

Las memorias de sostenibilidad de la Global Reporting Initiative

D. Pablo Archel Domench

Departamento de Gestión de Empresas
Universidad Pública de Navarra

RESUMEN

En la pasada cumbre de Johannesburgo tuvo lugar la presentación de la Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad de la Global Reporting Initiative (GRI), un extenso documento que contiene pautas para orientar a las empresas que deseen elaborar de forma voluntaria informes de sostenibilidad. La sostenibilidad es un concepto que se apoya en tres pilares (triple bottom line) o áreas de actuación: el área económica, el área de la actuación social y el ámbito de las actuaciones medioambientales. El propósito de la Guía es contribuir a que la información que divulguen las empresas sobre los tres aspectos anteriores se elabore conforme a unos criterios homogéneos de forma que sea fácilmente comparable.

A partir del marco conceptual para la elaboración de información sobre la responsabilidad social corporativa, el presente trabajo analiza los indicadores de información económica, social y medioambiental incluidos en la Guía, al tiempo que apunta algunas debilidades contenidas en la propuesta efectuada por la GRI.

I. INTRODUCCIÓN

La creciente atención que despierta la dimensión ética y social de la empresa con la consiguiente asunción de responsabilidades que se proyectan más allá de las estrictamente financieras sobre accionistas y acreedores, impregna a la sociedad entera y constituye una línea de trabajo emergente tanto en el campo profesional como en el académico y universitario. Por una parte, los últimos años han sido testigos de la aparición de un importante número de códigos de gobierno corporativo dirigidos básicamente a proteger los intereses de los accionistas minoritarios de las sociedades con valores admitidos a cotización. Pero en segundo lugar, además de la adopción de códigos de gobierno corporativo, la dimensión social de la empresa se manifiesta en la asunción de responsabilidades hacia el amplio abanico de *stakeholders* (clientes, trabajadores, sociedad en general) con intereses en la misma (FEE, 2000).

En respuesta a la atención de los *stakeholders*, las empresas están comenzando a adoptar sistemas de gestión que incluyen variables de contenido social y medioambiental al tiempo que se esfuerzan en comunicar al exterior el alcance de su compromiso social (Gray *et al.*, 1995). La necesidad de armonizar los contenidos de este tipo de información animó a un amplio colectivo de agentes a publicar la Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad (GRI, 2002) que incluye pautas para orientar a las empresas en la revelación de información de contenido económico, social y medioambiental.

El objetivo del presente trabajo es el de profundizar en el conocimiento de la propuesta armonizadora de información sobre responsabilidad social y medioambiental formulada recientemente por la *Global Reporting Initiative*. Con ello pretendemos ofrecer a la amplia comunidad de *stakeholders* una visión contrastada de las principales herramientas con que cuenta la

empresa a la hora de abordar la tarea de comunicar los impactos sociales y medioambientales derivados de su actividad. A tal efecto el trabajo se estructura de la siguiente manera. En primer lugar, se presentan algunas iniciativas desarrolladas en el pasado con la finalidad de armonizar los contenidos de la información social y medioambiental elaborada por las empresas. A continuación, desde un enfoque de Marco Conceptual se analizan la estructura y las hipótesis básicas o principios contenidos en la Guía. La sección 4 presenta los diversos apartados del informe de sostenibilidad, dejando para la siguiente sección el análisis de la parte central de la Guía constituida por los indicadores económicos, sociales y medioambientales. El trabajo finaliza con el apartado de conclusiones.

II. LA DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN SOCIAL: ANTECEDENTES

El reconocimiento de una responsabilidad por encima de los límites exclusivamente económicos propios de la teoría clásica, nos introduce en un escenario donde además de los accionistas de la firma se dan cita otros agentes con intereses en la entidad ante quienes la misma tratará de legitimarse. El proceso de legitimación de la entidad tiene en cuenta, pues, la existencia de unos grupos sociales de referencia hacia los que de forma preferente va dirigida la información comunicada por la empresa con relación a sus actuaciones.

Hay que significar, no obstante, que por diversas razones, entre las que se pueden citar la reciente incorporación de este enfoque y los conflictos derivados de dicha adopción, no existe un consenso acerca de los contenidos que debería cubrir la información de base social. Por lo tanto, aunque no resulta fácil dilucidar qué es y qué no es objeto de la información de contenido social, autores como Gray *et al.* (1995) o Mathews (1993) han ofrecido definiciones de lo que consideran información social. Estos autores coinciden en destacar como elementos comunes los siguientes:

- La información de base social rebasa el tradicional ámbito económico-financiero de la empresa.
- Va dirigida a grupos sociales, internos o externos, diferentes a los accionistas y acreedores.
- Puede ser información tanto cualitativa como cuantitativa.
- Se trata, por lo general, de información escasamente regulada, por lo que tiene un carácter eminentemente voluntario.

Perks (1993: 78) sintetiza estos elementos y define la información de base social como “la suministrada por empresas y otras instituciones acerca de una amplia gama de aspectos económicos y sociales de la compañía que rebasan el ámbito estrictamente financiero; generalmente se refiere a información sobre grupos de interés diferentes a accionistas y acreedores, tales como empleados y la sociedad en general”. Para Gray, Owen y Adams, (1996: 2) la contabilidad social y, por extensión, la información de carácter social se presentan como “un intento de suministrar elementos adicionales que rescaten algunas de las externalidades¹ y, en consecuencia, induzcan a comportamientos que mejoren las condiciones de vida de la comunidad”.

