

Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires
Instituto de Investigaciones Contables "Profesor Juan Alberto Arévalo"

LA RESPONSABILIDAD SOCIAL Y EL MEDIO AMBIENTE: NUEVOS RUMBOS PARA LA CONTABILIDAD

*Conferencia de apertura de la
53ª Convenção dos Contabilistas do Estado do Rio de Janeiro, pronunciada el 31 de agosto de 2006
Reedición autorizada por la Revista Pensar Contabil (Brasil).*

Carmen Fernández Cuesta

Dra. CARMEN FERNÁNDEZ CUESTA

- Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Oviedo. España
- Profesora Titular, Universidad de León. España
- Miembro de las Comisiones de Contabilidad de Gestión y de Responsabilidad Social Corporativa de AECA, España.
- Ha participado en la redacción de todas las normas españolas, obligatorias y voluntarias, sobre contabilidad ambiental.

**LA RESPONSABILIDAD SOCIAL Y EL MEDIO AMBIENTE:
NUEVOS RUMBOS PARA LA CONTABILIDAD**

SUMARIO

Palabras Clave

Resumen

- 1. Concepto y fundamentos económicos**
- 2. Información contable obligatoria. Estados financieros de propósito general**
 - 2.1. Aspectos generales**
 - 2.2. Unión Europea**
- 3. Información contable voluntaria. Memorias de sostenibilidad**
- 4. Conclusiones**

Bibliografía

PALABRAS CLAVE:

CONTABILIDAD AMBIENTAL - RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA

Resumen

El objeto de este trabajo son los nuevos rumbos que esta adoptando la Contabilidad ante la responsabilidad social empresaria, la necesidad de mantener una reputación corporativa y la interacción entre la empresa y el medio ambiente. Seguidamente se analiza la información contable con contenido ambiental, que las empresas hacen pública: su concepto y fundamentos económicos, la información obligatoria en los Estados Contables de Propósito General y la información voluntaria, con una atención especial a las Memorias de Sostenibilidad. Todo ello se completa con las conclusiones de este estudio y las direcciones web que permiten ampliar la información.

1. Concepto y fundamentos económicos

La evolución del concepto de medio ambiente, en los diferentes cuerpos normativos y en la literatura especializada, es de gran utilidad para la observación y el análisis de los cambios sociales y culturales producidos.

Cuando existen, las definiciones de medio ambiente en los diferentes países son heterogéneas, dependiendo del momento en que se realizaron y de la legislación (administrativa, penal, mercantil, contable, etc) en que se encuentran integradas. Lo mismo ocurre en la literatura específicamente contable.

Sin embargo es posible distinguir tres planteamientos básicos hasta los años 70 del pasado siglo. El medio ambiente como:

- Una parte de las ciencias biológicas: la Ecología
- Un movimiento social y político de protección de la naturaleza frente a las actividades humanas: El Medioambientalismo

- El conjunto de recursos económicos naturales, o factor de producción *tierra* de la literatura económica clásica

Estos planteamientos han ido evolucionando, hasta considerar actualmente que el medio ambiente es inseparable de la innovación tecnológica, el tiempo y los criterios estéticos, culturales, económicos y sociales.

Así, desde un punto de vista económico y contable, el medio ambiente se define como entorno vital, es decir, conjunto de factores físico-naturales, estéticos, culturales, sociales y económicos, que interactúan con el individuo y la comunidad en que vive, implicándoles directa e íntimamente. Por tanto, el medio ambiente no es sólo lo que nos rodea en el ámbito espacial, es decir, el entorno físico-natural, sino que, además, incluye el factor tiempo y el uso que hacemos tanto de ese espacio como de nuestra herencia cultural e histórica.

Esta evolución del concepto de medio ambiente y de los paradigmas mecanicista o ambientalista que lo sustentan, permite adoptar tres planteamientos económicos alternativos, sirviendo cada uno de ellos como marco conceptual específico de diversa información contable.

