

Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires
Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y
Métodos Cuantitativos para la Gestión

Sección de Investigaciones Contables

UN ESTUDIO SOBRE EL NIVEL DE REVELACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE LA CORRUPCIÓN EN LAS MEMORIAS DE SOSTENIBILIDAD DE LAS EMPRESAS ESPAÑOLAS FIRMANTES DEL PACTO MUNDIAL

Una versión anterior de este trabajo fue presentado en el 30 Congreso de la EAA en Lisboa, en 2006: “Reporting Of Corruption In Spanish Companies: The Relation Between Global Compact And GRI (2002)”

**JOSÉ ANTONIO CALVO SÁNCHEZ
IGOR ALVAREZ ETXEBERRIA
AINHOA GARAYAR**

Prof. JOSÉ ANTONIO CALVO SÁNCHEZ

- Profesor de la Universidad del País Vasco

Prof. IGOR ALVAREZ ETXEBERRIA

- Profesor de la Universidad del País Vasco

Prof. AINHOA GARAYAR

- Profesora de la Universidad del País Vasco

Publicación presentada el 14 de octubre de 2011 – Aprobada el 16 de noviembre de 2011

JOSÉ ANTONIO CALVO SÁNCHEZ

IGOR ALVAREZ ETXEBERRIA

AINHOA GARAYAR

JOSÉ ANTONIO CALVO SÁNCHEZ

IGOR ALVAREZ ETXEBERRIA

AINHOA GARAYAR

UN ESTUDIO SOBRE EL NIVEL DE REVELACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE LA CORRUPCIÓN EN LAS MEMORIAS DE SOSTENIBILIDAD DE LAS EMPRESAS ESPAÑOLAS FIRMANTES DEL PACTO MUNDIAL

SUMARIO

Palabrnas Clave

Key Words

Resumen

Abstract

- 1. Introducción**
- 2. Definición de corrupción**
- 3. Sobre el efecto de la corrupción**
- 4. Medición de la corrupción**
 - 4.1 Introducción**
 - 4.2 Instrumentos Internacionales contra la corrupción**
 - 4.3 Instrumentos voluntarios contra la corrupción:
El Pacto Mundial de Naciones Unidas**
- 5. La guía Global Reporting Initiative**
- 6. Método de investigación**
- 7. Conclusiones y limitaciones del trabajo**
- 8. Bibliografía**

JOSÉ ANTONIO CALVO SÁNCHEZ

IGOR ALVAREZ ETXEBERRIA

AINHOA GARAYAR

PALABRAS CLAVE:

**CORRUPCIÓN - INDICADOR SO2 - PACTO MUNDIAL -
MEMORIAS DE SOSTENIBILIDAD - GRI**

KEY WORDS

**CORRUPTION - INDICATOR SO2 – GLOBAL COMPACT –
SUSTAINABILITY REPORTS - GRI**

Resumen

Desde su aparición en la década de 1970, el tema de la corrupción ha sido objeto de un creciente número de estudios académicos desde diferentes disciplinas. La lucha legal contra la corrupción cobró especial impulso a través del Convenio de la OECD para combatir el soborno a los funcionarios públicos en transacciones de negocios internacionales y también a través de la adopción del primer instrumento acordado a nivel global: el Convenio de la ONU contra la corrupción, acordado en octubre de 2003. Distintos organismos internacionales también han promovido herramientas de implantación voluntaria con objeto de ayudar a las organizaciones a gestionar sistemas de control para erradicar la corrupción. En este trabajo se presentan las principales herramientas internacionales orientadas a agotar las prácticas corruptas haciendo especial hincapié en el 10mo

Principio en contra de la corrupción contenido en el Pacto Mundial de las Naciones Unidas. Como sucede con los otros nueve principios, se alienta a las empresas a que informen sobre su avance en la implementación del 10mo Principio a través de los Informes de Progreso, incluyendo:

- Una descripción de las acciones prácticas que se han tomado para implementar los principios,
- y la medición de los resultados obtenidos.

Para informar sobre la medición de los resultados, el Pacto Mundial recomienda el uso de los indicadores de la GRI (*Global Reporting Initiative*). Este trabajo analiza cómo las empresas españolas adheridas al Pacto Mundial de Naciones Unidas informan sobre la Corrupción en sus Memorias de Sostenibilidad a través del indicador SO2 de la GRI.

Abstract

Since it first came to prominence in the 1970's, corruption has been the subject of a growing number of academic studies from the viewpoints of various disciplines. The fight against corruption was given a legislative boost with the OECD Convention on Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions, and with the United Nations Convention Against Corruption, signed in December 2003, which is the first world-wide instrument to be agreed upon in this area. This study also looks at internal regulations developed by international organizations, in the form of the 10th Principle Against Corruption of the UN Global

Compact, dealing with corruption. As with the other nine principles, companies are encouraged to report on their progress in the implementation of the 10th Principle through progress reports that include:

- Descriptions of practical actions taken to implement the principles; and
- Measurements of results.

For reporting on the measurement of results, the Global Compact recommends the use of the indicators in the GRI or *Global Reporting Initiative*. This paper also seeks to analyze how the Spanish firms signed up to the UN Global compact report on corruption in their sustainability reports through GRI (2002) indicator SO2.

1. INTRODUCCIÓN

Desde su aparición en la década de 1970, el tema de la corrupción ha sido objeto de un creciente número de estudios académicos desde diferentes disciplinas, como la economía, las ciencias políticas, la historia y la administración pública, o la antropología social (Dunkan y Dutta, 2006; Andvig, 2006).

Con la llegada de la globalización y la libre circulación de servicios y capitales, la preocupación sobre la corrupción se convierte en un problema global. Existe corrupción, pública y privada, y además se da en todos los países, si bien, en algunos, puede ser más obvio su existencia que en otros (IFAC, 2006).

La mayoría de los países han desarrollado normativa concreta para criminalizar el soborno y la corrupción, sin embargo esta normativa

únicamente ha tenido una esfera de aplicación local. Al considerar que la corrupción no se trata únicamente de un problema local o nacional, sino que en gran medida es un problema de alcance regional e internacional, diversas organizaciones han desarrollado instrumentos con objeto de combatir la corrupción a nivel global (Cramer y Van der Vegt, 2004).

La Federación Internacional de Contables publica en julio de 2006 un artículo con objeto de promover el debate sobre la corrupción a nivel nacional y mundial. El informe (IFAC, 2006):

- comenta cómo pueden unirse con la profesión contable los profesionales de la empresa, los directores corporativos, los legisladores y los reguladores en el esfuerzo de erradicar la corrupción.
- pone de manifiesto el papel que están llevando a cabo las organizaciones contables en el debate,
- y destaca el impacto de la corrupción sobre el desarrollo económico,

González Ruiz *et al.* (2002) que analizan la relación existente entre corrupción, delincuencia organizada y sector público afirman que “el tráfico ilegal de material radioactivo, biológico/químico, y demás arsenal convencional es actualmente dirigido por organizaciones criminales transnacionales que utilizan la corrupción a altos niveles del sector público en diferentes regiones”. Según los autores “los incrementos en los niveles y extensión de las actividades delictivas organizadas, dentro o a través de varios países, claramente han dependido del apoyo implícito o explícito de funcionarios públicos corruptos” y sostienen que en algunos casos “la corrupción pública ha sido un requisito central para la formación de la delincuencia organizada”.