¹ Los costes externos (externalidades) se refieren a aquéllos que forman parte de la actividad económica y que no están incorporados en el sistema de precios.

El carácter abierto de estas definiciones es precisamente la razón por la que no exista un claro consenso acerca de los contenidos propios de la información social y, de forma adicional, de la manera en que la misma debe divulgarse. Además, debido a los cambiantes intereses y prioridades del principal colectivo hacia el que se dirige la misma, los contenidos de la información social se van acomodando en función de las demandas del entorno.

Ante la ausencia de una normativa que regule el formato y contenidos de la información de tipo social, ésta se suele divulgar por lo general con carácter voluntario siguiendo los criterios marcados por la propia empresa. No obstante, en los últimos 30 años se han producido varias iniciativas y propuestas con la finalidad de elaborar pautas que guíen a las empresas en la elaboración de este tipo de información. Los contenidos de estas propuestas, emanadas unas veces de organismos públicos y otras de asociaciones privadas, no son fijos, sino que por lo general responden al punto de vista del agente emisor de la propuesta acomodándose a la época en que la misma se produce. Hogner (1982) y Neimark (1992) dejan constancia del carácter cambiante de la información social divulgada en función de los cambios operados en la sociedad, de los valores sociales emergentes y de las expectativas de la misma. En los siguientes subapartados se presentan algunas iniciativas llevadas a cabo en los últimos años al objeto de proponer pautas de divulgación de información social.

II.1. El Corporate Report

Casi todos los autores parecen ponerse de acuerdo en que, al menos en el ámbito europeo, la publicación del *Corporate Report* (ASSC, 1975) fue el primer intento serio de regular la divulgación de información no financiera en los informes anuales de las empresas. A pesar de que los contenidos del *Corporate Report* no pasaban de meras recomendaciones a aplicar de forma voluntaria por las empresas, su publicación supuso un paso importante para el reconocimiento de otros agentes diferentes a los suministradores de fondos con intereses en la entidad y, por tanto, con necesidades informativas propias.

No obstante, a pesar del favorable clima en que se produjo la publicación del *Corporate*, los acontecimientos que tuvieron lugar poco después (ascenso del partido conservador británico, publicación del informe *Sandilands* sobre la inflación, etc.), dejaron en un segundo plano el debate sobre la divulgación de información social, desapareciendo, también, el interés por el estado del valor añadido. En los años posteriores a su publicación, muy pocas compañías seguían las pautas de la Recomendación. Sin embargo, no puede pasarse por alto que la generalidad de las normativas contables en vigor exigen la divulgación de información referente a los empleados tomando elementos de los que en su día contemplaba el *Corporate Report*.

II.2. Erns & Erns

Dado el carácter generalmente voluntario con el que se aborda la divulgación de la información de tipo social, diversas organizaciones han venido elaborando guías con el objeto de proporcionar pautas acerca de los elementos sobre los que cabe revelar algún tipo de información. En 1978 aparece el trabajo de Erns & Erns, realizado a partir de los informes de las 500 mayores empresas de la revista *Fortune*. El trabajo identifica veintiséis elementos o subcategorías que se agrupan en siete campos temáticos o categorías que cubren el amplio espectro de las actuaciones empresariales relacionadas con la responsabilidad social y medioambiental de la

empresa. En la Tabla 1 se presentan las siete categorías al tiempo que se informa de los elementos o subcategorías recogidos en el mencionado estudio.

TABLA 1
LAS CATEGORÍAS Y ELEMENTOS DE INFORMACIÓN
SOCIAL Y MEDIOAMBIENTAL EN LA CLASIFICACIÓN DE ERNS AND ERNS (1978)

CATEGORÍAS	ELEMENTOS O SUBCATEGORÍAS
MEDIO AMBIENTE	<ul style="list-style-type: none"> - Control de la contaminación - Prevención o reparación de daños ambientales - Conservación de recursos naturales - Otra información medioambiental
ENERGÍA	<ul style="list-style-type: none"> - Ahorro de energía - Eficiencia energética del producto - Otra información sobre eficiencia energética
ÉTICA EMPRESARIAL	<ul style="list-style-type: none"> - Empleo de minorías - Promoción de minorías - Empleo femenino - Medidas de igualdad entre sexos - Empleo de otros grupos de interés - Ayudas a negocios minoritarios - Prácticas socialmente responsables en plantas en el extranjero - Otra información sobre práctica éticas y responsables
RECURSOS HUMANOS	<ul style="list-style-type: none"> - Salud y seguridad en el trabajo - Formación del personal - Otra información sobre el personal
RELACIÓN CON LA COMUNIDAD	<ul style="list-style-type: none"> - Actividades con la comunidad - Fundaciones hospitalarias - Actividades de educación, patrocinio y mecenazgo artístico - Otras actividades sociales
PRODUCTO	<ul style="list-style-type: none"> - Seguridad del producto - Reducción de contaminación con el uso del producto - Otros aspectos relacionados con el producto
OTRA INFORMACIÓN SOCIAL	<ul style="list-style-type: none"> - Información adicional no explicitada anteriormente

Estudios posteriores como el de Alnajjar (2000), o iniciativas desarrolladas desde diversos ámbitos al objeto de lograr un marco homogéneo para la divulgación de la información de tipo social y medioambiental, como el Libro Verde Europeo o la Global Reporting Initiative (GRI), reducen las categorías de la clasificación de E&E hasta un máximo de tres o cuatro, según el caso. Con una u otra denominación, los estudios más recientes sobre responsabilidad social y medioambiental de las empresas suelen presentar las siguientes categorías:

- a) Acciones hacia la comunidad
- b) Recursos humanos
- c) Protección medioambiental
- d) Calidad y seguridad de procesos y productos

II.3. Libro Verde de la Comisión

En la segunda mitad de 2001 aparece el Libro Verde de la Comisión (COM 2001), cuyo principal objetivo es sensibilizar y estimular el debate sobre nuevos modos de fomentar la responsabilidad social de las empresas. Se trata de un documento abierto, que reconcilia intereses de diversos agentes en un enfoque global, centrándose principalmente en las responsabilidades de las empresas en el ámbito social. Ya en la presentación del documento queda claro el sentido del mismo al definir la responsabilidad social como un concepto con arreglo al cual las empresas deciden voluntariamente contribuir al logro de una sociedad mejor y un medio ambiente más limpio. El Libro Verde aborda la responsabilidad social de las empresas desde dos dimensiones: interna y externa (ver Tabla 2). La propuesta finaliza con una clara apuesta hacia la gestión integrada de la responsabilidad social. Esto significa que tras la adopción de un código de conducta, los valores del mismo deben traducirse en medidas en toda la empresa que deberán afectar a las estrategias y a las decisiones cotidianas. Se trata, en definitiva, de lograr que la responsabilidad social vaya formando parte de la planificación estratégica de las empresas y de sus operaciones cotidianas. Por último, se reclama una verificación por terceros independientes de la información publicada en los informes de responsabilidad social para no dar la impresión de que los informes son meros ejercicios de relaciones públicas sin contenido real.

TABLA 2
LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EN EL LIBRO VERDE EUROPEO

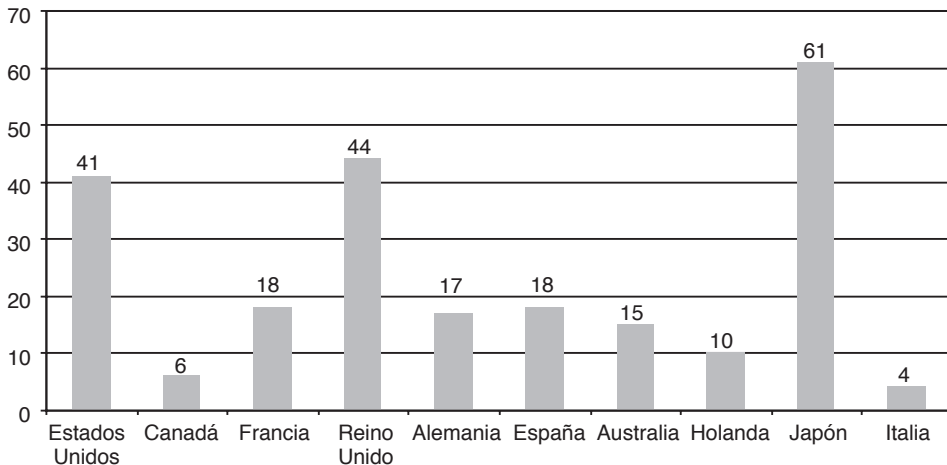
Dimensión	Categorías	Contenidos
Dimensión interna	- Gestión de recursos humanos	Formación del personal Promoción en el empleo No discriminación
	- Salud y seguridad	Se alerta del peligro de la subcontratación, dada la pérdida de control sobre las condiciones laborales
	- Adaptación al cambio	El Libro Verde previene de los riesgos de una reestructuración laboral. Menos del 25% de las reestructuraciones logran el objetivo de reducción de costes
Dimensión externa	- Comunidades locales	Fomentar las relaciones positivas con la comunidad local
	- Proveedores y consumidores	Extensión de la responsabilidad hacia la cadena de suministro y ciclo de vida del producto
	- Derechos humanos	Atención a la externalización y subcontratación de actividades de forma especial a las realizadas en países donde se violan los derechos humanos

III. LAS MEMORIAS DE LA GLOBAL REPORTING INITIATIVE (GRI)

III.1. Objetivo

Durante los últimos meses de 1997 y primeros de 1998, diversas organizaciones no gubernamentales (ONGs), agentes de la inversión responsable desde el punto de vista social, organizaciones religiosas y sindicales, en asociación con el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente, celebran una serie de reuniones con el objetivo de confeccionar una guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad. Tras conseguir la participación activa de corporaciones, organizaciones contables, asociaciones empresariales, universidades y otros núcleos de interés en todo el mundo, se constituye la *Global Reporting Initiative* con la misión de elaborar y difundir la *Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad* (en lo sucesivo la *Guía*) aplicable globalmente y de manera voluntaria por organizaciones que deseen informar sobre los aspectos económicos, medioambientales y sociales de sus actividades, productos y servicios.

