

ANÁLISIS DE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA EN EMPRESAS DEL MERCADO CONTINUO ESPAÑOL

Núria Arimany Serrat
Anna Sabata Aliberch
Universidad de Vic (Barcelona)

RESUMEN

En este trabajo se presenta un análisis descriptivo de la responsabilidad social corporativa, en el área medioambiental. En concreto, se estudia la información medioambiental que detallan las empresas en su Memoria normal de las cuentas anuales en relación con la que regula el PGC07. También analizamos si las empresas que siguen fielmente el PGC07 son las que más certificados medioambientales y Memorias de sostenibilidad presentan. Hemos escogido como muestra un conjunto de empresas de determinados sectores de actividad del mercado continuo español en el ejercicio 2008. Los resultados alcanzados nos permiten concluir que las empresas que tienen alguna certificación medioambiental son las que presentan más información medioambiental en su Memoria contable avalando el cambio que se está produciendo en la cultura empresarial.

PALABRAS-CLAVE: Responsabilidad Social Corporativa; Información contable y social; Memorias de sostenibilidad; Contabilidad medioambiental y mercado continuo español.

ABSTRACT

This paper presents a descriptive analysis of corporate social responsibility in the environmental area. In particular, we study the environmental information detailed by companies in their annual report in relation to the PGC07 certificate. We also analyze whether firms that closely follow the PGC07 certificates are the ones that present the most environmental and sustainability reports. We have chosen as a sample a set of companies in certain sectors of Spanish continuous market activity in 2008. The results obtained allow us to conclude that companies that have some environmental certification are those that present environmental information in their annual report endorsing the changes in the corporate culture.

KEY WORDS: Corporate Social Responsibility; Accounting information and social sustainability; Reporting; Environmental accounting and Spanish continuous market.

1. INTRODUCCIÓN

En las últimas décadas la información de contenido social se ha introducido en el área empresarial, ya sea como estrategia de la empresa o bien por la demanda de los diversos usuarios de la misma. Esta información de contenido social supone para la empresa un proceso de integración y mejora permanente de las responsabilidades medioambientales y sociales que influyen en las responsabilidades económicas. Este proceso ha sido recogido por la normativa contable española de forma muy discreta en el texto del Plan General de Contabilidad (PGC07).

En este trabajo, a partir de la definición de responsabilidad social corporativa (en adelante, RSC), se pretenden desarrollar dos objetivos: el primero, consiste en describir la información medioambiental

de la Memoria normal de las cuentas anuales y compararla con la información que realmente presentan las empresas de determinados sectores de actividad, del mercado continuo español en el ejercicio 2008. El segundo, pretende detallar cuales de estas empresas consiguen certificados medioambientales (ISO 14001 o EMAS) o Memorias de sostenibilidad (GRI) debidamente validadas¹ para comprobar posteriormente que se corresponden con las empresas que mayor información medioambiental presentan en la Memoria contable.

A partir de estos objetivos nos planteamos dos hipótesis:

- a) La primera consiste en comprobar que la mayoría de empresas incluyen en su Memoria contable la información medioambiental requerida en el PGC07.
- b) La segunda se fundamenta en que las empresas que dan más información medioambiental en su Memoria contable son las que presentan más validaciones, voluntarias, ya sea a través de un sistema de gestión medioambiental o de una Memoria de sostenibilidad.

Seguidamente se presentan las diversas conceptualizaciones de la RSC, la información de la misma en la Memoria contable y se describe el estudio empírico, objeto de este trabajo, con los resultados obtenidos para establecer unas conclusiones finales.

2. RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA

El entorno económico en los países desarrollados ha sido cambiante en las últimas décadas. Los consumidores, los inversores y la sociedad en general piden y exigen a las empresas no únicamente resultados económicos sino también resultados sociales. Por tanto, las empresas actúan en un entorno en el que cada vez mas, un requisito para competir es el de ser responsable, ya sea en el área medioambiental, en el área social o bien la económica.

En el año 2001, la Comisión Europea publicó El Libro Verde en el que se considera que *“la responsabilidad social es, esencialmente, un concepto con arreglo al cual las empresas deciden voluntariamente contribuir al logro de una sociedad mejor y un medio ambiente más limpio”*. Por tanto, dos factores son básicos en una empresa socialmente responsable: el primero basado en el desarrollo social y medioambiental y el segundo la transparencia de éstos frente a los grupos de interés o stakeholders.

Según la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), la RSC se define como *“el compromiso voluntario de las empresas con el desarrollo de la sociedad y la preservación del medio ambiente, desde su composición social, con un comportamiento responsable hacia las personas y grupos sociales con los que interactúa”*. Su objetivo fundamental es introducir elementos de dirección y de gestión orientados a innovar y mejorar el impacto de las empresas, de forma que éstas generen externalidades socialmente responsables (AECA, 2004).

El consenso de la definición se basa en considerar que el desarrollo económico ya no es la única referencia, la protección del medio ambiente y el bienestar social se tienen que añadir como objetivos de las empresas.

Por tanto, la responsabilidad social se remite a las relaciones de la empresa con la sociedad, siendo una oportunidad de diferenciación ante la misma, un compromiso y un proceso. También una oportunidad de innovación ya sea en productos o servicios como en valores o actitudes.

