

ROSA FERNÁNDEZ, CARLOS LARRINAGA, MERCEDES LUQUE Y ENRIQUE MESA



# CONTABILIDAD Y SOSTENIBILIDAD

MANUAL DE LA ASIGNATURA  
CONTABILIDAD Y SOSTENIBILIDAD  
MÁSTER UNIVERSITARIO EN CONTABILIDAD AVANZADA  
Y AUDITORÍA DE CUENTAS  
UNIVERSIDAD DE BURGOS



ISBN 978-84-697-7482-3





## ÍNDICE DE CONTENIDOS

**TEMA 1. RESPONSABILIDAD SOCIAL Y ÉTICA DE LOS NEGOCIOS**

**TEMA 2. ÉTICA Y PROFESIÓN CONTABLE**

**TEMA 3. DESARROLLO SOSTENIBLE: ASPECTOS SOCIALES, AMBIENTALES Y ÉTICOS DEL DESEMPEÑO DE LAS ORGANIZACIONES**

**TEMA 4. SISTEMAS DE GESTIÓN AMBIENTAL**

**TEMA 5. MERCADOS Y CONTABILIZACIÓN DEL CARBONO**

**TEMA 6. MEMORIAS DE SOSTENIBILIDAD**

**TEMA 7. CONTABILIDAD Y DESARROLLO SOSTENIBLE: VALORACIÓN CRÍTICA**



**CONTABILIDAD Y  
SOSTENIBILIDAD**

## TEMA 1. RESPONSABILIDAD SOCIAL Y ÉTICA DE LOS NEGOCIOS

1. Empresa y sociedad
2. Responsabilidad social de la empresa
3. Teoría del stakeholder
4. Accountability

### Referencias

Carroll AB, Buchholtz AK. Business and society. Ethics, sustainability and stakeholder management: Cengage; 2015. Capítulos 1 y 2.

Gray R, Adams CA, Owen D. Accountability, Social Responsibility and Sustainability: Accounting for society and the environment. Harlow: Pearson; 2014. Capítulos 2 y 3.

### Lectura

Enron [Videograbación]: los tipos que estafaron a América / productores Alex Gibney, Jason Kliot, Susan Motamed ; escrita y dirigida por Alex Gibney

## 1. Empresa y sociedad

La responsabilidad social de la empresa, también denominada responsabilidad social corporativa surge en Estados Unidos durante finales de los años 50 y principios de los 60 a raíz de la Guerra de Vietnam y otros conflictos como el Apartheid. Despierta el interés en los ciudadanos que comienzan a creer que, a través de su trabajo en determinadas empresas o comprando algunos productos, están colaborando con el mantenimiento de determinados regímenes políticos, o con ciertas prácticas políticas o económicas éticamente censurables. En consecuencia, la sociedad comienza a pedir cambios en los negocios y una mayor implicación del entorno empresarial en los problemas sociales.

En España, tiene su origen a finales de los años 90 a través de la Asociación de Instituciones de Inversión Colectiva y Fondos de Pensiones (INVERCO) que introduce el concepto de Inversión Social Responsable. Por otro lado, la cada vez mayor internacionalización de las empresas españolas provocó que la sociedad se preocupara por el comportamiento de estas empresas fuera de nuestras fronteras.

La responsabilidad social de la empresa es un término que hace referencia al conjunto de obligaciones y compromisos, legales y éticos, tanto nacionales como internacionales, que se derivan de los impactos que la actividad de las organizaciones produce en el ámbito social, laboral, medioambiental y de los derechos humanos.

La Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) en su documento número uno sobre Responsabilidad Social Corporativa (2004) la define como el compromiso voluntario de las empresas con el desarrollo de la sociedad y la preservación del medio ambiente, desde su composición social y un comportamiento responsable hacia las personas y grupos sociales con quienes interactúa.

En la actualidad, los empresarios están cada vez más convencidos de que el éxito comercial y los beneficios duraderos para sus accionistas no se obtienen únicamente con una maximización de los beneficios a corto plazo, sino que son cada vez más conscientes de la necesidad de incorporar las preocupaciones sociales, laborales, medioambientales y de derechos humanos, como parte de su estrategia de negocio.

Progresivamente, un mayor número de empresas son conscientes de que pueden contribuir al desarrollo sostenible orientando sus operaciones con el fin de favorecer el crecimiento económico y aumentar su competitividad, al tiempo que garantizan la protección del medio ambiente y fomentan la responsabilidad social, incluidos los intereses de los consumidores. Ello, unido a las recientes tendencias de transparencia e información que, en la actualidad se exigen a las empresas (principalmente a aquellas que cotizan en Bolsa), ha dado lugar a que muchas de ellas hayan comenzado a elaborar y publicar informes con las actuaciones responsables en los ámbitos laboral, social y medioambiental que han llevado a cabo durante el año. Para estos informes, que reciben generalmente el nombre de Memorias de Sostenibilidad, en la actualidad la mayoría de las empresas siguen los criterios de elaboración del Global Reporting Initiative (GRI).

En los últimos años han surgido diferentes iniciativas mundiales que han impulsado la incorporación de la Responsabilidad Social en la estrategia empresarial, las más destacables son:

Pacto Mundial: iniciativa lanzada por la Organización de las Naciones Unidas con el objetivo de promover la conciliación de los intereses empresariales con los valores y demandas sociales.

Libro Verde: Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas: Mediante el presente documento la Comisión Europea creó un foro de debate para conocer cómo la Unión Europea podría fomentar el desarrollo de la responsabilidad social en las empresas europeas, así como también en las internacionales, aumentar la transparencia y la calidad informativas de las sociedades y mejorar la contribución de las mismas al desarrollo sostenible.

Líneas directrices de la OCDE para empresas multinacionales: Se encuadran dentro de la “Declaración sobre Inversión Internacional y Empresas Multinacionales” que la Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo (OCDE) publicó durante el año 2000. La finalidad de las directrices es promover la cooperación de las multinacionales al desarrollo sostenible, así como fomentar las actuaciones responsables de estas empresas en las comunidades en las que operan.

Global Reporting Initiative: Iniciativa creada en 1997 por la organización no gubernamental CERES (Coalition for Environmentally Responsible Economies) junto con PNUMA (Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente), con el apoyo de numerosas instituciones privadas, empresas, sindicatos, ONGs y otras organizaciones «con el objetivo de fomentar la calidad, el rigor y la utilidad de las Memorias de Sostenibilidad».

## 2. Responsabilidad social de la empresa

La responsabilidad social de las empresas implica que éstas tienen obligaciones con la sociedad que van más allá de las económicas y legales. Analicemos un poco más los elementos de esta definición.

Responsabilidad. Cuando decimos que la empresa tiene responsabilidad estamos aludiendo a alguna razón por la que ésta, sus directivos y empleados, se obligan a actuar de una determinada manera. Igual que ocurre con las personas, esta responsabilidad puede tener explicaciones variadas que van desde las más coercitivas hasta las basadas en valores:

- a) Responsabilidad basada en la coerción. Una poderosa razón para realizar determinados actos es que están prohibidos por ley y perseguidos por alguna autoridad. Al igual que ocurre con las personas, las empresas evitan tomar algunas decisiones o toman otras porque existe regulación sobre ello y algunas autoridades que velan por el cumplimiento de estas normas. De este modo, cuando las empresas pagan sus impuestos, respetan los derechos sindicales de sus trabajadores o cuidan de no contaminar a partir de un determinado nivel, entonces simplemente están cumpliendo con la ley.
- b) Responsabilidad por razones éticas. Sin embargo, la responsabilidad social de la empresa no se entiende si ignoramos todas aquellas decisiones que se toman independientemente de que exista una norma, porque se considera adecuado y éticamente aceptable. Por ejemplo, por su educación casi todas las personas tratan amablemente y tratan de ayudar a los demás. Igualmente, las empresas realizan acciones que van más allá del cumplimiento de la ley por razones éticas y también a veces porque la sociedad lo demanda.

Volviendo a la definición de la responsabilidad social podremos ver con mayor claridad sus diferentes explicaciones.

Carroll y Buchholtz (2006) definen la responsabilidad social del siguiente modo. La responsabilidad social de las empresas abarca las expectativas económicas, legales, éticas y discrecionales (filantrópicas) que la sociedad se hace de la empresa en un momento determinado.

Responsabilidades económicas. Aunque parezca extraño, esto también es parte de la responsabilidad social de las empresas. Estas son ante todo una entidad económica que tiene como objetivo la producción de bienes y servicios para la sociedad y la adecuada remuneración de todos los factores de producción, incluyendo sus trabajadores. Por ejemplo, si pensamos en las empresas a las que la crisis de 2008 ha ido mal, bien porque habían tomado decisiones incorrectas o por la evolución del mercado, es obvio que estas empresas no pueden cumplir con su responsabilidad social.

Responsabilidades legales. Como se ha comentado con anterioridad, las empresas desarrollan su actividad dentro de la sociedad y ésta se ha dotado de normas en forma de leyes que nos obligan a todos, incluidas las empresas. Puede también resultar obvio decir que las empresas tienen la obligación de respetar la ley. Quizás sea más ilustrativo afirmar que una empresa que no cumpla la ley, tampoco puede ser socialmente responsable.

Responsabilidades éticas. Es imposible que la ley abarque todos los posibles aspectos del comportamiento humano y aún menos del empresarial. Siempre existen vacíos legales, es decir, áreas en las que no existe una norma legal para dirimir cual es el comportamiento adecuado. Algunos ejemplos son el comercio a través de Internet, la deslocalización de empresas o el comercio internacional que se beneficia de condiciones laborales inferiores. Cuando no existe una norma legal que sancione qué es lo correcto, entonces es necesario acudir a las expectativas éticas y morales de la sociedad para dirimir qué es lo justo o lo correcto. Por otro lado, la empresa tiene relación dentro de la sociedad con ciertos grupos como clientes, accionistas, trabajadores, administración o comunidad local que son quienes van a transmitir a la empresa estas expectativas. Estas expectativas se comunican a veces mediante mecanismos de presión que están al alcance de estos grupos de interés (boicots de clientes, inversión ética, criterios de selección de compras, etc.). Así, por ejemplo, los clientes de una empresa pueden transmitir a una empresa que es injusto o incorrecto que la empresa comercialice productos fabricados en otro país con mano de obra infantil (véase el caso de Nike en el cuadro 1.1).

#### **Cuadro 1.1: Nike y el trabajo infantil**

La empresa de calzado y ropa deportiva Nike elabora prácticamente toda su producción en países con costes y condiciones laborales inferiores a los países en los que comercializa sus productos. Esto ha planteado cuestiones éticas entre los consumidores, llegando a una situación extrema en el caso del trabajo infantil. Diferentes organizaciones vienen denunciando que en las fábricas que elaboran los productos de Nike y otras empresas se emplea a niños y los salarios no permiten llevar una existencia digna. El propio presidente de Nike reconoció a finales de los años noventa del pasado siglo que el producto de Nike se había convertido en sinónimo de esclavismo, jornadas excesivas y abusos laborales y que los consumidores americanos no querían productos fabricados en tales condiciones. La

cuestión radica en que las condiciones laborales en la sede de Nike (Estados Unidos) son aplicables a los trabajadores norteamericanos, pero no a los trabajadores indonesios o vietnamitas. Además, los inspectores de trabajo norteamericanos no pueden vigilar las condiciones laborales de esos países.

Aunque Nike se resistió durante mucho tiempo a auditar las condiciones laborales en las fábricas de sus productos, la presión de consumidores, inversores y sociedad civil ha hecho que desde hace unos años admita ciertas medidas de vigilancia.

Responsabilidades filantrópicas. También la sociedad puede tener expectativas de que las empresas realicen actividades sociales que no son obligadas por ley ni tampoco son fruto de expectativas éticas de la sociedad, sino que son voluntariamente adoptadas por las empresas (véase el ejemplo aportado en el cuadro 1.2). Estas responsabilidades no tienen la importancia de las anteriores.

### Cuadro 1.2: Filantropía en el F.C. Barcelona

Aunque el F.C. Barcelona nunca había lucido publicidad en la camiseta de sus deportistas, otros equipos de fútbol reciben decenas de millones de euros por hacerlo. En cambio, el F.C. Barcelona decidió ceder gratuitamente este espacio a Unicef, la agencia de las Naciones Unidas para la protección de la infancia, firmando una acción estratégica común para ligar deporte e infancia en la que además el club dona 1,5 millones de euros anuales.

### 3. Teoría del stakeholder

Hemos podido observar como la responsabilidad social de la empresa implica la existencia de grupos de interés (también llamados partícipes o stakeholders) que, formando parte de la sociedad, de alguna manera participan en la empresa y se crean expectativas sobre ella. A partir de sus expectativas y de la información sobre la actuación de la empresa, los grupos de interés pueden tomar determinadas decisiones. Estas decisiones son variadas y dependen del interés que tenga cada grupo (ver cuadro 1.3). Como puede observarse, el concepto de grupos de interés equivaldría al de usuarios de la información contable que hemos estudiado en contabilidad. Sin embargo, en esta asignatura pondremos el acento en los intereses que tienen mayor relación con la responsabilidad social.

### Cuadro 12.3: Grupos de interés

Grupos	Intereses del grupo	Información demandada (ejemplos)	Decisiones posibles
<b>Accionistas</b>	Rentabilidad a largo plazo de la inversión Respetar principios éticos	Cuenta de resultados Emisiones de gases de efecto invernadero Demostración respeto derechos humanos	<b>Comprar o vender participaciones</b>
<b>Entidades financieras</b>	Recuperación de la inversión	Balance de situación	<b>Prestar o no prestar</b>

		Emisiones de gases de efecto invernadero Contaminación	
<b>Empleados</b>	Retribución por el trabajo Estabilidad en el empleo Respeto derechos laborales	Valor añadido Cuenta de resultados Demostración respeto derechos laborales	<b>Permanecer o cambiar de trabajo</b> <b>Apoyar o no conflictos laborales</b>
<b>Clientes</b>	Relación calidad-precio Condiciones de fabricación del producto / servicio	Información sobre productos Demostración respeto derechos humanos	<b>Comprar producto</b>
<b>Administración</b>	Creación de riqueza Respeto de las normas	Valor añadido Demostración respeto normas	<b>Conceder ayudas</b> <b>Sancionar</b>
<b>Comunidad local</b>	Creación de riqueza Respeto del medio ambiente Respeto de los valores	Valor añadido Contaminación Acciones filantrópicas	<b>Dar apoyo u oponerse a la actividad</b>
<b>ONGs ecologistas</b>	Protección del medio ambiente	Emisiones de gases de efecto invernadero Consumo de recursos Contaminación	<b>Acciones reivindicativas</b> <b>Informar a consumidores</b>
<b>ONGs de desarrollo y defensoras de los derechos humanos</b>	Desarrollo humano Respeto de los derechos humanos Lucha contra la corrupción	Contribución a los objetivos del milenio Demostración respeto derechos humanos	<b>Informar a consumidores y otros grupos</b>
<b>Organismos internacionales</b>	Respeto de los derechos humanos Lucha contra la corrupción Lucha contra el cambio climático	Pacto Mundial Emisiones de gases de efecto invernadero	<b>Favorecer expansión</b> <b>Informar a otros grupos</b>
<b>Medios de comunicación</b>	<b>Informar al público</b>	<b>Toda la información anterior</b>	<b>Informar a otros grupos</b>

Dentro de los grupos de interés podemos distinguir entre primarios y secundarios y entre sociales y no-sociales.

Los grupos de interés primarios tienen un interés directo en la empresa y en su actuación y, por lo tanto, son más influyentes que los indirectos.

Los grupos de interés secundarios no tienen un interés directo, sino que su preocupación por la empresa deriva del interés de otros stakeholders por los que profesa algún tipo de inclinación o protección. Un ejemplo puede ser el de como los grupos de

defensa del bienestar de los animales pueden desarrollar un interés indirecto en una empresa farmacéutica que eventualmente pueda experimentar con animales.

Los grupos de interés sociales serían todos aquellos que forman parte de la sociedad y que, en una sociedad pluralista, pueden expresar sus puntos de vista acerca de la actuación de la empresa. Un grupo de interés no-social no cumpliría esta condición, siendo dos ejemplos relevantes el medio ambiente o las generaciones futuras. Los grupos de interés no-sociales están habitualmente representados por grupos de interés secundarios.

Por otro lado, es necesario conocer cuáles son los grupos de interés que requieren mayor atención. Para ello se hace necesario conocer sus atributos. Los profesores Mitchell, Agle y Wood (1997) propusieron tres atributos de los grupos de interés – legitimidad, poder y urgencia– que es necesario examinar para comprender su importancia. Un grupo de interés será tanto más relevante cuanto más legítimo, poderoso o urgente sea el interés que tiene en la empresa, entendiendo que estos atributos se pueden poseer en diferentes grados.

El primero de estos atributos, la legitimidad, se refiere a la validez percibida o la aprobación social de la reclamación de un interés sobre la empresa por parte del stakeholder. El interés del stakeholder se considera, en términos generales, como un interés común de la sociedad y tiene una base ética que lo hace deseable y lo justifica desde la perspectiva de otros actores que no son el stakeholder directamente interesado. Por ejemplo, está ampliamente aceptado que las empresas no deben emplear mano de obra infantil y, por lo tanto, el interés de un niño trabajador se percibe generalmente como muy legítimo.

El segundo atributo, poder, se refiere al grado en que los stakeholders pueden persuadir, inducir o coaccionar a otros individuos a actuar de un modo que sea consistente con los intereses de estos stakeholders. El poder está habitualmente relacionado con la posesión de recursos coercitivos (fuerza), utilitarios (dinero, conocimiento o tecnología) o simbólicos (prestigio) que permiten influir sobre los demás actores. Por ejemplo, es obvio que los accionistas mayoritarios tienen mucho poder en cualquier empresa; también los gobiernos tienen bastante poder a través de sus labores legislativas y de policía.

Finalmente, la urgencia hace referencia al grado en que los stakeholders consideran importantes sus intereses en la empresa y demandan atención urgente. Por ejemplo, diríamos que los intereses de los accionistas de una empresa tienen carácter de urgencia, si estos accionistas están planteando demandas en la Junta General; también diríamos lo mismo de los consumidores si éstos están planteando acciones de boicot a la empresa para mostrar su desacuerdo.

#### 4. Accountability

Un aspecto de capital importancia en la responsabilidad social es la transparencia y la rendición de cuentas (Accountability). Se ha definido la 'Contabilidad Social de la Empresa' como el 'proceso de comunicar los efectos sociales y medioambientales de las acciones económicas de las organizaciones a grupos de interés particulares en la sociedad y a la sociedad en su conjunto' (Gray y otros, 1987: ix).

Más específicamente, el objetivo de la contabilidad social es la presentación de información social y medioambiental que ayude a rendir

cuentas y cumplir la responsabilidad de la empresa con la sociedad. La justificación de este objetivo es la asunción de la deseabilidad de la democracia participativa (Gray, 1992) que implica una igualación de poder y responsabilidad. La sociedad tiene derecho a ser informada sobre la distribución social de poder y responsabilidad y esta función de información debe cumplirla, en parte, la contabilidad, que permite descargar la responsabilidad de la empresa con la sociedad (Gray y otros, 1987) derivada de la asimetría de poder que favorece a la primera. La contabilidad social representa una actividad esencialmente democrática.

La sociedad tiene el derecho de ignorar la información publicada o de utilizarla para los objetivos de cualquier grupo. Esto es una prerrogativa de la sociedad (Gray y otros, 1987). La base democracia/responsabilidad de la contabilidad social requiere que tal información esté disponible sin cuestionar el uso que de ella haga la sociedad.

En cuanto a su contenido, la información incluida en la contabilidad social debe estar en consonancia con sus objetivos (descarga de responsabilidad) y, por lo tanto, proporcionar información relevante a los grupos a que está dirigida.

Por último, la información publicada debe reunir según Gray y otros (1987) las características de relevancia e integridad, comparabilidad, oportunidad, comprensibilidad y fiabilidad.

Tal información ha de ir dirigida a los diferentes grupos de la sociedad que tienen interés en las consecuencias de la actividad de la empresa (ver apartado anterior).

Los estudios realizados sobre la información medioambiental publicada por las empresas han revelado un importante crecimiento desde los años noventa, cuando se comenzó a prestar atención a estas cuestiones, hasta la actualidad, cuando la mayor parte de las grandes empresas publican memorias de sostenibilidad.

La contabilidad social ha sido objeto de diferentes críticas:

- a. Dicha actividad ha sido criticada por su falta de exactitud y objetividad.
- b. Se plantea la cuestión de cómo pueden ser determinados los derechos a obtener información y de qué forma pueden ejercer su derecho los titulares. Parece constatarse que este derecho es difícilmente ejercitable y que las empresas utilizan este tipo de información medioambiental más como un instrumento de relaciones públicas para influir en la sociedad y en el Estado, que para servir al interés público.

## Estudio de caso por resolver

Documental caso Enron. Ver siguiendo enlace:

Youtube: <https://www.youtube.com/watch?v=MUgwk1Bx86Q&t=2862s>

Responda a las siguientes preguntas tras haber visto el documental sobre Enron:

1. Describa los principales impactos de Enron en la sociedad.
2. Analice los diferentes puntos de vista acerca de la cuestión.
3. Relacione el caso propuesto con el modelo de Carroll sobre responsabilidad social.
4. Distinga entre los diferentes tipos de stakeholders.

Analice el poder, la legitimidad y la urgencia de los intereses de los diferentes stakeholders.

## TEMA 2. ÉTICA Y PROFESIÓN CONTABLE

1. Ética y papel de la profesión contable
2. Perspectivas éticas descriptivas y contabilidad
3. Perspectivas éticas normativas y contabilidad
4. Interés público y profesión contable
5. Conflicto de interés

### Referencias

Armstrong MB. Ethics and professionalism in accounting education: A sample course. *Journal of Accounting Education*. 1993;11:77-92.

Dellaportas S. Making a Difference with a Discrete Course on Accounting Ethics. *Journal of Business Ethics*. 2006;65:391-404.

Gray R, Adams CA, Owen D. *Accountability, Social Responsibility and Sustainability: Accounting for society and the environment*. Harlow: Pearson; 2014.

McPhail K, Walters D. *Accounting and Business Ethics. An Introduction*. London: Routledge; 2009.

### Lectura

Cowton, C. J. (2013). *Accounting Ethics International Encyclopedia of Ethics*: Blackwell Publishing Ltd.