GRÁFICO 1
ORGANIZACIONES QUE UTILIZAN LA GUÍA



Teniendo en cuenta que, hasta el momento, la información no financiera incluida en las memorias externas de las empresas carece de un marco común de principios y métodos en lo referente al contenido de la misma, las primeras reuniones de la GRI se encaminaron a conseguir un consenso entre los informantes y los usuarios de las memorias respecto a los indicadores específicos que describen las actuaciones sociales, medioambientales y económicas de las organizaciones. La primera versión de la *Guía*, apareció en junio de 2000 y fue objeto de diversas correcciones hasta que, coincidiendo con la Cumbre de Johannesburgo, tuvo lugar la presentación de la versión de 2002. A día de hoy, más de 300 organizaciones de todo el mundo utilizan la Guía en la elaboración de sus memorias de sostenibilidad (Gráfico 1), ascendiendo a 18 las firmas españolas que incorporan aspectos de la Guía en la elaboración de sus informes de sostenibilidad. La Tabla 3 presenta la relación de estas organizaciones.

TABLA 3
ORGANIZACIONES ESPAÑOLAS QUE UTILIZAN LA
METODOLOGÍA GRI EN LA ELABORACIÓN DE SUS MEMORIAS DE SOSTENIBILIDAD

Asociación Española de Contabilidad	Larcovi
Aguas de Barcelona	RENFE
CESPA	Repsol YPF
División de Agua y Saneamiento de AGBAR	Santander Central Hispano
Endesa	Telefónica
Ericson	Telefónica de España
Grupo Ferrovial	Telefónica Móviles
Iberdrola	Tetra Pak
Inditex	Unión Fenosa

La *Guía* engloba los tres elementos de sostenibilidad tal y como se aplican a una organización: económico, medioambiental y social. Su principal objetivo es suministrar pautas de información que presenten una visión clara del impacto humano y ecológico de la empresa para que los responsables de tomar decisiones sobre inversiones, compras y de todo tipo, se encuentren suficientemente informados. En última instancia, el objetivo final de la *Guía* es ayudar en la elaboración de un informe con vocación de complementar y no de sustituir a otros informes elaborados por las empresas, como los específicamente financieros. Se trata, por tanto, de un marco para presentar memorias de sostenibilidad que ofrece la posibilidad de comparación entre distintas organizaciones informantes.

El proceso seguido para la elaboración de la Guía se inspira en la estructura lógico-deductiva de las herramientas de normalización contable propia de los marcos conceptuales existentes para la contabilidad financiera (IASB, 1989; AECA, 1999). Así, a partir del entorno social y político existente, se proporcionan las hipótesis básicas o principios que sustentan la información a elaborar para, posteriormente, definir las características y los contenidos básicos de dicha información.

III.2. Principios para la elaboración de memorias de sostenibilidad

El modelo lógico-deductivo para la elaboración de información contable exige introducir, pues, unas hipótesis de partida o principios² que fundamenten los criterios con los que se elabora dicha información. Los principios constituyen objetivos que los informantes deberían esforzarse en alcanzar. Los once principios³ se pueden presentar en cuatro grupos, tal y como se muestra en el Gráfico 2.

Los principios de transparencia y globalidad constituyen el punto de partida del proceso de elaboración de memorias y son las piezas clave del puzzle que componen todos los demás principios. Por su parte, la clave de qué hay que informar se encuentra en los principios de exhaustividad.

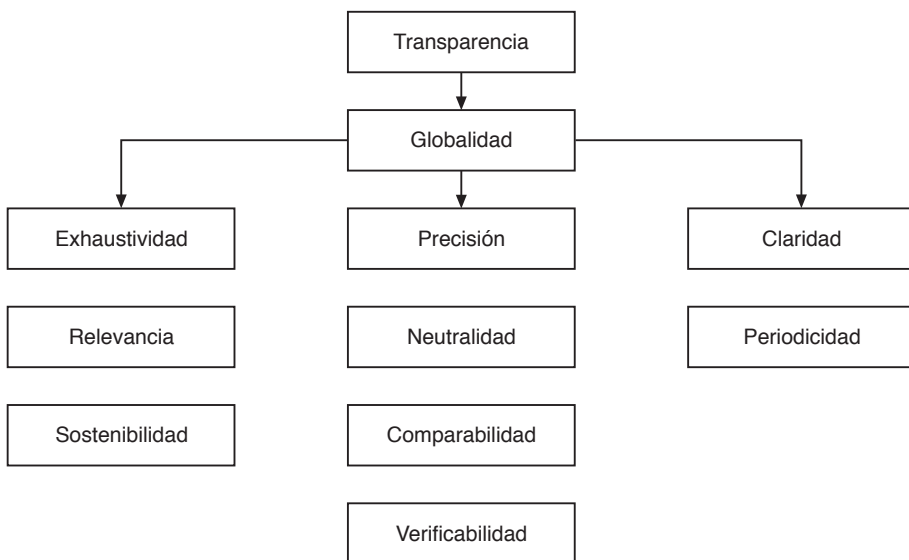
2 En la historia de la normalización contable se han utilizado las dos denominaciones. A este respecto, sobre la adecuación de una denominación u otra puede consultarse Túa (2000).

3 La denominación de los principios es la misma que la que aparece en el borrador de la traducción al castellano realizada por la Fundación Entorno.

tividad, relevancia y contexto de sostenibilidad que conformarán el contenido de las memorias, mientras que los principios que definen la calidad y veracidad del contenido de las mismas son la neutralidad, la comparabilidad y la precisión. Por último, los principios de claridad y periodicidad definen el acceso y la disponibilidad de las memorias.