Según Lozano (2006) la RSC debe contemplarse como un proceso de desarrollo empresarial. Cada vez más empresas consideran la RSC como un elemento estratégico de sus procesos de negocio y en los últimos años se está llevando a cabo un proceso de homogeneización de los formatos de los informes de

¹ Ver Anexo 1.

RSC y de las normas para auditar la RSC, así pues, en un futuro próximo la revisión financiera irá acompañada de la revisión de la sostenibilidad (Alonso, 2009).

Estas definiciones de RSC comportan una estructura que desde hace algún tiempo se denomina “Triple Bottom Line: Profit, People and Planet” (Triple cuenta de resultados) que hace referencia al éxito de la empresa al confluir tres aspectos interrelacionados: la cuenta de resultados económica, la cuenta de resultados social y la cuenta de resultados ambiental. (Elkington, 1987)

3. INFORMACIÓN CONTABLE EN EL ÁMBITO MEDIOAMBIENTAL

El Plan General de Contabilidad (PGC07) incorpora en las cuentas anuales información medioambiental en sintonía con la RSC, en concreto, en las normas de registro y valoración (Norma nº 15 *Provisiones y contingencias*) se recoge la provisión para actuaciones medioambientales y su valoración²; de otra parte en las cuentas anuales se detalla la información que debe incluir la Memoria normal:

- Detalle de los elementos de naturaleza medioambiental (criterios de valoración, imputación a resultados, activación, método de estimación, cálculo de las provisiones derivadas del impacto medioambiental).
- Provisiones y contingencias medioambientales.
- Detalle de la información sobre el medio ambiente:
 - a. Descripción y características de los sistemas, equipos e instalaciones más significativos incorporados al inmovilizado material, cuyo fin sea la minimización del impacto medioambiental y la protección y mejora del medio ambiente indicando su naturaleza, destino, así como el valor contable y la correspondiente amortización acumulada de los mismos siempre que pueda determinarse de forma individualizada, así como las correcciones valorativas por deterioro, diferenciando las reconocidas en el ejercicio, de las acumuladas.
 - b. Gastos incurridos en el ejercicio cuyo fin sea la protección y mejora del medio ambiente, indicando su destino.
 - c. Riesgos cubiertos por las provisiones correspondientes a actuaciones medioambientales, con especial indicación de los derivados de litigios en curso, indemnizaciones y otros. Se señalará para cada provisión reconocida en el balance:
 1. Análisis del movimiento de cada partida del balance, indicando el saldo inicial, las dotaciones, las aplicaciones, otros ajustes realizados y el saldo final. No es necesaria la información comparativa en este apartado.
 2. Información acerca del aumento, durante el ejercicio, en los saldos actualizados al tipo de descuento por causa del paso del tiempo, así como el efecto que haya podido tener cualquier cambio en el tipo de descuento. No es necesaria la información comparativa en este apartado.
 3. Una descripción de la naturaleza de la obligación asumida.
 4. Una descripción de las estimaciones y procedimientos de cálculo aplicados para la valoración de los correspondientes importes, así como de las incertidumbres que pudieran aparecer en dichas estimaciones, justificando siempre los ajustes que se hayan realizado.
 5. Indicación de los importes de cualquier derecho de reembolso, señalando las cantidades que, en su caso, se hayan reconocido en el activo del balance por estos derechos.
 - d. Contingencias relacionadas con la protección y mejora del medio ambiente, incluyendo la información siguiente:

² Estas provisiones se valorarán a la fecha de cierre del ejercicio, por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación, registrándose los ajustes que surjan por la actualización de la provisión como un gasto financiero conforme se vayan devengando.

1. Una breve descripción de su naturaleza.
 2. Evolución previsible, así como los factores de los que depende.
 3. Una estimación cuantificada de los posibles efectos en los estados financieros y, en caso de no poder realizarse, información sobre dicha imposibilidad e incertidumbres que la motivan, señalándose los riesgos máximos y mínimos.
 4. La existencia de cualquier derecho de reembolso.
 5. En el caso excepcional de que una provisión no se haya podido registrar en el balance debido a que no puede ser valorada de forma fiable, adicionalmente, se explicarán los motivos por los que no se puede hacer dicha valoración.
- e. Inversiones realizadas durante el ejercicio por razones medioambientales.
- f. Compensaciones a recibir de terceros.

Así pues, en la contabilidad del PGC07 aparecen conceptos como el pasivo medioambiental, las provisiones medioambientales y los pasivos contingentes de esta naturaleza recogidos también en la Memoria normal de las cuentas anuales extensibles a todos los sectores de actividad.

En la Memoria abreviada del PGC07 no figura ninguna información de naturaleza medioambiental y respecto al Plan General de Contabilidad de las Pequeñas y Medianas Empresas, junto con los criterios contables específicos para las microempresas (PGC PYMES07), tampoco aparecen informaciones de naturaleza medioambiental, aunque sí queda contemplada la cuenta (145) *Provisión para actuaciones medioambientales* con el mismo tratamiento que en el PGC07. Debemos recordar que la Memoria de las PYMES tiene carácter de información mínima, y que al realizar operaciones reguladas según el PGC07, deberá incluir dicha información en su Memoria.