El escándalo político Watergate (1972-1974) supuso una crisis constitucional en los años setenta del siglo XX en Estados Unidos (El

escándalo tomó el nombre del hotel de Washington, D.C., sede del comité electoral demócrata, en el que tuvo lugar un robo de documentos y concluyó con la dimisión del presidente Nixon). En respuesta a la extendida corrupción tras la investigación del caso, el Congreso Norteamericano aprueba en 1977 la Ley de Prácticas Corruptas Internacionales (*Foreign Corrupt Practices Act*), primera medida legal para regular la corrupción y el sector público en las relaciones comerciales internacionales. Ese mismo año la Cámara de Comercio Internacional publica su primer informe sobre la Extorsión y el Soborno en Transacciones Comerciales Internacionales (ICC, 2005). Este informe incluía la primera versión de las *Reglas de Conducta para Combatir la Extorsión y el Soborno*, “el primer intento de negociación de un marco común en la lucha contra la corrupción que establecía las bases de la acción empresarial” (Cramer y Van der Vegt, 2004).

La lucha legal contra la corrupción cobra especial impulso a través del *Convenio de la OECD para Combatir el Soborno a los Funcionarios Públicos en Transacciones de Negocios Internacionales*. Siguiendo el modelo que Estados Unidos adoptó en 1977, la OCDE presenta para su firma y posterior ratificación el Convenio en 1997. Esta herramienta anticorrupción internacional pretende sancionar las actuaciones de los funcionarios públicos extranjeros mediante “sanciones de carácter penal eficaces, proporcionadas y disuasivas” (OCDE, 1997).

En 1999 el Consejo Europeo impulsa nuevos requerimientos legales a través de la Ley Criminal en Corrupción y la Ley Penal en Corrupción, donde los países firmantes se comprometen a combatir la corrupción en el sector público y también en el sector privado. Ese mismo año, Kofi Annan presenta ante el Foro Económico Mundial de Davos el *Pacto Mundial de Naciones Unidas*, una iniciativa voluntaria de civismo empresarial animando a las empresas a que hagan suyos, apoyen y lleven a la práctica, en sus ámbitos de influencia, un conjunto de valores

fundamentales en las esferas de los derechos humanos, las condiciones de trabajo y el medio ambiente. El 24 de junio del 2004, durante la Cumbre de Líderes del Pacto Global, se anuncia que a partir de ese momento el Grupo del Pacto Mundial incluiría un décimo principio anticorrupción (UNGCO, 2004). Este principio refleja el recientemente adoptado Convenio contra la Corrupción de las Naciones Unidas (En 2003 es presentada para su firma la *Convención de Naciones Unidas Contra la Corrupción* primer instrumento acordado a nivel global que tiene por objeto, entre otros, promover, facilitar y apoyar la cooperación internacional así como la recuperación de activos (nuevo elemento en la lucha anticorrupción). en 2003.

Como sucede con los otros nueve principios, se alienta a las empresas a que informen sobre su avance en la implementación del 10mo Principio a través de los Informes de Progreso, incluyendo:

- una descripción de las acciones prácticas que se han tomado para implementar los principios,
- y la medición de resultados obtenidos. Para informar sobre la medición de los resultados, el Pacto Mundial recomienda el uso de los indicadores de la GRI (*Global Reporting Initiative*).

El objetivo del presente trabajo es analizar cómo las empresas españolas adheridas al Pacto Mundial de Naciones Unidas informan sobre la corrupción en sus Memorias de Sostenibilidad a través del indicador SO2 de la GRI-2002. Para ello hemos establecido las siguientes pautas de trabajo.

En primer lugar y basándonos en los trabajos de Bonner *et al.* (2006) y Smith (2003), hemos realizado una revisión bibliográfica en las principales revistas de contabilidad. Dado que el número de artículos publicados para los años 2004, 2005 y 2006 era muy escaso (En primer lugar tuvimos en cuenta los años 2004, 2005 y 2006, ya que el décimo

principio anti-corrupción del Pacto Mundial se publicó en el año 2004), decidimos ampliar la muestra, tanto en los años de publicación como en las revistas incluidas (Una vez revisadas las principales revistas de contabilidad, ampliamos la muestra, utilizando las siguientes bases de datos contratadas por la Universidad del País Vasco; ABI-INFORM GLOBAL y CURRENT CONTENTS).

De esta revisión bibliográfica se desprenden las definiciones, los efectos y las distintas herramientas existentes a nivel internacional para medir la corrupción que presentamos en la primera parte del trabajo.

En segundo lugar presentamos el décimo Principio anti-corrupción contenido en la iniciativa promovida por Naciones Unidas, Pacto Mundial (*Global Compact*), y la propuesta de Memoria de Sostenibilidad GRI-2002 (*Global Reporting Initiative*). En esta segunda parte del trabajo, presentamos la metodología utilizada en el estudio del indicador SO2 así como las principales conclusiones obtenidas. Finalizamos el trabajo con futuras líneas de investigación posibles en torno al tema de la corrupción en el ámbito de la contabilidad.

2. DEFINICIÓN DE CORRUPCIÓN

El significado de la corrupción es “ambiguo” (Kaufmann, 1997; Everett *et al.*, 2007) y depende de los valores y cultura de cada país ya que lo que es visto como un acto corrupto en un país desarrollado sería interpretado de manera diferente dentro de las costumbres de las economías emergentes (Kaufmann, 1997). *U4 Anti-corruption Resource Centre*, proporciona una lista de 45 términos asociados al término corrupción (<http://www.u4.no/index.cfm>) que abarcan conceptos tales

como la integridad, la transparencia, la responsabilidad o la buena gobernanza (UE, 2003).

Para Gray y Kaufmann (1998) la corrupción es la utilización de un cargo público en beneficio propio. Ello incluye el soborno y la extorsión, en los que necesariamente intervienen al menos dos partes, y otros actos delictivos que un funcionario público puede cometer por sí solo, como el fraude y la malversación de fondos.

La norma internacional de auditoría ISA 240, define el término fraude como un “acto intencionado perpetrado por uno o mas individuos dentro de la empresa, ya sean directivos, responsables, empleados, o terceras partes, utilizando el engaño para obtener una ventaja injusta o ilegal” (IFAC, 2004). Para Transparencia Internacional (TI, 2006) la corrupción es definida como el mal uso del poder en beneficio particular.

Hallak y Poisson (2007) distinguen entre; i) corrupción política (cuando la afiliación a un determinado partido político es condición necesaria para la obtención de un cargo público); ii) corrupción legislativa (cuando la clase política presiona a un determinado grupo en aras de conseguir mas votos); iii) corrupción administrativa (cuando un funcionario acepta pagos económicos a cambio de la concesión de un contrato); y iv) corrupción burocrática (cuando el objetivo perseguido es la agilización de un trámite administrativo por ejemplo).

Dada la ambigüedad del propio término, algunos autores resaltan la dificultad existente en la lucha contra unas prácticas tan confusas de definir (Everett *et al.*, 2006). Sin embargo, y dado el efecto que la corrupción tiene sobre el desarrollo económico, la imagen de las empresas, sobre su reputación o sobre los gobiernos, son muchos los organismos que han desarrollado instrumentos para combatir en esta lucha. Antes de pasar a exponer dichos instrumentos, quisiéramos poner

de manifiesto la importancia de la corrupción a través de los efectos que tiene la misma desde distintas perspectivas.

3. SOBRE EL EFECTO DE LA CORRUPCIÓN

Según un estudio publicado por KPMG (2007), las conductas irregulares llevadas a cabo por una entidad pueden menoscabar la confianza del público y dañar la reputación de la integridad de ésta. Además, distorsiona mercados y competición, cría el cinismo entre ciudadanos, socava la regla de la ley, daña la legitimidad del gobierno, y corroe la integridad del sector privado (Heineman y Heimann, 2006).