Algunos de los aspectos más destacados de estos principios respecto a las hipótesis tradicionales incluidas en las declaraciones de marco conceptual para la información financiera son los siguientes:

GRÁFICO 2
PRINCIPIOS PARA LA ELABORACIÓN DE MEMORIAS DE SOSTENIBILIDAD



Extensión del concepto de entidad: Los principios de globalidad, exhaustividad y contexto de sostenibilidad tratan de garantizar la inclusión de toda información esencial para la evaluación de la actuación económica, social y medioambiental de la organización informante. Aunque el tema de los límites de la entidad informante es un asunto no resuelto todavía, GRI plantea la conveniencia de englobar a todas las organizaciones que forman la cadena de suministro. De esta forma se trataría de evitar el *reporting* fraudulento, dada la mayor dificultad para ocultar hechos (contaminación, precariedad laboral, discriminación, etc.) ocurridos a lo largo del ciclo de vida del producto.

Interpretación amplia del principio del devengo: El proceso de definición de un alcance absoluto puede incluir los resultados del análisis del ciclo de vida de productos o servicios y la evaluación de la amplia variedad de impactos sociales o ecológicos directos e indirectos de una organización informante. Además, se propone informar de las actividades con un impacto mínimo a corto plazo, pero que tendrán un efecto acumulativo que puede convertirse en sustancial o irreversible a largo plazo (emisión de contaminantes, procesos de enfermedades profesionales), lo que otorgaría una nueva dimensión del *principio de materialidad*.

IV. CONTENIDO DE LA MEMORIA DE SOSTENIBILIDAD

El informe de sostenibilidad adopta la estructura de una memoria con el objetivo de suministrar información al amplio abanico de usuarios para que éstos puedan evaluar su relación con la organización. La memoria de sostenibilidad propuesta por la GRI contiene cinco apartados cuya denominación, descripción general y contenidos básicos se resumen en el anexo 1.

- Visión y estrategia
- Perfil de la organización informante
- Sistemas de gestión y estructura de gobierno
- Índice de contenidos GRI
- Indicadores de referencia

Visión y estrategia

La primera sección describe la manera en que la empresa aborda la actuación social, económica y medioambiental, así como la forma de integrarlos de una manera equilibrada. Asimismo, esta sección deberá contener un informe del Presidente de la compañía (o cargo equivalente) describiendo los elementos clave del informe con el objeto de enviar una señal creíble frente a los usuarios externos e internos. Entre otros elementos, la GRI recomienda que la carta del Presidente incluya los principales retos para la organización y su sector empresarial al integrar las responsabilidades de actuación financiera con las de actuación social.

Perfil de la organización informante

La segunda parte de la memoria de sostenibilidad está dedicada a presentar una visión general de la empresa incluyendo una descripción de las operaciones, los productos y los servicios de la organización. Entre otras cuestiones, en este apartado se incluirán datos identificativos de la organización, como el nombre de la empresa, productos y servicios principales, países en los que opera, naturaleza de la propiedad y periodo al que se refiere la memoria. Entre los datos a incluir se encuentran los correspondientes a la cifra de ventas, volumen de activos y número de trabajadores, además de otras medidas como el valor añadido, margen bruto o beneficio neto. Igualmente, se deberá suministrar una relación con las principales partes interesadas de la firma (clientes, accionistas, proveedores, sindicatos, autoridades locales, etc). Entre otros temas, se deberán facilitar también datos de una persona de contacto (incluyendo *e-mail* y páginas *web*), así como información acerca de los cambios significativos en el tamaño, la estructura, la propiedad o los productos o servicios que hayan tenido lugar en el periodo de elaboración de la memoria.

Sistemas de gestión y estructura de gobierno

En este apartado de la memoria de sostenibilidad, la empresa debe dar una visión general de su estructura de gobierno y de los sistemas de gestión puestos en práctica para poder llevar a cabo su función. En particular, se ofrecerá información sobre los sistemas y estructuras de la firma encaminados a gestionar los indicadores de sostenibilidad. Incluirá también una declaración de valores y un código de conducta, así como las iniciativas voluntarias, códigos, compro-

misos o similares de tipo social, medioambiental o relacionados con los empleados suscritos por la organización.

Índice de contenidos GRI

El propósito de esta sección es contribuir a que los usuarios de los informes puedan localizar de forma rápida la forma en que la organización informante ha incluido los indicadores contenidos en las directrices de la *Guía*. De forma particular, el índice debe permitir una rápida localización de los elementos propios de las secciones anteriores, así como los indicadores centrales y adicionales de la última sección.

Indicadores de referencia

Aunque situada en último lugar, puede decirse que se trata de la parte central de la memoria de sostenibilidad. Esta sección se ocupa de la actuación social, medioambiental y económica de la organización informante mediante la utilización de diversos indicadores, centrales y adicionales, cualitativos y cuantitativos.

- a) Los *indicadores centrales* deben cumplir dos condiciones: Ser relevantes para la mayor parte de las organizaciones y ser de interés para la mayoría de los *stakeholders* o partes interesadas.
- b) Los *indicadores adicionales*, por su parte, pertenecen a un *estatus* o nivel destacado en la medida de la práctica social, además de ser de interés para los *stakeholders* de la entidad informante.

Los indicadores son la medida de un aspecto concreto utilizado para demostrar cómo actúa una organización. Pueden ser cuantitativos (toneladas de emisiones, consumo de agua, etc.) o cualitativos (descripción de los procedimientos utilizados por la entidad para garantizar el cumplimiento de los derechos humanos en las operaciones de la entidad). Un aspecto se describe mediante uno o varios indicadores. A su vez, uno o varios aspectos constituyen una categoría. Por lo tanto, las categorías son las áreas o agrupaciones de aspectos sociales, medioambientales o económicos que afectan a las partes interesadas. El siguiente epígrafe presenta una descripción de los indicadores de referencia contenidos en la guía GRI.