Un aspecto que no contempla el PGC07 son las validaciones de las Memorias de sostenibilidad y creemos que sería conveniente, con el propósito de reflejar mejor la realidad medioambiental, detallarlas en la Memoria contable.

4. INFORMACIÓN MEDIOAMBIENTAL A NIVEL INTERNACIONAL

Institucionalmente, diversos organismos han contribuido a establecer un marco de referencia para ofrecer información medioambiental a nivel internacional, a nivel de la Unión Europea y a nivel español.

A nivel internacional es importante resaltar que la información medioambiental de las NIIF se considera de carácter complementario³, es decir, a parte de las cuentas anuales, en informes adicionales, lo que dificulta su homogeneización, de otra parte al no existir una NIIF específica de información medioambiental se fomenta una información dispersa. Asimismo en el ámbito internacional destacan como precursoras las normas americanas emitidas por la *Securities Exchange Comision* (SEC), que introdujo normas específicas para divulgar la información financiera medioambiental en las cuentas anuales de las empresas, y el *Financial Accounting Standards Board* (FASB) que emitió diversos pronunciamientos sobre reconocimiento y tratamiento de aspectos financieros de carácter medioambiental. También el *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), el *Ontario and Québec Securities Commision* y el *Canadian Institute of Chartered Accountants* (CICA) emitieron pronunciamientos de información medioambiental para las empresas. Así mismo, las Naciones Unidas se preocuparon por la divulgación de información medioambiental en referencia a la responsabilidad social de la empresa mediante el pacto mundial sobre Responsabilidad Social (2000) promulgado por las Naciones Unidas.

³ Debido a que el desarrollo del marco conceptual de las NIIF es anterior a las iniciativas de inclusión de aspectos sociales y medioambientales.

De otra parte los informes medioambientales reconocidos en el ámbito internacional: los de la *International Organization for Standardization* 14001 (ISO, 1996 y 2004) y los del *Global Reporting Initiative* (GRI, 2000 y 2002) avalan el interés internacional por el aspecto medioambiental de la RSC.

A nivel de la Unión Europea (UE), teniendo presente la adopción de las NIIF por parte de la UE, la preocupación por el reflejo contable de los impactos medioambientales de las empresas se plasma en dos importantes documentos:

- a. El Libro Blanco de la Responsabilidad Medioambiental (2000), que especifica que quien contamina debe asumir los costes medioambientales.
- b. El Libro Verde (2001), que se inspira en la asunción voluntaria de responsabilidades por parte de las empresas, cuya repercusión contable se materializa en los informes de gestión medioambiental: EMAS y ISO 14001.

Además la *Fédération des Experts Comprables Européens* (FEE) también emitió diversos informes sobre el tratamiento de la información financiera medioambiental en el ámbito europeo.

A nivel español, se ha producido una evolución emanada directamente del ámbito comunitario europeo que se concreta en la Resolución de 25 de marzo de 2002 del Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (ICAC, 2002), en la que se aprueban las normas para el reconocimiento, valoración y información de aspectos medioambientales de las cuentas anuales, consecuencia del Real Decreto 437/1998 de adaptación del PGC al sector eléctrico.

Esta adaptación sectorial incorporaba en las cuentas anuales de las empresas la información de la prevención, reducción y reparación del impacto medioambiental, con aplicabilidad a todos los sectores de actividad, aunque carecía de criterios de reconocimiento y valoración de aspectos medioambientales (Larrinaga et al., 2002)

Siguiendo en España, en el PGC07 se amplía la información medioambiental y se da cabida a conceptos como: pasivo medioambiental, provisiones medioambientales y pasivos contingentes de esta naturaleza, recogidos en la Memoria normal de las cuentas anuales, aunque no sabemos si esta pauta legal generalizada se seguirá con rigurosidad en los diferentes sectores de actividad. A tal efecto, en este estudio analizamos el seguimiento de esta regulación contable en el ámbito medioambiental, para las empresas de determinados sectores de actividad del mercado continuo español en el ejercicio 2008.

5. MUESTRA Y ANÁLISIS EMPÍRICO

Como hemos descrito anteriormente, este trabajo tiene dos objetivos: El primero, consiste en describir la información medioambiental de la Memoria contable de las cuentas anuales y compararla con la información que realmente presentan las empresas. El segundo, pretende determinar cuántas empresas consiguen certificaciones medioambientales -ISO 14001 ó EMAS- o Memorias de sostenibilidad -GRI- debidamente validadas⁴ y si estas empresas se corresponden con las que mayor información medioambiental presentan en la Memoria contable.

A partir de estos objetivos nos planteamos dos hipótesis:

- a) En la primera nos planteamos que la mayoría de empresas incluyen información medioambiental en la Memoria normal según el PGC07.
- b) La segunda se fundamenta en que las empresas que dan más información medioambiental en su Memoria contable son las que tienen más validaciones, voluntarias, ya sea a través de un sistema de gestión medioambiental o de una Memoria de sostenibilidad.

⁴ Ver Anexo 1

Con el fin de contrastar las hipótesis anteriores se ha utilizado una muestra de compañías admitidas a cotización en la Bolsa española en el ejercicio 2008. La población a priori constaba de todas las empresas englobadas dentro de las seis clasificaciones sectoriales establecidas por la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV):

- Petróleo y energía.
- Materiales básicos, industria y construcción.
- Bienes de consumo.
- Servicios de consumo.
- Servicios financieros e inmobiliarias.
- Tecnología y telecomunicaciones.