Mientras un soborno a un agente de las administraciones públicas implica un enriquecimiento directo de éste, para una persona física o jurídica puede permitir la obtención de diversos beneficios (Gray y Kaufmann, 1998):

- *Contratos públicos.* El soborno puede influir en la elección de una persona del sector privado para el suministro de bienes y servicios públicos y en las condiciones precisas de los pertinentes contratos, así como en las condiciones de recontractación durante la ejecución del proyecto.
- *Prestaciones del estado.* El soborno puede facilitar la concesión de prestaciones monetarias (evasión fiscal, subvenciones, pensiones o seguros de desempleo) o prestaciones en especie (acceso a escuelas privilegiadas, atención médica, vivienda y propiedad inmobiliaria, o acciones en empresas en etapa de privatización).

- *Ingresos públicos*: mediante el soborno se puede reducir el volumen de impuestos u otros cargos cobrados por el estado.
- *Ahorro de tiempo y elusión de las reglamentaciones*: los sobornos pueden acelerar la concesión de licencias públicas para la realización de actividades legales.
- *Influencia en los resultados del proceso jurídico y reglamentario*: el soborno puede alterar el resultado del proceso jurídico y reglamentario, induciendo al gobierno a no impedir actividades ilícitas (como el tráfico de estupefacientes o la contaminación) o a favorecer indebidamente a una parte en los juicios y otros procedimientos legales.

Estas actuaciones causan graves daños a la sociedad, a los ciudadanos, a los políticos y funcionarios, a las empresas y a todos lo complicados: los servicios y bienes públicos son más caros y de menos calidad, se reduce la credibilidad del sistema político y de la democracia, se pierde la transparencia necesaria en tantos procesos económicos y políticos, se perjudica la competencia y , lo que es más grave en el largo plazo, se ponen en marcha procesos de aprendizaje social y moral por los que los propios interesados, los afectados y, a la larga, toda la sociedad, se ven impulsados a practicar conductas inmorales e ilegales (Argandoña, 1999).

Para Stiglitz (2006) el soborno y la corrupción representan un área en la que los intereses generales y los privados colisionan. Desde la perspectiva amoral de las modernas corporaciones, si pueden salir bien paradas – si la esperada recompensa supera el riesgo y los costes de que las atrapen-, si los sobornos no fueran ilegales, virtualmente tendrían la obligación de practicarlos, porque se traducen en un aumento de los beneficios para la compañía y, por tanto, para sus accionistas.

En el plano empresarial, los actos corruptos afectan de forma directa a la información contenida en las cuentas anuales ya que ésta deja de ser relevante y fiable para la toma de decisiones, presentando los siguientes riesgos (KPMG, 2007):

- Información financiera fraudulenta, como el reconocimiento indebido de ingresos, sobrevaloración de activos o la infravaloración de pasivos.
- Apropiación indebida de activos como la malversación de fondos, remuneraciones falsas, hurtos o apropiaciones por personal externo a la empresa, fraudes en compras y aprovisionamientos, fraudes en royalties y cánones, falsificaciones, etc.
- Ingresos o activos obtenidos mediante acciones fraudulentas o ilícitas, como malversación de facturas cobradas a clientes, prácticas comerciales engañosas, reconocimiento prematuro de ingresos, falsificación de ingresos, etc.
- Evasión de gastos o pasivos mediante actos fraudulentos o ilícitos como fraudes fiscales, abusos en el reconocimiento de horas trabajadas y retribuciones, falsificación de datos presentados a órganos reguladores en materia de cumplimiento normativo, etc.
- Gastos o pasivos contraídos por motivos fraudulentos o ilícitos como cohechos comerciales o públicos y sobornos.
- Otras conductas irregulares como conflictos de interés, abuso de información privilegiada, discriminación, robo de secretos comerciales a la competencia, prácticas monopolísticas o infracciones medioambientales.

Si la mayoría de la literatura asocia las prácticas corruptas con una visión negativa en su conceptualización, también hay autores para los que el soborno o los actos de corrupción pueden ayudar a *engrasar* los mecanismos burocráticos del mercado. Argandoña (2005) los analiza desde el punto de vista de la empresa que los utiliza y los define como pequeños pagos o regalos hechos a una persona-funcionario o empleado de una entidad privada- con objeto de obtener un permiso, licencia o servicio o con objeto de evitar un abuso de poder. Kaufmann (1997) que analiza esta argumentación, denominada “*grease-is-positive*” presenta distintos argumentos esgrimidos a su favor, tales como: el soborno puede aumentar la eficiencia de mercado acortando considerablemente el tiempo necesario para obtener un permiso o licencia; o el soborno puede mejorar la eficacia en las relaciones entre comprador y vendedor; o el soborno puede ser una manera eficiente de poder actuar en sistemas jurídicos inútiles. Sin embargo el autor concluye que esta “apología de la corrupción” es del todo irracional y vacía de contenido ya que más que engrasar los mecanismos burocráticos del mercado se convierte en el incentivo para regulaciones mas estrictas que a su vez favorecen nuevos actos corruptos.

4. MEDICIÓN DE LA CORRUPCIÓN

4.1 Introducción

Los países en vías de desarrollo y las economías emergentes están en grave desventaja en la lucha contra la corrupción ya que tienen una gran necesidad de inversiones extranjeras directas y desean poder negociar con el capital internacional. Estos países no desean combatir la corrupción si eso significa una pérdida, a corto plazo, de oportunidades de inversión en sus países (Zekos, 2004). Sin embargo, la necesidad de agotar este tipo de prácticas ha llevado a distintos organismos

internacionales a desarrollar instrumentos concretos en la lucha contra la corrupción. Entre los principales organismo, la literatura destaca; el Banco Mundial; el Fondo Monetario Internacional; la Agencia de los Estados Unidos para el Desarrollo Internacional-USAID-; la Cámara de Comercio Internacional; la Organización de Estados Americanos; el Consejo Europeo, las Naciones Unidas; la OCDE; y Transparencia Internacional, única organización no gubernamental a escala universal dedicada a combatir la corrupción (Everet *et al.*, 2006, 2007).

En nuestro país, el gobierno español ha puesto en marcha varias iniciativas importantes en la lucha contra la corrupción. Formamos parte de los países que han firmado y ratificado el Convenio anticorrupción de la OCDE (en 2000), el Convenio en contra del Crimen Transnacional Organizado de Naciones Unidas (en 2002), la Convención de Naciones Unidas Contra la Corrupción (en 2006), y el Convenio Penal Sobre La Corrupción del Consejo de Europa (en 2010). Todavía está pendiente por firmar el Convenio Civil Sobre La Corrupción del Consejo de Europa.

4.2 Instrumentos Internacionales contra la corrupción

Según Cramer y Van der Vegt (2004) la Ley norteamericana de Prácticas Corruptas Internacionales de 1977 (*Foreign Corrupt Practices Act*) fue el primer instrumento anticorrupción que intentó legislar la corrupción empresarial a nivel internacional. En consecuencia, las empresas desarrollaron iniciativas para conseguir alcanzar los términos contenidos en dicha ley. Sin embargo, la ley resultó poco eficaz para aquellas empresas que tenían que competir con compañías norteamericanas que utilizaban los sobornos y otros pagos facilitadores, dado que este tipo de pagos quedaban fuera de dicha ley (Foreign Corrupt Practices Act (1977) se puede consultar a través del portal del

Departamento de Justicia norteamericano en <http://www.usdoj.gov/criminal/fraud/fcpa/1977hse.htm>.

Según esta ley “una propina pagada a un aduanero para acelerar el procesamiento de un documento de la aduana no estaría tipificada por esta ley. Ni tampoco aquellos pagos realizados para asegurar permisos o licencias [...] (US Government, 1977).

La aprobación de convenciones anti-corrupción por la OECD, la Organización de Estados Federales (OAS), el Consejo de Europa, la African Union y la ONU son representativas del compromiso adquirido por la comunidad internacional en la lucha en contra de la corrupción. Sin embargo, desde el punto de vista de empresa internacional, la proliferación de instrumentos anticorrupción crea preocupaciones sobre reglas inconsecuentes, modelos solapados y la falta de las definiciones comunes (ICC, 2005).