V. LOS INDICADORES DE LA GLOBAL REPORTING INITIATIVE

Los indicadores de referencia se agrupan en tres secciones que cubren los aspectos económicos, medioambientales y sociales de una organización.

V.1. Indicadores de actuación medioambiental

Los indicadores medioambientales, a diferencia de lo que ocurre con los económicos y sociales, se encuentran en un avanzado grado de desarrollo por ser los más discutidos y experimentados. Los indicadores medioambientales desarrollados por la GRI hacen referencia, entre otras cuestiones, a consumo de energía, agua y materias primas, emisiones de gases invernadero y su equivalencia en toneladas de CO₂, emisiones de sustancias dañinas para la capa de ozono con su equivalencia en toneladas de CFC, cantidad de residuos vertidos al suelo o al agua, así como el tipo de gestión que se realiza con los residuos como, por ejemplo, reciclado,

reutilización o refabricación. Igualmente, la memoria de sostenibilidad deberá informar del impacto causado por el uso del producto o servicio prestado, con información de la gestión del ciclo de vida del producto. La Tabla 4 presenta las categorías, aspectos e indicadores medioambientales de la *Guía*.

TABLA 4
CATEGORÍAS, ASPECTOS E INDICADORES MEDIOAMBIENTALES

Categoría	Aspectos	Algunos indicadores
Medio ambiente	Materias primas	- Cantidad total (Kg.,T) de materias primas utilizadas.
	Energía	- Consumo energía. Utilización energías renovables.
	Agua	- Consumo de agua. Agua reutilizada y reciclada.
	Biodiversidad	- Cambios en los hábitat naturales a consecuencia de las actividades de la organización.
	Emisiones y vertidos	- Emisiones de gases invernadero (CO ₂ , N ₂ O, NO _x).
	Proveedores productos y servicios	- Actitud de los proveedores con relación al m.a. - Ciclo de vida. Impacto medioambiental del producto.
	Cumplimiento	- Sanciones por incumplimiento de convenciones
	Transporte	- Medio de transporte utilizado con fines logísticos.
	Otros	- Políticas para minimizar el impacto medioambiental. Gastos medioambientales.

V.2. Indicadores de actuación económica

Las organizaciones pueden influir sobre las economías en las que actúan a través de la utilización y consumo de los recursos y de la creación de riqueza. Sin embargo, tales efectos no son captados e introducidos completamente en la contabilidad e informes financieros convencionales, por lo que se requieren medidas adicionales para captar la amplia variedad de efectos económicos producidos por una organización. A este respecto se distinguen dos tipos impactos económicos:

Impactos directos:

Los indicadores propuestos tratan de medir el efecto de la organización sobre los sistemas económicos (mundial, regional, nacional y local) en que la entidad desarrolla sus actividades. Así, los indicadores seleccionados tratan de dar una medida de los flujos financieros entre la entidad y sus stakeholders clave, al tiempo que persiguen indicar cómo la organización es capaz de afectar a la capacidad económica de este grupo de *stakeholders*.

Impactos indirectos:

Los impactos indirectos están relacionados con las externalidades, es decir, con aquellos costes (o beneficios) que se producen en la actividad económica, pero que no son integrados en el sistema de precios. Se puede citar, a modo de ejemplo, las emisiones de CO₂ que realizan las

empresas a consecuencia de las cuales se producen efectos negativos sobre la salud de las personas y sobre el medio ambiente en general. La apropiación de un bien común, en este caso el aire limpio, se realiza sin que la empresa que lo consume tenga que pagar precio alguno. Aunque por lo general, los costes externos son difíciles de cuantificar, cada empresa debería tenerlos en cuenta al objeto de informar adecuadamente de las externalidades producidas. La Tabla 5 presenta las categorías, aspectos e indicadores económicos de la *Guía*.

TABLA 5
CATEGORÍAS, ASPECTOS E INDICADORES ECONÓMICOS

Categoría	Aspectos	Algunos indicadores
Impactos directos	Clientes Proveedores Trabajadores Suministradores de fondos Sector Público	- Distribución de ventas por clientes y mercados. - Distribución de las compras por proveedores. - Importe de salarios, pensiones y su distribución geográfica. - Importe de los intereses y de los dividendos. - Impuestos satisfechos y su distribución.
Impactos indirectos	Descripción general	- Descripción de los impactos indirectos de la organización.

Los indicadores económicos propuestos por la GRI hacen referencia a la cifra de ventas segmentada por clientes y zonas geográficas, cifra de beneficios antes de impuestos e intereses, rendimiento del capital, margen bruto, etc. Deberá informarse también del coeficiente de capitalización bursátil y de la tasa de retorno del capital empleado. Asimismo, la memoria de sostenibilidad debería detallar los gastos salariales, las prestaciones sociales y la cifra de empleo con un desglose por países. Otras cuestiones como impuestos pagados a las autoridades y su distribución por países, así como una descripción de los impactos indirectos de la organización también deberán incorporarse a la memoria de sostenibilidad.