Posteriormente, de los seis sectores analizamos tres: Petróleo y energía, Materiales básicos, industria y construcción, y Tecnología y telecomunicaciones. La selección de esta muestra se debe a que en un trabajo anterior⁵ concluimos que eran los sectores que tenían más certificaciones medioambientales o de sostenibilidad.

A continuación presentamos en primer lugar, los resultados conseguidos al analizar las certificaciones de las empresas, ya sea a través de un sistema de gestión medioambiental o a través de la Memoria de sostenibilidad. En segundo lugar, se describen los resultados obtenidos al analizar la Memoria normal de las empresas que se corresponden a los tres sectores citados anteriormente.

5.1. Resultados obtenidos de los sistemas de gestión medioambiental y de la Memoria de sostenibilidad

El total de empresas analizadas han sido 57⁶ con predominio de las del sector “Materiales básicos, industria y construcción”, seguidas de las de “Petróleo y energía” y finalmente seis empresas del sector “Tecnología y telecomunicaciones”. Su distribución es la que se presenta a continuación:

Tabla I

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos	Materiales básicos, industria y construcción	37	64,9	64,9	64,9
	Petróleo y energía	14	24,6	24,6	89,5
	Tecnología y telecomunicaciones	6	10,5	10,5	100,0
	Total	57	100,0	100,0	

Según la Tabla II, de todas las empresas analizadas, únicamente un 45,6% de las mismas presentan Memorias de sostenibilidad siguiendo criterios del GRI y mayoritariamente son las empresas del sector “Petróleo y energía” con un porcentaje del 71,4%. En los otros dos sectores aproximadamente un 35% de las empresas presentan la Memoria según GRI.

⁵ Ver Anexo 3

⁶ Ver Anexo 2

Tabla II

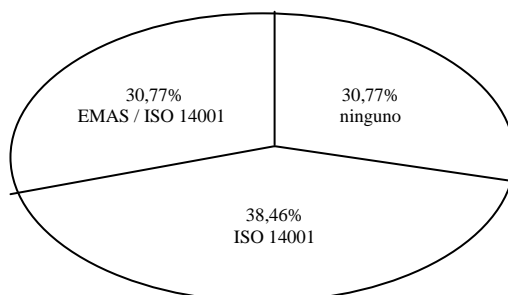
			Memorias sostenibilidad		Total
			Ninguno	GRI	
Sectores	Materiales básicos, industria y construcción	Recuento	23	14	37
		% dentro de Sectores	62,2%	37,8%	100,0%
	Petróleo y energía	Recuento	4	10	14
		% dentro de Sectores	28,6%	71,4%	100,0%
	Tecnología y telecomunicaciones	Recuento	4	2	6
		% dentro de Sectores	66,7%	33,3%	100,0%
Total		Recuento	31	26	57
		% del total	54,4%	45,6%	100,0%

En cambio, si analizamos las empresas que tienen certificaciones medioambientales, ya sea la ISO 14001 ó EMAS / ISO 14001, como se puede comprobar en la Tabla III, un 64% de las empresas del sector “Petróleo y energía” tiene estas certificaciones. En los restantes sectores un 50% de las empresas tienen la certificación.

Tabla III

			Sistema de gestión medioambiental			Total
			Ninguno	ISO 14001	EMAS / ISO14001	
Sectores	Materiales básicos, industria y construcción	Recuento	18	14	5	37
		% dentro de Sectores	48,6%	37,8%	13,5%	100,0%
	Petróleo y energía	Recuento	5	7	2	14
		% dentro de Sectores	35,7%	50,0%	14,3%	100,0%
	Tecnología y telecomunicaciones	Recuento	3	2	1	6
		% dentro de Sectores	50,0%	33,3%	16,7%	100,0%
Total		Recuento	26	23	8	57
		% del total	45,6%	40,4%	14,0%	100,0%

También podemos decir que las empresas que tienen Memoria de sostenibilidad (GRI) un 69,23% tienen también certificado medioambiental, ya sea únicamente el certificado ISO 14001 ó bien ISO 14001 y EMAS:



En general, podemos decir que de las empresas que tienen una Memoria de sostenibilidad, más de la mitad, también se interesan por los sistemas de gestión medioambiental, como se puede comprobar en la Tabla IV.

Tabla IV

			Sistema de gestión medioambiental			Total
			Ninguno	ISO 14001	EMAS / ISO14001	
Sectores	Materiales básicos, industria y construcción	Recuento	4	5	5	14
		% dentro de Sectores	28,6%	35,7%	35,7%	100,0%
	Petróleo y energía	Recuento	3	5	2	10
		% dentro de Sectores	30,0%	50,0%	20,0%	100,0%
	Tecnología y telecomunicaciones	Recuento	1	0	1	2
		% dentro de Sectores	50,0%	,0%	50,0%	100,0%
Total		Recuento	8	10	8	26
		% del total	30,8%	38,5%	30,8%	100,0%

Finalmente apuntar que todas las empresas que tienen alguna certificación (ISO 14001, EMAS o GRI) un 48% presenta información medioambiental en la Memoria normal de las cuentas anuales. En cambio si analizamos las empresas que no tienen ninguna validación, un 27% presentan información medioambiental en la Memoria contable.