1. En el planteamiento económico tradicional, que arranca con los economistas clásicos y continúa con los neoclásicos, se defiende que:
 - La economía es independiente de cualquier consideración ambiental, excepto en dos aspectos:
 - a) La *Tierra* es un factor productivo puesto que suministra algunos recursos económicos útiles para la obtención de bienes y la prestación de servicios y además es también receptora de desechos.
 - b) El único medio para aumentar el desarrollo es la industrialización.
 - La actuación de un determinado sujeto económico puede provocar efectos no buscados (externalidades, efectos colaterales) en otros, puesto que inevitablemente existen fallos de mercado no controlables.
2. En el extremo contrario se sitúa la economía ecológica, que supone una ruptura total con la economía neoclásica, a partir del rechazo de conceptos económicos básicos tales como valor, mercado, beneficio, crecimiento, etc.
3. La economía ambiental es un planteamiento intermedio, al considerar que el sistema económico está interrelacionado y tiene unos límites impuestos por otros subsistemas, como por ejemplo el natural, cultural, etc. por lo que las externalidades son fallos de mercado a evitar o corregir.

¿Cómo influye todo esto sobre la contabilidad? La información contable que las empresas hacen pública acerca de sus variables ambientales significativas, al igual que cualquier otra información contable, puede ser financiera o no financiera, cuantitativa o cualitativa, obligatoria (debiendo aplicar las normas contables correspondientes) o voluntaria.

Para que esta información contable sea adecuada, es necesario identificar a sus usuarios más relevantes así como las demandas de dichos usuarios. La experiencia adquirida en los últimos 25 años muestra que:

- a) Estos usuarios son diversos, si bien se pueden agrupar en los 7 tipos reflejados en la Figura 1.

- b) Con el transcurso del tiempo, las demandas de información de estos usuarios se van modificando
- c) En todos ellos existe un interés creciente por el riesgo ambiental y los efectos no deseados (externalidades) sobre el medio ambiente, por dos razones:

Figura 1. Demandas más significativas de los principales usuarios de la información contable y ambiental que las empresas hacen pública

Principales usuarios	Demandas mas significativas
Inversores Acreedores financieros Compañías de Seguros Analistas financieros	Riesgos ambientales Gastos e inversiones ambientales Comportamiento ético Relación con clientes
Proveedores Clientes	Riesgos ambientales Calidad de productos Ciclo de vida de productos Comportamiento ético
Estado	Cumplimiento legislación Consumo de recursos Ciclo de vida de productos Comportamiento ético
Comunidad local	Riesgos socialmente aceptados Riesgos socialmente no aceptados Contaminación
Consumidores	Calidad de productos Ciclo de vida de productos Coste de productos
Trabajadores	Medio ambiente interno Calidad del empleo Políticas de personal
ONGs	Impacto ambiental Política ambiental Sistema de gestión ambiental

Fuente: Adaptado de Larrinaga y otros, 2002

- El riesgo ambiental puede comportar un riesgo financiero tan elevado que ponga en peligro la continuidad del negocio por reducir drásticamente su capacidad de generar beneficios.
- Los efectos no deseados pueden suponer un coste ambiental tan elevado que no existen ingresos económicos capaces de compensar dicho coste, como ocurre por ejemplo en el caso de catástrofes, agotamiento de recursos naturales, destrucción de culturas y formas de vida, etc.

Algunos ejemplos de riesgos ambientales que pueden dar lugar a riesgos financieros significativos nos pueden ayudar (Ferreira y Bufoni, 2006; Cabezas Ares y Fernández Cuesta, 2003). Entre ellos están:

- Sanciones y multas por incumplimientos de la normativa en vigor
- Accidentes no cubiertos por las pólizas de seguro
- Pasivos por litigios y demandas