V.3. Indicadores de actuación social

La dimensión social capta el impacto de la actividad de una organización en la sociedad, mediante la consideración de tres categorías: Prácticas laborales, derechos humanos y sociedad. Cada una de estas tres categorías agrupa a varios aspectos que son explicados mediante unos indicadores. La actuación social es un ingrediente clave para asegurar la licencia de una organización para funcionar, y contribuye a la capacidad de la organización para llevar a cabo una actuación económica y medioambiental de calidad. Muchas de las partes interesadas opinan que mejorar e informar sobre la actuación social beneficia la reputación de la organización, hace aumentar la confianza de los usuarios, crea nuevas oportunidades y reduce los costes.

Los aspectos elegidos para desarrollar las categorías de prácticas laborales y derechos humanos lo han sido tomando en consideración la Declaración Universal de Derechos Humanos, los de la Organización Internacional del Trabajo (OIT) y las directrices de la OCDE para empresas multinacionales. En su conjunto, los aspectos y los indicadores buscan reflejar los derechos clave y las prácticas personificadas en los acuerdos internacionales. Se ha procurado que los aspectos elegidos para los indicadores laborales traten de capturar la imagen de la

entidad en términos de calidad del trabajo creado y los esfuerzos por mantener relaciones positivas en la plantilla. Es importante destacar que, tal y como se recoge en varios apartados, la responsabilidad de la empresa no se limita a los trabajadores en plantilla, sino que se extiende también a los empleados a través de contratas y agencias de colocación. En particular, se pone énfasis en la expresión “trabajo digno” acuñado por la OIT.

La tercera categoría contemplada en el documento de 2002 toma el nombre genérico de sociedad, presentando una batería de indicadores relacionados con la comunidad, gobierno de la organización y ética de los negocios. En particular se solicita una descripción del cumplimiento por la organización de los requerimientos de la convención de la OCDE sobre lucha contra la corrupción. Por último, la cuarta categoría se refiere a la responsabilidad del producto, presentando indicadores que se refieren a las consecuencias para la salud y seguridad de los clientes durante la utilización del producto, así como medidas adoptadas para garantizar la confidencialidad de los datos de los clientes. La Tabla 6 presenta las categorías, aspectos e indicadores sociales de la *Guía*.

TABLA 6
CATEGORÍAS, ASPECTOS E INDICADORES SOCIALES

Categoría	Aspectos	Algunos indicadores
Prácticas laborales y trabajo digno	Condiciones de trabajo Relaciones industriales Salud y seguridad Formación y educación Igualdad de oportunidades	- Creación de empleo, seguridad laboral. - Afiliación sindical, negociación colectiva. - Comités de salud y seguridad en el trabajo. - Media de horas de formación por empleado. - Ratio mujer/hombre en puestos de dirección.
Derechos humanos	Estrategia y gestión No discriminación Libertad de asociación y negociación colectiva Trabajo infantil Trabajos obligatorios Medidas disciplinarias Seguridad Derechos de los indígenas	- Política general sobre cumplimiento de DDHH. - Descripción de las políticas y programas. - Descripción de la aplicación universal de esta práctica con independencia de leyes locales. - Número de niños/as trabajando para la entidad. - Prevención de trabajos obligatorios. - Sistemas de tramitación de quejas. - Formación en derechos humanos. - Principios de gestión con relación a los pueblos indígenas.
Sociedad	Comunidad Soborno y corrupción Contribuciones políticas Precios y competencia	- Políticas para gestionar impactos sobre la comunidad en áreas afectadas por las actividades de la organización. - Cumplimiento de los requisitos de la OCDE. - Importe pagado a partidos políticos. Gestión de los <i>lobbys</i> . - Prevención de comportamientos anticompetitivos.
Responsabilidad en el producto	Salud y seguridad de clientes Productos y servicios Respeto a la intimidad	- Sistema de seguridad en el uso del producto. Número de quejas elevadas por organismos. - Descripción del sistema de gestión. Adhesión a códigos voluntarios en responsabilidad social. - Descripción de políticas, procedimientos, sistemas de gestión y mecanismos de conformidad sobre confidencialidad.

La GRI 2002 deja patente la dificultad de desarrollar indicadores significativos y cuantitativamente comparables sobre el impacto social de las organizaciones. Ello se debe, en parte, a la ambigüedad de algunas definiciones, a las diferentes normas y culturas existentes y a la dificultad en obtener información contrastada y verificada por externos. Como resultado de este cúmulo de dificultades, las categorías y aspectos de esta sección incluyen una gran cantidad de indicadores cualitativos, centrados en la descripción de políticas y procesos más que en valores cuantitativos.

VI. A MODO DE CONCLUSIÓN

No cabe duda de que estamos ante uno de los intentos más serios realizados hasta la fecha de proponer pautas homogéneas de información sobre los aspectos sociales y medioambientales de las organizaciones, fundamentadas en unos principios o macro reglas dentro de lo que constituye la más pura tradición contable en materia de normalización. La propuesta de la GRI no está ni mucho menos cerrada, sino que –como se reconoce en el propio documento– el proceso de revisión es continuo. En este sentido, la propuesta realizada por la Federación Europea de Expertos Contables (FEE, 2000) sobre marco conceptual para la divulgación de información medioambiental, sustentada también en unos principios o hipótesis básicas constituye otra referencia interesante y complementaria.