## 1. Ética y papel de la profesión contable.

La ética de la contabilidad se ha convertido en una cuestión pública, más allá del interés de la profesión contable. Durante las últimas décadas la sociedad ha asistido perpleja a escándalos empresariales en los que prácticas poco éticas de profesionales contables han jugado un papel muy importante. Estos escándalos han ocasionado graves perjuicios no sólo a los stakeholders de las empresas implicadas, sino también a la sociedad en su conjunto. Probablemente el caso más famoso es de Enron (ver caso al final del tema). Pero la ética (o la falta de ética) contable ha sido determinante en otros casos de fraudes empresariales como Bernard Madoff, Worldcom, Parmalat, Forum Filatélico o Gescartera, entre otros muchos.

En todos estos casos se han conjugado diferentes factores, incluyendo los contables internos que “cocinan los libros” con la connivencia de los auditores externos que puedan temer perder los sustanciosos contratos con la empresa. Existen diferentes mecanismos (sobre todo en el caso de los auditores) para asegurar su independencia y objetividad a la hora de emitir su opinión sobre los estados financieros. Además, lo que confiere valor a la auditoría es sobre todo la confianza que genera la opinión de profesionales y de firmas con reconocimiento general. Sin embargo, hay que reconocer que los profesionales contables y auditores van a encontrar frecuentemente amenazada su independencia. Aquí es donde la ética del profesional contable tiene mayor importancia.

Probablemente los legos entienden que la contabilidad es una materia cuantitativa y objetiva, que la contabilidad y la auditoría trata tan sólo de averiguar las cifras que representan de forma correcta la posición financiera y el resultado de la empresa. Pero el otro aspecto que confiere valor a la labor del profesional contable y auditor es el del juicio profesional. El estudiante avanzado de contabilidad y auditoría ya tiene conocimiento suficiente para reconocer que no existe una única verdad en contabilidad y que es precisamente el buen juicio profesional lo que conferirá valor a su futuro ejercicio profesional. Dentro de esta vaga noción del juicio profesional podemos incluir diferentes ingredientes:

- a) Nociones técnicas y habilidades para localizar información; y
- b) nociones acerca de lo que está bien y lo que está mal (ética contable);
- c) que deberán aplicarse a situaciones en las que existe discrecionalidad.

Podemos mencionar dos áreas de discrecionalidad en la labor del profesional de la contabilidad y de la auditoría:

- a) Se pueden utilizar diferentes métodos contables para reconocer, valorar y revelar información sobre los mismos hechos. Diferentes métodos pueden dar lugar al reconocimiento o no reconocimiento de un mismo hecho, a diferentes valoraciones o a presentar la información de una forma más o menos clara. Hay muchas transacciones cuya contabilización es menos discrecional, por ejemplo, en determinadas circunstancias una empresa puede optar por activar o llevar a la cuenta de resultados ciertos gastos. Muchas empresas también tienen cierta discrecionalidad en el reconocimiento temporal de los ingresos. Estos son sólo dos ejemplos, pero los alumnos pueden pensar en muchos otros ejemplos en cada norma contable.

- b) La contabilidad realiza asunciones acerca del futuro continuamente. Muchos elementos individuales del balance requieren hacer asunciones acerca del futuro, siguiendo el principio de prudencia, por ejemplo. Pero también los contables y los auditores deben hacer juicios relacionados con el principio de empresa en funcionamiento.

## 2. Perspectivas éticas descriptivas y contabilidad

Más allá de los casos concretos que se citan habitualmente se ha realizado estudios sobre los factores que llevan a los individuos a comportarse de una forma determinada. Teniendo en cuenta la importancia del juicio profesional en la contabilidad, descrita en el apartado anterior, estos estudios son preocupantes pues parecen concluir que los contables presentan un nivel de razonamiento ético más bajo y un nivel de madurez inferior al de otros grupos profesionales. Aunque algunos autores sugieren que las causas de esta situación están en el desarrollo moral general de los individuos, otros advierten que las causas podrían estar en el adoctrinamiento que se produce en la educación universitaria, donde se presenta la actividad contable (y administrativa en general) como sierva del sacrosanto objetivo de maximizar el beneficio de la empresa y el único modelo de profesional que se presenta está caracterizado por su oportunismo y su falta de consideraciones éticas.

### Encuesta Gallup sobre la honestidad de los contables

La encuesta que periódicamente realiza Gallup sobre la honestidad de las diferentes profesiones en EE.UU., en diciembre de 2015 muestra que la contabilidad se sitúa en una posición no tan mala como otras profesiones relacionadas con los negocios. El porcentaje de encuestados que tenía una opinión alta o muy alta de los contables era del 39%, mucho más bajo que las enfermeras (84%) o que los ingenieros (65%), pero más alto que los profesionales de banca (24%) o que los ejecutivos de negocios (17%).

Hay tres formas de considerar la actividad contable: amoral, moral o inmoral.

La **contabilidad inmoral** se caracteriza porque carece de principios éticos y actúa en activa oposición a lo que es ético. Por ejemplo, la ocultación de información en el caso Enron se había producido de forma intencionada por el Director Financiero y la firma de auditoría Arthur Andersen.

La **contabilidad moral** cumple con un alto nivel de conducta ética o normas de conducta profesionales. Muchos escándalos empresariales se han podido investigar gracias a la colaboración de profesionales contables que eran críticos con la actuación de sus entidades.

La **contabilidad amoral** no considera cuestiones éticas en su conducta profesional. Esta posición amoral puede ser deliberada (no considera factores éticos de forma deliberada) o irreflexiva, que por descuido o por falta de atención no presta atención a los factores éticos.

Otra forma de caracterizar el comportamiento ético de diferentes individuos se basa en el modelo de desarrollo moral (o madurez) de Kohlberg. Este modelo divide el desarrollo

moral de los individuos en tres niveles y seis estadios, representados en la figura 1.



Figura 1 - Modelo de Kohlberg. Elaboración propia.

El primer estado se caracteriza por el egocentrismo y por la falta de reconocimiento de los intereses de los demás. Las acciones se consideran en este estadio de forma meramente física, sin prestar atención a las intenciones.

En el segundo estadio se reconoce la autoridad y se separan sus intereses de los propios, contraste con el estadio anterior. Se reconoce asimismo que es necesario realizar una especie de compromiso con los demás para lograr la satisfacción de los intereses propios.

El tercer estadio se caracteriza por el desarrollo de la capacidad de ponerse en lugar de los demás individuos y por el desarrollo de acuerdos y expectativas compartidas en un entorno reducido. Si las dos etapas anteriores son dominantes en la infancia, puede decirse que esta tercera fase es característica de la adolescencia.

En el cuarto estadio el individuo identifica sus valores con las reglas morales y los roles del sistema social. El individuo actúa en conformidad con el lugar que ocupa en el sistema social y su grupo social, de acuerdo con las convenciones y las leyes imperantes. El individuo reconoce las diferentes perspectivas sociales. El cumplimiento de la ley y la costumbre guía la toma de decisiones morales.

En los estadios quinto y sexto el individuo reconoce principios, derechos y valores, que van más allá de los valores convencionales del sistema social característicos del cuarto estadio y que podrían admitirse universalmente, no solo en una sociedad o por un grupo social determinado. Estos estadios tienen su fundamento en principios éticos universales que integran las diferentes perspectivas de algún

modo. Además, al reconocer la diferencia entre estos estadios y el anterior se contempla la posibilidad de que el cumplimiento de la ley pueda acarrear decisiones inmorales. La Declaración Universal de los Derechos Humanos podría ser un ejemplo.

La perspectiva adoptada en este apartado podemos denominarla como de **ética descriptiva**, que consiste en describir, caracterizar y estudiar la moralidad imperante en un determinado contexto, como puede ser la profesión contable.

### 3. Perspectivas éticas normativas y contabilidad

La **ética normativa** consiste en suministrar y justificar sistemas morales. Se centra en “Qué debería ser / qué no debería ser”. En contraste con la perspectiva adoptada en el apartado anterior, en este caso no interesa cuáles son los valores imperantes en la profesión contable, sino cuáles son los valores que deberían imperar.

Con frecuencia las profesiones tratan de que sus miembros actúen de forma ética, conforme a lo que se denominó “contabilidad moral” o, nivel post-convencional, en el apartado anterior.

La pregunta que se plantea en el contexto de la ética normativa es qué debería ser. Hay al menos dos posiciones éticas para dar respuesta a esta pregunta:

La **ética deontológica**, cuyo principal exponente es Immanuel Kant, está basada en los principios de la razón y el respeto. Kant sugiere que cuando se aplica la razón a la pregunta anterior, llegaremos irremediamente a la formulación de principios universales, sin considerar el contexto ni las consecuencias de las acciones que se tomen por aplicación de los principios universales. Si robar es incorrecto, *siempre* es incorrecto. Esto es lo que Kant llama imperativo categórico. También afirma Kant que los seres humanos hay que tratarlos como fines y no como medios.

Los códigos deontológicos en determinadas profesiones (por ejemplo, el juramento hipocrático en medicina) constituyen excelentes aproximaciones a esta forma de responder a la pregunta de qué debería ser.

Mientras que la ética deontológica está interesada en la corrección de las acciones mismas, la **ética teleológica** establece que la corrección moral de las acciones se establece en función de sus consecuencias. Así, desde un punto de vista deontológico, el robo es *siempre* incorrecto porque contraviene un imperativo categórico. Desde un punto de vista teleológico, por el contrario, el robo podría constituir una acción moral en circunstancias en las que dicho robo produce consecuencias moralmente deseables (¿robar al rico para dar al pobre quizás?).

## Filantropía y objetivos de la empresa

---

La filantropía corporativa consiste en el apoyo financiero de las empresas a diferentes actividades culturales y solidarias. Sin embargo, algunos accionistas (especialmente en EE.UU.) han visto en la filantropía una forma mala administración, de desviar fondos empresariales hacia destinos diferentes de los legítimos, de forma que los administradores no cumplen con su obligación fiduciaria con los accionistas. Algunos accionistas en EE.UU. han demandado a sus administradores por acciones filantrópicas realizadas en el marco de la administración de la empresa. Estos hechos plantean cuestiones éticas que pueden responderse desde un punto de vista deontológico y teleológico.

#### 4. Interés público y profesión contable

Una profesión es más que hacer un determinado trabajo o un conjunto de saberes técnicos. Una profesión implica un conjunto de individuos que tienen similar formación y comparten ciertos valores. De este modo, la profesión se puede definir como una comunidad moral de individuos que se distinguen por compartir una serie de objetivos y de creencias sobre los mejores medios para lograr estos objetivos. Estos objetivos pueden ser la salud humana o la información financiera.

En los países en los que la profesión contable tiene una mayor tradición y un mayor grado de institucionalización, ésta siempre ha afirmado operar en áreas del interés público. ¿Cuál es el interés público? Esto tiene sentido, pues en términos económicos, la información financiera es un bien económico público, del que muchos pueden beneficiarse, pero de cuya utilización a nadie se puede excluir. Si el principal objetivo de la profesión contable es producir el conocimiento necesario para generar información y auditoría imparcial, entonces la profesión contable tiene un interés público.

Sin embargo, este interés público puede a veces colisionar con los intereses privados de los profesionales contables. Por ejemplo, los honorarios de los auditores son satisfechos por las propias empresas auditadas y frecuentemente las firmas de auditoría prestan servicios adicionales de consultoría a las mismas empresas. Este es un tema que se ha tratado en otros temas de la asignatura.

#### 5. Conflicto de interés

Podemos definir el conflicto de interés como aquel conjunto de circunstancias que crean un riesgo de que el juicio profesional o las acciones respecto a un interés primario vayan a ser indebidamente influenciadas por un interés secundario. Pueden producirse dos tipos de conflictos de interés principales.

El **conflicto de interés institucional** se produce cuando como resultado de otras actividades o relaciones, una organización no puede prestar servicios imparciales; la objetividad de la organización para realizar la labor correspondiente al mandato se ve o puede verse afectada; o la organización tiene una ventaja competitiva injusta.

Por ejemplo, una firma de auditoría puede tener un conflicto de interés institucional a pesar de que sean diferentes auditores los que realicen las actividades que dan lugar al conflicto. Su interés primario será proporcionar una opinión independiente de los estados financieros de una empresa. Sus objetivos secundarios serán la obtención de honorarios por diferentes servicios y continuar la relación comercial con la empresa. El conflicto de interés se produce cuando el interés secundario interfiere indebidamente en

el objetivo de proporcionar su opinión independiente, a través de presiones de la empresa vía promesas de contratos de consultoría, etc.

En general, si la profesión contable tiene un interés público, encontraremos un conflicto de interés en aquellos casos en los que los intereses privados interfieran indebidamente en la consecución ese interés primario.

El **conflicto de interés personal** se produce cuando los intereses privados de una persona (como relaciones profesionales externas o activos financieros personales) interfieren o puede entenderse que interfieren con el cumplimiento de sus funciones oficiales.

Por ejemplo, un doctor tiene como interés primario promocionar y proteger el bienestar de los pacientes y la calidad de la atención sanitaria, pero tendrá probablemente intereses secundarios como el deseo de avance profesional y económico o el reconocimiento de logros personales. El conflicto de intereses se producirá cuando el interés secundario interfiere indebidamente en el primario, por ejemplo, si acepta regalos por prescribir determinados fármacos.

## Estudio de caso por resolver

La Caja Municipal: Documento adicional “La Caja Municipal” del tema 2. Responda a las preguntas en dicho documento incluidas.

## TEMA 3: DESARROLLO SOSTENIBLE: ASPECTOS SOCIALES, AMBIENTALES Y ÉTICOS DEL DESEMPEÑO DE LAS ORGANIZACIONES

1. Introducción
2. Marco histórico del desarrollo sostenible
3. Concepto de desarrollo sostenible
4. Dimensiones del concepto de desarrollo sostenible dentro de la globalización
5. La era de los Objetivos del Desarrollo Sostenible

### Caso práctico:

Caso Nestle

### REFERENCIAS

Sachs, J (2014). La era del desarrollo sostenible. Nueva York. Columbia University Press

Comisión Mundial del Medio Ambiente-Naciones Unidas. (1988): Nuestro Futuro Común, Alianza, Madrid (1987).

Aguado, I., Echevarria, C., Barrutia, J.M, El desarrollo sostenible a lo largo del pensamiento económico (2007). Revista de Economía Mundial 21, 2009, 87-110

Gapollín, G.,(2003) Sostenibilidad y desarrollo sostenible: un enfoque sistémico. CEPAL: Gobierno de los Países Bajos. Santiago de Chile.

Baker, S. (2006) Sustainable Development. New York and Oxon. Routledge

## 1. Introducción

La perspectiva del desarrollo sostenible ha cambiado a lo largo de la historia y seguirá modificándose a lo largo del tiempo, por ser un proceso de cambio y transición hacia nuevas formas de producir, consumir, distribuir, y también, nuevas formas de ser, estar y conocer. Este concepto se enmarca en el sistema mundial heterogéneo y con numerosas transformaciones y cambios continuos.

La sociedad está inmersa en una visión global de las relaciones entre los sistemas naturales y los seres humanos. El impacto ambiental de las actividades humanas no es homogéneo, sino que se modifica por los propios modos de vida y las condiciones del entorno. El proceso de globalización en el que nos encontramos no es reciente, pero en la actualidad se encuentra en una fase elevada de universalización del sistema productivo y de consumo. Un modelo de supuesto desarrollo que produce agotamiento de recursos naturales, pobreza, degradación del medio ambiente y miseria.

La concepción de desarrollo sostenible dentro de este proceso de globalización, incluye aspectos económicos, sociales, medioambientales y de buena gobernanza. Un período donde las empresas, especialmente las multinacionales, tienen un papel fundamental en esta sostenibilidad.

## 2. Marco histórico del desarrollo sostenible

La percepción de desarrollo sostenible se viene aplicando durante largo tiempo a los ecosistemas. Un ejemplo de ello lo tenemos en los gestores pesqueros, que se referían a la obtención de la máxima producción sostenible, es decir, la máxima captura anual que fuera compatible con el mantenimiento de una población piscícola estable.

Así, el mantenimiento de una sostenibilidad en un contexto de crecimiento económico y desarrollo, se plantea por primera vez, a nivel global, en 1972, en el marco de la Conferencia de Naciones Unidas sobre el Medio Humano celebrada en Estocolmo. En ese mismo año aparece el informe del Club de Roma sobre el predicamento de la humanidad. Este informe que habla sobre los Límites del Crecimiento, sostuvo que si el crecimiento económico seguía en la misma línea, terminaría por exceder los límites de los recursos de la Tierra y llevar al colapso.

El informe se encarga a un grupo multidisciplinar de investigadores en Massachussets. En el estudio se trata sobre las causas y consecuencias del crecimiento a largo plazo de cinco variables, que son la población, capital industrial, producción de alimentos, consumo de recursos y contaminación. El objetivo fundamental del mismo es la imposibilidad física de un crecimiento físico infinito en un planeta finito.

Desde 1972, la atención mundial estuvo en el desarrollo sostenible, aunque esta expresión se adoptó con el popularmente conocido como Informe Brundtland, definiendo el desarrollo sostenible como *“aquel que satisface las necesidades del presente sin comprometer la capacidad de las futuras generaciones para satisfacer las propias (1987)”*.

Esta concepción intergeneracional del desarrollo sostenible se adoptó de forma generalizada y la cumbre para la Tierra de Rio, la hizo suya en 1992. En esta Cumbre se señala uno de los principios básicos, de los 27 proclamados: *“el desarrollo debe*

*ejercerse de forma tal que responda equitativamente a las necesidades de desarrollo y ambientales de las generaciones presentes y futuras”.*

El objetivo concreto de esta Cumbre era llegar a un consenso mundial que paliara la problemática de las relaciones conflictivas, entre el necesario desarrollo y el respeto y la preservación de la integridad de biosfera.

En esta Cumbre supone aprobar dos declaraciones, dos convenciones y la Agenda 21 que será el programa de acción para el siglo XXI:

- La Declaración de Río o Carta de la Tierra
- La Declaración sobre el Bosque
- El Convenio sobre la Biodiversidad
- El Convenio sobre el Clima
- La Agenda 21

La llamada **Agenda 21** (llamada ahora Programa 21, programa para el siglo XXI) es una enumeración de los programas de acción que la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Medio Ambiente y Desarrollo que desea promover en el próximo decenio; se trata del documento que ha obtenido mayor unanimidad, en la medida en que cada estado miembro puede extraer del mismo un programa a su elección y fijar él mismo su participación financiera. Los países del Norte se comprometieron a proporcionar al sur ayuda adicional: la CEE promete 4.000 millones de dólares en los próximos 5 años. Pero la financiación de las medidas establecidas y el calendario en relación con el presupuesto de los países industrializados consagrado al desarrollo (el 0.7% del PNB) quedan muy vagos (VVAA, 1993, 1995a; Sequeiros, 1997; Ludevid Anglada, 1997).

La Conferencia de Río sirve para recordar de nuevo aquello de que *“la Tierra no es un regalo de nuestros padres, sino un préstamo de nuestros hijos...”*, siguiendo con la idea de desarrollo sostenible intergeneracional. En 1997, coincidiendo con los cinco años de la Cumbre de Río se celebra en Nueva York, la Cumbre Río +5.

En esta Declaración de Río, se definen los derechos y las obligaciones de los Estados respecto de principios básicos sobre el medio ambiente y el desarrollo. Incluye las siguientes ideas: la incertidumbre en el ámbito científico no ha de demorar la adopción de medidas de protección del medio ambiente; los Estados tienen el "derecho soberano de aprovechar sus propios recursos" pero no han de causar daños al medio ambiente de otros Estados; la eliminación de la pobreza y la reducción de las disparidades en los niveles de vida en todo el mundo son indispensables para el desarrollo sostenible, y la plena participación de la mujer es imprescindible para lograr el desarrollo sostenible.

El 11 de diciembre de 1997 los países industrializados se comprometieron, en Kioto, a ejecutar un conjunto de medidas para reducir los gases de efecto invernadero. Los gobiernos signatarios de dichos países pactaron reducir en al menos un 5 % en promedio las emisiones contaminantes entre 2008 y 2012, tomando como referencia los niveles de 1990. El acuerdo entró en vigor el 16 de febrero de 2005, después de la ratificación por parte de Rusia el 18 de noviembre de 2004.

Más adelante el Banco Mundial fue el que enfoca primeramente el estudio del desarrollo sostenible a través de un marco triangular, englobando aspectos sociales, económicos y ambientales. De acuerdo con esta percepción, la Unión Europea remarcó también los tres pilares básicos sobre los que se asienta el Desarrollo Sostenible en su Estrategia de Desarrollo Sostenible (CCE, 2001).

### TEMA 3: DESARROLLO SOSTENIBLE: ASPECTOS SOCIALES, AMBIENTALES Y ÉTICOS DEL DESEMPEÑO DE LAS ORGANIZACIONES

En septiembre de 2002, en Johannesburgo se celebra la Cumbre Mundial sobre Desarrollo Sostenible concebida como continuación de la Cumbre de la Tierra de Río de Janeiro de 1992. Su objetivo principal era el de dar respuesta de forma más realista a las cuestiones planteadas (pero no solucionadas) de la década anterior. Diferentes reuniones multilaterales, tanto de las Naciones Unidas como de otros organismos tales como la Organización Mundial del Comercio (OMC) o el Banco Mundial (BM), incidieron en el hecho de que, a pesar de las buenas intenciones de la Cumbre de Río, su planteamiento adolecía de una serie de errores que la hacían prácticamente inviable.

*El desarrollo sostenible pone el foco de atención en la sociedad y no sólo la naturaleza.* De esta forma se da respuesta a la preocupación por el medio ambiente sin descuidar al individuo como agente social, ya que, si bien es cierto que desacertadas políticas y deficientes gestiones públicas contribuyeron a desastres ambientales, también es verdad que éstas fueron causa de la creciente desigualdad de ingresos e, incluso, de revueltas sociales.

A principios del siglo XX, la comunidad internacional retomó la agenda de desarrollo con una visión integral a partir de los acuerdos derivados de las conferencias globales sobre temas sociales de las Naciones Unidas celebradas en la década de 1990. En septiembre del 2000, 189 Estados Miembros de las Naciones Unidas, firmaron un nuevo compromiso mundial para el desarrollo, cuya expresión política quedó reflejada en la Declaración del Milenio. En esta Declaración se establecieron los fundamentos de una agenda de desarrollo basada en valores que enriquecen profundamente las relaciones internacionales para el siglo XXI: la libertad, la igualdad, la solidaridad, la tolerancia, el respeto de la naturaleza y la responsabilidad común pero diferenciada.