- Dificultades en la viabilidad de la empresa (continuidad), de productos (obsolescencia), procesos (disminución de la vida útil del activo fijo), cierre de actividades o procesos por parte de la Administración Pública (limitaciones al proceso, permisos municipales, etc.)
- Urgencia en realizar determinadas inversiones para solucionar problemas ambientales
- Publicidad negativa y pérdida de cuota de mercado. En ocasiones, basta con la duda por parte de los clientes, los inversores o la sociedad.
- Costes adicionales para poder seguir realizando las actividades (canon de vertidos, planes especiales de mantenimiento, etc.)
- Pérdida de trabajadores por una deficiente seguridad e higiene (medio ambiente interno) en el trabajo
- Incobrabilidad de clientes
- Cobrabilidad de créditos por menor valor del activo contaminado que garantiza el derecho de cobro
- Minoración de la cartera de control por deficiencias en la gestión ambiental de las empresas en las que se ha invertido

Las entidades financieras han detectado rápidamente estos riesgos. Así, entre otros, la entidad financiera Grupo Santander, hace público que en la concesión de créditos analiza los riesgos medioambientales, indicando *El compromiso con el medio ambiente de Grupo Santander se ha visto fortalecido con la implantación en el plazo previsto del Sistema de Valoración de Riesgos Medioambientales VIDA*, para incluir seguidamente dos clasificaciones de riesgos ambientales, una en unidades monetarias (euros) y otra por empresas valoradas. (http://www.gruposantander.com/pagina/indice/0,,761_1_2,00.html).

2. Información contable obligatoria. estados financieros de propósito general

2.1. Aspectos generales

De acuerdo con la IAS 1, la información contable obligatoria, reflejada en los Estados Financieros de Propósito General:

- *Pretende cubrir las necesidades de los usuarios que no estén en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información*
- *Comprende los estados que se presenten de forma separada, o dentro de otro documento de carácter público, como el informe anual o un folleto o prospecto de información bursátil, y*
- *Tiene un doble objetivo: Suministrar información acerca de la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad, y mostrar los resultados de la gestión realizada por los administradores con los recursos que se les han confiado*

Esta información, en una gran parte del mundo, se basa en el marco conceptual diseñado por el IASB y actualmente en revisión. Por tanto, la información ambiental de este tipo también ha de adoptarlo como base. Sin embargo esta opción no es neutral, puesto que la finalidad de esta información es *facilitar la toma de decisiones económicas a sus usuarios* (IAS 1) y, por tanto, la información suministrada puede orientar dichas decisiones.

La información contable, pública y obligatoria es aquella que refleja los impactos directos de la entidad en el medio ambiente, a fin de conocer el efecto de los riesgos ambientales de la entidad sobre su situación financiera y sus resultados. Esta definición requiere delimitar claramente ¿qué se entiende por entidad y por medio ambiente? (Fernández Cuesta, 2004)

- a) El principio contable de entidad fija el perímetro de dicha entidad de acuerdo con criterios jurídicos como la forma jurídica (empresa individual, sociedad anónima, cooperativa, contratos en vigor, etc).
- b) En cuanto a medio ambiente, tiene la consideración de un factor productivo, *Tierra*, junto con *Trabajo y Capital*

Por tanto, se opta por el planteamiento económico propio de la economía tradicional, limitándose a regular la información derivada de los outputs no deseados (vertidos, residuos, emisiones) y los inputs adicionales para prevenir, reducir y eliminar la contaminación. Este es el marco conceptual específico para la información ambiental en todas normas contables obligatorias tanto de la IASB como de la Unión Europea.

Con este marco conceptual, a partir de las normas obligatorias y en vigor, en diversos países, es posible elaborar una Guía con las mejores prácticas (Figura 2), que no siempre coinciden con lo establecido en las Normas Internacionales de Información Financiera del IASB.