No obstante, quedan cuestiones pendientes por resolver que deberán ser objeto de reflexión y posteriores investigaciones. Una de las más interesantes la constituye el debate sobre qué se entiende por desarrollo sostenible tanto en la vertiente medioambiental (eco-eficiencia) como social (eco-justicia). La pasada cumbre de Jonanesburgo, marco elegido para la presentación del documento objeto de comentario en el presente trabajo, recordó la doble dimensión, social y medioambiental, que impregna el desarrollo sostenible. A este respecto, los trabajos de Bebbington (2001) y Bebbington y Gray (2000), entre otros, nos sitúan en el debate existente entre la comunidad académica acerca del papel y contribución de la contabilidad en el desarrollo sostenible.

Igualmente, la necesidad de garantizar un grado elevado de credibilidad a los contenidos de las memorias de sostenibilidad exige la verificación de las mismas por expertos independientes. La abundante presencia de datos no monetarios en los informes de sostenibilidad es una dificultad añadida para la implantación y consolidación de estas prácticas. Por ello, es necesario en primer lugar, la formación del auditor en técnicas de análisis y evaluación de este tipo de datos, la constitución de equipos interdisciplinarios en la verificación de las memorias de sostenibilidad y, en tercer lugar, la normalización de los modelos informativos.

En definitiva, el principal objetivo de las memorias de sostenibilidad es suministrar información útil para que el conjunto de los partícipes valoren su relación con la entidad informante. La propuesta de la GRI, que surge tras un largo proceso de reflexión y participación de un destacado número de asociaciones e instituciones públicas y privadas y entronca con el paradigma de utilidad de la contabilidad, habrá merecido la pena si las empresas y demás organizaciones que adoptan la Guía lo hacen no sólo para ganar imagen y prestigio ante la sociedad, sino que se traduce en comportamientos y actitudes social y medioambientalmente responsables.

ANEXO 1
ESTRUCTURA DE LA MEMORIA DE SOSTENIBILIDAD

Apartado	Descripción General	Contenido
Visión y estrategia	Forma de gestionar la actuación económica, social y medioambiental	- Informe del Presidente - Descripción de los elementos clave - Retos al integrar las responsabilidades económicas y sociales.
Perfil de la organización informante	Visión general de la organización informante	- Datos identificativos de la empresa: Actividad, países y tipo de propiedad. - Indicadores financieros, margen bruto. - Cambios en la propiedad.
Sistemas de gestión y estructura de gobierno	Visión general de la estructura de gobierno y sistemas de gestión	- Forma de gestionar los indicadores de sostenibilidad. - Código de conducta. - Compromisos sociales adquiridos.
Índice GRI	Tabla de correspondencia	- Índice y localización de los elementos de la Guía GRI.
Indicadores de referencia	Realizaciones en las áreas económica, social y medioambiental mediante la utilización de indicadores	- Indicadores medioambientales: energía, materias primas, agua, emisiones y vertidos, gestión del ciclo de vida del producto. - Indicadores económicos: Beneficios, inversión en capital humano. - Indicadores sociales: Prácticas laborales, derechos humanos, sociedad.

BIBLIOGRAFÍA

- AECA, (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas 1999): Marco Conceptual para la Información financiera, Madrid, AECA.
- ALNAJAR, F. K. (2000): “Determinants of Social Responsibility Disclosures of U.S. Fortune 500 Firms: An application of content Analysis”. *Advances in Environmental Accounting & Management*, Vol. 1, pp. 163-200.
- ACCOUNTING STANDARDS SETTING COMMITTEE (ASSC,1975): *The Corporate Report*.
- BEBBINGTON, J. (2001): “Sustainable development: a review of the international development, business and accounting literature”, *Accounting Forum*, vol. 25, núm. 2, pp. 128-57.
- BEBBINGTON, J. y GRAY, R. (2000): “Accounts of sustainable development: The construction of meaning within environmental reporting”, *Aberdeen papers in Accountancy, Finance & Management*. Working paper 00-18, University of Aberdeen.
- COM (Comisión de las Comunidades Europeas, 2001): *Libro Verde, Fomentar un marco para la responsabilidad social de las empresas*. Bruselas.
- ERNS & ERNS (1978): *Social Responsibility Disclosure: Survey of Fortune 500 Annual Reports*. Erns & Erns, Cleveland.

- FEE (Fédération des Experts Comptables Européens, 2000): "Towards a General Accounting Framework for Environmental Reporting", Bruselas, Julio, 2000.
- GRI (2002): *Global Reporting Initiative. Sustainability Reporting Guidelines*.
- GRAY, R., KOUHY, R., y LAVERS, S. (1995): "Corporate social and environmental reporting. A review of the literature and longitudinal study of UK disclosure", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 8, núm. 2, pp. 47-77.
- GRAY, R.; OWEN, D. y ADAMS, C. (1996): *Accounting & Accountability*, Prentice Hall, Londres.
- HOGNER, R. (1982): "Corporate Social Reporting: Eight decades of development at U.S. Steel." *Research in Corporate Social Performance and Policy*, Vol. 4, p. 243-50.
- IASB (International Accounting Standards Board, 1989): Marco conceptual para la información financiera. Londres.
- MATHEWS, M. R. (1993): *Socially Responsible Accounting*, Chapman&Hall, London.
- NEIMARK, M. (1992): *The Hidden Dimensions of Annual Reports*. Markus Wiener Publishers. Princeton.
- PERKS, R. W. (1993): *Accounting and Society*. Chapman & Hall, London.
- TUA, J. (2000): "Principios contables versus hipótesis básicas", en *El Marco conceptual para la Información Financiera*, AECA, Madrid, p. 161-194.