I. Convención de la OCDE para combatir la corrupción de agentes públicos extranjeros en transacciones comerciales internacionales

La OCDE, siguiendo el modelo adoptado por Estados Unidos en 1977, hace efectiva en 1997 la “Convención para combatir la corrupción de agentes públicos extranjeros en transacciones comerciales internacionales”. Este convenio, formado por 17 artículos, hace especial referencia al papel de la contabilidad en la lucha contra la corrupción. Así, en el artículo 8 especifica que “para combatir de manera eficaz la corrupción de agentes públicos extranjeros, cada Parte tomará las medidas que sean necesarias, dentro del marco de sus leyes y reglamentos relativos al mantenimiento de libros y registros, la publicación de estados financieros y las normas de contabilidad y auditoría, con el fin de prohibir el establecimiento de cuentas fuera de libros, la realización de transacciones extracontables o insuficientemente identificadas, el registro

JOSÉ ANTONIO CALVO SÁNCHEZ

IGOR ALVAREZ ETXEBERRIA

AINHOA GARAYAR

de gastos inexistentes, el asiento de partidas del pasivo con una incorrecta identificación de su objeto, así como la utilización de documentos falsos, por las sociedades sometidas a dichas leyes y reglamentos, con el fin de corromper a agentes públicos extranjeros o de ocultar dicha corrupción” (OCDE, 1997).

Una de las consecuencias inmediatas de la puesta en práctica de esta Convención por las Partes será que las empresas a las que se les requiere la emisión de estados financieros, que den a conocer sus pasivos materiales contingentes, necesitarán tomar en cuenta la totalidad de los pasivos potenciales de acuerdo con esta Convención, así como otras pérdidas que pudieran generarse de la condena de la compañía sus agentes por el delito de corrupción.

Este Convenio, ha sido suscrito hasta la fecha por 39 países: Los 34 miembros de la OCDE (Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Chile, Corea, Dinamarca, Eslovenia, España, Estados Unidos, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Irlanda, Israel Islandia, Italia, Japón, Luxemburgo, México, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, República Eslovaca, Suecia, Suiza y Turquía), más Argentina, Brasil, Bulgaria, Rusia y Sudáfrica.

II. Convención de Naciones Unidas contra la corrupción

La Asamblea General de Naciones Unidas acordó la Convención contra la corrupción el 31 de octubre de 2003. Esta convención estuvo abierta a todos los estados federales para su firma en diciembre de ese mismo año en Mérida, México, y de allí en adelante en las oficinas centrales de las Naciones Unidas en Nueva York hasta el 9 de diciembre de 2005. Con fecha 10 de noviembre de 2006, 140 Estados habían

JOSÉ ANTONIO CALVO SÁNCHEZ

IGOR ALVAREZ ETXEBERRIA

AINHOA GARAYAR

firmado la Convención y 80 Estados la habían ratificado. España ha ratificado esta convención el 19 de junio de 2006 (Naciones Unidas, 2003, 2006).

Tal y como recoge la Convención en su Artículo 1 “la finalidad de la Convención es: i) promover y fortalecer las medidas para prevenir y combatir más eficaz y eficientemente la corrupción, ii) promover, facilitar y apoyar la cooperación internacional y la asistencia técnica en la prevención y la lucha contra la corrupción, incluida la recuperación de activos, y iii) promover la integridad, la obligación de rendir cuentas y la debida gestión de los asuntos y los bienes públicos”. Con objeto de prevenir la corrupción se deberán adoptar medidas relativas al mantenimiento de libros y registros, la divulgación de estados financieros y las normas de contabilidad y auditoria para prohibir los siguientes actos realizados con el fin de cometer cualesquiera de los delitos tipificados en esta Convención como son; el establecimiento de cuentas no registradas en libros; la realización de operaciones no registradas en libros o mal consignadas; el registro de gastos inexistentes; el asiento de gastos en los libros de contabilidad con indicación incorrecta de su objeto; la utilización de documentos falsos; y la destrucción deliberada de documentos de contabilidad antes del plazo previsto por la ley.

III. Comisión Europea; Convenciones del Consejo Europeo sobre corrupción

El primer impulso de la Unión Europea por tipificar la corrupción es presentado en el Acto del Consejo de la Unión Europea de 1997, donde se establecía en su título VI del Tratado, la necesidad de la cooperación judicial en la lucha contra la corrupción. A los efectos de la mejora de la

cooperación judicial en materia penal entre los Estados miembros, y con objeto de ir más allá, se establece un Convenio que contemple todos los actos de corrupción en los que estén implicados funcionarios de las Comunidades Europeas o funcionarios de los Estados Miembros, el “Convenio relativo a la lucha contra los actos de corrupción en los que estén implicados funcionarios de las Comunidades Europeas o funcionarios de los Estados Miembros”.

Más tarde fueron impulsadas por el Consejo Europeo, la Convención de la Ley Criminal en Corrupción y la Convención de la Ley Penal en Corrupción, que fueron presentadas para su firma en 1999 y entraron en vigor en 2002 y 2003 respectivamente. España ha firmado y ratificado la Convención de la Ley Penal en Corrupción pero queda por firmar y ratificar la Convención de Ley Civil en Corrupción.

4.3 Instrumentos voluntarios contra la corrupción: El Pacto Mundial de Naciones Unidas

Además de los instrumentos internacionales contra la corrupción tratados anteriormente, existen herramientas de implantación voluntaria como son las Reglas de Conducta y Recomendaciones de la Cámara de Comercio Internacional para combatir la extorsión y el soborno o el Décimo principio anticorrupción del Pacto Mundial –*Global Compact*- de Naciones Unidas. El Pacto Mundial –o *Global Compact*- es presentado por Kofi Annan, Secretario General de Naciones Unidas, en 1999 en Davos (Suiza). En un principio promovía el apoyo de nueve principios universales en materia de derechos humanos, trabajo y medioambiente. En 2004 se incluye el décimo principio en contra de la corrupción.

JOSÉ ANTONIO CALVO SÁNCHEZ

IGOR ALVAREZ ETXEBERRIA

AINHOA GARAYAR

El décimo principio establece que; *“Las empresas deberán actuar en contra de las corrupción en todas sus formas, incluyendo la extorsión y el soborno”* (UNGCO, 2004).

La adopción del décimo principio compromete a los participantes del Pacto Mundial no solamente a evitar el soborno, la extorsión y otras formas de corrupción, sino también a desarrollar políticas y programas concretos que aborden el tema de la corrupción. Se les plantea a las empresas el reto de unirse a los gobiernos, agencias de la ONU y a la sociedad civil para que realicen una economía global transparente.

Actualmente más de 9000 empresas, organizaciones internacionales de trabajadores y organizaciones de la sociedad civil de todas las regiones del mundo participan en el Pacto Mundial (www.unglobalcompact.org) siendo la principal iniciativa de responsabilidad social del mundo.

El Pacto Mundial no es un instrumento normativo: no ejerce funciones de vigilancia, no impone criterios y no evalúa la conducta ni las acciones de las empresas.

Como sucede con los otros nueve Principios (relativos a los derechos humanos, condiciones laborales y medioambiente) se alienta a las empresas a que informen sobre su avance en la implementación del 10mo Principio dentro del marco de la Comunicación sobre Avance del Pacto Mundial, donde se incluirá:

- Una descripción de las acciones prácticas que se han tomado para implementar los principios,
- y la medición de resultados obtenidos. El Pacto Global recomienda el uso del indicador relevante del GRI o *Global*

Reporting Initiative para informar sobre la medición de los resultados.