Figura 2. Información contable, financiera y ambiental. Mejores prácticas normalizadoras

Publicación de gastos e inversiones	<ul style="list-style-type: none"> • Descripción del tipo de cuestiones que dan lugar a gastos ambientales • Importe total de los gastos ambientales, excluyendo la amortización de activos ambientales y distinguiendo aquellos que tienen naturaleza operativa • Criterios que se han seguido para calificar a los gastos como ambientales • Importe y descripción de las pérdidas ambientales • Importe y descripción de las inversiones ambientales, distinguiendo los gastos que se han capitalizado y los criterios que se han utilizado para ello.
Publicación de obligaciones	<ul style="list-style-type: none"> • Cuantía y naturaleza de las provisiones ambientales por grupos homogéneos • Naturaleza de las incertidumbres que pueden afectar a la valoración de las provisiones • En el caso de que se opte por reconocer el valor actual de las provisiones, estimación del coste actual y futuro de liquidación de la obligación, así como las tasas de inflación y de descuento utilizadas en su cálculo. • En su caso, declaración de que no se puede estimar el gasto futuro junto con la descripción de la naturaleza de la pérdida esperada, su probabilidad y la distribución temporal de los posibles pagos a realizar
Publicación de compromisos	<ul style="list-style-type: none"> • Información sobre los efectos operativos y financieros que se prevean como consecuencia de los compromisos y de las inversiones futuras.
Publicación de la política contable	<ul style="list-style-type: none"> • Criterios adoptados para capitalizar gastos ambientales, amortizar activos ambientales y reconocer provisiones ambientales

Fuente: Adaptado de Larrinaga y otros, 2002

Por ejemplo, para comprender adecuadamente esta información, parece imprescindible que la entidad haga públicos los criterios específicos aplicados a la valoración de sus gastos, inversiones, obligaciones y compromisos ambientales más significativos, así como, la política contable adoptada para identificar y definir la relevancia (materialidad) de estas partidas contables, de forma que los usuarios puedan evaluar *sucesos pasados, presentes o futuros, y confirmar o corregir las evaluaciones que hayan realizado anteriormente* (IAS 1).

2.2. Unión Europea

La situación en la Unión Europea nos puede ayudar a comprender diversas alternativas, al coexistir dos tipos de normalización contable:

- Las empresas y grupos de empresas que cotizan en un mercado de valores organizado han de cumplir las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) del IASB que la Unión Europea haya aprobado.
- Las demás entidades se rigen por la legislación específica de cada uno de los Estados Miembros, teniendo en cuenta la Recomendación de la Unión Europea del 2001 sobre aspectos ambientales a publicar en los Estados Contables de Propósito General.

a) Entidades cotizadas

Como se acaba de señalar, en la Unión Europea las entidades cotizadas han de atenerse a las NIIF del IASB que haya aprobado la Unión Europea. Pues bien, en las NIIF no hay ni una definición de medio ambiente ni una norma específica sobre contabilidad ambiental. Pero además, aunque varias NIIF repercuten directamente en la información ambiental (figura 3), al elaborar estas normas, no se ha seguido una política de información ambiental sino de información financiera, por lo que, en la práctica, son de muy difícil aplicación sin incurrir en cambios de criterio contable.

Figura 3. NIIF-UE con repercusión directa en la información ambiental

NIC 2	Existencias
NIC 8	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores
NIC 16	Inmovilizado material
NIC 20	Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas
NIC 36	Deterioro del valor de los activos
NIC 37	Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes
NIC 38	Activos intangibles
NIIF 5	Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas
SIC 10	Ayudas públicas. Sin relación específica con actividades de explotación
CINIIF 1	Cambios en pasivos existentes por desmantelamiento, restauración y similares

Esta situación, se puso especialmente de manifiesto en el proceso seguido por la IFRIC 3, sobre contabilización de derechos de emisión de GEI que, finalmente hubo de ser retirada ante su rechazo por la Unión Europea, principal destinatario de esta interpretación (Fernández Cuesta y Fronti, 2005).