#### Objetivos del milenio

<b>Objetivo 1</b>	Erradicar la pobreza extrema y el hambre
<b>Objetivo 2</b>	Lograr la enseñanza primaria universal
<b>Objetivo 3</b>	Promover la igualdad entre los géneros y la autonomía de la mujer
<b>Objetivo 4</b>	Reducir la mortalidad infantil
<b>Objetivo 5</b>	Mejorar la salud materna
<b>Objetivo 6</b>	Combatir el VIH/SIDA, el paludismo y otras enfermedades
<b>Objetivo 7</b>	Garantizar la sostenibilidad del medio ambiente
<b>Objetivo 8</b>	Fomentar una asociación mundial para el desarrollo

Para la consecución de estos objetivos se establecen unas metas y un horizonte temporal que se fija en el año 2015. Este acuerdo esboza amplios compromisos en materia de derechos humanos, el buen gobierno y la democracia. Las cifras oficiales de las Naciones Unidas indicaron la existencia de enormes desigualdades en un mundo cada vez más próspero, así 113 millones de niños no van a la escuela, más de 11 millones de niños mueren antes de los cinco años, más de un billón de personas ganan menos de 1dolar al día.

La injusticia y la desigualdad van de la mano y esta Declaración del Milenio, como otros muchos acuerdos internacionales, fue el producto de ampliar el diálogo, la negociación detallada y el frustrante compromiso (UN, 2000).

En el vigésimo aniversario de la Cumbre de Río, Río +20, se vuelve a insistir en esta visión tripartita del desarrollo sostenible (económico, social y ambiental). La Cumbre de la Tierra en Río en 1992 sentó las bases. Río +20 es una nueva oportunidad para pensar de manera global a fin de que todos podamos actuar a nivel local para asegurar nuestro futuro común.

Esta Cumbre de Río+20 es importante porque se quiere dejar un mundo habitable para nuestros hijos y nietos, los desafíos de la pobreza generalizada y la destrucción del medio ambiente se deben abordar ahora:

- El mundo de hoy tiene 7 millones de personas, para el año 2050, habrá 9 mil millones.
- Una de cada cinco personas, es decir 1.400 millones, actualmente vive con 1,25 dólares diarios o menos.
- Una de cada cinco personas (1,4 millones) vive con 1,25 dólares al día o menos.
- Mil millones y medio de personas no tienen acceso a la electricidad.
- Dos y medio millones de personas no tienen un cuarto de baño.
- Casi 1.000 millones de personas pasan hambre todos los días.
- Las emisiones de gases de efecto invernadero continúan aumentando, y más de un tercio de todas las especies conocidas podrían extinguirse si el cambio climático continúa sin control.

En septiembre de 2015, Naciones Unidas presenta la agenda de los Objetivos del Desarrollo Sostenible (ODS), que sustituyen a los ODM como metas del desarrollo mundial hasta 2030.

Con la adopción de los ODS la pregunta fundamental, según el economista Jeffrey Sachs, es cómo usar nuestra comprensión de las interacciones entre la economía, la sociedad, el medio ambiente y el gobierno para determinar el mejor modo de crear sociedades prósperas, inclusivas, sostenibles y bien gobernadas. En otras palabras, sería preguntarse cómo se pueden alcanzar los Objetivos del Desarrollo Sostenible.

Con los Objetivos del Milenio se determina un carácter multidisciplinar del **concepto de desarrollo sostenible**: tiene en cuenta aspectos económicos, sociales, medioambientales y la labor del sector privado, en especial las funciones de las multinacionales.

En ese nuevo escenario, Naciones Unidas espera que el Pacto Mundial se convierta en el catalizador que coordine las acciones del sector privado para el desarrollo sostenible y lleve la voz de las empresas responsables a las cumbres de la ONU. Ello supone reconocer la fuerza transformadora de las empresas, e implica también a la sociedad, las organizaciones no empresariales, consumidores, e inversores.

El Pacto Mundial ofrece el marco en el que las organizaciones pueden colaborar en aras del desarrollo sostenible a nivel local o internacional. Colaboraciones basadas en la transparencia, el apoyo a los Diez Principios y en involucrar a todos los grupos de interés.

Un gráfico temporal que resumen de lo anterior: Ver GRÁFICO I al final del tema.

### 3. Concepto de Desarrollo Sostenible

Como se ha visto en el punto anterior, este concepto se ha aplicado a los ecosistemas, durante largos períodos de tiempo. Inicialmente este concepto condujo a una serie de estrategias de crecimiento cero, siguiendo las publicaciones del Club de Roma (1972), *Los límites del Crecimiento* (mediados de 1972). Estas publicaciones de científicos del Instituto de Tecnología de Massachusetts, concluyen que, si la tendencia en la población es el crecimiento, la producción de alimentos, el uso de recursos y la polución continúa, se excedería la capacidad del planeta en 100 años.

El resultado de lo anterior produciría un colapso del ecosistema, el hambre y la guerra. Estas directrices sobre el desarrollo sostenible se apoyan sobre los límites físicos del crecimiento, ignorando la posibilidad de las innovaciones tecnológicas que pueden conducir a nuevos caminos, como puede ser gestionar la polución o usando los recursos más eficientemente en la producción. Este concepto consiste en un argumento de agotamiento de los recursos a nivel mundial. Este argumento fue desplazado por una nueva creencia de que la protección ambiental y el desarrollo económico podrían ser mutuamente compatibles, no así con los objetivos contradictorios de la política. Esto presenta el enorme desafío de ordenar cuándo y qué tipo de crecimiento es o no aceptable (Paehlke 2001).

El término de “desarrollo sostenible” se presenta al público cuando la Unión Internacional de la Naturaleza y los Recursos naturales, presentaron *The World Conservation Strategy* (IUCN 1980). *Este concepto pone el énfasis en la conservación de los recursos vivos, estando limitado, fundamentalmente por la sostenibilidad ecológica como oposición a la conexión entre las cuestiones sociales y económicas más amplias.*

Pero no es hasta 1987, cuando el World Commission on Environment and Development publicó su informe “Nuestro Futuro Común”, que une las tres dimensiones del desarrollo sostenible, lo social, económico y ecológico. El desarrollo sostenible es un modelo de sociedad que se modifica ya que, unido a los objetivos del desarrollo económico tradicional, tiene el objetivo de del mantenimiento de la sostenibilidad ecológica. Además, el Informe Brundtland determina que la interacción entre las condiciones sociales y económicas, especialmente aquellas que operan en el nivel internacional, son las que influyen en que sean sostenibles las relaciones entre los seres humanos y la naturaleza.

**El Informe Brundtland** de desarrollo sostenible es global en su objetivo y une el cumplimiento de las necesidades del mundo “pobre” y la reducción de los que quiere el mundo “rico”. Este informe, en su página 43, dice:

***“El desarrollo sostenible es el desarrollo que encuentra las necesidades del presente (regalo) sin comprometer la capacidad de futuras generaciones de encontrar sus propias necesidades”.***

Este informe proclama la responsabilidad de los distintos estados para proteger a las generaciones futuras. Las responsabilidades de los gobiernos son diferentes en función de sus capacidades. La diferencia principal está en los países del tercer mundo y los países industrializados.

Se marca, de esta forma, el punto de inflexión en el proceso de institucionalización del concepto de desarrollo sostenible enmarcándose en **las necesidades intergeneracionales**, evolucionando hacia una definición más práctica y holística que enlaza el desarrollo económico, la inclusión social y la sostenibilidad ambiental.

La Estrategia de la Unión Europea remarca estos tres pilares básicos sobre los que asienta su Estrategia sobre Desarrollo Sostenible en 2001. Teniendo presente las nociones básicas en torno al Desarrollo Sostenible establecidas de esta manera, se desprende que este concepto engloba dos tipos de solidaridad: **intra-generacional e intergeneracional**, dado que los actuales niveles de consumo, que acarrear frecuentemente un elevado derroche de recursos en los países industrializados, no pueden ser alcanzados por la totalidad de la población mundial, y posiblemente tampoco por las generaciones futuras, sin destruir el capital natural.

A lo largo del siglo XX, la Comunidad Internacional retoma la agenda de desarrollo con una visión integral, a partir de los Acuerdos derivados de las Conferencias globales sobre temas sociales de las Naciones Unidas celebradas en la década de 1990.

El desarrollo sostenible pone el foco de atención en la sociedad y no sólo la naturaleza, de modo que el eje “**persona-entorno**” adquiere prioridad en el planteamiento económico. De esta forma se da respuesta a que la preocupación por el medioambiente descuidaba en cierto modo al individuo como agente social.

Este concepto de desarrollo sostenible es el que se refleja en los Objetivos del Milenio de 2015:

*El concepto de desarrollo sostenible es una forma de entender el mundo como interacción compleja entre sistemas económicos, sociales, ambientales y políticos. Pero también es una visión normativa o ética del mundo, donde se determina una sociedad que se preocupa tanto de los ciudadanos actuales como de las generaciones futuras. Se llega, así, a un enfoque normativo del concepto de desarrollo sostenible, donde una buena sociedad es aquella que no es únicamente una sociedad próspera económicamente, sino que debe ser inclusiva, ambientalmente sostenible y bien gobernada.*

#### 4. Las dimensiones del desarrollo sostenible dentro de la globalización.

El desarrollo sostenible es una forma de entender el mundo como interacción compleja entre sistemas económicos, sociales, ambientales y políticos. Esta perspectiva de la visión de una buena sociedad, no es sólo una sociedad económicamente próspera, sino que ha de ser inclusiva socialmente, ambientalmente sostenible y bien gobernada. Esta última dimensión es la que parece ponerse de manifiesto con la aprobación de los Objetivos del Desarrollo Sostenible.

La pregunta fundamental es cómo usar nuestra comprensión de las interacciones entre la economía, la sociedad, el medio ambiente y el gobierno, para determinar el mejor modo de crear sociedades prósperas, inclusivas, sostenibles y bien gobernadas, dentro del tiempo en el que nos encontramos.

Todo ello dentro de la propia naturaleza de nuestro tiempo, que es la globalización.

Se habla de globalización<sup>1</sup> para referirse a la rápida expansión de las transacciones e interacciones de todo tipo (incluyendo aspectos culturales, criminales o financieros) que se producen a través de las fronteras de los estados nacionales. La globalización tiene algunas implicaciones (Blewitt, 2008):

- a. **Extensión.** Las actividades sociales, políticas y económicas se extienden a través de las fronteras, de forma que los eventos, las decisiones y las actividades que se producen en un lugar tienen un impacto significativo en otras partes del mundo. Basta con abrir las páginas de cualquier periódico para encontrar muchos ejemplos de la extensión de las transacciones e interacciones que caracteriza a la globalización. Un ejemplo alejado de la contabilidad podría ser la extensión de la justicia penal que puede juzgar a través del Tribunal Penal Internacional delitos cometidos en todos los países que suscriben este tratado. De igual modo, los acontecimientos económicos que se producen en un país o en una región económica inciden inmediatamente en la situación de otros países. Un reciente ejemplo lo encontramos en la crisis económica que ha ocasionado a partir de 2007 el sistema financiero norteamericano y en especial las hipotecas *suprime*.
- b. **Intensificación de las conexiones.** En lugar de ser algo ocasional, la interconexión a través de las fronteras se normaliza, se produce un incremento en la magnitud de las transacciones e interacciones a nivel global. Así, las transacciones comerciales se han intensificado notablemente en las últimas décadas: mientras que el PIB mundial se ha multiplicado por 6 entre 1950 y 2005, el comercio mundial se ha multiplicado por 16 (De la Dehesa, 2007), aunque el comercio exterior tiene un peso relativo diferente en cada país, como se puede apreciar en la figura 12.1 para los países de nuestro entorno económico. La intensificación del comercio mundial también ha suscitado controversias, también globales, relacionadas con las condiciones laborales y los derechos humanos de las personas involucradas en la producción y el intercambio de bienes. Un triste ejemplo de ello es el trabajo infantil que muchas empresas textiles utilizan para la elaboración de sus productos en países menos desarrollados normalmente a través de empresas contratistas. Estas controversias características de la globalización generan alianzas entre consumidores y activistas occidentales, gobiernos de países en desarrollo y los niños afectados, todos ellos interesados en la promoción de determinados valores éticos.
- c. **Velocidad.** Además, el desarrollo de los medios de comunicación y de transporte ha incrementado notablemente la velocidad no sólo a la que se desplazan los bienes y las personas, sino a la que se difunde el capital, la información y las ideas. Para comprender la naturaleza de este proceso es necesario pensar en que el coste de una llamada telefónica entre Londres y Nueva York era de 300 dólares en 1930, cuando hoy es de menos de un dólar. Pensemos también en la generalización del acceso a Internet, especialmente en los países más desarrollados. Todo esto ha acelerado el comercio, la difusión de las ideas, pero también la consciencia de la sociedad globalizada y la promoción de valores éticos universales, así como la preservación del medio ambiente.

---

<sup>1</sup> Hay muchos estudiosos que plantean que la etiqueta “globalización” se usa para referirse a tantas cosas que termina siendo un concepto indeterminado. Algo similar ocurre con el desarrollo sostenible. Sin embargo, considerando los objetivos introductorios de este capítulo, abordaremos ambos conceptos de forma modesta con el fin de introducir la contabilidad social.

- d. **Fronteras difusas.** El mundo está tan interrelacionado que las fronteras entre lo global y lo local son muy difusas. Hay eventos que ocurren en lugares lejanos y que tienen más impacto local que cualquier evento local. Ejemplo de ello es la creciente internacionalización de la regulación contable que hace que muchas empresas deban aplicar un amplio abanico de normas contables nacionales e internacionales. Otro caso que sirve para comprender esta característica de la globalización es el cambio climático.

El cambio climático es un fenómeno que traspasa fronteras porque pone de manifiesto que, independientemente de sus causas, todos podemos sufrir sus consecuencias. El cambio climático está asociado a un incremento de las emisiones de gases de efecto invernadero, como el dióxido de carbono, que se produce por la utilización de combustibles fósiles que, como el carbón y el petróleo, han sido la base de la industrialización de los últimos 250 años. Si el cambio climático es un fenómeno global, la respuesta también ha sido concertada entre un gran número de países: el protocolo de Kioto ha sido ratificado por más de 180 países con el propósito de reducir las emisiones de gases de efecto invernadero.

El desarrollo sostenible tiene al menos dos dimensiones:

1. En primer lugar, la sostenibilidad implica no comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus necesidades. Por esta razón, la sostenibilidad requiere que el desarrollo no exceda la capacidad de carga ecológica del planeta. Por ejemplo, la explotación de los recursos pesqueros más allá de un límite provoca el agotamiento de especies y desequilibrios en los ecosistemas marinos que pueden privar a las generaciones venideras de una fuente importante de alimento. Otro ejemplo al que se ha aludido es el cambio climático, ya que la atmósfera no puede asimilar las emisiones actuales de gases de efecto invernadero produciéndose de este modo el efecto del calentamiento global, cuyas consecuencias se desconocen. En los últimos 600.000 años las concentraciones atmosféricas de dióxido de carbono han oscilado entre 180 y 300 partes por millón y si en 1750 este parámetro era de 280, hoy superamos los 430 y cada año se añaden 2 partes por millón más. Esto se debe a que las emisiones de dióxido de carbono son superiores a la destrucción natural del dióxido de carbono en la atmósfera.
2. En segundo lugar, la sostenibilidad implica satisfacer las necesidades del presente. Si bien la determinación de las necesidades humanas es una cuestión subjetiva, todos podemos convenir en que éstas no están cubiertas si 1.000 millones de personas viven con menos de un dólar diario o 113 millones de niños no están escolarizados. Por esta razón, el desarrollo sostenible no sólo implica la preservación del medio ambiente, sino una distribución de los recursos más justa.

Con los objetivos del Milenio se determina el carácter multidisciplinar del desarrollo sostenible, incluyendo los aspectos económicos, sociales y medioambientales. Dentro de este sistema global, se reconoce la capacidad de las empresas, sobre todo la multinacional. Dentro de este sector, se hace hincapié en la empresa multinacional socialmente responsable, como uno de los instrumentos necesarios para alcanzar los Objetivos del Milenio.

Estas dimensiones del desarrollo sostenible se afianzan y permanecen con la firma de los Objetivos del Desarrollo Sostenible.

## 5. La era de los Objetivos del Desarrollo Sostenible

Después de numerosos años en la agenda mundial la realidad del desarrollo sostenible está lejos de ser una realidad en el mundo. Se ha analizado en otro epígrafe un detalle histórico sobre la evolución de este concepto, diferentes reuniones de líderes mundiales que no han supuesto, en la práctica, unos cambios reales importantes.

En las últimas reuniones mundiales se hace una observación sobre la tarea urgente, dentro de los retos interconectados, que plantea el desarrollo sostenible, y se refiere a la lucha contra la pobreza extrema. Esta tarea se emprendió a nivel mundial en el año 2000 con la adopción de los Objetivos del Milenio. La pobreza extrema se define como *aquella situación en que la supervivencia es una lucha diaria*. Las personas en pobreza extrema no saben cómo van a conseguir su siguiente comida, si el siguiente sorbo de agua puede poner en peligro sus vidas, o si el próximo mosquito que les pique les transmitirá un brote mortal a ellos o a sus hijos.

Este objetivo también se detalla en la reunión de líderes mundiales de Rio+20, “la erradicación de la pobreza es el mayor problema que afronta el mundo en la actualidad y una condición indispensable del desarrollo sostenible”. (UNGA, 2012,1)

En su documento final “el futuro que queremos”, se describe el desarrollo sostenible del siguiente modo:

*“(...)Reafirmamos también que es necesario lograr el desarrollo sostenible promoviendo un crecimiento sostenido, inclusivo y equitativo, creando mayores oportunidades para todos, reduciendo las desigualdades, mejorando los niveles de vida básicos, fomentando el desarrollo social equitativo y la inclusión, y promoviendo una ordenación integrada y sostenible de los recursos naturales y los ecosistemas que preste apoyo, entre otras cosas, al desarrollo económico, social y humano, y facilite al mismo tiempo la conservación, la regeneración, el restablecimiento y la resiliencia de los ecosistemas frente a los problemas nuevos y emergentes”*(Asamblea General de Naciones Unidas 2012, párrafo 4)

Los ODM se fijan en función de resultados concretos a alcanzar por todos los países antes del año 2015, para lo cual existe una serie de indicadores que permiten medir los logros alcanzados en cuatro ámbitos:

- bienestar económico;
- desarrollo social;
- sostenibilidad medioambiental; y
- participación-marco para el desarrollo.

Pasaron a convertirse en el eje central de las políticas de cooperación para el desarrollo, al ofrecer una agenda medible, con metas e indicadores para dar seguimiento a los avances. Se trataban de objetivos realistas, que se pueden cumplir y financiar, siempre que se tenga la necesaria voluntad política. En realidad, se trata de una guía de mínimos para marcar tendencias de políticas.

Conviene tener en mente que los Objetivos de Desarrollo del Milenio no surgen de la nada, sino que recogen compromisos anteriores ya firmados y ratificados en el seno de las Naciones Unidas, intentando integrarlos en una agenda simplificada. Estos ODM se presentan como una declaración de buenas intenciones, no vinculante, y sin control real que obligue a su cumplimiento, por lo que este queda supeditado a la buena voluntad de los firmantes (Revista Española de Desarrollo y Cooperación nº 15. Año 2005, pp. 143-153).

Algunas críticas a los Objetivos del Milenio son:

1. La ahistoricidad de los ODM: el subdesarrollo no es algo accidental, sino que se ha gestado dentro de un proceso histórico. Los ODM apuestan por centrar los objetivos del subdesarrollo en paliar las consecuencias del mismo.
2. Se trata de un conjunto de propuestas que no ha sido discutida, sino impuesta desde el marco de las conferencias internacionales desde los países desarrollados a los subdesarrollados. El desarrollo se puede y se debe abordar desde una perspectiva multidisciplinar e interdisciplinar, incluyendo la dimensión política, económica, social, internacional, antropológica, y otras.
3. La fuerza de lo cuantitativo en la medición de los ODM, por un lado, la que hace mención a la pertinencia de los indicadores y, por otro lado, la que se refiere al excesivo peso cuantitativo de los mismos.
4. El Objetivo octavo: “fomentar una asociación mundial para el desarrollo” que es el más relacionado con los países desarrollados, en comparación con los demás, tiene un carácter general y una falta generalizada de indicadores.
5. Los ODM trabajaban las metas solo en los países en desarrollo, y no asumen la interconexión de los problemas.

Una vez finalizado el período de vigencia de los Objetivos del Milenio, cuantificados y analizados, en septiembre de 2015, Naciones Unidas presenta la agenda de los Objetivos del Desarrollo Sostenible (ODS), que sustituyen a los ODM como metas del desarrollo mundial hasta 2030.

Con los Objetivos del Milenio se determina un **carácter multidisciplinar del concepto de desarrollo sostenible**, que, además de incluir los aspectos económicos, sociales y medioambientales, se reconoce la capacidad de varios agentes, entre ellos el sector privado. *Dentro de este sector, se pone hincapié en la tarea de las empresas, sobre todo la empresa multinacional, socialmente responsable en términos de medio ambiente, de empleo y de derechos humanos, que se considera como uno de los instrumentos para que los Objetivos del Milenio sean más alcanzables.*

Después de la Cumbre Rio+20 y la llamada de los líderes mundiales a situar el desarrollo sostenible en el centro de la agenda del desarrollo a nivel internacional, el Secretario General de la ONU encarga al economista Jeffrey Sachs la creación de una *Red de Soluciones de Desarrollo Sostenible* (SDSN, por sus siglas en inglés). La motivación principal para crear esta SDSN no es solo la idea de que el mundo necesita nuevos objetivos, motivación y voluntad política, también hay que dar un paso a una nueva era de intensa focalización en la resolución de problemas en las distintas dimensiones del desarrollo sostenible, que incluyen la salud, educación la agricultura, las ciudades, los sistemas energéticos, la conservación de la diversidad biológica, etc.

Los ODS coincidieron con otro acuerdo histórico celebrado en 2015, el Acuerdo de París aprobado en la Conferencia sobre el Cambio Climático (COP21). Junto con el Marco de

Sendai para la Reducción del Riesgo de Desastres, firmado en el Japón en marzo de 2015, estos acuerdos proveen un conjunto de normas comunes y metas viables para reducir las emisiones de carbono, gestionar los riesgos del cambio climático y los desastres naturales, y reconstruir después de una crisis. Los ODS reafirman el compromiso internacional de poner fin a la pobreza de forma permanente en todas partes. Son ambiciosos, pues su meta es que nadie quede atrás. Lo que es más importante, nos invitan a todos a crear un planeta más sostenible, seguro y próspero para la humanidad.

Dentro de los ODS, el desarrollo sostenible es el reto más grande y más complejo al que se enfrenta la humanidad. Al problema de cambio climático hay que añadir la rápida urbanización, el terrible proceso de extinción derivado de la dominación humana de los ecosistemas, el crecimiento de la población, la sobreexplotación de los océanos y de los recursos terrestres y el comercio ilegal, entre otros. Todo ello se refiere a problemas complejos y que afectan a sectores básicos de la vida económica, como son la energía, el transporte, la infraestructura y la producción alimentaria.