5.2. Resultados obtenidos del análisis de la Memoria contable

La información sobre medio ambiente que detalla la Memoria normal de las cuentas anuales de las empresas del mercado continuo español, en el ejercicio 2008, para los sectores de actividad: Petróleo y energía; Materiales básicos, industria y construcción, y Tecnología y telecomunicaciones es la que se refleja a continuación:

1. En el apartado de las normas de registro y valoración un 56% de las empresas detallan los elementos de naturaleza medioambiental, indicando los criterios de valoración, la imputación a resultados de los importes destinados a fines medioambientales y la descripción del método de estimación y cálculo de las provisiones derivadas del impacto medioambiental.
2. Por lo que respecta al apartado de las provisiones y contingencias medioambientales, según la Tabla V, un 86% no dota ninguna provisión medioambiental ya que estima que no incurre en riesgos de esta naturaleza. Las empresas que sí dotan esta provisión medioambiental, en general⁷, es debido a las emisiones de gases de efecto invernadero. En concreto, el consumo de derechos de emisión de gases de efecto invernadero se registra como un gasto de la cuenta de pérdidas y ganancias con contrapartida en la provisión medioambiental citada que se mantiene hasta el momento en que la sociedad hace efectiva la entrega a RENADE⁸ (Registro Nacional de Derechos de Emisión) del valor de los

⁷ También aparecen provisiones medioambientales para remediar la contaminación de los suelos (Cepsa).

⁸ RENADE (Registro Nacional de Derechos de Emisión de gases de efecto invernadero) es el instrumento a través del cual se asegura la publicidad y permanente actualización de la titularidad y control de los derechos de emisión. Este Registro permite llevar la cuenta exacta de la expedición, titularidad, transmisión y cancelación de los derechos de emisión y de las unidades definidas en el ámbito del Protocolo de Kioto. El Registro nacional está adscrito al Ministerio de Medio Ambiente y regula su organización y funcionamiento el RD 1264/2005 de 21 de octubre.

derechos de emisión consumidos. Vale apuntar que un 22% de empresas del sector de Petróleo y energía y un 11% de empresas del sector de Materiales básicos, industria y construcción se encuentran incluidas en el ámbito de la Ley 1/2006 de 9 de marzo por la que se regula el régimen de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero y para estas empresas el Ministerio de Medio Ambiente publica la asignación definitiva y gratuita de derechos.

Tabla V

			Provisiones medioambientales		Total
			No contiene información	Si contiene información	
Sectores	Materiales básicos, industria y construcción	Recuento % dentro de Sectores	33 89,2%	4 10,8%	37 100,0%
	Petróleo y energía	Recuento % dentro de Sectores	10 71,4%	4 28,6%	14 100,0%
	Tecnología y telecomunicaciones	Recuento % dentro de Sectores	6 100,0%	0 ,0%	6 100,0%
Total		Recuento % del total	49 86,0%	8 14,0%	57 100,0%

3. En el apartado específico sobre medio ambiente, podemos destacar:
 - a. Un 52% de la muestra no especifica con detalle la información sobre medio ambiente requerida en la Memoria de las cuentas anuales (dentro de este porcentaje un 29% indica que no tiene responsabilidad, ni gastos, ni activos, ni provisiones ni contingencias de naturaleza medioambiental significativos).
 - b. De otra parte, como se puede comprobar en la Tabla VI, un 31,6% describe las características de los sistemas, equipos e instalaciones incorporadas al inmovilizado para minimizar el impacto medioambiental y la protección y mejora del medio ambiente, indicando el precio de adquisición de las inversiones y la amortización acumulada (aunque un 8% no la detalla explícitamente).

Tabla VI

			Inmovilizado		Total
			Si contiene información	No contiene información	
Sectores	Materiales básicos, industria y construcción	Recuento % dentro de Sectores	11 29,7%	26 70,3%	37 100,0%
	Petróleo y energía	Recuento % dentro de Sectores	7 50,0%	7 50,0%	14 100,0%
	Tecnología y telecomunicaciones	Recuento % dentro de Sectores	0 ,0%	6 100,0%	6 100,0%
Total		Recuento % del total	18 31,6%	39 68,4%	57 100,0%

- c. Un 33,3% detalla los gastos del ejercicio para la protección y mejora del medio ambiente indicando su destino y la ubicación en la cuenta de pérdidas y ganancias.