Algunos ejemplos del contenido de esta información son los siguientes:

1. Inmovilizado:

- Reconocimiento y obtención de beneficios futuros

- Inversiones en equipos o instalaciones independientes o de final de línea y en equipos o instalaciones integrados cuya finalidad es sólo parcialmente ambiental
- Inversión en equipos totalmente nuevos: Mejores Tecnologías Disponibles
- Costos posteriores a la entrada en funcionamiento: amortizaciones y modificaciones en la vida útil; mantenimiento de equipos e incrementos de valor del activo; variaciones en los valores de mercado; desmantelamiento, descontaminación y restauración; seguros ambientales
- Ecoinnovación
- Inversión en derechos de emisión y sus derivados y en Fondos de carbono para comercializar en el mercado
- Fondos éticos, solidarios y ambientales

2. Ingresos:

- Modificaciones en las ventas
- Derechos de emisión de gases de efecto invernadero asignados gratuitamente
- Beneficios procedentes de operaciones en el mercado de derechos de emisión y sus derivados

3. Producción:

- Limitaciones en compras y consumos de recursos de origen natural y en cantidad producida
- Valoración de recursos renovables y no renovables: agotamiento
- Materiales energéticos (combustibles, materiales de mantenimiento, materias primas, etc) y las emisiones de gases de efecto invernadero que genera su consumo
- Medio ambiente interno (seguridad y salud laboral)

4. Efectos no deseados:

- Pérdidas por sanciones por incumplimiento de la legislación
- Costos de recuperación o compensación por daños al entorno
- Costos por otros riesgos ambientales traducibles a riesgos financieros

b) Entidades no cotizadas

Las entidades no cotizadas han de atender a la legislación propia de cada Estado Miembro de la Unión Europea que, en 2001, hizo pública (http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/oj/2001/l_156/l_15620010613es00330042.pdf) una Recomendación relativa al reconocimiento, la medición y la publicación de las cuestiones ambientales en los Estados Financieros de Propósito General.

Aunque, por ser una Recomendación, su aplicación era voluntaria, esta norma indicaba que cada Estado Miembro tenía el plazo de un año para adaptarla a su legislación nacional o, si esto no era posible, justificar ante la UE las razones para no hacerlo. Como consecuencia, la adaptación se llevó a cabo, con éxito desigual, en toda la UE. Además, en algunos Estados Miembros como España, Portugal, Francia, etc, existe una norma contable obligatoria para el reflejo del impacto del Protocolo de Kioto en los Estados Contables de Propósito General.

Al estudiar la Recomendación 2001 de la Unión Europea, lo primero a considerar es su objetivo estrictamente financiero, por lo que no guarda ninguna relación con los sistemas de gestión ambiental normalizados (ISO serie 14000, EMAS, etc) y las Memorias de Sostenibilidad que posteriormente se estudian.

La adaptación de la Recomendación 2001 a las legislaciones nacionales de los Estados Miembros de la Unión Europea ha sido diversa. Por ejemplo, España o Francia han seguido su propia tradición contable (convirtiendo esta Recomendación en una norma contable nacional mucho más restrictiva) mientras que Portugal ha adoptado, con carácter general, las NIIF. Así, la norma portuguesa aplicable a entidades no cotizadas sigue las definiciones de las NIIF, que también incluye en su Plan General de Contabilidad (POC), ampliándolas con las definiciones de *meio ambiente* y *dispendios ambientais* de la Recomendación 2001 de la Unión Europea y con la clasificación de costes e inversiones ambientales establecida, en 1996, por la agencia oficial de estadística de la Unión Europea (EUROSTAT).

3. Información contable voluntaria. memorias de sostenibilidad

Ante las demandas de información por diversos interesados, las exigencias derivadas de la Responsabilidad Social de las empresas y la búsqueda, por éstas, de una imagen corporativa y una reputación que las legitime ante la sociedad, la información ambiental que obligatoriamente ha de figurar en los Estados Contables de Propósito General es claramente insuficiente y se desfasa con demasiada rapidez. Se requiere, por tanto, una mayor información a la que tengan fácil acceso una gran diversidad de usuarios y, a ser posible, en tiempo real.

Estas consideraciones han dado lugar a numerosas iniciativas internacionales de *Reporting* voluntario. Surge así la información contable y ambiental, que las empresas hacen pública de forma voluntaria, entre la que destacan las Memorias de Sostenibilidad por su difusión mundial y, en muchas entidades, por la calidad de su contenido.