La idea del desarrollo sostenible es un compromiso mundial para conseguir un planeta más seguro, más próspero y más justo. Todas esas ideas tienen un trasfondo ético. Cuando se habla de lograr unos ODS globales, se habla de la posibilidad y necesidad de desarrollar una ética global compartida. El desarrollo sostenible también es un proceso, una vía para resolver problemas de forma pacífica y global, usando nuestra ciencia y nuestra tecnología, nuestra experiencia y nuestra ética global compartida para dar respuesta a nuestras necesidades comunes más profundas.

Los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), también conocidos como Objetivos Mundiales, son una llamada universal a la adopción de medidas para poner fin a la pobreza, proteger el planeta y garantizar que todas las personas gocen de paz y prosperidad.

Estos 17 Objetivos se basan en los logros de los Objetivos de Desarrollo del Milenio, aunque incluyen nuevas esferas como el cambio climático, la desigualdad económica, la innovación, el consumo sostenible y la paz y la justicia, entre otras prioridades. Los ODS conllevan un espíritu de colaboración y pragmatismo para elegir las mejores opciones con el fin de mejorar la vida, de manera sostenible, para las generaciones futuras. Proporcionan orientaciones y metas claras para su adopción por todos los países en conformidad con sus propias prioridades y los desafíos ambientales del mundo en general.

Los ODS son una agenda inclusiva. Abordan las causas fundamentales de la pobreza y nos unen para lograr un cambio positivo en beneficio de las personas y el planeta.

*“Apoyar la puesta en marcha de la Agenda 2030 es una prioridad importante para el PNUD”, afirma la Administradora del PNUD, Helen Clark. “Los ODS nos proporcionan un plan y una agenda comunes para abordar algunos de los retos más apremiantes que enfrenta nuestro mundo, como la pobreza, el cambio climático y los conflictos. El PNUD tiene la experiencia y los conocimientos especializados para impulsar el progreso y ayudar a los países a tomar la senda del desarrollo sostenible.”*

Los ODS suponen la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, es fruto del acuerdo alcanzado por los 193 Estados Miembros de las Naciones Unidas y se compone de una Declaración, 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible y 169 metas:

**Objetivo 1:** Poner fin a la pobreza en todas sus formas en todo el mundo

**Objetivo 2:** Poner fin al hambre, lograr la seguridad alimentaria y la mejora de la nutrición y promover la agricultura sostenible

**Objetivo 3:** Garantizar una vida sana y promover el bienestar para todos en todas las edades

**Objetivo 4:** Garantizar una educación inclusiva, equitativa y de calidad y promover oportunidades de aprendizaje durante toda la vida para todos

**Objetivo 5:** Lograr la igualdad entre los géneros y empoderar a todas las mujeres y las niñas

**Objetivo 6:** Garantizar la disponibilidad de agua y su gestión sostenible y el saneamiento para todos

**Objetivo 7:** Garantizar el acceso a una energía asequible, segura, sostenible y moderna para todos

**Objetivo 8:** Promover el crecimiento económico sostenido, inclusivo y sostenible, el empleo pleno y productivo y el trabajo decente para todos

**Objetivo 9:** Industria, innovación e infraestructura

**Objetivo 10:** Reducir la desigualdad en y entre los países

**Objetivo 11:** Lograr que las ciudades y los asentamientos humanos sean inclusivos, seguros, resilientes y sostenibles

**Objetivo 12:** Garantizar modalidades de consumo y producción sostenibles

**Objetivo 13:** Adoptar medidas urgentes para combatir el cambio climático y sus efectos

**Objetivo 14:** Vida Submarina

**Objetivo 15:** Vida de ecosistemas terrestres

**Objetivo 16:** Promover sociedades pacíficas e inclusivas para el desarrollo sostenible, facilitar el acceso a la justicia para todos y crear instituciones eficaces, responsables e inclusivas a todos los niveles

**Objetivo 17:** Fortalecer los medios de ejecución y revitalizar la Alianza Mundial para el Desarrollo Sostenible

La aprobación de estos ODS pretende poner de manifiesto la existencia de una **cuarta dimensión en el desarrollo sostenible**. Las tres dimensiones estaban representadas por el desarrollo económico, inclusión social y sostenibilidad ambiental. La cuarta dimensión se refiere a la *buena gobernanza*. Esta gobernanza no se limita a la política y el gobierno, sino que se aplica a las organizaciones importantes que desempeñan un papel importante en el desarrollo sostenible, incluidas las empresas privadas; también incluye tanto el sector público como el privado, y en especial, abarca a las grandes corporaciones multinacionales del sector privado. Con esta nueva dimensión del desarrollo sostenible se intenta encontrar unos cuantos principios de gobierno que puedan ser compartidos por todos los sectores. Entre ellos podrían estar, la responsabilidad y unido a ella, lo que llaman los economistas “internalizar la externalidad, donde las empresas y los consumidores asuman los costes sociales de

### TEMA 3: DESARROLLO SOSTENIBLE: ASPECTOS SOCIALES, AMBIENTALES Y ÉTICOS DEL DESEMPEÑO DE LAS ORGANIZACIONES

sus acciones; la transparencia; la participación y el compromiso con el desarrollo sostenible.

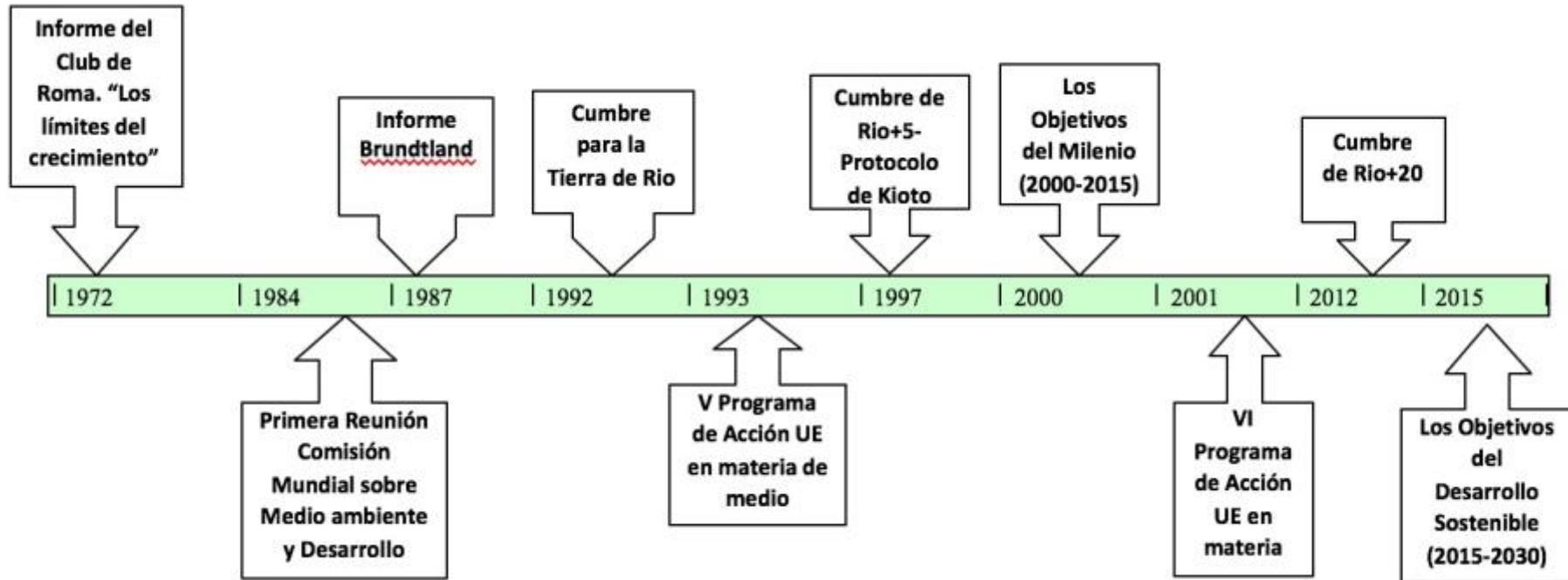


Gráfico 1 – Gráfico temporal resumen. Elaboración propia.

## Estudio de caso por resolver

### **Caso Nestlé: Leche materna**

Lea el documento complementario “Caso Nestlé” del tema 3 y responda a las siguientes preguntas:

1. ¿Cuál es la responsabilidad de Nestlé ante la sociedad en este caso?
2. ¿Cuál es el impacto de la acción de la empresa en el desarrollo sostenible?
3. ¿Cuál es la motivación que hace que la empresa actúe de esa manera? ¿Qué consecuencias para la empresa, tiene su actuación?
4. ¿De qué forma podría haber actuado para favorecer el desarrollo sostenible?  
¿Qué consecuencias tiene el haber actuado de esta forma?

## TEMA 4. Sistemas de Gestión Ambiental

1. La Eco-Eficiencia y los Sistemas de Gestión Ambiental.
2. Normalización, Certificación y Acreditación.
3. Tipos de sistemas de gestión ambiental:
4. Influencia de la ISO 14001 y el EMAS en la contabilidad y la auditoría.

### LECTURA recomendada

Lectura recomendada 1: <http://qualitytrends.squalitas.com/index.php/item/191-que-sabemos-de-la-iso-14001-2015>

Lectura recomendada 2: Nueva ISO 14001 (2014). ¿Qué es EMAS y qué diferencia hay con la ISO 14001? Obtenido de: <http://www.nueva-iso-14001.com/2014/11/que-es-emas-y-que-diferencia-hay-con-la-iso-14001/>

### Referencias:

Asociación Española de Normalización Certificación (2015). UNE-ISO 14001. Sistemas de Gestión Ambiental.

Asociación Española de Normalización Certificación (2011). UNE-ISO 119011. Directrices para la auditoría de los Sistemas de Gestión.

Betancor Rodríguez, Andrés and Larrinaga González, Carlos, 2004. EMAS: análisis, experiencia e implementación.

Granero Castro, Javier and Ferrando Sánchez, Miguel, 2011. Cómo implantar un Sistema de Gestión Ambiental según la norma ISO 14001:2004. FC Editorial.

Gray, Rob, Carol A. Adams, and Dave Owen, 2014. Accountability, Social Responsibility, and Sustainability: Accounting for Society and the Environment. Pearson. p. 170-172.

Quality Trends, 2014. ¿Qué sabemos de la ISO 14001:2015? Rafael J. Mateo C. Obtenido de: <http://qualitytrends.squalitas.com/index.php/item/191-que-sabemos-de-la-iso-14001-2015>

Retos directivos, liderazgo empresarial. “Eco-eficiencia, una nueva forma de desarrollo empresarial”, obtenido a partir de: <http://retos-directivos.eae.es/ecoeficiencia-una-nueva-forma-de-desarrollo-empresarial/>

Schaltegger S. y Burritt R. 2000. “Contemporary Environmental Accounting: Issues, Concepts and Practice”. Greenleaf Publishing.

Tüv Süd, 2015. “ISO 14001:2015 la revisión, en resumen. Guía práctica ISO/DIS 14001:2014”

## 1. La Eco-Eficiencia y los Sistemas de Gestión Ambiental.

Desde finales del siglo pasado hasta nuestros días, la preocupación por el medio ambiente o el cambio climático ha ido ganando popularidad e importancia entre las preocupaciones de la sociedad. El cambio climático, con efectos cada día más palpables es la principal causa de ello. Es por ello que en la segunda mitad del siglo XX se empieza a crear una conciencia social al respecto del medio ambiente, esta nueva conciencia social repercute en los gobernantes, que empiezan a organizarse de cara a llegar a acuerdos por el medio ambiente: La Cumbre de la Tierra de 1992, el Protocolo de Kioto, la Segunda Cumbre de la Tierra en 2002 o, el ejemplo más reciente, la Cumbre del Clima de París de 2016.

A partir de estas cumbres se empiezan a promover estrategias a largo plazo para intentar crear un modelo que satisfaga las necesidades presentes, sin comprometer las futuras. En esta línea Granero, y Ferrando (2011; pg.14) nos aportan la primera definición de gestión ambiental: “*el conjunto de decisiones y actuaciones orientadas al logro del desarrollo sostenible*”, definición que coincide con la de desarrollo sostenible dada por SustainAbility (1993) o WWF (1992, 1993) y es que como veremos, el desarrollo sostenible y la gestión ambiental forman parte de lo que se conoce como Eco-Eficiencia.

El concepto eco-eficiencia fue introducido, en un primer lugar, por parte de la academia (Schaltegger y Sturm, 1990 a partir de Schaltegger y Burritt, 2000). Sin embargo, no fue hasta el primer Consejo Mundial para el desarrollo sostenible mundial cuando ese término empezó a ser utilizado. Es un término que ha obtenido diferentes significados.

“La eco-eficiencia está relacionada con el desarrollo de productos competitivos en precios y servicios que satisfagan necesidades humanas y aporten calidad de vida, a la par que reduzcan de forma progresiva su impacto ambiental y consumo energético en su ciclo de vida”. Definición de la OCDE 1998 a partir de Schaltegger y Burritt, 2000.

Sin embargo, Schaltegger y Sturm, (1990) estudian como la eco-eficiencia se define menos ampliamente que el desarrollo sostenible porque descuida aspectos del desempeño social corporativo. La noción de eco-eficiencia combina aspectos económicos y ecológicos de los problemas ambientales. Sin embargo, el enfoque eco-eficiente no rehúsa del desarrollo sostenible, sino que supone un primer paso para su fuerte desarrollo (Schaltegger y Sturm, 1990).

Igualmente, establecen que, si un directivo quiere proteger el medioambiente a la par que mejorar su desempeño económico, deberían lograrlo a través de la preparación de información medioambiental enfocada a mejorar la eco-eficiencia corporativa. De este modo, se puede establecer que las empresas tienen como uno de sus mayores retos el de desarrollar un compromiso medioambiental que cumpla con los principios de la eco-eficiencia, para ello deberán llevar a cabo iniciativas como las siguientes:

- i. Enfoque del ciclo de vida de los productos o (ACV), permite medir el impacto de los productos en el medio ambiente en cada una de sus etapas de desarrollo.
- ii. Estándares y normas regionales, nacionales o internacionales. Los estudiados en este capítulo, la ISO 14001:2015 y el Sistema Comunitario de Gestión y Auditoría Medioambientales (EMAS).
- iii. Sistemas de Gestión Ambiental. Obtenidos a partir de la aplicación de las normas anteriores.

- iv. Control de costes ambientales ocultos. Hemos visto como la contabilidad es un elemento de gran ayuda en el desarrollo sostenible y su fácil unión con los sistemas de gestión ambientales.
- v. Informes de impacto ambiental. Relacionados con la parte de comunicación de los sistemas de gestión ambiental.

En este tema nos centraremos, sobre todo, en el punto iii: Sistemas de Gestión Ambiental, aunque como veremos el punto ii también tendrá especial importancia en los sistemas de gestión ambiental.

La gestión ambiental ha sido definida, de forma individual, por numerosas personalidades, desde la academia, como es el caso de Gray, Adams y Owen (2014), los cuales toman de Netherwood (1996) la definición: “la estructura, responsabilidades, prácticas, procedimientos, procesos y recursos de la organización, para determinar e implementar una política ambiental”. Del mismo modo, podemos contrastar esta definición con la prevista por la norma ISO 14001: “parte del sistema de gestión <sup>2</sup>usada para gestionar aspectos ambientales, cumplir los requisitos legales y otros requisitos y abordar los riesgos y oportunidades”. Vemos como las definiciones vienen a confluir en un punto común: partes o instrumentos de las sociedades usadas con un fin medioambiental.

La Gestión Ambiental debe ser un proceso permanente (Granero Y Ferrando, 2011) de forma que se puedan diseñar y ejecutar políticas ambientales. Estas políticas confluyen con otros sistemas de gestión, como, por ejemplo, la contabilidad (Gray et al., 2014). Los sistemas de gestión ambiental influyen en sistemas como el contable a través de áreas como la energía y residuos o los ciclos de vida de los costes. Esto permite incentivar una eficiencia medioambiental enfocada en la atención al medio ambiente en el diseño de productos, procesos y sistemas (Stone, 1995).

Los Sistemas de Gestión Ambiental son el marco o método seguido por las organizaciones con el objetivo de tener un correcto comportamiento medioambiental (Granero Y Ferrando, 2011). Los objetivos que persiguen las empresas implementando este tipo de sistemas son varios: cumplir con la normativa ambiental, identificar, controlar y prevenir los impactos ambientales de actividad y responder las demandas de sus stakeholder. Como hemos visto estos sistemas de gestión surgen con la concienciación de la sociedad con el medio ambiente, y es una gran concienciación medioambiental lo que las empresas deben tener para implementar sistemas de gestión ambiental. Su implementación supone la integración de la sociedad en su comunidad (Granero Y Ferrando, 2011).

Como veremos, son diferentes los sistemas de gestión aceptados si bien, todos ellos tienen unos contenidos comunes para conseguir los objetivos medioambientales. Es necesario que los sistemas de gestión incluyan unas series de pautas: en primer lugar, se debe establecer una política ambiental para minimizar el impacto ambiental de los procesos empresariales; en segundo lugar, los aspectos ambientales y las obligaciones legales o voluntarias deben ser sometidas a una correcta evaluación; en tercer lugar, deben quedar claramente fijados los recursos y programas para el correcto

---

<sup>2</sup> La norma ISO 14001 entiende por sistema de gestión el “conjunto de elementos de una organización interrelacionados o que interactúan para establecer políticas, y objetivos y procesos para el logro de estos objetivos”.

funcionamiento del sistema. Y, en cuarto lugar; para verificar el correcto funcionamiento del sistema se deben llevar a cabo auditorías de gestión de forma periódica.

Estos contenidos pueden variar en función del tipo de sistema de gestión ante el que nos encontremos. Son dos los más implantados entre las empresas: el sistema de gestión ambiental contenido por la norma ISO 14001 (2015), de carácter internacional, o el Eco Management Audit Scheme (EMAS), de carácter europeo. Podemos encontrar otros sistemas de gestión menos conocidos entre ellos destacamos la norma británica BS 7750, que destaca por ser la primera norma sobre los sistemas de gestión medioambiental publicada en el mundo (Granero Y Ferrando, 2011), o la adaptación española de la norma británica, la UNE 77801:94, que fue posteriormente sustituida por la ISO 14001 (Granero J. Y Ferrando M., 2011).

## 2. Normalización, Certificación y Acreditación.

El desarrollo de las normas y la implementación de los sistemas de gestión ambiental son variopintas, si bien son tres los elementos a tener claros para poder entender el mundo de los sistemas de gestión ambiental, destacamos tres procesos diferentes:

### - **Normalización.**

La normalización tiene como objetivo establecer especificaciones técnicas (normas) destinadas a resolver problemas reales o potenciales y que se utilizan, de forma voluntaria, para garantizar la calidad y seguridad de su actividad empresarial (Granero Y Ferrando, 2011).

Estas normas son desarrolladas por los Organismos Nacionales de normalización. Sin embargo, pese a que esta norma proviene de un organismo internacional -Organización Internacional de Normalización- son adaptadas a nuestro país por AENOR. La propia AENOR tiene representación, junto a las organizaciones de normalización de otros países en la elaboración de las ISO.

Por ejemplo, la norma que analizaremos en este tema, la “ISO 14001: Sistemas de Gestión Ambiental”, ofrece una base para mejorar la gestión de las empresas desde un enfoque ambiental, incrementando la competitividad nacional e internacional siendo responsable con el medio ambiente (Granero Y Ferrando, 2011).

Existen también, normas de carácter regional. En nuestro caso el responsable de su desarrollo sería el Comité Europeo de Normalización, que esta a su vez integrado por todos los organismos de normalización de la Unión Europea.

### - **Certificación.**

La certificación consiste en manifestar la conformidad de una empresa, producto, proceso o cualquier otro elemento correspondiente a la actividad empresarial con respecto a unos requisitos preestablecidos en una norma o especificaciones técnicas.

Esta certificación se realiza por entidades con capacidad reconocida e independiente de las empresas interesadas en la verificación. Cuando una empresa cumple con los requisitos de la norma, las entidades certificadoras entregan un sello certificándolo. Los sellos y las condiciones de uso pertenecen en exclusividad a cada entidad certificadora.

- **Acreditación.**

La acreditación consiste en evaluar la competencia técnica de las entidades de certificación reconociendo formalmente que una organización es competente de llevar a cabo una determinada actividad de evaluación de la conformidad, de acuerdo a los requisitos reconocidos internacionalmente, es decir normalizados. En otras palabras, la acreditación permite a las entidades de certificación realizar su actividad certificadora.

La acreditación es otorgada por la Entidad Nacional de Acreditación en nuestro país y la normal que establece los requisitos de competencia técnica es la Guía 66 ISO/IEC 1999.

### 3. Tipos de sistemas de gestión ambiental:

Hemos visto el origen de los sistemas de gestión ambiental, sus objetivos y como se comprueba la correcta implementación de los mismos en las empresas. Falta por conocer las normas que establecen los requisitos que deben cumplir estos sistemas de gestión ambiental. En nuestro temario vamos a centrarnos en dos, las principales a nivel internacional y europeo: la ISO 14.001 (2015) y el sistema europeo EMAS.

**a. ISO 14.001:2004.**

La primera norma que analizaremos será la ISO 14001 (2015). Este término es el usado internacionalmente, en España AENOR renombró a la misma denominándose UNE-EN ISO 14001:2004. Esta norma permite que las empresas sean certificadas por un organismo independiente (entidades certificadoras) como cumplidora de sus requisitos.

Los sistemas de Gestión Ambiental vienen recogidos entre la esta norma y la UNE-ISO 14004:20: Sistemas de gestión ambiental. Directrices generales sobre principios, sistemas y técnicas de apoyo.

- *Características de la norma.*

La ISO 14001 es de carácter voluntario y aplicable a cualquier empresa, sin importar características corporativas como el tamaño o el número de empleados. Esto sucede porque lo que busca la norma es lograr crear un compromiso de mejora continua con el medio ambiente (Granero Y Ferrando, 2011).

- *Requisitos de la norma.*

La norma ISO 14001 no es de carácter obligatorio, si bien es cierto que exige un compromiso con el cumplimiento de la legislación vigente sobre el medio ambiente, para ello se requiere de ciertos requisitos que Granero Y Ferrando (2011) bien resumen del siguiente modo:

Requisitos sistemas de gestión ambiental	Estructura organizada, con funciones y responsabilidades bien delimitadas.
	Recursos materiales y humanos acordes a los objetivos deseados.
	Soporte documental con la metodología a implementar.
	Planificación de actividades y líneas de mejora acordes a la política medio ambiental y objetivos deseados.