- d. En referencia a los riesgos cubiertos por provisiones medioambientales, tal como se indicaba, un 86% no dota ninguna provisión medioambiental, pero las empresas que si las dotan no detallan el saldo inicial y final de las mismas junto con las dotaciones y aplicaciones correspondientes, además sólo un 12% describe la naturaleza de la obligación asumida, las estimaciones y procedimientos de cálculo y los importes de cualquier derecho de reembolso.
 - e. En relación a las contingencias relacionadas con la protección y mejora del medioambiente, sólo un 4% presenta contingencias de esta naturaleza. En general las contingencias están cubiertas con las pólizas de responsabilidad civil suscritas por las empresas y las provisiones constituidas. También hay sociedades que tienen avales ante organismos públicos para garantizar la restauración de los espacios naturales sujetos a explotación (Cementos Portland Valderrivas).
 - f. Respecto a las subvenciones medioambientales sólo un 5% indica que ha recibido subvenciones medioambientales y describe el proceso contable al respecto. La mayoría de empresas subvencionadas son del sector Petróleo y energía.
4. El sector de actividad que presenta más información en la Memoria de las cuentas anuales sobre el medio ambiente es el de Petróleo y energía, seguido del de Materiales básicos, industria y construcción.
 5. Las empresas del sector de actividad de Tecnología y telecomunicaciones son las que menos información medioambiental presentan en la Memoria de las cuentas anuales, ya que no tienen responsabilidades, ni activos, ni gastos, ni provisiones y contingencias medioambientales que puedan ser significativos en relación con el patrimonio, la situación financiera y los resultados que presentan.
 6. Un 12% de las empresas de la muestra, informan que han implantado Sistemas de Gestión Medioambiental para mejorar continuamente el impacto medioambiental con la obtención del certificado de la ISO 14001. En la muestra también aparecen empresas integrantes del índice Dow Jones de sostenibilidad con la mejor puntuación del sector (Iberdrola).

6. CONCLUSIONES

A partir del estudio realizado presentamos las siguientes conclusiones:

1. Podemos comprobar que la primera hipótesis que planteamos no se verifica, ya que únicamente un 48% de las empresas de los sectores de actividad analizados, presentan información medioambiental en la Memoria de las cuentas anuales según lo establecido en el PGC07.
2. La segunda hipótesis se cumple ya que las empresas que más información medioambiental detallan en la Memoria normal de las cuentas anuales, también son las empresas que voluntariamente validan más certificados medioambientales o Memorias de sostenibilidad.
3. El sector de actividad que da más información medioambiental en la Memoria normal de las cuentas anuales y el que presenta más Memorias de sostenibilidad, GRI, y certificados medioambientales es el de Petróleo y energía, seguido por el de Materiales básicos, industria y construcción y el de Tecnología y telecomunicaciones.

4. Pocas empresas presentan provisiones y contingencias medioambientales, la provisión más común es la referida al consumo de derechos de emisión de gases de efecto invernadero legalmente regulada.
5. De momento la mayoría de empresas de los sectores analizados no describen en la Memoria contable si disponen de un Sistema de Gestión Medioambiental, aunque pensamos que sería conveniente informar de este aspecto.

BIBLIOGRAFÍA

- AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) (1996): Statement of Position 96-1 Environmental Remediation Liabilities *Journal of Accountancy* nº 183.3.
- ALONSO, M. (2009): “Auditar la RSC en tiempos de crisis”. *Partida Doble* nº 213. p. 69-73.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (2004): *Marco conceptual de la responsabilidad social corporativa*, AECA, Madrid.
- CICA (Canadian Institute of Chartered Accountants) (1993): *Environmental Costs and Liabilities: Accounting and Financial Reporting Issues*, CICA, Toronto
- COMISION EUROPEA (2000): *Libro Blanco de 9 de febrero, sobre responsabilidad medioambiental*.
- COMISION EUROPEA (2001): *Libro Verde: Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas*.
- ELKINGTON, J. (1987): *Cannibals with Forks: The Triple Bottom Line of 21ST century Business*, Capstone, Oxford.
- EMAS (Eco-Management and Audit Scheme) (2001):
http://www.ec.europa.eu/environment/emas/index_en.htm
- FASB (Financial Accounting Standards Board) (1990): *Emerging Issues Task Force* “Capitalization of costs to treat environmental contamination”, Issue nº 90-8 Stamford.
- FEE (Fédération des Experts Comptables Européens) (1998): *Memorandum to IASC on a review of International Accounting Standard for environmental issues*. Bruselas.
- GRI (Global Reporting Initiative) (2000): *Sustainability Reporting Guidelines*, www.globalreporting.org
- ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas) (1998): *Real Decreto de 20 de marzo, por el que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del Sector Eléctrico*.
- ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas) (2002): *Resolución de 25 de marzo, por la que se aprueban normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales*, BOE 4 de abril de 2002.
- ISO (Internacional Organization for Standardization) (2004): ISO 14001, www.iso.org
- LARRINAGA, C.; MONEVA, J.M.; LLENA, F.; CARRASCO, F.; CORREA, C. (2002): *Regulación contable de la información medioambiental. Normativa española e internacional*. AECA. Madrid.
- Ley 16/2007 de 4 de Julio de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional en base a la normativa de la Unión Europea.
- LOZANO, J.M. (2006): “De la Responsabilidad Social de la Empresa (RSE) a la Empresa Responsable y Sostenible (ERS)”. *Papeles de Economía Española*, 108, pp.40-60
- LLENA, F. (2007): “*El paper de la comptabilitat en la gestió mediambiental de l’empresa: Propostes i evidència empírica*”. Responsabilitat Social Corporativa. ACCID, Barcelona.
- MONEVA, J.; LLENA, F.(2000): “Environmental disclosures in the annual reports of large companies in Spain”. *The European Review* 9:1.
- NU (Naciones Unidas) (1998): *Informe del Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes ISAR*, “Toma de posición sobre contabilidad e información financiera de costes y obligaciones medioambientales”.
- Real Decreto 1515/2007, de 16 de Noviembre por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de pequeñas y medianas empresas y los criterios contables específicos para microempresas.