La siguiente tabla recoge la relación entre el décimo Principio anti-corrupción del Pacto Mundial y el indicador SO2 de la GRI.

Tabla 1: Relación entre el 10^{mo} Principio y el indicador SO2

<i>Pacto Mundial de ONU</i>	<i>Indicadores de la GRI</i>
<i>10º Principio: Las empresas deberán actuar contra la corrupción en todas sus formas, incluyendo la extorsión y el soborno.</i>	<i>SO2: Descripción de la política, sistemas/procedimientos de gestión, y mecanismos de cumplimiento para las organizaciones y los empleados que abordan el soborno y la corrupción.</i>

Fuente: elaboración propia

5. LA GUÍA GLOBAL REPORTING INITIATIVE

La GRI fue constituida en 1997 como una iniciativa conjunta de la organización no gubernamental estadounidense CERES (Coalition for Environmentally Responsible Economies) y el PNUMA (Programa de Naciones Unidas para el Medio Ambiente). Sin embargo no fue hasta junio del 2000 cuando emitió la primera propuesta de informe corporativo cuyo objetivo es el dar a conocer la información empresarial desde el punto de vista de la sostenibilidad. La GRI es una institución internacional independiente, cuya misión principal es definir, medir, y realizar un riguroso informe que incluya asuntos económicos, sociales y medioambientales, dicho informe será la memoria sobre la actuación económica, social y medioambiental de la compañía.

La GRI pretende elevar el *Informe Sobre Sostenibilidad* al mismo nivel de rigor, comparabilidad, credibilidad, y verificabilidad que se espera

de un informe financiero. Dotando al informe GRI de estas características, logramos un complemento idóneo a las cuentas anuales.

Con la publicación de la guía de 2002, la GRI impulsó un proceso de innovación. Este proceso estuvo basado en una actividad de mejora continua llevada a cabo por un grupo multi-participado de más de 500 personas de todo el planeta. El resultado de esta consulta se materializó en la tercera generación de *Memoria De Sostenibilidad* GRI, conocida como G3, cuyo lanzamiento se produjo el 2006.

La denominación G3, no solo respondió a la tercera generación de memorias de sostenibilidad, sino que también a sus tres principales componentes; innovación, soluciones digitales y programas de acreditación y educación. Innovación materializada a través de mejoras en los indicadores, una mayor aplicación de la memoria (desarrollo sectorial) y el establecimiento de vínculos entre la guía y otras iniciativas y herramientas RSC, tales como el Pacto Mundial de las Naciones Unidas, la norma AA1000, las Normas ISO, las Líneas Directrices Para Empresas Multinacionales de la OCDE y la norma de certificación SA8000.

Actualmente el número de memorias emitidas a nivel mundial (diciembre del 2010) es de más de 1.800, repartidas entre 63 países entre los cinco continentes. Posiblemente el caso más relevante sea el español (Alvarez-Etxeberria, 2009), siendo el primer emisor mundial de memorias GRI con un número de 166 emisiones.

6. MÉTODO DE INVESTIGACIÓN

El objetivo de este trabajo es analizar los mecanismos contables o sistemas de revelación que abordan el soborno y la corrupción, que son utilizados por las organizaciones adheridas al Pacto Mundial de Naciones

Unidas en base al indicador SO2 de la guía de sostenibilidad GRI. Para conseguir este objetivo de análisis hemos cruzado los datos de las empresas españolas firmantes del Pacto Mundial, contenidas en la dirección www.unglobalcompact.org, con los datos divulgados en la web www.corporateregister.org (en esta base de datos se incluyen todas aquellas compañías que han publicado un informe de sostenibilidad en base de este guía)

La población (Anexo 1) está constituida por empresas adheridas al Pacto Mundial (Si analizamos la base de datos del Pacto Mundial, existen 264 compañías españolas adheridas al mismo. De estas compañías únicamente 46 (el 17% de muestra) utilizan la memoria GRI para comunicar la descripción de acciones prácticas que se han tomado para implementar los principios, así como la medición de resultados), que han emitido su memoria de sostenibilidad en los ejercicios, 2005 y 2006 (publicados en los años 2006 y 2007) según el modelo de la GRI. Hemos escogido este período porque el Pacto Mundial hacía público su décimo principio en contra de la corrupción en el año 2004 y, si bien existían compañías que iniciaron la publicación de datos este ejercicio, su incidencia es poco significativa (Garayar *et al.*, 2006)

Concretamente vamos a analizar las memorias de sostenibilidad de las compañías pretendiendo dar respuesta a las siguientes hipótesis:

H1: Las compañías utilizan el indicador SO2 de la GRI para informar sobre la corrupción en sus memorias de sostenibilidad

H2: Las compañías que utilizan el indicador SO2 informan sobre procedimientos anti-corrupción en su memoria de sostenibilidad

Si la respuesta es negativa pretendemos analizar si existe algún tipo de incidencia significativa en los resultados en función de dos variables:

H3: Existe un impacto significativo en los resultados cuando la memoria haya sido auditada.

H4: Existe un impacto significativo en los resultados cuando la memoria haya sido chequeada

Para poder contrastar estas hipótesis hemos analizado las memorias de las diferentes compañías, elaborando en el anexo I del presente trabajo. De la tabla podemos obtener las siguientes tendencias:

Tabla 2

Ejercicio	nº de compañías	% SO2
2005	45	84,44%
2006	42	95,24%

Fuente: elaboración propia

El primer dato destacable es hecho de que si bien existen 46 empresas firmantes del pacto que elaboran memoria GRI, todas las compañías no publican sus memorias regularmente. Esta falta de continuidad en la emisión es uno de los problemas más destacados en la emisión de memorias GRI de las compañías españolas (Alvarez-Etxeberria y Garayar, 2008). Aún y cuando existen 46 compañías que cumplen con las condiciones del estudio, en el año 2005 hay 45 compañías y en el 2006, 42.

En cuanto a la utilización del indicador propuesto por la GRI (2002) para la revelación de información sobre la corrupción vemos que porcentualmente el número de compañías que utilizan el indicador propuesto por el Pacto Mundial es importante en ambos años. Además la tendencia es positiva ya que el porcentaje aumenta en más de 10 puntos en el año 2006 respecto al ejercicio anterior.

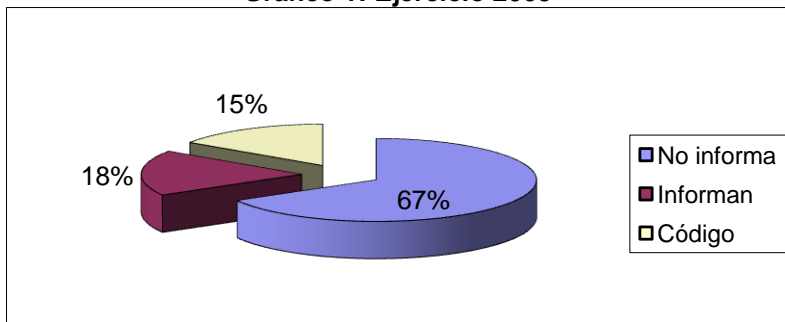
Sin embargo, analizando el indicador con mayor precisión vemos que no proporciona información detallada, ya que únicamente menciona la adopción de acciones prácticas por parte de la compañía contra la corrupción, remitiendo al lector al apartado concreto de la memoria donde se desarrolla esta información.

Analizando la información publicada en el apartado que el indicador SO2 señalaba en las diferentes memorias, hemos podido observar cómo las respuestas son muy heterogéneas. Debido a esta situación hemos dividido la información en tres tipos:

1. Firmantes que no informan
2. Firmantes que sí informan de métodos concretos adoptados por la compañía.
3. Firmantes que únicamente remiten al Código de Conducta como instrumento de lucha contra la corrupción.