Tabla 1 – Requisitos del sistema de gestión ambiental. Elaboración propia a partir de Granero J. Y Ferrando M. (2011).

- Estructura de la norma.

Aunque los hemos ido comentando a lo largo del tema, no hemos parado a detallar la estructura de los sistemas de gestión ambiental. En este caso la norma propone una estructura basada en cinco grandes módulos:

- ✓ Política ambiental.
- ✓ Planificación.
- ✓ Implementación y operación.
- ✓ Verificación.
- ✓ Revisión.

La base para el establecimiento de un sistema de gestión ambiental radica en el concepto “Planificar, Hacer, Verificar y Actuar” (PHVA) que proporciona el proceso a seguir para su implementación a rasgos generales o en cada uno de sus elementos individuales. Este concepto se describe por la norma ISO 14001 (2015) en su apartada 0.4 como sigue:



Imagen 1 - Modelo PHVA. Fuente: ISO 14001 (2004)

- *Proceso de diseño e implementación.*

De acuerdo a la norma ISO 14001 (2015) el proceso de diseño e implementación de los sistemas de gestión se pueden estructurar en cuatro fases:

i. Comprobación ambiental y planificación del proceso.

Como toda fase inicial, la primera de las labores será determinar que personas y que funciones desarrollaran cada uno de los empleados involucrados en la implementación del sistema de gestión. También es cierto que esta implementación puede llevarse a cabo junto a una empresa consultora externa especializada en la gestión ambiental.

Se deben poner en relieve los elementos que forman parte de la estructura de la norma, el sistema debe estar correctamente planificado y en constante comunicación entre sus integrantes, de forma que la dirección esté siempre informada al respecto y pueda discutir los temas que se requieran, desde operativos hasta temas relacionados con los recursos.

Esta primera fase de la implementación es fundamental ya que hemos visto que la creación de un compromiso medioambiental es el objetivo principal de la norma ISO 14001 (2015), pero este compromiso debe “preexistir” en la dirección de la empresa. Cuando una empresa inicia el proceso para la implementación de un sistema de gestión ambiental debe hacerlo convencida de su motivación e implicaciones para la sociedad.

Una vez se han determinado los recursos humanos que participaran en la implementación del sistema de gestión, se debe proceder a realizar la planificación de actuación: la creación de un calendario preliminar para todo el proceso y fases.

ii. Revisión ambiental.

Esta segunda fase es de carácter potestativo de cada empresa, no es obligatorio de acuerdo con la ISO 14001 (2015), aunque si importante, pues para poder implementar correctamente un sistema de gestión ambiental es necesario conocer toda la información acerca del impacto ambiental de la actividad de la empresa.

Esta revisión tendrá como misión analizar las prácticas de la empresa en cuanto a gestión ambiental, los impactos ambientales de su actividad y la legislación al respecto. Para ello el personal encargado de la implementación del sistema dispondrá de cuestionarios, listas de comprobación, entrevistas personales, inspecciones o mediciones (Granero Y Ferrando, 2011).

Esta revisión permitirá sentar las bases para definir la política ambiental y el sistema de gestión ambiental de la empresa.

iii. Implantación del sistema de gestión ambiental.

Se deben tener en cuenta los requisitos establecidos en la norma ISO 14001 (2015) al respecto del contexto organizacional, liderazgo del sistema, planificación, apoyo, operación y mejora continua. Estos elementos son analizados en la lectura recomendada 1.

**Lectura recomendada 1:** ¿Qué sabemos de la ISO 14001?

Normalmente para llevar a cabo una correcta implementación de los sistemas de gestión es necesario que se formen equipos y se determinen responsables. Éstos pueden ser

conocidos como “Responsables de Medio Ambiente” y tienen asignadas funciones de implementación, mantenimiento y supervisión de los sistemas de gestión. Igualmente será el nexo entre la empresa y la consultora externa (de existir) y las entidades certificadoras.

iv. Certificación del sistema de gestión ambiental.

Como pasaba con la fase ii, esta fase no es de obligado cumplimiento. Si bien, toda empresa que implementa un Sistema de Gestión tiende a certificar que su sistema se adecúa a la norma (Granero Y Ferrando, 2011).

Todos los requisitos que hemos ido viendo a lo largo del tema son requeridos por las entidades certificadoras, de forma que de cumplirlos no será certificado su sistema de gestión ambiental. No sólo eso, sino que el sistema requiere de cierta madurez para superar las pruebas y registros a los que la entidad certificadora someterá para comprobar su correcto funcionamiento.

De acuerdo con Granero Y Ferrando (2011) son requeridos dos pasos previos a la certificación del sistema de gestión:

1. Madurez del sistema, que se hayan creado unos hábitos de actuación adecuados.
2. Auditoría Interna previa para detectar las no conformidades o incumplimientos de los requisitos de la norma, así como las áreas de mejora.

El estudio de caso de este tema nos permitirá conocer más profundamente el proceso de verificación de los sistemas de gestión ambientales.

#### **b. Reglamento Europeo de Eco-gestión y Eco-auditoría (EMAS, Eco-Management Audit Scheme).**

Hemos analizado ya la norma ISO 14001 (2015) de carácter internacional, es momento de centrarnos en la de carácter europeo: “Sistema Europeo de Auditoría y Gestión Ambiental (EMAS)”. Este sistema es un instrumento jurídico, voluntario y de mercado (Betencor y Larrinaga, 2004), está regulado por el Reglamento 761/2001, del Parlamento Europeo y del Consejo de 19 de marzo de 2001.

Pese a ser de carácter jurídico, las organizaciones únicamente se someten a él de forma voluntaria cuando deciden implementar un sistema de gestión ambiental acorde a esta norma. Y tiene carácter de mercado porque su objetivo es un interés general, la protección ambiental, utilizando el mercado y mejorando su competitividad con su implementación.

Betencor y Larrinaga (2004) destacan la importancia del EMAS ya que este instrumento sostiene y sentido al sistema de gestión ambiental. Encontramos en este punto una de las principales diferencias con la norma ISO 14001 (2015), pues, aunque los requisitos de ambos sistemas son iguales, las consecuencias no, ya que el EMAS se inserta en el sistema de gestión de la empresa, el sistema de la norma ISO no lo hace.

- *Características.*

Su principal característica es que se trata de un sistema público, administrado, gestionado y tutelado por los poderes públicos europeos y nacionales de los estados

miembros. Esto es una garantía sobre su eficacia en la promoción de mejora continua del comportamiento ambiental en las organizaciones.

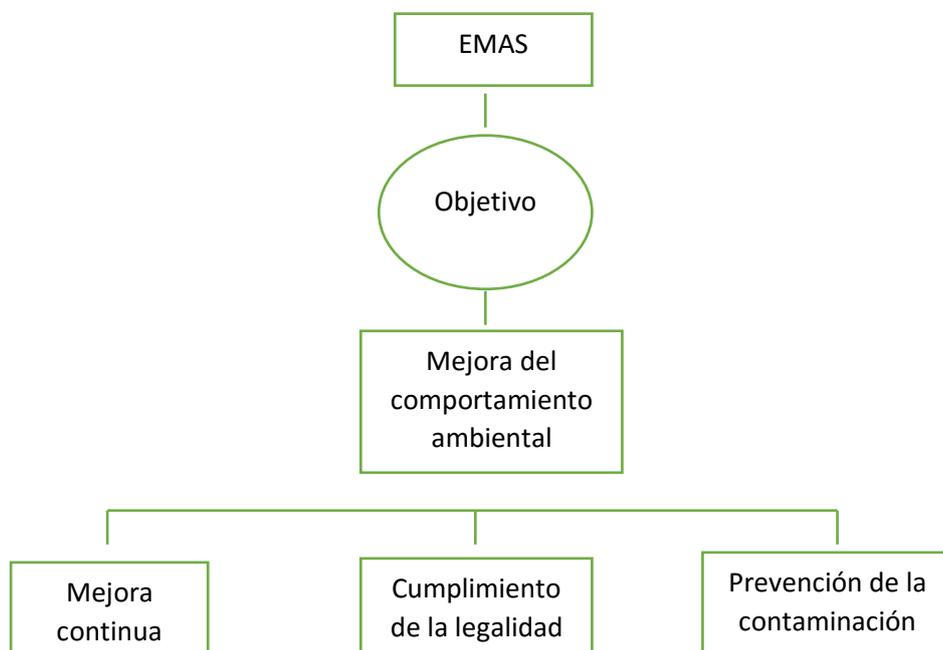
Pese a la voluntariedad de la norma, los requisitos establecidos son muy estrictos, dificultando su utilización para dar esa posición de ventaja frente a las empresas que no disponen del sistema.

- *Objetivo.*

El objetivo estratégico del EMAS es la mejora del comportamiento de las organizaciones participes. Este objetivo es descrito por Betencor y Larrinaga (2004) como un objetivo dinámico porque los elementos relacionados con dicho objetivo también son dinámicos: los comportamientos ambientales de las empresas, el nivel y la regulación de protección ambiental y el ambiente o naturaleza a proteger. Se considera comportamiento ecológico o ambiental, que sería el conjunto de impactos ambientales que produce la actividad de la organización.

Este dinamismo hace que el EMAS requiera de una “mejora continua”, esta mejora continua viene a definirse como el objetivo instrumental, ya que toda organización que se someta al EMAS deberá establecer un proceso permanente de adaptación, cambio y transformación para que su comportamiento ambiental sea el mejor en términos absolutos (en cada momento) y en términos relativos (con respecto al comportamiento del período precedente).

En el siguiente gráfico adaptado de Betencor y Larrinaga (2004) podemos explicar en que se basaría el objetivo de la mejora continua del EMAS:



*Ilustración 1 - Objetivos de la mejora continua. Adaptado de Betencor y Larrinaga (2004; pg.95)*

Requisitos.

Los requisitos que debe cumplir en análisis medioambiental, se recogen en el Anexo I y en el punto A.3.1 del Anexo II del Reglamento (CE) 1221/2009. Podemos considerar los siguientes puntos como los más relevante:

- La identificación de los requisitos legales.
- Detección de los aspectos ambientales directos e indirectos que tengan un impacto ambiental significativo.
- Descripción de los criterios empleados para la evaluación de los aspectos ambientales.
- Un examen de prácticas y procedimientos de gestión ambiental existentes.

Un análisis con suficiente detalle y rigurosidad permitirá recopilar la información y datos necesarios para desarrollar el EMAS. Estos requisitos son la muestra de la necesidad de las organizaciones de conocer sus impactos ambientales y la adopción de medidas al respecto de forma que se mejore el comportamiento ambiental de la organización.

El presentar al público la declaración ambiental tiene especial importancia pues supone darle un rol de relevancia a dicho público, definido por EMAS en su apartado p), artículo 2 como “parte interesada es un individuo o grupo, incluidas autoridades, interesados o afectados en o por el comportamiento ambiental de las organizaciones”. Este público tiene una importante función de estímulo para que perseveren en el camino de la mejora continua con respecto al medio ambiente.

- *Estructura.*

El EMAS es un sistema que tiene un objetivo de interés general como es la protección del medio ambiente y tiene un claro carácter jurídico-público. Este carácter hace que Betencor y Larrinaga (2004) nos ayuden a conocer como se implementan los sistemas, y se hace de acuerdo a cuatro grupos de instrumentos: de planificación, de intervención, de promoción y de negociación.

Con estos instrumentos la organización persigue su objetivo desde un enfoque doble:

- i. Es la administración la que identifica directamente el correcto funcionamiento medioambiental de las empresas.
- ii. Y una vez detectado, estimula a las organizaciones a implementarlo en su actividad diaria sin necesidad de imposición.

- *Fases del diseño e implementación del EMAS.*

En el estudio de Betencor y Larrinaga (2004) se presenta una imagen que nos ilustra todo el procedimiento de diseño e implementación de los sistemas de Gestión ambiental (Imagen 2).

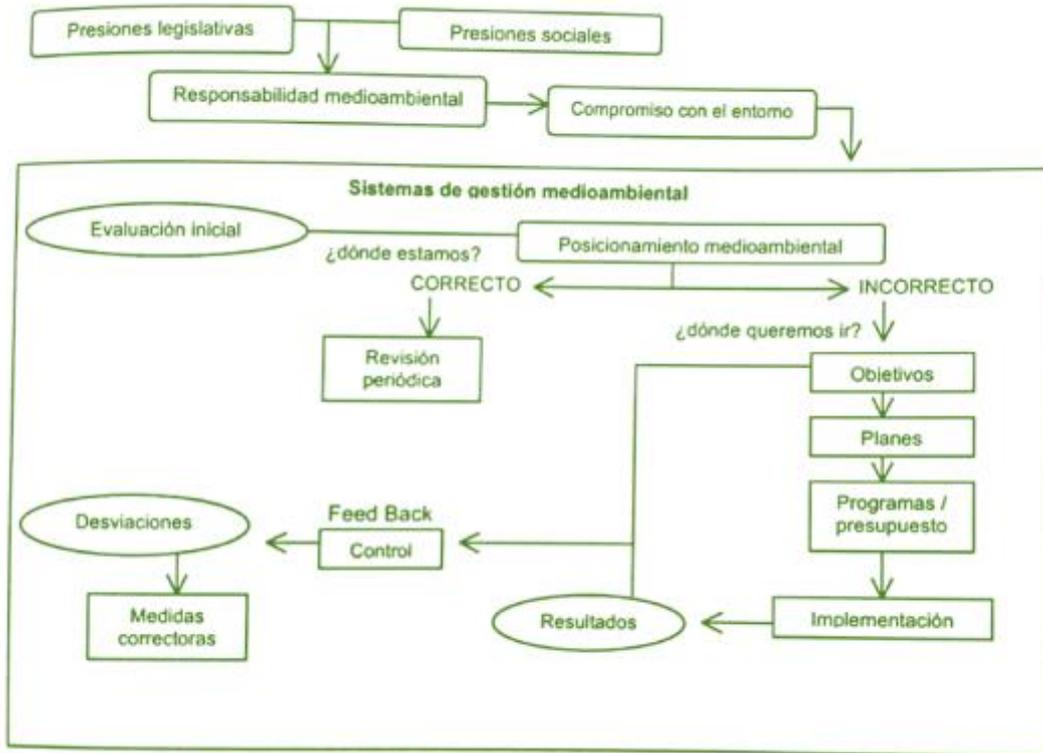


Imagen 2 - Desarrollo de la Gestión Medioambiental. Fuente: Tejada, 1992:122, obtenido a través de Betancor A. y Larrinaga C., (2004; pg.283)

A partir de esta imagen podemos establecer una serie de pasos a dar en la implementación del sistema de gestión ambiental. Como comentamos al inicio de este punto, el EMAS requiere de ciertos pasos previos, como la auditoría interna, para conocer los efectos que tiene su actividad en el medio ambiente. Estos pasos previos nos servirían como evaluación inicial, ¿Dónde estamos?

Una vez la organización sepa en qué lugar se encuentra con respecto a su comportamiento y el medioambiente puede comenzar el diseño de su sistema de gestión ambiental. El primer paso de este diseño consistirá en el diseño de los nuevos puestos de trabajo en pos del sistema de gestión ambiental, de acuerdo con EMAS: “la alta dirección debe designar uno o varios representantes específicos que, sin perjuicio de otras responsabilidades, deben tener definidas sus funciones, autoridad y responsabilidades”. Este diseño de los recursos humanos debe incluir la correspondiente preparación y formación del personal para poder acometer sus nuevas funciones.

El segundo paso en el diseño de los sistemas de gestión es el diseño de la superestructura, lo que viene a ser incluir la estructura dependiente del sistema de gestión ambiental en el organigrama de la sociedad. Este paso puede consistir en la creación de un Departamento Medio Ambiental y cuya función será la de normalizar los aspectos medioambientales de la organización. También formará parte de sus funciones la difusión de la información de carácter medio ambiental.

Junto a la superestructura se diseñarán los conocidos como enlaces laterales. Estos son sistemas que ayudaran a la organización a determinar los resultados esperados y a verificar si se han cumplido o no. Entre los elementos que se incluirán en estas estructuras encontramos los compromisos recogidos en la política medioambiental: el

compromiso de mejora continua y la documentación del mismo, actualizada y comunicada a todos los empleados de la sociedad.

Finalmente, una vez implementado el sistema quedaría uno de los elementos característicos del EMAS, su comunicación. Esta comunicación está formada por la publicación de la declaración ambiental y por la transparencia informativa de los impactos medioambientales, ya sean positivos o negativos.

### c. Diferencias y Semejanzas entre la ISO 14001 (2015) y EMAS.

Este apartado se corresponde al estudio de la lectura recomendada 2:

**Lectura Recomendada 2:** Betancor y Larrinaga, 2004. EMAS: análisis, experiencias e implementación. Capítulo V, pg. 214, apartado III: “*EMAS Versus ISO 14001: Estudio de las principales diferencias y la complementariedad entre ambos*”.

En este estudio se analizan las diferencias y semejanzas de las normas de implementación de los sistemas de gestión ambiental que hemos estudiado en este capítulo.

### 4. Influencia de la ISO 14001 y el EMAS en la contabilidad y la auditoría.

El primer tipo de auditoría al que se enfrenta a un sistema de gestión ambiental es el de la **Auditoría Interna**. Este tipo de auditoría es un proceso sistemático a través del cual, usando unos programas diseñados a su efecto, la organización obtendrá evidencias y las evaluará para comprobar el correcto cumplimiento del sistema de gestión ambiental.

La organización deberá asegurarse de realizar las auditorías de forma periódica, como mínimo anualmente, definiendo el alcance de la misma y el método de auditoría empleado para determinar si el sistema de gestión ambiental es acorde a los requisitos de la norma y está correctamente implementado. Los encargados de la auditoría pueden ser empleados de la sociedad, en cuyo caso deberán estar libres de responsabilidad sobre la materia auditada para garantizar su independencia, sin embargo, la organización también puede realizarse la auditoría por personal externo de forma imparcial y objetiva. Aunque esto no significará que la auditoría sea externa, pues la procedencia del equipo de auditores no determina si una auditoría es interna o externa.

La totalidad del sistema debe ser sometida al control de la auditoría interna, aunque no debe ser sometida al completo de una sola vez, sino que puede realizarse acotando parcelas, instalaciones o diferentes aspectos que la organización entienda como relevante. Existe una guía para la realización de las auditorías internas, es la norma UNE-EN ISO 19011:2011. A modo de resumen, la norma ofrece una tabla de los métodos de auditoría aplicables ya sea dentro o fuera de la empresa:

Grado de implicación entre el auditor y el auditado	Ubicación del auditor	
	In situ	A distancia
<b>Interacción humana</b>	Realizar entrevistas. Completar listas de verificación y cuestionarios con la participación del auditado. Revisar los documentos con la participación del auditado. Muestrear.	A través de medios de comunicación interactivos: <ul style="list-style-type: none"> <li>— realizar entrevistas;</li> <li>— completar listas de verificación y cuestionarios;</li> <li>— revisar los documentos con la participación del auditado.</li> </ul>
<b>Sin interacción humana</b>	Revisar los documentos (por ejemplo, registros, análisis de datos). Observar el trabajo desempeñado. Realizar visitas al sitio. Completar listas de verificación. Muestrear (por ejemplo, productos).	Revisar los documentos (por ejemplo, registros, análisis de datos). Observar el trabajo desempeñado a través de medios de vigilancia, considerando los requisitos sociales y legales. Analizar los datos.

Las actividades de auditoría in situ se realizan en las instalaciones del auditado. Las actividades de auditoría a distancia se realizan en cualquier otro lugar distinto de las instalaciones del auditado, sin tener en cuenta la distancia.

Las actividades de auditoría interactivas implican la interacción entre el personal del auditado y el equipo auditor. Las actividades de auditoría no interactivas no implican la interacción humana con las personas que representan al auditado, pero implican la interacción con los equipos, las instalaciones y la documentación.

Tabla 2 - Métodos de auditorías aplicables. Fuente: Norma ISO 19011:2011

Cuando la empresa ya ha procedido a la implementación del sistema de gestión ambiental llega el momento de la certificación de su correcto funcionamiento. Para ello la empresa en cuestión y la certificadora elegida a tal efecto definirán el alcance de la certificación y pondrán en común las medidas a adoptar para poder realizar una correcta evaluación.

Este caso de auditoría recibe el nombre de **Auditoría de Certificación**. El certificador solicitará a la organización cuyo sistema de gestión ambiental está siendo objeto de certificación información relativa a los datos generales de la organización, en segundo lugar, el alcance y estructura general del sistema de gestión y finalmente los elementos relativos al mismo como manuales, procedimientos y demás documentos.

Esta auditoría se suele realizar en dos fases: la primera se lleva a cabo en las instalaciones del interesado y consiste en una revisión de la documentación del sistema disponible. El objetivo de esta fase es comprobar que la organización ha detectado y evaluado los aspectos ambientales correctamente, posee los permisos y licencias ambientales correspondientes, el sistema satisface la política medioambiental, se ha llevado a cabo una correcta auditoría interna y la dirección ha revisado correctamente el sistema.

Finalmente quedaría por analizar las auditorías de carácter medioambiental. Las **Auditorías Medioambientales** son definidas por el EMAS como “un instrumento de gestión que comprende una evaluación sistemática, documentada, periódica y objetiva del comportamiento de la organización, del sistema de gestión y de los procedimientos destinados a proteger el medio ambiente con una doble finalidad:

1. Facilitar el control operativo de las prácticas que puedan tener un impacto sobre el medio ambiente.
2. Evaluar el cumplimiento de la política medioambiental de la organización, en especial sus objetivos y metas medioambientales”.

(Betencor y Larrinaga, 2004)

Este tipo de auditoría debe tener en cuenta tanto variables de carácter económico-financiero como de carácter técnico. Por tanto, hará referencia a costes, inversiones, ingresos y resultados de carácter medioambiental a la vez que otros factores relacionados con el flujo de materiales de las actividades y procesos de las organizaciones.

Las Eco-auditorías engloban tres auditorías internas diferenciadas: de cumplimiento, de gestión y estratégicas. Esto permite supervisar el cumplimiento de las normas medioambientales, a la par que controlar el correcto funcionamiento de los sistemas de gestión añadiendo una visión estratégica de la gestión ambiental.

Este tipo de auditorías son un método de recogida de información a través de la observancia y determinación de los hechos, evaluación planificada, sistemática, independiente y documentada, con el fin de cumplir los requisitos establecidos y de conservar un sistema eficaz de gestión ambiental.

Los agentes encargados de llevar a cabo este tipo de auditorías medioambientales pueden ser tanto personal externo como interno de la empresa. Se establece un único requisito, que el auditor en cuestión sea independiente en la realización de la auditoría. Lo que sí parece claro es que en las empresas de menor tamaño será personal externo el que realice dicha labor (Betencor y Larrinaga, 2004).