ANEXO 1

En este anexo se describen las certificaciones medioambientales y Memorias de sostenibilidad que voluntariamente pueden conseguir las empresas. Se detalla información en relación a las certificaciones medioambientales EMAS e ISO 14001 y finalmente la validación de las Memorias de sostenibilidad certificadas según el GRI.

EMAS:

La Unión Europea (UE) dentro del marco de la política medioambiental tiene como principal objetivo promover medidas que conduzcan a una mejora del comportamiento medioambiental de las organizaciones. La UE promulgó en 1993 el reglamento nº 1836/1993⁹, por el que se permitía a las empresas del sector industrial adherirse con carácter voluntario a un sistema comunitario de gestión y auditorías medioambientales. Este sistema, llamado Sistema Comunitario de Ecogestión y Ecoauditoría, se conoce como EMAS (EcoManagement and Audit Scheme). Desde el año 2001 EMAS ha sido abierto a todos los sectores económicos tanto públicos como privados. En Julio de 2008, la Comisión Europea propuso la revisión del EMAS para aumentar la participación de las empresas y reducir los trámites administrativos y los costes, particularmente para las pequeñas y medianas empresas.

Este reglamento permite que las empresas establezcan sistemas de gestión medioambientales debidamente auditados y publiquen información en relación a sus efectos medioambientales.

El EMAS reconoce que las organizaciones públicas o privadas tienen su propia responsabilidad para gestionar el impacto medioambiental de sus actividades. Prescribe que esta responsabilidad exige que las compañías establezcan e implanten sistemas de gestión medioambiental efectivos, incluyendo, entre otros aspectos, una política medioambiental, unos objetivos, unos programas y la facilitación de información al público sobre la actuación medioambiental. En concreto, la auditoría del sistema de gestión medioambiental debe realizarse al menos cada tres años.

ISO 14000:

La ISO 14000 fue desarrollada por la “*International Organization for Standardization*” en Ginebra e integra una serie de normas internacionales para la gestión medioambiental. Cabe resaltar que las normas desarrolladas por la ISO son voluntarias, ya que derivan de un organismo no gubernamental y no dependen de ningún otro organismo internacional.

En la década de los 90, en consideración a la problemática ambiental, muchos países comenzaron a implementar sus propias normas ambientales, por ello fue necesario tener un indicador universal que evaluara los esfuerzos de una organización por alcanzar una protección ambiental confiable y adecuada.

La ISO 14001 (2004) es la primera de la serie 14000 y especifica los requisitos que debe cumplir un sistema de gestión medioambiental. La ISO 14001 se aplica a cualquier organización que desee mejorar y demostrar a otros su actuación medioambiental mediante un sistema de gestión medioambiental certificado. En este caso no se especifica la frecuencia de las auditorías.

GRI:

El *Global Reporting Initiative* es una institución independiente que creó el primer estándar mundial de lineamientos para la elaboración de Memorias de sostenibilidad de aquellas compañías que

⁹ Este reglamento ha sido modificado por el Reglamento 761/2001 que se puede encontrar en la página web de la Unión Europea http://ec.europa.eu/environment/emas/index_en.htm

desean evaluar su desempeño económico, ambiental y social. Es un centro oficial de colaboración del Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA).

Desde su creación en 1997 hasta el 2002, el GRI era un proyecto conjunto entre el PNUMA y la organización CERES (Coalition for Environmentally Responsible Economies). Fue concebido con el fin de aumentar la calidad en la elaboración de las Memorias de sostenibilidad, hasta equipararlas con los informes financieros en cuanto a comparabilidad, rigor, credibilidad, periodicidad y verificabilidad. Actualmente es una institución independiente, con su propia Junta Directiva y que tiene su base en Ámsterdam.

El GRI cuenta con la participación activa de representantes de organizaciones de derechos humanos, derechos laborales, investigación, medioambientales, corporaciones, inversionistas y organizaciones contables. Es destacable tener presente que estas Memorias incluyen indicadores sobre el desempeño económico, medioambiental y social de una organización.

ANEXO 2

La relación de empresas, objeto de estudio, son las que se detallan a continuación:

1. ABENGOA
2. ACCIONA, S.A.
3. ACERINOX, S.A.
4. ACS - ACTIVIDADES DE CONSTRUCCIÓN
5. AMPER, S.A.
6. ARCELORMITTAL ESPAÑA, S.A.
7. AVANZIT, S.A.
8. AZKOYEN, S.A.
9. BEFESA MEDIO AMBIENTE, S.A.
10. CEMENTOS PORTLAND VALDERRIVAS
11. CEPSA - COMPAÑÍA ESPAÑOLA
12. CIE AUTOMOTIVE, S.A.
13. COMPAÑÍA LEVANTINA DE EDIFICACIÓN
14. CONSTRUCCIONES Y AUXILIAR
15. DURO FELGUERA, S.A.
16. ELEC NOR, S.A.
17. ENAGAS, S.A.
18. ENDESA, S.A.
19. ERCROS, S.A.
20. EXIDE TECHNOLOGIES, S.A.
21. F.C.C. - FOMENTO DE CONSTRUCCIONES
22. FERROVIAL
23. FERSA ENERGIAS RENOVABLES
24. FLUIDRA, S.A.
25. GAMESA CORPORACIÓN TECNOLÓGICA
26. GAS NATURAL SDG, S.A.
27. GENERAL DE ALQUILER DE MAQUINARIA
28. GLOBAL STEEL WIRE, S.A.
29. HIDROELÉCTRICA DEL CANTÁBRICO
30. IBERDROLA RENOVABLES S.A.
31. IBERDROLA, S.A. -TE INFORME LG-
32. INDRA SISTEMAS, S.A.
33. INYPSA INFORMES Y PROYECTOS