Al tratarse de información voluntaria, cada empresa puede elegir los planteamientos que considere más oportunos. Sin embargo, tanto en la normalización contable voluntaria como en la práctica empresarial internacional, en el marco conceptual adoptado generalmente:

- Se ha basado en los planteamientos propios de la economía ecológica o, al menos, de la economía ambiental.
- Se reconoce que la entidad es un subsistema que influye y se ve condicionado por su entorno vital, de forma que la entidad puede modificar sustancialmente su medio ambiente, y, a su vez, el medio ambiente puede condicionar y limitar la actividad de la entidad, multiplicándose la relación entre ambos con el transcurso del tiempo.
- Por ello, el contenido de esta información contable debe poner de manifiesto la responsabilidad social de la entidad y sus impactos directos e indirectos, positivos y negativos, tanto a corto como a largo plazo

Puesto que las empresas actúan en la sociedad, acuden a mercados financieros atomizados y consumen recursos cuya propiedad, en ocasiones, es compartida con la sociedad, como el aire, el agua, la herencia cultural e histórica, etc, tienen una responsabilidad que comprende aspectos económicos, sociales y ambientales. De ahí que la sociedad, tenga derecho a estar informada adecuadamente sobre el comportamiento empresarial y los efectos económicos, sociales y ambientales de su actividad. Pero, ¿de qué efectos estamos hablando?

Las relaciones entre una empresa y sus grupos de interés son muy diversas, pudiendo abarcar desde el desarrollo económico sostenible hasta la degradación y el empobrecimiento de una determinada zona geográfica; desde la defensa de los derechos humanos en sus políticas de personal hasta la explotación infantil o la discriminación por razón de sexo, raza, religión o cultura; desde la mejora de las condiciones para la vida hasta la destrucción de los medios de subsistencia. Por tanto, ¿qué es la responsabilidad social corporativa?

De acuerdo con AECA (2005 y 2006), la Responsabilidad Social Corporativa se puede definir:

- a) Como una capacidad, que da lugar a un compromiso por parte de la empresa y que condiciona todo su pensamiento estratégico, y
- b) Como una obligación, que conduce a desarrollar un determinado comportamiento y, por tanto, unos sistemas de dirección y gestión sostenibles tanto a corto como a largo plazo.

En definitiva se trata de responder a dos cuestiones: ¿qué sacrificios de recursos no son admisibles para la entidad? y ¿qué actividades no deben emprenderse?. La respuesta a estas cuestiones, con frecuencia cotidianas, configura y depende de la cultura propia de cada entidad y su *modus operandi*, afectando a gran parte de su actividad operativa.

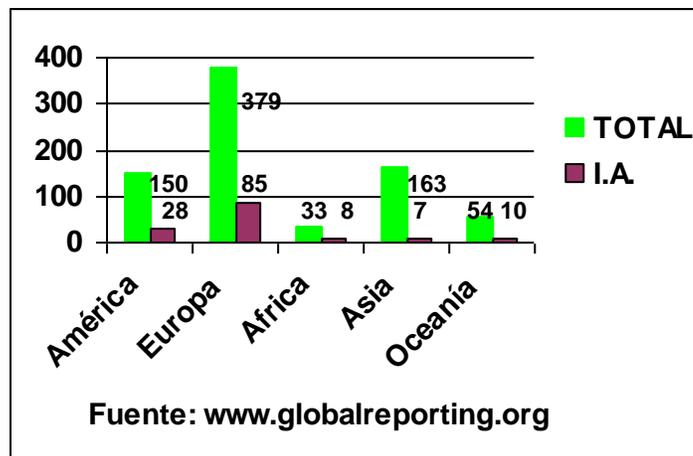
Esta visión empresarial ha dado lugar a diversas iniciativas internacionales, entre las que, en el ámbito contable, destaca la propuesta por Global Reporting Initiative (GRI), que también toma en consideración los planteamientos de otras propuestas, como por ejemplo los Principios Ceres o los del Pacto Mundial.