Basándonos en el Anexo 1 podemos observar los resultados en los dos siguientes gráficos:

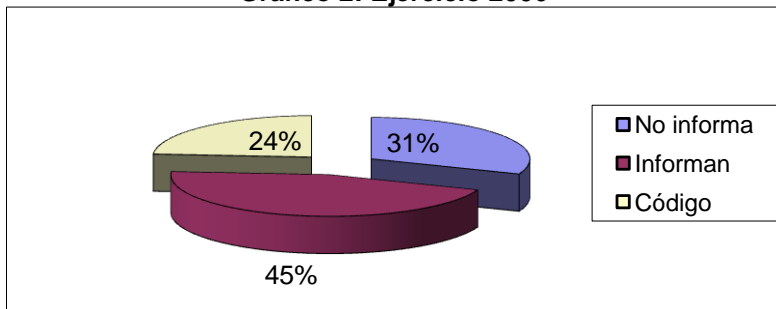
Gráfico 1: Ejercicio 2005



Fuente: elaboración propia

Durante el primer ejercicio estudiado; únicamente el 18% de la población revela en el apartado referente al indicador SO2 los instrumentos que está utilizando a la hora de combatir la corrupción; el 24 % únicamente hacen referencia a tener un código de conducta; y prácticamente dos terceras partes de los firmantes analizados no proporciona ningún tipo de información.

Gráfico 2: Ejercicio 2006



Fuente: elaboración propia

En el último año analizado si bien los datos no son muy optimistas, mejoran sustancialmente aumentando el porcentaje de compañías que informan de una manera significativa (en 27 puntos), y también, aunque con menor intensidad aquellas compañías que remiten al Código de Buena Conducta.

Una vez analizado la calidad de la información respecto a la corrupción en las memorias de sostenibilidad, nuestro siguiente objetivo es comprobar si el hecho de que las memorias estén auditadas y chequeadas son variables explicativas respecto a la calidad en la

revelación. Con este objetivo, a continuación presentamos una tabla de contingencias para cada uno de los ejercicios analizados, siendo:

1. VAR 00001: auditada,
2. VAR 00002: chequeada
3. VAR 00003: la calidad de la información estableciendo tres valores:
 - a. No informa= 0
 - b. Informa= 1
 - c. Código= 2

Tabla 2: Año 2005

	No	%	Si	%	Code	%	Total
Auditado	20	0,69	9	0,31	0	0	29
No auditado	10	0,59	6	0,35	1	0,06	17
Total	30		15		1		46

Fuente: elaboración propia

Tabla 3: Año 2005

	No	%	Si	%	Code	%	Total
Chequeado	14	0,67	7	0,33	0	0	21
No chequeado	16	0,64	8	0,32	1	0,04	25
Total	30		15		1		46

Fuente: elaboración propia

En el primer año podemos observar claramente que la memoria esté auditada o chequeada no es significativo de la calidad de la información revelada en la memoria. Teniendo en cuenta la primera variable (auditada) podemos observar como el porcentaje de compañías que informan no difiere significativamente entre las compañías que

auditan las memorias de las que no. Lo mismo sucede en el caso de las compañías chequeadas.

Tabla 4: Año 2006

	No	%	Si	%	Code	%	Total
Auditado	9	0,26	17	0,5	8	0,23	34
No auditado	4	0,33	2	0,17	6	0,5	12
Total	13	0,28	19	0,41	14	0,30	46

Fuente: elaboración propia

Tabla 5: Año 2006

	No	%	Si	%	Code	%	Total
Chequeado	8	0,24	17	0,51	8	0,24	33
No chequeado	5	0,38	2	0,15	6	0,46	13
Total	13	0,28	19	0,41	14	0,30	46

Fuente: elaboración propia

Sin embargo, en el año 2006 podemos ver que la situación varía significativamente. Teniendo en cuenta la primera variable analizada podemos observar la diferencia:

- El 50% de las compañías auditadas revelan información dentro de la memoria frente al 16.7% de las que no auditan.
- En cuanto a la segunda variable podemos observar que los porcentajes son similares incluso más significativos (51% frente a 15%).

7. CONCLUSIONES Y LIMITACIONES DEL TRABAJO

JOSÉ ANTONIO CALVO SÁNCHEZ

IGOR ALVAREZ ETXEBERRIA

AINHOA GARAYAR

En nuestra opinión, uno de los principales retos a los que enfrenta la disciplina contable está relacionado con la mejora de la calidad de la información revelada por las compañías. Argumentamos que dicha información podría aumentar su relevancia al incluir, además de la ya tradicional información financiera, información sobre las relaciones sociales y ambientales de la compañía y su entorno, lo que ahondaría en una mayor comprensión del desempeño global de la misma. En este sentido el Parlamento Europeo publicaba en el DOCE, el 14 de junio de 2006, la Directiva 2006/46/CE, en la que se animaba a los Estados Miembros a pedir a las sociedades cuyos valores se hayan admitido a cotización en un mercado regulado y que tengan su sede social en la Comunidad, un análisis de los aspectos medioambientales y sociales necesarios para comprender el desarrollo, el rendimiento y la posición de la sociedad.

Con objeto de ayudar a las empresas a informar sobre su actuación social y medioambiental, existen numerosas iniciativas propuestas por organismos internacionales entre las que hemos resaltado la Global Reporting Initiative –GRI. Uno de los aspectos contenidos en las memorias GRI respecto a los indicadores de información social, es el indicador SO2 relacionado con el décimo Principio anticorrupción del Pacto Mundial de Naciones Unidas. Este indicador informa sobre la política, sistemas y/o procedimientos de gestión, así como de los mecanismos de control para las organizaciones y los empleados que abordan el soborno y la corrupción.

En la primera parte de este trabajo, hemos querido dejar de manifiesto la ambigüedad del término corrupción, directamente relacionada con la dificultad de luchar en post de su erradicación. Sin embargo, tal y como hemos expuesto en líneas anteriores, son muchos

los instrumentos desarrollados por distintos organismos para agotar las prácticas de corrupción y soborno.

Como contables, nuestra responsabilidad en esta lucha es clara. Así dejan de manifiesto distintas iniciativas al resaltar la importancia de la contabilidad y de las leyes y reglamentos relativos al mantenimiento de libros y registros, la publicación de estados financieros y las normas de contabilidad y auditoría, recogidos en la Convención de la OCDE de 1997, o en la Convención de Naciones Unidas contra la Corrupción de 2003. Para el IFAC (2006) la responsabilidad del contable es decisiva ya que al ser responsable de informar sobre las transacciones llevadas a cabo por la empresa, estas transacciones han de ser registradas de acuerdo con la norma establecida. Además, como profesionales con el deber de proteger el interés público, el contable actúa bajo reglas rigurosas también conocidas como códigos profesionales. Y por último, al encontrarse su puesto estratégico fundamental dentro de una empresa u organización - en un puesto interno o como un auditor externo o consejero - muy a menudo tiene acceso a información confidencial.

Quizás una de las soluciones ante los actos de corrupción vendría por lograr un consenso respecto a los factores relevantes que favorecen estas prácticas (Sanyal, 2005) de clara naturaleza social (Husted, 1999). En este sentido, la necesidad de acotar la corrupción y el soborno necesariamente demanda una adecuada comprensión de las características culturales de cada estado, ya que el respeto a la autoridad o el éxito material basados en valores culturales diferentes está claramente relacionados con los actos de corrupción y soborno. Sin embargo la revisión de la literatura evidencia que la mayoría de las soluciones en la lucha contra la corrupción se basan en que el contable haga más, obviando que quizá la solución radicaría en que lo hiciera de forma distinta (Everett *et al.*, 2007).