34. JAZZTEL, PLC.
35. LA SEDA DE BARCELONA, S.A.
36. LINGOTES ESPECIALES, S.A.
37. MECALUX, S.A.
38. MONTEBALITO, S.A.
39. NICOLÁS CORREA, S.A.
40. OHL - OBRASCON HUARTE LAIN
41. RED ELÉCTRICA DE ESPAÑA, S.A.
42. REPSOL YPF, S.A.
43. RIOFISA, S.A.
44. SACYR VALLEHERMOSO, S.A.
45. SAINT-GLOBAIN CRISTALERÍA, S.A.
46. SOCIEDAD GENERAL DE AGUAS DE BARCELONA, S.A.
47. SOLARIA ENERGÍA Y MEDIOAMBIENTE
48. TABLEROS DE FIBRAS, SA
49. TÉCNICAS REUNIDAS, S.A.
50. TECNOCOM, TELECOMUNICACIÓN
51. TELEFÓNICA, S.A.
52. TUBACEX, S.A.
53. TUBOS REUNIDOS, S.A.
54. UNILAND CEMENTERA, S.A.
55. UNIÓN FENOSA, S.A.
56. URALITA, S.A.
57. ZARDOYA OTIS, S.A.

ANEXO 3

Este trabajo, que fue presentado en un congreso de contabilidad en el año 2009, tenía por objetivo examinar la información medioambiental contenida en un sistema de gestión medioambiental europeo, EMAS, y compararla con la información medioambiental que recogía el PGC07, para proponer integrar contenidos en los estados contables de la empresa.

La población objeto de estudio eran las empresas de la Comunidad Autónoma de Cataluña que hubiesen conseguido la certificación medioambiental EMAS. El total de Memorias medioambientales publicadas por el *Departament de Medi Ambient de la Generalitat de Catalunya* en fecha 26-2-2009 eran 164, pero eliminamos las del sector público ya que no eran objeto de nuestro estudio. Finalmente trabajamos con 129 Memorias de empresas privadas que consiguieron la certificación medioambiental EMAS.

La distribución por sectores, de estas empresas, es la que se presenta a continuación:

sectores

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos	Actividades recreativas y deportivas	11	8,5	8,5	8,5
	Turismo	15	11,6	11,6	20,2
	Sector automóvil y motocicletas	12	9,3	9,3	29,5
	Farmacéutico y Químico	29	22,5	22,5	51,9
	Construcción	4	3,1	3,1	55,0
	Sector metálico y eléctrico	26	20,2	20,2	75,2
	Sector papel	4	3,1	3,1	78,3
	Reciclaje y limpieza	11	8,5	8,5	86,8
	Actividades asociativas y consultorias	14	10,9	10,9	97,7
	Productos alimentarios y bebidas	3	2,3	2,3	100,0
	Total	129	100,0	100,0	

Como se puede comprobar en la tabla anterior, los sectores que voluntariamente consiguieron más Memorias de sostenibilidad EMAS eran las de los sectores “Farmacéutico y químico” y “Sector metálico y eléctrico”.

Estos sectores se corresponden según la clasificación sectorial de las empresas que cotizan en Bolsa a “Materiales básicos, industria y construcción”, “Petróleo y energía” y “Tecnología y telecomunicaciones”.

Núria Arimany Serrat



Profesora de Contabilidad, Auditoria y Dirección Financiera en el Departamento de Economía y Empresa de la Universitat de Vic. Doctora por la Universidad de Barcelona (UB). Licenciada en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad de Barcelona. Desde el año 2007 forma parte del grupo de Investigación “Emprendeduría” de la Universitat de Vic. Con dos libros publicados en referencia al estado de cambios en el patrimonio neto y al estado de flujos de efectivo. Con diversas comunicaciones presentadas en congresos nacionales e internacionales vinculadas al estudio de las Uniones Temporales de Empresas, del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, del Estado de Flujos de Efectivo y de la Responsabilidad Social Corporativa.

Anna Sabata Aliberch



Profesora de Contabilidad de Costes y Estadística en el Departamento de Economía y Empresa de la Universitat de Vic. Doctora por la Universidad de Barcelona (UB). Licenciada en Ciencias Económicas por la UB y Diplomada en Ciencias Empresariales por la Universitat de Vic. Desde el año 2007 forma parte del grupo de Investigación “Emprendeduría” de la Universitat de Vic, participando en el proyecto “Realización de una base de datos de casos prácticos reales de empresas y organizaciones de la Comarca de Osona”. Ha presentado comunicaciones en diversos congresos, tales como el XV Congreso AECA, y en el Congreso ACCID, vinculadas a la Contabilidad de Costes en el Sector primario y a la Responsabilidad Social Corporativa.