## ESTUDIO DE CASO POR RESOLVER

A partir de la lectura del tema y las lecturas recomendadas, responda a las siguientes preguntas:

1. Origen de la eco-eficiencia. ¿Qué es?
2. ¿Qué son los Sistemas de Gestión Ambiental y que objetivos persigue?
3. Normalización, Certificación y Acreditación.
4. Explica brevemente las diferencias principales entre la ISO 14001 y el EMAS.
5. ¿Cuáles son los objetivos de las auditorías de certificación y las auditorías medioambientales?

## TEMA 5. Mercados y contabilización del carbon

1. Cambio climático, ciencia del carbono y regulación.
2. Importancia económica del cambio climático y respuesta de las organizaciones.
3. Carbono y contabilidad de gestión ambiental. GHG protocol.
4. Contabilidad del carbono y revelación de información. Carbon Disclosure Project.
5. Aspectos contables de los derechos de emisión.

### Referencias

Bebbington, J., & Larrinaga, C. (2008). Carbon trading: Accounting and reporting Issues. *European Accounting Review*, 17(4), 697 - 717.

Larrinaga, C. (2009). Repercusión del cambio climático en las empresas españolas. In J. J. Martín Arribas (Ed.), *Hacia una política comunitaria europea en cambio climático y sus consecuencias para España*. Burgos: Universidad de Burgos.

Lovell, H., Sales de Aguiar, T., Bebbington, J., & Larrinaga, C. (2010). *Accounting for carbon*. London: The Association of Chartered Certified Accountants. Research Report 122.

### Lectura

Gibassier, D. (2015). Implementing an EMA Innovation: The Case of Carbon Accounting. In S. Schaltegger, D. Zvezdov, I. Alvarez Etxeberria, M. Csutora & E. Günther (Eds.), *Corporate Carbon and Climate Accounting* (pp. 121-142). Cham: Springer International Publishing.

## 1. Cambio climático, ciencia del carbono y regulación.

El propósito de este tema es presentar y analizar las implicaciones que el cambio climático tiene desde el punto de vista de las empresas, siempre bajo la premisa de que el cambio climático hace referencia a algo trascendental para la sostenibilidad de la sociedad actual.

En los últimos 650.000 años las concentraciones de los diferentes gases de efecto invernadero (GEI)<sup>3</sup> han fluctuado entre 180 y 300 ppm, correspondiendo el extremo inferior a periodos glaciares y el extremo superior a periodos interglaciares, de forma que los científicos han encontrado una correlación entre las concentraciones de GEI y la temperatura del planeta. En el modo de producción previo a la Revolución Industrial la energía utilizada se obtenía de la biosfera y de fuentes renovables, pero sin una incidencia apreciable en las emisiones de carbono. Las concentraciones de GEI eran de 280 ppm en 1750.

Sin embargo, la Revolución Industrial trajo consigo la explotación masiva de fuentes fósiles de energía, liberando así a la atmósfera el carbono almacenado geológicamente desde tiempos remotos en forma de carbón, petróleo o gas. En 2005 la concentración de GEI era de 379 ppm y, lo que es más alarmante, su crecimiento es de casi 2 ppm anuales. Así, el cambio climático es una realidad que está incuestionablemente unida a la forma en que el desarrollo económico se ha producido en los últimos 250 años. Además, el hecho de que el clima tenga un comportamiento no lineal hace que en condiciones que están fuera del rango de las observaciones de los últimos 650.000 años exista una total incertidumbre sobre la continuidad de los efectos moderadores del clima, por lo que no se puede excluir la posibilidad de un cambio climático catastrófico.

El cambio climático se ha revelado como un aspecto emergente de la responsabilidad social de las empresas por el que tienen que rendir cuentas. En este trabajo se repasarán algunas de las iniciativas internacionales más importantes que tratan de promover la responsabilidad empresarial en la gestión de los aspectos relacionados con el cambio climático. A modo de esquema con el que analizar las repercusiones empresariales del cambio climático este trabajo se servirá de la distinción entre la incidencia actual que el cambio climático tiene en los resultados financieros de las empresas, el riesgo empresarial que suscitan algunos aspectos relacionados con el cambio climático y finalmente la incertidumbre generada por los diferentes escenarios del cambio climático. Este análisis se efectúa de este modo bajo tres epígrafes que estructuran el trabajo.

## 2. Importancia económica del cambio climático y respuesta de las organizaciones.

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. En este tema se dedicará una mayor atención al estudio de la incidencia del cambio climático en el beneficio privado de las empresas.

---

<sup>3</sup> Si bien el dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>) es el principal gas que contribuye al efecto invernadero, otros gases tienen una incidencia notable, especialmente el metano (CH<sub>4</sub>) y el óxido nitroso (N<sub>2</sub>O).

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. La hipótesis subyacente de este mecanismo es que, ante una restricción general de derechos de emisión, éstos serán adquiridos por aquellos agentes que tienen un mayor coste marginal de reducción de la contaminación y vendidos por los que lo tienen menor, disminuyendo así el coste global de reducción de las emisiones.

Si bien existen antecedentes de sistemas de comercio de emisiones de SO<sub>2</sub> (la estadounidense *Clean Air Act* consiguió limitar las emisiones de SO<sub>2</sub> procedentes de centrales eléctricas en un 50%) se ha producido recientemente una eclosión de esquemas de comercio de derechos de emisión de dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>), algunos de ellos voluntarios (UK ETS, *Chicago Climate Exchange*), aunque por su interés este trabajo se centrará en el estudio de los esquemas de comercio obligatorios.

El esquema obligatorio de comercio de derechos de emisión que tiene mayor trascendencia hasta el momento y que, por añadidura, afecta a empresas de nuestro entorno, es el Esquema de Comercio de Emisiones de la Unión Europea (conocido por su sigla en lengua inglesa EU ETS).

Fase	Límite final de emisiones	Reducción sobre emisiones 1990	Precio derechos
2005-2007	2,2 Gt/año	1-2%	20,00€
2008-2012	2,08 Gt/año	6,5%	15,00€
2013-2020	1,72 Gt/año	21%	6,50€

En su primera fase, el EU ETS tenía el objetivo de limitar las emisiones de CO<sub>2</sub> de un conjunto de sectores a 2,2 Gt/año, de las que a España correspondían 0,174 Gt/año. En las segunda y tercera fases, estas emisiones se han limitado aún más como puede apreciarse en la tabla anterior (para la reducción siempre se toma como base la comparación con las emisiones en 1990).

Estos límites globales se traducen en el EU ETS en la asignación a las instalaciones afectadas que se estiman son más de 10.000, responsables del 40% de las emisiones comunitarias de CO<sub>2</sub>. Mientras que el EU ETS sólo ha considerado hasta ahora las emisiones del principal gas de efecto invernadero (CO<sub>2</sub>), a partir de 2012 ha incluido el N<sub>2</sub>O, así como actividades adicionales como la aviación.

El EU ETS requiere que cada instalación emisora de CO<sub>2</sub> presente el 30 de marzo posterior a la finalización de cada año un informe verificado de su contabilización de emisiones, debiendo hacer entrega de los derechos equivalentes el 30 de abril. Caso de no hacerlo existe un régimen sancionador que consiste en una multa de 100 euros por derecho no entregado, sin excluir la obligación de entregarlo posteriormente. Además, el nombre de estas instalaciones se hace público, con el consiguiente daño a la reputación de la empresa.

A partir de 2013 el EU ETS ha introducido progresivamente la subasta para la asignación de los derechos de emisión. En algunos sectores que pueden sufrir la competencia de otros países en los que no existen incentivos para reducir las emisiones de carbón se

ha previsto un periodo transitorio en el que reciben una parte sustancial de los derechos de emisión de forma gratuita.

Un aspecto esencial del EU ETS es la posibilidad que tienen las empresas de comerciar con los derechos de emisión. Las empresas que tienen más derechos de los que necesitan entregar atendiendo a sus emisiones los pueden negociar transmitiéndolos a empresas que de acuerdo con sus emisiones necesitarán entregar más derechos de los que les fueron inicialmente asignados. Este comercio de derechos inicialmente asignados por el EU ETS ha generado un sustancial volumen de intercambio.

Los derechos de emisión comenzaron a cotizar en el primer periodo a precios superiores a los 30 euros, pero posteriormente su precio ha sido volátil y ha caído sustancialmente por una excesiva emisión de derechos para las necesidades de la industria. En estas circunstancias, cabe preguntarse si el EU ETS está afectando realmente a las empresas. La respuesta es afirmativa por dos razones. Una primera razón es que los derechos tienen valor e incluso para las empresas que los reciben a título gratuito, éstos tienen un valor de mercado (valor razonable). En otras palabras, una empresa que de alguna forma consiga no efectuar las emisiones previstas puede vender a otras los derechos que no tendrá que entregar y de este modo obtendrá como beneficio el precio de mercado del derecho de emisión.

Por otro lado, el valor económico de las emisiones de CO<sub>2</sub> ha ido evolucionando con el tiempo. Así, si bien actualmente el conjunto de los derechos de emisiones anuales en el EU ETS puede tener un valor de 12,000 millones de euros, este valor puede aumentar hasta los 50.000 sólo con que los derechos coticen a 25 euros/derecho.

### 3. Carbono y contabilidad de gestión ambiental. GHG protocol.

En el apartado anterior se ha discutido cómo los esquemas de comercio de emisiones, y singularmente el EU ETS, afectan actualmente a las empresas. Sin embargo, la incidencia del cambio climático es tanto mayor si además de considerar su impacto actual, se analiza el riesgo asociado al cambio climático.

En este sentido, la descripción de la economía del cambio climático que se caracteriza por el riesgo y la incertidumbre, permite una adecuada apreciación de su incidencia sobre las empresas. Una situación de riesgo implica la existencia de una distribución de probabilidad de posibles pérdidas y ganancias. Por ejemplo, cada aproximación a la mitigación del cambio climático puede ocasionar diferentes pérdidas y ganancias en cada sector de actividad. Sin embargo, la incertidumbre difiere del riesgo en que la primera implica la existencia de no una sino varias distribuciones de probabilidad de resultados, cada una de las cuales daría como resultado una utilidad esperada. El resultado en una situación de incertidumbre es por lo tanto más difícil de estimar.

Si ante la necesidad de mitigar el cambio climático se establecen limitaciones generalizadas a todas las actividades generadoras de emisiones de GEI podríamos estar en lo que se ha venido en denominar un *futuro restringido por el carbono* (Bebbington and Larrinaga-González, 2008). En esta situación es posible que productos y servicios intensivos en carbono se vuelvan obsoletos en comparación con productos y tecnologías con menores emisiones de GEI. Este escenario

es característico del riesgo, por cuanto comporta una desigual distribución entre agentes económicos de costes y beneficios.

En primer lugar, la dependencia de fuentes energéticas y materias primas intensivas en carbono puede comportar un riesgo empresarial. Se ha estimado que el efecto de una reducción de emisiones del 30% después de Kioto sería proporcionalmente mucho mayor para los sectores intensivos en energía (con un coste adicional de más del 10% del volumen de negocio hacia 2020), corroborando así la proposición de la potencial obsolescencia de las actividades económicas intensivas en carbono.

La posición de la empresa en la cadena de valor es una segunda fuente de riesgo empresarial. Aquellas empresas que están situadas en los primeros eslabones tienen menores oportunidades de rediseñar sus productos o de desarrollar nuevos productos adaptados a un futuro restringido por el carbono que las empresas que se sitúan en los eslabones que están más cerca de los clientes. Por ejemplo, mientras que las empresas energéticas tendrían grandes dificultades para mejorar su situación frente al cambio climático otras empresas que elaboran bienes de consumo pueden rediseñarlos de manera que consuman menos energía. En otros términos, la empresa petrolera no puede producir combustible que genere menos emisiones, pero la empresa automovilística sí puede rediseñar su producto para que genere menos emisiones de GEI.

Por último, la situación geográfica de las operaciones y de las ventas de la empresa es otra fuente de riesgo por cuanto el rigor en el tratamiento del cambio climático difiere entre países y regiones económicas. Así, la introducción de sistemas de mitigación del cambio climático como el EU ETS podría perjudicar la competitividad de las empresas afectadas. Aun así, algunos estudios han encontrado que las medidas de mitigación tomadas a escala de grandes regiones económicas (por ejemplo, la Unión Europea o los Estados Unidos) sólo afectarían marginalmente a algunos sectores, pero no a toda la economía. En cualquier caso, es innegable que la evolución de la regulación es una fuente de riesgo empresarial que va a producir una desigual distribución de costes y beneficios entre empresas más y menos vulnerables antes el cambio climático.

Tomando como cierta la proposición de que el cambio climático traerá consigo una desigual distribución de costes y beneficios, cada empresa tendrá una *situación frente al cambio climático* particular que también podríamos llamar perfil de carbono (*carbon profile*) que se derivará de la intensidad en carbono de sus actividades y productos y el consecuente riesgo competitivo y de regulación al que haya de hacer frente, es decir, de su vulnerabilidad ante el cambio climático. Los directivos, inversores, autoridades públicas y demás grupos de interés necesitan conocer la situación frente al cambio climático de cada empresa y consecuentemente reclaman cada vez más información. Esta creciente demanda la corrobora el éxito de iniciativas tales como el *Greenhouse Gas Protocol* (GHG Protocol) o el *Carbon Disclosure Project* (CDP).

El GHG Protocol es una iniciativa del Instituto de Recursos Mundiales (WRI; <http://www.wri.org/>) y del Consejo Empresarial Mundial para el Desarrollo Sostenible (WBCSD; <http://www.wbcsd.org>) para desarrollar y promocionar normas generalmente aceptadas sobre la contabilización e información empresarial de las emisiones de GEI (WBCSD, 2004). El GHG Protocol responde a la necesidad de establecer normas que permitan una base de comparación de las emisiones de GEI efectuadas por empresas y sectores económicos diferentes.

Un ejemplo de la importancia de la definición de tales normas lo proporciona el potencial efecto de diferentes sectores sobre el cambio climático. Para muchas empresas el consumo de electricidad es una de sus principales fuentes de emisiones de GEI, pero estas emisiones son un impacto directo de las empresas del

sector eléctrico y sólo indirecto del resto de empresas. El impacto indirecto se genera en las instalaciones de terceras partes, pero se induce por las actividades de la empresa objeto de análisis. Para cualquier empresa las emisiones de GEI ocasionadas por el consumo de electricidad no constituyen un impacto directo porque los procesos de combustión que permiten obtener la electricidad que generan emisiones de GEI se producen en las instalaciones de la compañía eléctrica para la cual estas emisiones sí son directas. Algunos estudios han puesto de manifiesto la importancia de considerar los impactos indirectos a la hora de evaluar los resultados ambientales de empresas en diferentes sectores, particularmente en el caso de las empresas de servicios cuyo impacto es de otro modo invisible. En este sentido se ha estimado que, al considerar estos impactos indirectos, el sector de servicios tiene prácticamente el mismo impacto potencial en el cambio climático que el sector industrial. Persisten en conclusión muchas dudas sobre quién es realmente responsable de las emisiones de GEI. ¿Es responsable exclusivamente el generador directo de las emisiones, por ejemplo, la central eléctrica? ¿Comparte la responsabilidad de las emisiones con su causante indirecto, por ejemplo, el consumidor de electricidad? ¿Existen otras posibles vías indirectas de generación de emisiones de GEI?

El GHG Protocol trata de abordar este problema proporcionando una referencia para el establecimiento del alcance de la contabilidad e información sobre las emisiones de GEI de las empresas, incluyendo sus emisiones directas, pero también progresivamente sus emisiones indirectas. El GHG Protocol ha definido tres alcances. En el alcance 1 se consideran exclusivamente las que podrían denominarse emisiones directas de GEI, es decir, las emisiones GEI ocasionadas en los procesos de combustión y otros procesos industriales que tiene lugar dentro de las instalaciones de la propia empresa. A estas emisiones directas se añaden en el alcance 2 las emisiones indirectas ocasionadas por la producción de la energía (principalmente eléctrica) que se consume dentro de los procesos de producción de la empresa. Finalmente, el alcance 3 incluiría también las emisiones ocasionadas con otros bienes y servicios incorporados o necesarios para el proceso productivo de la empresa, entre los que se pueden incluir, dependiendo de la actividad de la empresa, las materias primas, el transporte de materiales, viajes de negocios, actividades externalizadas y utilización del producto de la empresa. La Tabla 1 proporciona una ilustración de los diferentes alcances propuestos por GHG Protocol adaptados a un sencillo caso real.

Tabla 1 - Ilustración de los diferentes alcances propuestos por GHG Protocol

***La empresa C utiliza en su proceso de producción energía eléctrica que adquiere a la empresa E y también utiliza gas para la climatización. La empresa C utiliza el ferrocarril y empresas de transporte por carretera para distribuir su producto. Los directivos de las empresas C y E realizan frecuentes viajes de trabajo, para lo que utilizan el avión y el tren.***

	<b>Empresa C</b>	<b>Empresa E</b>
<b>Alcance 1</b>	Emisiones de GEI ocasionadas por la combustión de gas.	Emisiones de GEI ocasionadas por los procesos de combustión que tengan lugar en las centrales eléctricas (carbón, gas o fuel). Las centrales nucleares y de energías renovables no tendrían emisiones directas.

<b>Alcance 2</b>	Además de las emisiones consideradas en el alcance 1, las emisiones ocasionadas por la empresa E en la generación de electricidad.	
<b>Alcance 3</b>	Además de las emisiones consideradas en los alcances 1 y 2, las emisiones GEI ocasionadas en la obtención de la materia prima que se utilice, así como en el transporte de mercancías y en los viajes de negocio.	Además de las emisiones consideradas en los alcances 1 y 2, las emisiones ocasionadas en la obtención de la fuente energética que se utilice, así como por los viajes de negocio.

Fuente: elaboración propia.

#### 4. Contabilidad del carbono y revelación de información. Carbon Disclosure Project.

Una segunda iniciativa, más centrada en la difusión de información sobre la situación de las empresas frente al cambio climático, es el Carbon Disclosure Project (CDP). Algunos inversores institucionales preocupados por la incidencia del cambio climático pusieron en marcha en 2000 esta iniciativa, que consiste en un requerimiento para que las grandes empresas cotizadas revelen información sobre su situación frente al cambio climático y sobre su gestión de las emisiones de GEI con el fin de analizar sus riesgos y oportunidades derivados de esta cuestión (CDP, 2007). El CDP agrupaba en 2008 a 385 grandes inversores institucionales con unos activos de 57 billones ( $10^{12}$ ) de dólares. El CDP envía anualmente cuestionarios a las 500 mayores empresas cotizadas del mundo, extraídas del *FTSE Global Equity Index Series*, y publica desde 2003 un informe anual a partir de los resultados de las respuestas de las empresas. El CDP publicó su sexto informe en 2008, incrementándose la tasa de respuesta de estas 500 mayores empresas desde el 46% en 2003 hasta el 77% en 2008. La tasa de respuesta no es uniforme entre las diferentes regiones económicas, siendo reveladora de la importancia que se ha atribuido al cambio climático en las diferentes áreas geográficas. Así, esta tasa es más alta en Europa (sobrepasando el 80%) y más baja en las empresas

asiáticas (50%), mientras que las empresas norteamericanas han tendido a converger en su tasa de respuesta con las empresas europeas. Mención aparte merece el caso de las empresas brasileñas que, con una tasa de respuesta del 86%, se sitúan por delante de la mayoría de países. Una completa información del CDP puede encontrarse en su sitio de Internet (<http://www.cdproject.net/>).

A continuación, se describen los resultados más notables del CDP, en concreto de su sexto informe. En primer lugar, en relación a los motivos que inducen a las 500 mayores empresas a gestionar sus emisiones de GEI cabe citar la regulación, la creciente preocupación de los consumidores y la importancia de las emisiones que se producen a través de la cadena de valor. Además, muchas de las empresas plantearon su inquietud por el riesgo ocasionado por la falta de armonización en la regulación sobre las emisiones de GEI.

En segundo lugar, en relación a la gestión e información sobre las emisiones de GEI, la mayoría de las empresas informa sobre aquellas emisiones que son más fáciles de conceptualizar y medir (alcances 1 y 2), mientras que son muy pocas las empresas que

proporcionaron algún dato en sus respuestas sobre el alcance 3. Incluso entre aquellas empresas que abordan el alcance 3, la mayoría se limita a determinar aquellas emisiones que son más fáciles de medir, como las derivadas de los viajes de negocio, en lugar de abordar cuestiones más complejas, como el impacto de la cadena de suministro o de la utilización del producto. Por otro lado, como puede verse en la tabla 1, la mayoría de las empresas que responden establecen y revelan objetivos de reducción de emisiones de GEI y tratan de verificar externamente sus emisiones, pero son muy pocas las que se comprometen a establecer previsiones sobre sus emisiones.

Tabla 2 - Niveles de información de las emisiones de GEI, Carbon Disclosure Project (2008)

	<b>Número de empresas</b>	<b>Porcentaje</b>
<b>Total de empresas requeridas a enviar el cuestionario (mayores 500 empresas)</b>	500	100%
<b>Respuestas (empresas que cumplimentaron el cuestionario)</b>	383	77%
<b>Información de las emisiones de GEI incluidas en informes anuales de la empresa</b>	308	62%
<b>Revela datos sobre las emisiones de GEI</b>	275	55%
<b>Verifica a través de terceras partes sus emisiones</b>	214	43%
<b>Comunica objetivos de reducción de las emisiones</b>	206	41%
<b>Manifiesta públicamente sus previsiones de emisiones</b>	52	10%

Fuente: elaboración propia a partir del sexto informe del CDP

En resumen, la situación de cada empresa frente al cambio climático deriva de los riesgos que afronte, determinados, entre otros aspectos, por la intensidad en carbono de sus procesos y productos, por su situación geográfica y por su situación en la cadena de valor. Los accionistas y otros grupos de interés necesitan conocer esta información y es por ello que han surgido diferentes iniciativas que persiguen la elaboración de normas de contabilización de las emisiones de GEI (GHG Protocol) o la difusión de información (CDP).