Con objeto de conocer cómo están informando sobre la corrupción las empresas españolas adheridas al Pacto Mundial de Naciones Unidas, y tras el estudio del indicador SO2 propuesto por la GRI el estudio aporta las siguientes evidencias:

- En primer lugar, que un reducido número de las empresas españolas adheridas al Pacto Mundial utilizan el modelo de la GRI a la hora de informar sobre su actuación en contra de la corrupción.
- En segundo lugar, que la mayoría de las empresas españolas firmantes del Pacto que emiten memorias GRI utilizan el indicador SO2 propuesto. La utilización de dicho indicador es cada vez mayor en el periodo analizado.
- En tercer lugar, y en relación a la calidad de la información publicada, consideramos que la revelación de información por parte de las empresas españolas adheridas al Pacto Mundial de Naciones Unidas en sus memorias de sostenibilidad es incipiente e insuficiente. Se observa que la mayoría de las compañías únicamente mencionan que tienen políticas para evitar la corrupción, pero no existe información sobre los mecanismos que utilizan para agotarla.
- En cuarto y último lugar y al analizar la relación existente entre revelación de información sobre corrupción y verificación del Informe de Sostenibilidad, se observa que en el año 2005 la información revelada por las compañías españolas todavía es limitada. Únicamente el 18% de las compañías revelaban información respecto a las actuaciones que estaban llevando a cabo en este ámbito y el 16% remitían al código de conducta adoptado por la compañía. En este primer año de estudio no se observan diferencias significativas entre empresas auditas y no auditadas, ni tampoco entre las empresas que presentan el Informe de Sostenibilidad verificado de las que lo presentan sin

verificar. Al analizar el año 2006 se percibe una mejora sustancial en la calidad de la información, llegando al 45% el número de compañías que revelan información sobre corrupción. Otro rasgo destacable de este ejercicio es el hecho que las dos variables analizadas sí son significativas, ya que el 50% de las compañías auditadas informan sobre el indicador SO2 así como el 51% de las compañías que presentan el Informe de Sostenibilidad chequeado, frente al 16% de las no auditadas y el 15% de las no chequeadas.

Una de las principales limitaciones del presente trabajo radica en la no utilización del modelo de Informe de Sostenibilidad G3. En este sentido el trabajo podría ampliarse teniendo en cuenta dicha versión de la GRI. Futuros estudios sobre la emisión de información sobre corrupción en base a la G3 (SO2 Porcentaje del número total de unidades de negocio analizadas respecto al riesgo de corrupción, SO3 Porcentaje de empleados formados en políticas y procesos anticorrupción, So4 Acciones llevadas a cabo en respuesta a incidentes relacionados con la corrupción), (con mayores requerimientos en esta materia) podrían aportar evidencia sobre la existencia, o no, de un aumento en la información revelada por las compañías en su lucha contra la corrupción.

8. BIBLIOGRAFÍA

ALVAREZ ETXEBERRIA, I (2009) “Las memorias de sostenibilidad: un instrumento para la gestión de la sostenibilidad”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXXVIII, nº144, pp 667-697

ALVAREZ ETXEBERRIA, I. y GARAYAR, A. (2006) “Las Guías de Sostenibilidad en las prácticas empresariales de divulgación voluntaria: Situación actual de las emisiones según la GRI 2002”, *XII Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad – ASEPUC-, Burgos*.

JOSÉ ANTONIO CALVO SÁNCHEZ

IGOR ALVAREZ ETXEBERRIA

AINHOA GARAYAR

ANDVIG, J. C. (2006) “Corruption and Fast Change”, *World Development*, Vol.34, No. 2, pp. 328–340.

ARGANDOÑA, A. (1999) “Las empresas ante la corrupción”, *Papeles de Ética, Economía y Dirección*, nº 4.

ARGANDOÑA, A. (2005) “Corruption and companies: The Use of Facilitating Payments”, *Journal of Business Ethics*, 60: 251-264.

BONNER, S.E.; HESFORD, J.W.; VAN der STEDE, W.A.; YOUNG, S. M. (2006) “The most influential journals in academic accounting”, *Accounting, Organizations and Society*, 31: 663-685.

BUSCAGLIA, E. y VAN DIJK, J. (2003) “Controlling organized crime and corruption in the public sector”, *Forum on Crime and Society*, 3, 3-34.

CARVAJAL, R. (1999) “Large-Scale Corruption: Definitions, Causes and Cures”, *Systemic Practice and Action Research*; 12, 4; pg. 335-353.

COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL CONSEJO Y AL PARLAMENTO EUROPEO (2000) “La estrategia de la UE en materia de información financiera: El camino a seguir”, en la página web <http://europa.eu>

COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL CONSEJO, AL PARLAMENTO EUROPEO Y AL COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO (2003) “Una política global de la UE contra la corrupción”. COM (2003) 317 final.

CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA (1997) “Convenio relativo a la lucha contra los actos de corrupción en los que estén implicados funcionarios de las Comunidades Europeas o de los Estados miembros de la Unión

JOSÉ ANTONIO CALVO SÁNCHEZ

IGOR ALVAREZ ETXEBERRIA

AINHOA GARAYAR

Europea”, DOC 195 de 25 de junio de 1997, en la página web <http://eur-lex.europa.eu>

CONSEJO EUROPEO (2002) “Criminal law convention on corruption”, Treaty nº ETS 173 en la página web <http://conventions.coe.int>

CONSEJO EUROPEO (2003) “Civil law convention on corruption”, Treaty nº ETS 174, en la página web <http://conventions.coe.int>

CRAMER, A. y VAN der VEGT, S. (2004) **Raising the Bar. Creating Value with the United Nations Global Compact**, Greenleaf Publishing Limited, UK.

DUNKAN, N. y DUTTA, I. (2006) “Guest Editors’ Introduction”, *World Development*, Vol. 34, No. 2, pp. 324–327.

EVERETT, J., NEU, D. y RAHAMAN, A.S. (2006) “The global fight against corruption: A Foucaultian, Virtues-Ethics Framing”, *Journal of Business Ethics*, 65: 1-12.

EVERETT, J., NEU, D. y RAHAMAN, A.S. (2007) “Accounting and The global fight against corruption”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 32, No. 6, pp. 513–542.

FRISCH, D. (1996) “The effects of corruption on development”, *The Courier* No. 158, pages 68 – 70.

GARAYAR, A.; CALVO SÁNCHEZ, J.A. y ALVAREZ ETXEBERRIA, I. (2006) “Reporting Of Corruption In Spanish Companies: The Relation Between Global Compact And GRI(2002)”, *Comunicación presentada en el 30 congreso de la EAA en Lisboa*.

JOSÉ ANTONIO CALVO SÁNCHEZ

IGOR ALVAREZ ETXEBERRIA

AINHOA GARAYAR

GLOBAL REPORTING INITIATIVE (2002) **The 2002 Sustainability Reporting Guidelines**. En <http://www.globalreporting.org>

GONZÁLEZ RUIZ, S., BUSCAGLIA, E., GARCÍA GONZÁLEZ, J.C., y PRIETO PALMA, C. (2002) “Un estrecho vínculo”, *Revista Universitaria*, **76**, 55-62.

GRAY C.W.; KAUFMANN, D. (1998): “Corrupción y Desarrollo”, *Finanzas & Desarrollo*, Marzo de 1998.

HALLAK, J.; POISSON, M. (2007) **Corrupt schools, corrupt universities: What can be done?**. Publicado por el International Institute for Educational Planning (IIEP) y por la United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization (UNESCO). Accesible en la siguiente dirección electrónica; www.unesco.org/iiep.

HARDING, F. (1999) “Corruption: Rising to the Challenge”, *Discussion Paper from International Federation of Accountants web site* <http://www.ifac.org>.

