclusión.

En primer lugar, es innegable el hecho de que la sociedad ha pasado por un complejo proceso de transformación, razón por la cual los agentes económicos han cambiado su conducta. El interés por obtener más información con el afán de acercarse más al éxito empresarial en un entorno tan versátil plantea un reto sustancial para la Contabilidad.

Ese reto, que consiste en la adaptación a las necesidades de los usuarios de la información contable, denota la penuria de los instrumentos contables tradicionales. Como se ha podido ver, las cuentas anuales reguladas en el PGC no reflejan la magnitud de la RSC en su totalidad, por lo que es necesario recurrir a otros mecanismos.

Aunque el presente trabajo defiende el uso de los IS como una de las mejores alternativas, es preciso subrayar que no se considera acertado romper completamente con el sistema contable tradicional, sino que más bien estaría bienvenida una integración paulatina de los llamados estados de sostenibilidad. Sólo así se podrá lograr la armonización y el equilibrio entre los datos de naturaleza económico-financiera y los de carácter socioambiental.

En lo que respecta la consolidación de la Contabilidad Sostenible como rama separada, no hay una postura categórica. Vistos los argumentos a favor y en contra, desde una perspectiva subjetiva, su aparición se califica como fruto de la normalización de la emisión de IS y no tanto como una condición necesaria *a priori*. Es decir, como las empresas van a incorporar el hábito de elaborar unos estados de sostenibilidad,

paulatinamente va a surgir una disciplina que se encargue de sistematizar y regular esa práctica.

Por todo ello, se puede concluir que la hipótesis planteada en el presente estudio se confirma. Aunque queda un largo camino por recorrer hasta la plena incorporación de la RSC, es menester avanzar en el estudio de este fenómeno e intentar impulsarlo, ya que es un factor que afecta de alguna forma u otra la calidad de la vida de la sociedad en su conjunto, y condiciona el rumbo hacia una práctica empresarial sostenible y respetuosa.

7.- BIBLIOGRAFÍA

- Aguilar Conde, P., Prieto Moreno, B., & Santidrián Arroyo, A. (2016). La responsabilidad social empresarial en el contexto de la contabilidad social. *European Accounting and Management Review*
- Álvarez Echeverría, I. (2008). Informes de gestión información financiera versus información no financiera
- Álvarez Etxeberria, I. (2006). La GRI: una respuesta contable a la responsabilidad social corporativa. *Revista De Dirección Y Administración De Empresas /Enpresen Zuzendaritza Eta Administrazioako Aldizkaria*, (13), 79-98
- Álvarez Etxeberria, I. (2009). Las memorias de sostenibilidad: un instrumento para la gestión de la sostenibilidad. *Revista Española De Financiación Y Contabilidad*, XXXVIII (144), 677-697
- Atkinson, A. A., Waterhouse, J. H., & Wells, R. B. (1997). A Stakeholder Approach to Strategic Performance Measurement. *Sloan Management Review*, 38(3), 25-37
- Bifaretti, M., & Catani, M. L. (2016). Contabilidad socio-ambiental: conceptos contables relevantes para la dimensión social y los marcos conceptuales normativos. *Proyecciones: (La Plata)*, 10(10), 31-54
- Cembranos, E. (2018). *¿Cómo pasar de GRI G4 a GRI Standards?*. Erreese. Resultados sostenibles.
- Centeno, L. (2021). Nueva directiva de sostenibilidad de la UE, nuevas reglas del juego. *EY*. Recuperado de: https://www.ey.com/es_es/assurance/how-the-eu-s-new-sustainability-directive-will-be-a-game-changer
- De la Rosa leal, María Eugenia, & Ballesteros Grijalva, M. (2017, Mar 27,). La contabilidad entre la responsabilidad social y la competitividad. *La Competitividad Como Factor De Éxito*, 4, 2227-2240
- De Lara Bueno, M^a I. (2004). El papel de la contabilidad ante la responsabilidad social corporativa
- Fernández Fernández, J. L., & Bajo Sanjuán, A. (2012). La Teoría del Stakeholder o de los Grupos de Interés, pieza clave de RSE, del éxito empresarial y de la sostenibilidad. *aDResearch: Revista Internacional De Investigación En Comunicación*, (6), 130-143
- Fernández García, R. (2010). Dimensiones de la responsabilidad socila empresarial. Sus actores. Papel de las políticas públicas. *Diario responsable*. Recuperado de:

<https://diarioresponsable.com/opinion/11467-dimensiones-de-la-responsabilidad-social-empresarial-sus-actores-papel-de-las-politicas-publicas>

Fernández R., Larrinaga C., Luque M., Mesa E. (2017). Contabilidad y sostenibilidad.