### 5. Aspectos contables de los derechos de emisión.

La importancia económica a la que nos hemos referido antes hace que las empresas no pueden ignorar la existencia de los derechos de emisión. Esto ha ocasionado una problemática contable derivada de aquellos casos en los que se entiende que el valor de los derechos recibidos (a título gratuito) no refleja su valor

razonable. Se ha propuesto los derechos deban reconocerse como un activo de la empresa que los recibe con la contrapartida contable de una donación o subvención recibida del gobierno, que recogería el hecho de la asignación gratuita de estos derechos que, como se puede apreciar, tienen un valor de mercado. A partir de aquí, existe cierta controversia todavía por cuanto los organismos de normalización contable todavía no se han puesto de acuerdo sobre la manera de recoger técnicamente estos hechos. Así, mientras que en algunos países como España se ha elaborado una norma que sirve de guía a las empresas para el tratamiento de los derechos de emisión (Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre inmovilizado intangible), en otros países no existe ninguna guía y el Comité Internacional de Normalización Contable (IASB) todavía no ha hecho pública ninguna decisión sobre el tratamiento que propondrá.

Ante esta indeterminación normativa, el 76% de las empresas afectadas por el EU ETS no ha reconocido los derechos gratuitos en su balance, siendo muy pocas las empresas que los han valorado a precio de mercado y han reconocido consiguientemente una donación o subvención, como debiera haberse hecho en aplicación de los principios básicos de la contabilidad.

Esta situación ha mejorado con la subasta pública de los derechos de emisión que, en cierta medida, soluciona los problemas contables que anteriormente ocasionaba la asignación gratuita de derechos.

Algunas de las cuestiones contables que plantean los derechos de emisión adquiridos en el marco del EU ETS son:

1. ¿Se reconocen como activo los derechos de emisión recibidos de forma gratuita?
2. ¿En qué partida del balance de situación se reconocen los derechos de emisión?
3. ¿Se clasifican los derechos de emisión de forma diferente de acuerdo con el propósito para el que son adquiridos?
4. ¿Qué método valoración se utiliza en los derechos de emisión? ¿Valor razonable o coste?
5. Si se reconocen los derechos asignados de forma gratuita, ¿cuál es la contrapartida?
6. ¿Se reconoce una provisión por las emisiones de CO<sub>2</sub> realizada? ¿Cuál es su base de valoración?
7. ¿Se presentan activos y pasivos de forma compensada?

### Estudio de caso por resolver

Seleccione una gran empresa cuyas actividades estén reguladas por el EU ETS y busque sus dos últimos informes anuales. Realice las siguientes actividades:

- a) Examine y discuta al hilo de lo discutido en este tema los diferentes alcances con los que se elaboran los indicadores de emisiones de CO<sub>2</sub> en su memoria de sostenibilidad. Compare los datos ofrecidos y elabore una opinión sobre su evolución.
- b) Examine en las notas a los estados financieros los criterios contables seguidos para el registro y valoración de los derechos de emisión. Analice estos criterios de valoración de acuerdo con lo explicado en el tema.

## TEMA 6. Memorias de sostenibilidad.

1. Introducción a las memorias de sostenibilidad. Concepto.
2. Las guías de la Global Reporting Initiative.
  - a. Introducción a las guías de la Global Reporting Initiative.
  - b. Tipos de memorias de sostenibilidad.
  - c. Principios de elaboración de memorias.
  - d. Contenidos básicos en memorias de sostenibilidad.
  - e. Publicación y publicidad de las memorias.
3. Memorias integradas.
  - a. Introducción y concepto.
  - b. Relación entre memorias de sostenibilidad y memorias integradas.

### Referencias

Clarkson, P. M., Li, Y., Richardson, G. D., & Vasvari, F. P. (2008). Revisiting the relation between environmental performance and environmental disclosure: An empirical analysis. *Accounting, organizations and society*, 33(4), 303-327.

Cooper S. and Owen D. (2014). Independent assurance of sustainability reports. In *Sustainability Accounting and Accountability*, edited by J. Unerman, B. O'Dwyer, and J. Bebbington, 2nd ed, 72–86. Oxon: Routledge.

Gray, R., Owen, D., & Adams, C. (1996), *Accounting and Accountability: Changes and Challenges in Corporate Social and Environmental Reporting*, Prentice Hall, Hemel Hempstead.

GRI (2014). Guía para la Elaboración de Memorias de Sostenibilidad G4. Accedido en: <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Spanish-G4-Part-One.pdf>

Higgins, C., and C. Larrinaga. 2014. "Sustainability Reporting: Insights from Neo-institutional Theory." In *Sustainability Accounting and Accountability*, edited by J. Unerman, B. O'Dwyer, and J. Bebbington, 2nd ed, 273–285. Oxon: Routledge.

### Lectura

Luque-Vílchez, M., & Larrinaga, C. (2016). Reporting models do not translate well: Failing to regulate CSR reporting in Spain. *Social and Environmental Accountability Journal*, 36(1), 56-75.

Disponible en: <http://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/0969160X.2016.1149301>

## 1. Introducción a las memorias de sostenibilidad. Concepto.

Tradicionalmente, las empresas y organizaciones han tenido la obligación de rendir cuentas de las actuaciones relacionadas con la situación económica de la empresa (información financiera como, por ejemplo, el balance de situación). Este tipo de información iba dirigida principalmente a sus inversores, los cuales eran considerados los principales usuarios de dicha información.

A principios de los noventa esta situación cambió, y la sociedad empezó a considerar la necesidad de que las empresas y organizaciones (de forma voluntaria<sup>4</sup>) rindiesen cuenta, aparte de aspectos financieros, de otro tipo de impactos que generaban su actividad. Tal extensión se basa en “la presuposición de que las empresas tienen responsabilidades más amplias que hacer dinero para los accionistas” (Gray, Owen and Adams, 1996, p. 3).

Esta información ‘extra-financiera’ al principio quedó restringida a información de tipo medioambiental (ej., cantidad de dióxido de carbono emitido a la atmósfera), la cual era emitida en los llamados informes medioambientales. Con el paso del tiempo, estos informes evolucionaron incluyendo también información que hacía referencia al impacto social y económico del desempeño de las empresas, dando lugar al llamado informe de triple balance (informe que recoge información medioambiental, social y económica). La expresión final de este informe de triple balance es lo que se conoce como memoria/informe de sostenibilidad (o memoria/informe de responsabilidad social) y que puede ser definido como:

Un informe que recoge los impactos económicos, sociales y medioambientales de las actividades de las empresas y organizaciones, y además explica cómo los valores y el modelo de gestión de las mismas contribuyen a una economía global sostenible.

## 2. Las guías de la Global Reporting Initiative

### a. Introducción a las guías de la Global Reporting Initiative.

La principal referencia para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad en todo el mundo es la Global Reporting Initiative (GRI en adelante) (Higgins and Larrinaga, 2014). Se trata de una organización sin ánimo de lucro que surgió en 1997 (Estados Unidos) tras el esfuerzo de CERES y el Programa Medioambiental de Naciones Unidas por desarrollar una iniciativa que impulsara “la estandarización de la elaboración de las memorias a nivel mundial” (GRI, 2014, p.3).

Para alcanzar dicho objetivo, GRI ha trabajado desde sus inicios en el desarrollo de un marco conceptual que proporcionase a las empresas las pautas necesarias para la elaboración de las memorias de sostenibilidad. Los elementos de dicho marco conceptual son diseñados por una plataforma de diálogo constituida por diferentes grupos de interés/stakeholders (organizaciones empresariales y sindicales, ONGs, inversores, auditores y académicos, representantes gubernamentales). Estos grupos de interés forman parte de diferentes grupos de trabajo en los que se dialoga y ofrecen diferentes puntos de vista sobre cuáles deberían ser los elementos relevantes a reportar por parte de las empresas.

---

<sup>4</sup> Se verá en el próximo tema como este tipo de información ha dejado de ser voluntaria en algunos casos.

De esta forma, se desarrollan los principales contenidos de un marco conceptual, los cuales son finalmente recogidos en las guías GRI. En este sentido, se puede decir que la GRI es a nivel de la información sobre sostenibilidad (información que es divulgada de forma voluntaria excepto en determinados casos) lo que organizaciones como IASB son a nivel de la información financiera (información obligatoria).

Dado que el fin de GRI es apoyar a empresas y organizaciones en la elaboración de memorias transparentes que faciliten el desarrollo de una economía global sostenible, su acceso es gratuito<sup>5</sup>.

La versión más reciente de las guías GRI es la conocida como G4 (cuarta versión), la cual fue publicada en 2013. La versión anterior a esta guía (G3) fue publicada en 2006. Durante el período 2014-2015 estaba permitido la presentación de memorias GRI con cualquiera de estas guías. Sin embargo, desde finales de 2015 se estableció la obligación de que las empresas que decidieran usar las guías GRI para elaborar y publicar su memoria de sostenibilidad deberían de seguir la versión G4.

Esta última versión incluye una Guía para la Elaboración de Memorias, en la que se establecen los principios e indicadores que las organizaciones pueden utilizar para dar a conocer sus impactos económicos, ambientales y sociales; y un Manual de Aplicación de dicha guía, con información más específica que facilita el uso de la guía para diferentes tipos de organizaciones (por ejemplo, da recomendaciones para algunos sectores).

En esta sección se realizará un análisis de la guía G4, el cual será efectuado en cuatro etapas: (I) tipos de memorias de sostenibilidad, (II) principios de elaboración de memorias, (III) contenidos básicos en memorias y (IV) publicación y publicidad de las propias memorias.

### **b. Tipos de memorias de sostenibilidad.**

La elaboración de una memoria de sostenibilidad a partir de la Guía G4 es un proceso que no sigue un patrón cerrado de contenidos, ya que dependiendo del tipo de empresa o de organización será más relevante informar sobre determinados aspectos. Estas diferencias que pueden existir a la hora de elaborar la memoria de sostenibilidad tienen su origen en el concepto de materialidad<sup>6</sup>. Como se verá más detalladamente más adelante, los aspectos materiales “son aquellos que reflejan los efectos económicos, ambientales y sociales significativos de la organización, o bien aquellos que tienen un peso superlativo en las evaluaciones y decisiones de los grupos de interés”. (GRI, 2014, p.7). Así, por ejemplo, mientras que para una empresa de telefonía es muy importante informar sobre la ratio de contaminación de sus ondas electromagnéticas, no será tan importante informar sobre aspectos como el consumo de aguas en sus oficinas (agua destinada exclusivamente al consumo por parte de sus empleados y servicios de limpieza). Sin embargo, informar sobre el consumo de aguas será muy importante

---

<sup>5</sup> <https://www.globalreporting.org/information/g4>

<sup>6</sup> En las versiones anteriores a la guía G4 primaba en lugar del principio de materialidad, el de comparabilidad y no eran las propias empresas las que decidían que era más importante informar, sino que había una lista de temas de los que todas las empresas debían informar (a través de unos indicadores concretos).

(material) por ejemplo, en empresas cementeras (éstas consumen gran cantidad de agua en el proceso de elaboración del cemento).

La guía G4 también ofrece a las organizaciones flexibilidad en el tipo de categoría a seguir para presentar las memorias. Si bien en la versión anterior (G3) existe hasta un total de seis categorías (C, C+, B, B+, A, A+), en la versión G4 sólo existen dos categorías de presentación de memorias: “de conformidad” – esencial o “de conformidad” – exhaustivo. La memoria “de conformidad”- esencial contiene los elementos esenciales (básicos) de una memoria de sostenibilidad. Por otro lado, la memoria “de conformidad”- exhaustivo va a contener aparte de los elementos básicos de una memoria, información detallada sobre aspectos como la estrategia de la empresa y su gestión (los llamados aspectos de sostenibilidad estratégica), y requiere incluir todos los indicadores que aporten información sobre los aspectos materiales relacionados con la actividad de dicha empresa.

Estas dos categorías de presentación de memorias de sostenibilidad responden a diferentes necesidades y ciclos de las organizaciones. Así, por ejemplo, las organizaciones que tengan más experiencia elaborando memorias de sostenibilidad se decantarán en la mayoría de los casos por la opción “de conformidad” – exhaustivo; mientras que las que se estén familiarizando con dicho proceso preferirán apostar por una memoria con unos elementos básicos. En relación a esta clasificación, debe ser aclarado que dichas opciones no se relacionan con diferentes niveles de calidad de la memoria (las memorias “de conformidad”- esencial no tienen por qué ser de menor calidad que las “de conformidad”- exhaustivo), ya que como se ha comentado la elección entre ambos tipos de presentación de memorias se hará en función de las necesidades de la empresa.

Tanto en la presentación de memorias “de conformidad” de tipo esencial o exhaustivo, existen unos contenidos básicos generales obligatorios y unos contenidos básicos específicos obligatorios, los cuales se presentan en las tablas 1 y 2:

**TABLA 1: CONTENIDOS BÁSICOS GENERALES OBLIGATORIOS**

<b>Contenidos generales básicos</b>	«De conformidad» – Esencial (Estos datos deben divulgarse en todos los casos)	«De conformidad» – Exhaustiva (Estos datos deben divulgarse en todos los casos)
<b>Estrategia y análisis</b>	G4-1	G4-1, G4-2
<b>Perfil de la organización</b>	G4-3 a G4-16	G4-3 a G4-16
<b>Aspectos materiales y Cobertura</b>	G4-17 a G4-23	G4-17 a G4-23
<b>Participación de los grupos de interés</b>	G4-24 a G4-27	G4-24 a G4-27
<b>Perfil de la memoria</b>	G4-28 a G4-33	G4-28 a G4-33
<b>Gobierno</b>	G4-34	G4-34 G4-35 a G4-55
<b>Ética e integridad</b>	G4-56	G4-56 G4-57 a G4-58

<b>Contenidos generales Sectoriales</b>	<b>básicos</b>	<i>Obligatorios si se dispone de datos del sector en el que trabaja la organización)</i>	<i>Obligatorios si se dispone de datos del sector en el que trabaja la organización</i>
---	----------------	--	---

Fuente: adaptación de la Guía para la Elaboración de Memorias G4 (GRI, 2014, p.14)

### **CUADRO 2: CONTENIDOS BÁSICOS ESPECÍFICOS OBLIGATORIOS (INFORMACIÓN SOBRE EL ENFOQUE DE GESTIÓN E INDICADORES)**

<i>Contenidos específicos</i>	<i>básicos</i>	«De conformidad» – Esencial	«De conformidad» – Exhaustiva
<i>Información general sobre el enfoque de gestión</i>		Solo para los Aspectos materiales	Solo para los Aspectos materiales
<i>Indicadores</i>		Como mínimo un Indicador relacionado con cada Aspecto material	Todos los Indicadores relacionados con cada Aspecto material
<i>Contenidos específicos Sectoriales</i>	<i>básicos</i>	<i>Obligatorios si se dispone de datos materiales del sector en el que trabaja la organización</i>	<i>Obligatorios si se dispone de datos materiales del sector en el que trabaja la organización</i>

Fuente: adaptación de la Guía para la Elaboración de Memorias G4 (GRI, 2014, p.14)

#### **c. Principios de elaboración de memorias.**

Independientemente del tipo de memoria de sostenibilidad que las organizaciones decidan presentar, éstas deben basar sus decisiones en los Principios que GRI establece para la elaboración de memorias. Estos Principios se dividen en dos tipos: Principios para determinar el contenido de la memoria y Principios para determinar la calidad de la memoria.

Principios para determinar el **contenido** de la memoria:

- **Materialidad:** como ya se ha comentado anteriormente, la información contenida en la memoria deberá proporcionar información sobre los aspectos materiales (ver definición de la p.3)
- **Participación de los grupos de interés:** la organización debe definir (y justificar) cuáles son sus grupos de interés y describir en la memoria cómo ha dado respuesta a sus necesidades informativas.
- **Contexto de sostenibilidad:** la organización que elabora la memoria debe presentar su desempeño dentro del contexto de desarrollo sostenible más amplio al que afecta sus acciones.
- **Exhaustividad:** la información proporcionada en los indicadores y aspectos materiales seleccionados por la organización debe ser suficiente como para reflejar los impactos sociales, económicos y ambientales más relevantes de la actividad de la organización, y poder así obtener una evaluación real del desempeño de la organización por parte de los grupos de interés.

Principios para determinar la **calidad** de la memoria:

- **Equilibrio:** la memoria deberá reflejar los aspectos positivos y negativos derivados de la actividad de la organización para permitir una valoración general razonable del desempeño de la misma.
- **Comparabilidad:** se debe divulgar una información que permita que los grupos de interés analicen los cambios experimentados por la organización con el paso del tiempo, así como con respecto a otras organizaciones.
- **Precisión:** la información divulgada en la memoria debe ser suficientemente precisa y detallada como para que los diferentes grupos de interés de la organización puedan valorarla.
- **Puntualidad:** el momento de presentación de la información debe seguir un calendario periódico.
- **Claridad:** la información presentada debe ser comprensible y accesible para los grupos de interés.
- **Fiabilidad:** la información presentada en la memoria y los procedimientos seguidos en su preparación debe ser recopilada, registrada, compilada, analizada y presentada de forma que dichos procesos estos vinculados en todo momento a la materialidad de la información.

#### d. Contenidos básicos en memorias de sostenibilidad.

Los contenidos básicos son clasificados en dos grupos: contenidos básicos generales y contenidos básicos específicos.

- **Contenidos básicos generales:**

Proporcionan información que ofrece una visión general del proceso de elaboración de la memoria de sostenibilidad e incuben a todas las organizaciones. Esta información se divide en siete apartados: Estrategia y análisis, Perfil de la organización, Aspectos materiales y Cobertura, Participación de los grupos de interés, Perfil de la memoria, Gobierno, y Ética e integridad.

- **Contenidos básicos específicos:**

La información a la que hace referencia los contenidos básicos generales es posteriormente detallada en los llamados contenidos básicos específicos, los cuales se dividen en dos categorías: enfoque de gestión de la organización e indicadores de desempeño. Mientras que la información relacionada con el enfoque de gestión explica como la organización gestiona un conjunto de temas relacionados con un área determinada de la organización, los indicadores de desempeño explican cómo la actividad de la organización impacta en la sociedad en tres niveles concretos (económico, ambiental y social). En el siguiente cuadro se muestra las diferentes categorías de indicadores de desempeño y los aspectos contemplados en cada una de ellas:

CUADRO 3: CATEGORÍAS Y ASPECTOS CUBIERTOS POR LOS INDICADORES DE DESEMPEÑO:

	ECONÓMICO	AMBIENTAL	SOCIAL			
<b>Categoría</b>	Desempeño económico	Ambiental	Prácticas laborales y trabajo decente (empleo)	Derechos humanos	Sociedad	Responsabilidad de los productos
<b>Aspecto</b>	-Desempeño económico en el mercado -Presencia en el mercado -Impactos económicos indirectos	-Materiales -Energía -Agua -Biodiversidad -Emisiones, vertidos y residuos -Productos y servicios -Cumplimiento -Transporte global	-Empleo -Relaciones laborales -Seguridad e higiene -Formación y educación -Diversidad y oportunidades	-Inversión y abastecimiento -No discriminación -Libertad sindical y negociación colectiva -Trabajo infantil -Trabajo forzado -Prácticas de seguridad -Derechos indígenas	-Comunidad -Sobornos y corrupción -Contribuciones políticas -Competencia y fijación de precios -Cumplimiento	-Seguridad e higiene de los clientes -Productos y servicios -Publicidad -Respeto a la publicidad -Cumplimiento

Fuente: elaboración propia a partir de la Guía para la Elaboración de Memorias G4 (GRI, 2014)

En relación al proceso de selección de los indicadores básicos específicos, cada organización debe explicar cómo los diferentes indicadores se relacionan con los elementos materiales identificados por la misma.

Otros componentes del marco conceptual de GRI incluyen suplementos sectoriales (ej., indicadores específicos para sectores) y los Anexos con información única a nivel de países.

#### **e. Publicación y publicidad de las memorias.**

Los responsables de la elaboración de la memoria de sostenibilidad elaborada siguiendo las guías de GRI deberán indicar claramente si su memoria se ha elaborado siguiendo la opción “de conformidad”-exhaustivo o “de conformidad”-esencial. Una vez que la memoria se haya publicado, la organización informante debe comunicarlo a GRI y optar por tres opciones: (i) “únicamente comunicar a GRI la existencia de la memoria y proporcionar una copia impresa (o en formato electrónico)”, (ii) “registrar también la memoria en la base de datos online de GRI” o (iii) “incluso llegar a solicitar a GRI la comprobación del nivel de aplicación autocalificado” (GRI, 2014, p.9). Si además de ser calificada por GRI, la memoria ha sido por un verificador externo<sup>7</sup> debe aparecer en la memoria el informe del auditor.

Para facilitar el seguimiento por parte del lector de la diferente información contenida en la memoria, la organización tiene que preparar una tabla resumen de todo el contenido de la memoria para ser anexada al final de la memoria. En dicha tabla se debe indicar en que página/s el lector puede encontrar cada tipo de información y, además, en el caso de omisión de algún indicador de desempeño la organización debe explicar claramente el motivo de dicha omisión. Por otro lado, dicha tabla debe indicará los elementos concretos que han sido verificados externamente.

### **3. Memorias integradas.**

#### **a. Introducción y concepto.**

El proceso de elaboración de las memorias de sostenibilidad contribuye a que las organizaciones a través del desempeño de sus actividades, puedan crear rentabilidad a la que contribuyen a la creación de una economía global más sostenible. A raíz de la gran crisis económica que surgió a finales de 2008 y 2009, se dio más importancia a la vinculación entre las decisiones financieras y de inversión con el comportamiento corporativo dado que se concluyó que la crisis vivida no había sólo una crisis financiera, sino también una crisis de valores.

Y en ese contexto, nacieron las memorias integradas las cuales se centran en “la repercusión de las tendencias, los riesgos y las oportunidades relacionadas con la

---

<sup>7</sup> Al igual que ocurre con la información financiera, la información no financiera (como la presentada en las memorias de sostenibilidad) también puede ser verificada por un auditor externo y de esa forma aportar más credibilidad al contenido de la memoria. Esto se verá con más detalle en el tema 7.

sostenibilidad sobre las expectativas a largo plazo y el desempeño económico de la organización correspondiente”. (GRI, 2014, p.92).

**b. Relación entre memorias de sostenibilidad y memorias integradas.**

Aunque las memorias de sostenibilidad y las memorias integradas tienen objetivos diferentes, las primeras están intrínsecamente relacionadas con las segundas:

“La elaboración de memorias de sostenibilidad resulta fundamental para el proceso de reflexión e información integradas de las organizaciones, pues les ayuda a determinar qué cuestiones son sustantivas y cuáles son sus objetivos estratégicos, así como a evaluar su capacidad para alcanzar dichos objetivos y crear valor en el futuro”. (GRI, 2014, p.92).

Al igual que para la elaboración de las memorias de sostenibilidad existe una referencia fundamental (GRI), la principal referencia para la elaboración de Memorias de Integradas en todo el mundo es el International Integrated Reporting Council (IIRC). Esta organización publicó en 2013 el primer marco conceptual para la elaboración de memorias integradas (para consultar más información: <http://integratedreporting.org/>).