HEINEMANN, B.W. y HEIMANN, F. (2006) “The long war against corruption”, *Foreign Affairs*, Vol.85, Iss.3.

HUSTED, B.W. (1999) “Wealth, Culture, and Corruption”, *Journal of International Business Studies*, XXX (2): 339-60.

ICC (2005) **Combating Extortion and Bribery: ICC Rules of Conduct and Recommendations**. Commission on Anti-Corruption. Web site www.iccwbo.org

IFAC (2006) **The Accountancy Profession and The Fight Against Corruption**. Discussion Paper from International Federation of Accountants web site <http://www.ifac.org>

JOSÉ ANTONIO CALVO SÁNCHEZ

IGOR ALVAREZ ETXEBERRIA

AINHOA GARAYAR

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (2004) **International Standard on Auditing 240 (Revised): The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements.** <http://www.ifac.org>

KAUFMANN, D. (1997) "Corruption: The facts", *Foreign Policy*, N° 107, pp: 114-131.

KPMG INTERNATIONAL (2007) **Cross-Border Investigations. Effectively Meeting the Challenge.** Document code: GSC037, en <http://www.kpmg.com>

LAMBSDORFF, J. G. (2002) "Corruption and Rent-Seeking", *Public Choice*; Oct 2002; 113, 1-2; pg. 97-125.

MISHRA, A. (2006) "Analysis and Measurement Persistence of corruption: some theoretical perspectives", *World Development*, Vol. 34, Issue 2 , February 2006, Pages 349-358.

NACIONES UNIDAS (2003) **Convención de las Naciones Unidas contra la corrupción.** Acceso libre a través de la página <http://www.unodc.org>

NACIONES UNIDAS (2006) **Conferencia de las Partes en la Convención de las Naciones Unidas contra la corrupción.** CAC/COSP/2006/4. Acceso libre a través de la página <http://www.unodc.org>

OECD (1997) **Convención para combatir el cohecho de servidores públicos extranjeros en transacciones comerciales internacionales.** C(97)123/FINAL. Acceso libre a través de la página <http://www.oecd.org>

JOSÉ ANTONIO CALVO SÁNCHEZ

IGOR ALVAREZ ETXEBERRIA

AINHOA GARAYAR

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (1997) **Convención para combatir el cohecho de servidores públicos extranjeros en transacciones comerciales internacionales y documentos complementarios**. En la página web <http://www.oecd.org>

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT WORKING GROUP ON BRIBERY IN INTERNATIONAL BUSINESS TRANSACTIONS (2007) Annual report 2006. En la página web <http://www.oecd.org>

PACINI, C.; SWINGEN, J. y ROGERS, H. (2002) “The OECD Convention and bribery in international business transactions: implications for auditors”, *Managerial Auditing Journal*, Vol 17, N°4, pp 205-215.

ROSE-ACKERMAN, R. (1997) “The role of the World Bank in controlling corruption”, *Law and Policy in International Business*, Voll.29, Iss 1; pg.93-114.

SANYAL, R. (2005) “Determinants of Bribery in International Business: The Cultural and Economic Factors”, *Journal of Business Ethics*; 59: 139-145.

SMITH, M. (2003) **Research Methods in Accounting**. SAGE Publications Ltd, London.

STIGLITZ, J.E. (2006) **Cómo hacer que funcione la globalización**. Editorial Taurus, Madrid.

TRANSPARENCY INTERNACIONAL (2006) **Global Corruption Report 2006**. Acceso libre a través de la página <http://www.transparencia.org.es>

JOSÉ ANTONIO CALVO SÁNCHEZ

IGOR ALVAREZ ETXEBERRIA

AINHOA GARAYAR

UNIÓN EUROPEA (2006) **Directiva 2006/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 14 de junio de 2006**. Diario Oficial de la Unión Europea. Acceso libre a través de la página <http://europa.eu/>

UNITED NATIONS GLOBAL COMPACT OFFICE (2004) **Guidance Document Implementation of the 10th principle against Corruption**. En <http://unglobalcompact.org>

US GOVERNMENT (1977) **Foreign Corrupt Practices Act**. 91 Stat. 1494, Dec 19, 1997. Washington, DC: US Government Printing Office.

ZEKOS, G. (2004) "Ethics versus corruption in globalization", *Journal of Management Development*, 23, 7: 631-647.

		2006				2005			
Compañías	Nº	AUDITADO	CHEQUEADO	SO 2	MECANISMOS DE GESTIÓN	AUDITADO	CHEQUEADO	SO 2	MECANISMOS DE GESTIÓN
Abengoa	1			SI	SI		X	SI	NO
Abertis Infraestructuras	2	X	X	SI	CÓDIGO	X	X	SI	NO
Acciona	3	X	X	SI	NO	X		SI	NO
Agbar	4	X	X	SI	CÓDIGO			SI	NO
Bancaja	5	X	X	SI	SI		X	SI	SI
BBVA	6	X	X	SI	SI	X	X	NO	NO
Banco Sabadell	7	X	X	SI	SI		X	SI	CÓDIGO
BBK	8	X	X	SI	SI	X	X	SI	NO
Caixa Cataluña	9	X	X	SI	SI	X	X	SI	SI
Caixa Galicia	10	X	X	SI	SI	X	X	SI	SI
Caja Vital	11	X	X	SI	NO	X	X	SI	NO
CAM	12	X	X	NO	NO	X	X	SI	NO
Caja San Fernando	13		X	SI	NO		X	SI	NO
Caja de Navarra	14	X	X	SI	SI		X	SI	SI
Kutxa	15	X	X	SI	SI	X	X	SI	NO
La Caixa	16	X	X	SI	SI			SI	SI
Cepsa	17	X	X	SI	NO	X	X	SI	NO
Contratas y Obras Empresa Constructora	18			SI	NO			SI	NO
Corporación Uniland	19								
DKV Seguros	20	X	X	SI	CÓDIGO	X	X	SI	SI
Elcogas	21					X		SI	NO
Endesa	22	X	X	SI	SI	X		SI	SI
Enusa	23			NO	NO			NO	NO
Euskaltel	24	X	X	SI	SI	X	X	SI	CÓDIGO
FCC	25	X	X	SI	CÓDIGO	X		SI	SI
FREMAP	26	X	X	SI	CÓDIGO	X		SI	NO
Gamesa	27	X		SI	NO	X	X	SI	NO
Gas Natural	28	X	X	SI	SI	X	X	SI	NO
Grupo ACS	29			SI	CÓDIGO			SI	NO
Grupo Eroski	30	X	X	SI	SI	X		SI	CÓDIGO
Grupo Ferrovial	31	X		SI	NO	X		NO	NO
Grupo Inditex	32	X	X	SI	CÓDIGO	X		NO	NO
Grupo OHL	33	X	X	SI	SI	X		SI	CÓDIGO
Grupo SOS	34			SI	CÓDIGO			SI	CÓDIGO
Harineras Villamayor	35			SI	NO			SI	NO
Iberdrola	36	X	X	SI	NO	X		SI	CÓDIGO
Iberia	37	X	X	SI	NO			SI	NO
Indra	38	X	X	SI	NO	X	X	SI	NO
Javierre	39			SI	SI			SI	NO
Lemona	40					X		NO	NO
Mango	41	X	X	SI	CÓDIGO			SI	CÓDIGO
Metro Bilbao	42					X		NO	NO
Red Electrica Española	43	X	X	SI	SI	X	X	SI	NO
Repsol YPF	44	X	X	SI	SI	X	X	SI	NO
Telefónica	45	X	X	SI	CÓDIGO	X		SI	NO
Unión Fenosa	46	X	X	SI	SI			NO	NO

JOSÉ ANTONIO CALVO SÁNCHEZ

IGOR ALVAREZ ETXEBERRIA

AINHOA GARAYAR