Recuperado de:

https://riubu.ubu.es/bitstream/handle/10259/4686/Manual_contabilidad_y_sostenibilidad.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Gallardo Vázquez, D. (2017). ¿Se encuentra en la responsabilidad social corporativa la respuesta a las actuaciones empresariales? *AECA: Revista De La Asociación Española De Contabilidad Y Administración De Empresas*, (119), 20-24

Gallardo Vázquez, D., Moneva Abadía, J. M., & Sánchez Hernández, M. I. (2016). Divulgación de la Responsabilidad Social Corporativa Interna. *AECA: Revista De La Asociación Española De Contabilidad Y Administración De Empresas*, (116), 3-7

Gallardo Vázquez, D., Moneva Abadía, J.M., & Sánchez Hernández, M. I. (2016). Responsabilidad social corporativa interna. Delimitación conceptual e información. *AECA: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas* (10)

García-Orcoyen, C., Aisa, J., Aranguren, R., Aylagas, B., Bonilla, B., Martín, L., Tomey, D. (2009). Entorno 2009. Informe sobre la gestión de la sostenibilidad en la empresa española. Fundación Forética - Consejo Empresarial Español para el Desarrollo Sostenible

Giner Inchausti, B. (2007). La contabilización de los derechos de emisión: una perspectiva internacional. *Revista Española De Financiación Y Contabilidad*, (133), 175-194

GRI (2020). Increased momentum of transparency. *Annual Report 2020*

GRI (2016). A short introduction to the GRI Standards

Hernández Rodríguez, D. (2008). La responsabilidad social empresarial en el contexto de la contabilidad social. *Económicas CUC*, 29(1), 185-192

Iberdrola (2020). Estado de información no financiera. Informe de Sostenibilidad. Ejercicio 2020.

Recuperado de:

https://www.iberdrola.com/documents/20125/41782/IB_Informe_Sostenibilidad.pdf/57d5fbdf-a265-31d4-8c71-cf4ad61f718e?t=1629877154256

- Jiménez Montañés, M. Á. (2009). Indicadores de desempeño ambiental en el marco de la ISO 26000 RS. *Pecunia: Revista De La Facultad De Ciencias Económicas Y Empresariales*, (9), 111-128
- KPMG (2020). The KPMG Survey of Sustainability Reporting 2020
- Lizcano Álvarez, J. L., & Moneva, J. M. (2004). Marco conceptual de la responsabilidad corporativa AECA
- Lizcano Álvarez, J. L., García Sánchez I.M., Fernández Blanco, A. (2010). Normalización de la información sobre responsabilidad social corporativa. *AECA: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas* (7)
- Martínez Salinas, E. S., López Salazar, A., & Urueña, C. (2013). Importancia de la información no financiera para la contabilidad de gestión
- Moneva Abadía, J. M. (2005). Información corporativa y desarrollo sostenible. *Economistas*, 23(106), 70-79
- Moneva Abadía, J. M., Garayar Erro, A., & Álvarez Echeverría, I. (2014). Principales novedades en la nueva generación de memorias de sostenibilidad de la Global Reporting Initiative (G4). *AECA: Revista De La Asociación Española De Contabilidad Y Administración De Empresas*, (106), 35-38
- Muñoz Jiménez José. (2008). *Contabilidad financiera*. Madrid: Pearson Educación
- Panario Centeno, M. M. (2019). Medio ambiente, Empresa y Contabilidad. *Gestión Joven*
- Pereira Soler, F., & Grandes, M. ^a. J. (2016). *Dirección y contabilidad financiera*. Pamplona: EUNSA.
- Rodrigo Alborg, I. (2014). Contabilidad de los derechos de emisión de carbono. *Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*
- Ruiz Lamas, F. (2007). La responsabilidad social corporativa, ¿genera valor? *AECA: Revista De La Asociación Española De Contabilidad Y Administración De Empresas*, (78), 3-7
- Sanz Santolaria, C. J. (2000). Estados contables complementarios: la memoria y el informe. *Acciones E Investigaciones Sociales*, (10), 181-196
- Servicio de Estudios del Parlamento Europeo. (2019). *(Lo que Europa hace por mí. Los contables y las normas de contabilidad.)*

Vértice Editorial. (2009). *Contabilidad financiera*. Málaga: Editorial Publicaciones Vértice

Vicente Díaz, A. (2007). Necesidades de información en la empresa: La contabilidad. *Revista De Estudios Económicos Y Empresariales*, (19), 31-46