## Estudio de caso por resolver

El objetivo de este estudio de caso es familiarizarse con el concepto de memorias de sostenibilidad. Para tal fin, usted debe leer el estudio de investigación Luque-Vílchez and Larrinaga (2016). Este es un trabajo de investigación que utiliza ideas complejas sobre el análisis de la divulgación de información no financiera. No se espera que usted llega a entender el 100% del artículo de investigación, pero debe tratar de relacionar los conceptos estudiados en la teoría con los argumentos y reflexiones de este estudio de investigación. En concreto, se pide que usted explique las siguientes ideas y relaciónelas con la lectura:

- Explique en qué consisten las memorias de sostenibilidad.
- Explique cuál es el fin de los indicadores que aparecen en las memorias de información.
- Explique por favor en que se asemejan las guías elaboradas por GRI a las normas contables.

## TEMA 7. Contabilidad y desarrollo sostenible: valoración crítica

1. **Valoración de las memorias de sostenibilidad publicadas.**
  - a. Cantidad de memorias de sostenibilidad publicadas.
  - b. Calidad de la información divulgada en las memorias de sostenibilidad.
2. **Regulación gubernamental en la emisión de memorias de sostenibilidad.**
  - a. A nivel estatal.
  - b. A nivel europeo.
3. **Notas finales.**

### Referencias

Archel P., Fernández M. y Larrinaga C. 2008. The organizational and operational boundaries of triple bottom line reporting: a survey. *Environmental Management*.

Bebbington, J., C. Larrinaga-Gonzalez y J. M. Moneva-Abadía (2008). Corporate Social Responsibility Reporting and Reputation Risk Management. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(3), 371-374.

Bebbington, J., & Larrinaga, C. (2014). Accounting and sustainable development: An exploration. *Accounting, Organizations and Society*, 39(6), 395-413.

Chauvey, J.N., Giordano-Spring, S., Cho, C., Patten, D. (2014). The Normativity and Legitimacy of CSR Disclosure: Evidence from France. *Journal of Business Ethics*, 130(4), 789-803.

Cooper S., and Owen D., (2014). "Independent assurance of sustainability reports". In *Sustainability Accounting and Accountability*, edited by J. Unerman, B. O'Dwyer, and J. Bebbington, 2nd ed, 72–86. Oxon: Routledge.

Danish Government (2008). CSR Gov. Legislation. "Act amending the Danish Financial Statement Act". Accedido en: <http://csr.gov.dk/legislation>

Deegan, C. 2002. "Introduction: The Legitimizing Effect of Social and Environmental Disclosures – A Theoretical Foundation." *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 15 (3): 282–311

Forética (2015). Informe Forética 2015. Accesible en: [http://foretica.org/informe\\_foretica\\_2015.pdf](http://foretica.org/informe_foretica_2015.pdf)

Gray, R., Owen, D., & Adams, C. (1996), *Accounting and Accountability: Changes and Challenges in Corporate Social and Environmental Reporting*, Prentice Hall, Hemel Hempstead.

KPMG (2013). KPMG International survey of corporate responsibility reporting 2013, KPMG International, Amsterdam.

KPMG (2015). KPMG International survey of corporate responsibility reporting 2015, KPMG International, Amsterdam.

Luque-Vílchez, M., & Larrinaga, C. (2016). Reporting models do not translate well: Failing to regulate CSR reporting in Spain. *Social and Environmental Accountability Journal*, 36(1), 56-75.

Milne, M. J., & Gray, R. (2013). Whither ecology? The triple bottom line, the global reporting initiative, and corporate sustainability reporting. *Journal of business ethics*, 118(1), 13-29.

### Lectura

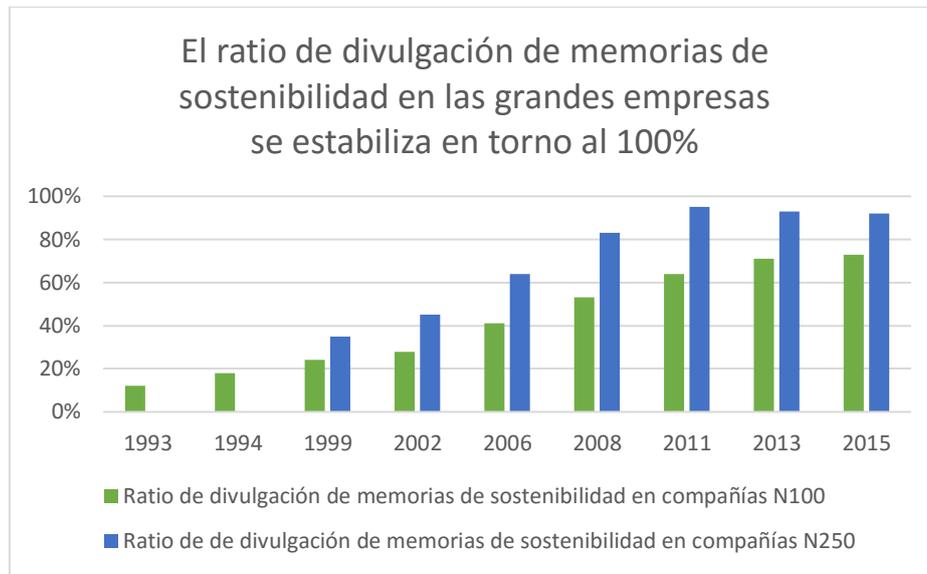
Luque-Vílchez, M., & Larrinaga, C. (2016). Reporting models do not translate well: Failing to regulate CSR reporting in Spain. *Social and Environmental Accountability Journal*, 36(1), 56-75.

Disponible en: <http://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/0969160X.2016.1149301>

## 1. Valoración de las memorias de sostenibilidad publicadas.

### a. Cantidad de memorias de sostenibilidad publicadas.

El nacimiento de iniciativas como la GRI ha conducido, junto con otros factores, a que cerca del 100% de las grandes empresas de las principales economías hayan presentado informes de sostenibilidad o de responsabilidad social en los últimos años (KPMG, 2013 y 2015). Este significativo ratio de divulgación se alcanzó en 2011 y se mantiene en la actualidad.



Fuente: elaboración propia a través de datos proporcionados por KPMG (2015)

En términos concretos, en 2014 siguiendo la guía G4 se publicaron unas 3.200 memorias de sostenibilidad a nivel mundial, y en España, 139 (Forética, 2015).

### b. Calidad de la información divulgada en las memorias de sostenibilidad.

En relación a la calidad de dichas memorias, aunque se ha producido una mejora notable en los últimos años a nivel mundial (KPMG, 2013 y 2015), se observa que aún existe mucho camino por recorrer en relación a ciertos principios como, por ejemplo:

Principios relacionados con el **contenido** de la memoria:

- **Materialidad:** como ya se comentó en el tema 6, la información contenida en la memoria deberá proporcionar información sobre los aspectos materiales (ver definición de la p.3) y dicha información debe ser relacionada de forma precisa con las estrategia y actividades corporativas. Sin embargo, diferentes estudios empíricos (p.ej., Milne y Gray, 2013) han puesto de manifiesto que aún existe mucho camino por recorrer en relación a la integración de las preocupaciones sobre sostenibilidad y la rendición de cuentas en la estrategia y actividades corporativas.
- **Participación de los grupos de interés:** Aunque la mayoría de las memorias de sostenibilidad señalan cuáles son sus grupos de interés, estudios como Boiral (2013) revelan que es muy limitado el porcentaje (10%) de memorias de sostenibilidad, que son elaboradas de acuerdo a las guías GRI y explican la forma en la que la organización se comunica con éstos para conocer sus

necesidades informativas. Por lo tanto, en pocas ocasiones el contenido de la memoria está determinado a partir de una participación sincera de los grupos de interés.

- **Contexto de sostenibilidad:** A pesar de que la organización que elabora la memoria debe presentar su desempeño dentro del contexto de desarrollo sostenible más amplio al que afecta sus acciones, se puede observar una mayor preocupación por la información dirigida a los accionistas que por el de otros grupos de interés (Bebbington, Larrinaga-Gonzalez y Moneva-Abadía, 2008). Y este hecho ha sido más evidente desde el nacimiento de iniciativas como las memorias integradas, las cuales han dado aún mayor prioridad de la información aportada a los grupos de interés contractuales (accionistas y clientes).
- **Exhaustividad:** La información proporcionada en los indicadores y aspectos materiales seleccionados por la organización debe ser suficiente como para reflejar los impactos sociales, económicos y ambientales más relevantes de la actividad de la organización, y poder así obtener una evaluación real del desempeño de la organización por parte de los grupos de interés. Sin embargo, diversos estudios (ej., Archel, Fernández y Larrinaga, 2008) han puesto de manifiesto como las memorias de sostenibilidad no siempre presentan información sobre todas las actividades con impacto social y ambiental en su cadena de proveedores y clientes, no proporcionando así el impacto de la información en áreas muy relevantes de la organización.

Principios relacionados con la **calidad** de la memoria:

- **Equilibrio:** Diversos estudios empíricos han puesto de manifiesto como detrás de la información divulgada se esconde a veces una información sesgada, que reporta principalmente aspectos positivos de la organización con el objetivo de mejorar su imagen en relación a sus diferentes grupos de interés. Por ejemplo, se observa una tendencia en las compañías de no comentar indicadores GRI relacionados con temas de corrupción. Por ejemplo, Boiral (2013) demuestra empíricamente como una de las empresas que dirige una de las minas más contaminantes en los EE. UU. (Teck Cominco), a pesar de haber sido objeto de numerosas demandas y solicitudes de información de diferentes grupos de interés, se limita en su informe a destacar los esfuerzos medioambientales de la empresa en la mina y niega la existencia de problemas de contaminación generados por la mina que la empresa dirige.
- **Claridad:** la información presentada debe ser comprensible y accesible para todos grupos de interés. Algunas de las actuales memorias de sostenibilidad preparadas siguiendo las guías GRI presentan una extensión que a veces supera las 200 páginas y en otras ocasiones la extensión no llega a alcanzar las 15 páginas (Boiral, 2013). En ambos casos, hay problemas que van a imposibilitar la claridad en la comunicación con los diferentes grupos de interés. Así, mientras que en el primero de los casos (memorias de más de 200 págs.), se presentan problemas de repetición de la información (información que en muchas ocasiones es repetida con el objetivo de favorecer la imagen de la organización); en el segundo de los casos, es evidente que un informe de tal extensión es demasiado corto para aplicar principios como el de exhaustividad (Boiral, 2013). Una buena memoria de sostenibilidad debería no extenderse más allá de las 50 páginas, sintetizando aquellos aspectos más relevantes del

compromiso de la organización con los diferentes grupos de interés y explicando cómo dichos aspectos se detallan en los diferentes indicadores de desempeño.

- **Comparabilidad:** En relación con lo anteriormente comentado, la existencia de informes que no llegan a alcanzar 15 páginas imposibilita que se pueda mostrar información relacionada con los cambios experimentados por la organización con el paso del tiempo, así como con respecto a otras organizaciones.
- **Fiabilidad:** La información presentada en la memoria no siempre aparece vinculada de forma clara y precisa a la materialidad de la información (falta de integración de las preocupaciones sobre sostenibilidad y la rendición de cuentas en la estrategia y actividades corporativas). Una debilidad importante detectada en torno a este problema, es que son muchas las ocasiones en las no se argumenta de forma clara la omisión de ciertos indicadores de desempeño. En este sentido, la verificación de la memoria independiente por parte de un auditor externo es un aspecto esencial de su credibilidad. Este mensaje ha calado en la práctica corporativa y hoy en día, más de la mitad de las grandes corporaciones globales proporcionan una verificación externa acompañando a la memoria de sostenibilidad (KPMG, 2013). Sin embargo, el papel desempeñado por estos procesos de verificación ha sido cuestionado y diversos estudios han señalado como el proceso de verificación no es siempre completo y podría esconder problemas de imparcialidad en la información divulgada numerosas limitaciones, entre ellas la falta de independencia de los auditores y la falta de claridad sobre el tipo de proceso de verificación realizado (Cooper and Owen, 2014).

## 2. Regulación gubernamental en la emisión de memorias de sostenibilidad.

### a. A nivel estatal.

Ante esta falta de calidad en la información divulgada, desde la literatura en contabilidad social se han hecho diferentes llamamientos a la elaboración por parte de los poderes públicos de un marco legal que permita que la información no financiera madure y mejore la fiabilidad de las memorias de sostenibilidad (ej., Gray, Owen y Adams, 1996; Deegan, 2002). Con este convencimiento, diversas instituciones gubernamentales han impulsado diversas iniciativas, como las puestas en marcha por países europeos.

En el caso de España destaca la ley de Economía Sostenible (Ley 2/2011 de 4 de marzo) que impulsa la presentación de memorias de sostenibilidad en las empresas privadas (art.39) y públicas (art.35). Por otra parte, países como Dinamarca (Act for CSR in large businesses/2008) o Francia (Nouvelles Régulations Économiques/2001) cuenta con una de las legislaciones nacionales más avanzadas en materia de divulgación de información no financiera.

Sin embargo, diferentes estudios empíricos (ej., Chauvey, Giordano-Spring, Cho y Patten, 2014; Luque-Vílchez y Larrinaga, 2016) han puesto de manifiesto que no siempre las empresas cumplen con los objetivos perseguidos por la normativa nacional. Así, por ejemplo, mientras que la ley sobre información no financiera implantada en Dinamarca ha supuesto un avance en la calidad de la información no divulgada (Danish Government, 2012), lo mismo no ha ocurrido con las leyes desarrolladas en países como Francia (Chauvey et al, 2014) y España (Luque-Vílchez y Larrinaga, 2016).

En el caso de España, Luque-Vílchez y Larrinaga (2016) contrastaron empíricamente el efecto del art. 39 de la Ley de Economía Sostenible (LES en adelante) y observaron que dicha ley no había producido aumento significativo respecto al número de compañías que reportan (tabla 1) ni respecto la calidad de las memorias de sostenibilidad divulgadas por dichas compañías (tabla 2) en el periodo 2010-2013:

Tabla 1. Divulgación de información no financiera por las empresas españolas reguladas por la LES. (>1000 empleados).

<b>Panel A: Número de empresas reguladas y número de éstas que han divulgado información no financiera</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
<b>(1) Número de compañías reguladas (&gt;1000 empleados en 2012)</b>	206	206	206	206
<b>De las cuales ...</b>	43	35	35	37
<b>(2) ... han divulgado memorias GRI (porcentaje)</b>	21	17	17	18
<b>(3) ... han divulgado memorias no GRI (porcentaje)</b>	10	9	8	12
<b>(4) = (2) + (3) ... han divulgado memorias (porcentaje)</b>	5	4	4	6
<b>(4) = (2) + (3) ... han divulgado memorias (porcentaje)</b>	53	44	43	49
<b>(4) = (2) + (3) ... han divulgado memorias (porcentaje)</b>	26	21	21	24
<b>Panel B: Número de memorias de sostenibilidad producidas por las empresas que han divulgado información no financiera</b>	2010	2011	2012	2013
<b>(5) = (6) + (7) = N</b>	56	50	48	51
<b>(6) = Número de memorias GRI</b>	46	41	40	39
<b>(7) = Número de memorias no GRI</b>	10	9	8	12

Fuente: adaptación de Luque-Vílchez y Larrinaga (2016)

El número total de compañías que publicaron informes en tras el mandato de la LES descendió respecto a 2010.

Tabla 2. Calidad de la información divulgada por las empresas españolas reguladas por la LES. (>1000 empleados).

<b>Índice de calidad de la información divulgada basado en el estudio de Clarkson y otros (2008)</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
<b>Índice de calidad de la información divulgada considerando todos los tipos de memorias (GRI y no-GRI)</b>	0.268	0.286	0.300	0.294
<b>Índice de calidad de la información divulgada considerando sólo informes GRI</b>	0.304	0.318	0.331	0.346
<b>Índice de calidad de la información divulgada considerando sólo informes no GRI</b>	0.107	0.138	0.146	0.125

Fuente: adaptación de Luque-Vílchez y Larrinaga (2016)

En cuanto a la calidad de la información divulgada, la tabla 2 muestra una puntuación general (considerando memorias GRI y no GRI) por debajo del 30%.

Estos resultados ponen de manifiesto que un proceso de regulación es mucho más complejo que el establecimiento de una ley. En este sentido, parece ser que juega un papel clave las circunstancias (eje., si ya existen algunas prácticas previas relacionadas con la mejora de la información de las memorias) que rodean dicho proceso de

regularización (Bebbington, Kirk and Larrinaga, 2012). El proceso de regulación en los países europeos ha sido muy diferente, ya que, por ejemplo, mientras el gobierno danés proporcionó unas pautas y guías claras para el desarrollo de su ley, en países como España como se ha comentado anteriormente, dicha información nunca se llegó a proporcionar.

### **b. A nivel europeo.**

En este contexto normativo tan heterogéneo, la Unión Europea ha apostado por desarrollar un marco claro que pueda guiar la elaboración de memorias de sostenibilidad, y para ello ha elaborado una nueva directiva comunitaria (Directiva 2014/95/UE de 2 de octubre)<sup>8</sup>. Otra preocupación de la Comisión Europea que ha conducido al desarrollo de dicha Directiva es que “es consciente de que sólo en quince de los veintisiete Estados miembros de la Unión Europea se han desarrollado políticas nacionales para impulsar la Responsabilidad Social Empresarial” (Fernández-Fernández, 2014, pp. 154-155).

Este panorama cambia con la nueva Directiva, la cual obliga desde 2017 en adelante, a las mayores empresas y corporaciones europeas a informar sobre el desempeño de sus actividades en materias como medioambiente, derechos humanos, aspectos laborales, y gobernanza. En términos concretos, se estipula que sean las compañías con más de 500 trabajadores y cuyo balance supere los 20 millones o facturen más de 40 millones de Euros al año las que se verán afectadas cuando esta directiva se transponga en los respectivos estados miembros. Para facilitar y clarificar el proceso de transposición a los distintos países miembros, la Unión Europea está preparando una guía que sienta las bases en relación a las directrices no vinculantes establecidas en el artículo 2 de dicha Directiva (Comisión Europea, 2016). La participación en la elaboración de dicho documento ha estado abierta a todos los ciudadanos, a través de un proceso de consulta pública (enero-abril de 2016).

## **3. Algunas notas finales.**

Como ya se ha comentado a lo largo del tema, en la regulación de los informes de RSC ha tenido un importante papel las normas desarrolladas por organismos no gubernamentales como GRI (Bebbington et al. 2012), lo que no siempre ha ocurrido con las leyes nacionales (como en el caso de LES).

En este sentido se puede considerar que la nueva Directiva europea y el enfoque seguido (el texto de la misma la autocalifica como “flexible y no intrusiva” permitiendo un elevado grado de libertad a la hora de generar los informes de sostenibilidad a través de diferentes estándares internacionales como GRI) puede servir para mejorar la divulgación de información de RSC tanto en términos de cantidad como de calidad. Las empresas que, por ejemplo, sigan GRI en la actualidad y deban aplicar dicha Directiva no tienen la necesidad de cambiar drásticamente sus prácticas previas, sino

---

<sup>8</sup> Dicha norma forma parte de la Estrategia (2011-2014) que a nivel comunitario se desarrolló para impulsar la RSC (COM, 2011 681 final). En la exposición de motivos la Comisión Europea (C.E. en adelante) destaca que la crisis económica y social sufridas ha dañado la confianza del consumidor en la empresa. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0681:FIN:EN:PDF>

que tendrán que completarlas. Para facilitar a las empresas dicho proceso, la guía G4 ha evolucionado para adaptarse a los requerimientos de la Directiva Europea de Información no Financiera, y a partir del 31 de diciembre de 2017 sólo se podrán elaborar memorias GRI que sigan esta versión.

## Estudio de caso por resolver

Los objetivos de este estudio de caso son identificar y analizar informes de sostenibilidad que han sido elaborados siguiendo la guía de la Global Reporting Initiative, y reflexionar sobre la calidad de la información divulgada en los mismos.

Para tal fin, usted debe buscar el informe de sostenibilidad de una empresa (en <http://database.globalreporting.org/>) y analizarlo de acuerdo a los criterios establecidos en Luque-Vílchez and Larrinaga (2016), apéndice 2.

Este es un trabajo de investigación que utiliza las ideas complejas sobre el análisis de la divulgación de información no financiera. No se espera que usted llega a entender el 100% del artículo de investigación, pero debe tratar de comprender los principales conceptos del índice que se muestra en el apéndice 2 de este artículo.

Valore según se indica en el citado documento (1= información existente; 0= información inexistente). Tenga en cuenta que en algunos apartados se establece una valoración de 0 a 6, considerando diferentes cualidades de la información. La comprobación de la presencia de cada uno de los ítems propuestos le permitirá adjudicar a la empresa elegida un % de calidad respecto de la información contenida en su memoria de sostenibilidad [(puntuación de la memoria / (puntuación máxima posible = 188)]. Con esta información reflexione sobre la calidad de la memoria (p.ej., qué tipo de información no aparece y por qué).

## Materiales complementarios

### Tema 1

No existen materiales complementarios

### Tema 2

Caso La Caja Municipal

### Tema 3

Caso Nestlé

### Tema 4

Lectura ¿Qué sabemos de la ISO 14001?

### Tema 5

Artículos académicos de ampliación

### Tema 6

Artículos académicos y caso para resolver

### Tema 7

Artículos académicos y caso para resolver

Manual realizado por los profesores de la Universidad de Burgos Rosa Fernández,  
Carlos Larrinaga, Mercedes Luque y Enrique Mesa.

Manual editado por Mercedes Luque y Enrique Mesa

Burgos, 2017

ISBN. 978-84-697-7482-3



### **Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0)**

This is a human-readable summary of (and not a substitute for) the license. Disclaimer.

You are free to:

**Share** — copy and redistribute the material in any medium or format

**Adapt** — remix, transform, and build upon the material

The licensor cannot revoke these freedoms as long as you follow the license terms.

Under the following terms:

**Attribution** — You must give appropriate credit, provide a link to the license, and indicate if changes were made. You may do so in any reasonable manner, but not in any way that suggests the licensor endorses you or your use.

**NonCommercial** — You may not use the material for commercial purposes.

**No additional restrictions** — You may not apply legal terms or technological measures that legally restrict others from doing anything the license permits.

#### **Notices:**

You do not have to comply with the license for elements of the material in the public domain or where your use is permitted by an applicable exception or limitation.

No warranties are given. The license may not give you all of the permissions necessary for your intended use. For example, other rights such as publicity, privacy, or moral rights may limit how you use the material.

Cuidemos el medio ambiente, antes de imprimir cualquier parte de este manual asegúrate de que es completamente imprescindible



# CONTABILIDAD Y SOSTENIBILIDAD