GRI se constituye en 1997, como iniciativa conjunta del PNUMA (Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente) y CERES (coalición estadounidense, cuyo origen se sitúa en la elaboración de los Principios Valdez, a raíz del desastre provocado en las Costas de Alaska al partirse el petrolero Exxon Valdez).

GRI ha elaborado la Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad de aplicación general (versiones 2000, 2002 y 2006) y adaptaciones sectoriales: automóvil, servicios financieros, minería y metales, agencias públicas, tour operadores, telecomunicaciones. Para ello, ha contado con la participación de diversas administraciones públicas, empresas, trabajadores, organismos profesionales y académicos, etc.

La difusión internacional de la Guía GRI 2002 se pone de manifiesto en la figura 4, que refleja, por continentes, las Memorias de Sostenibilidad elaboradas de acuerdo con las directrices de esta Guía, así como las Memorias que, en 2005, han recibido el distintivo de calidad *In Accordance*.

Figura 4. Memorias de Sostenibilidad elaboradas siguiendo la Guía GRI (1-8-2006)



De acuerdo con la Guía GRI (2002), una Memoria de Sostenibilidad debe contener, al menos, los aspectos siguientes:

- Perfil de la organización y alcance de la memoria de sostenibilidad
- Indicadores de desempeño económico, ambiental y social, es decir, una triple cuenta de resultados (*Triple botton line*)
- Índice o listado que permita ubicar fácilmente cada indicador en las páginas de la Memoria de sostenibilidad
- En su caso, el informe de validación *In Accordance* de la Memoria.

Para ello, la Memoria de sostenibilidad debe atenerse a los siguientes principios, cuya similitud con los principios contables tradicionales se aprecia con facilidad (la nueva G3, publicada por GRI en octubre 2006, modifica alguno de estos aspectos para facilitar la aplicación progresiva de la Guía en un mayor número de entidades, en particular, en las pequeñas y medianas empresas):

- Generales: Transparencia, Globalidad (implicando a todos los grupos de interés) y auditabilidad o facilidad para verificar la información por terceros.
- Para delimitar el alcance y contenido de la Memoria de Sostenibilidad: exhaustividad (límites, alcance y dimensión temporal de la información), relevancia (en función de los diversos usuarios) y consideración de un contexto (natural y humano) sostenible.
- Para dotar de calidad y veracidad a la Memoria: precisión (claridad, detalle y equilibrio de la información), neutralidad (incluyendo también los aspectos poco favorables para la entidad) y comparabilidad entre distintos periodo y entidades.
- Para facilitar el acceso a esta información por los diversos grupos de interés: claridad (explicando los términos científicos y técnicos menos conocidos en la propia Memoria) y periodicidad (calendario de publicación predecible por los usuarios de la Memoria).

Al delimitar el perfil de la entidad informante, se trata de que el usuario de esta información pueda obtener una visión completa de las operaciones, productos y servicios de dicha entidad. Por ello, la Memoria de Sostenibilidad ha de informar, como mínimo, acerca del nombre de la entidad, su forma jurídica (Empresa individual, S.A, Cooperativa, etc.), sus principales departamentos y filiales, su estructura operativa, su magnitud, los mercados en que actúa, los países en los que opera y sus productos y servicios principales.

Al seleccionar el alcance y contenido de la Memoria de Sostenibilidad es necesario tener en cuenta que una cifra, por sí misma, no es indicio claro del carácter positivo o negativo de un impacto. Por ejemplo, el consumo de agua siempre será mayor en una empresa de celulosa o en una eléctrica que en una empresa de transporte. Y, además, que los valores numéricos pueden perder relevancia en el proceso de consolidación. Por ejemplo, los datos sobre el incumplimiento de determinadas normas legales obligatorias o la representación sindical de los trabajadores pueden perder parte de su significado al agrupar países con regímenes y controles legales muy diferentes.

Una parte muy sustancial de la Memoria de Sostenibilidad son los indicadores de desempeño, que la Guía GRI ordena de acuerdo con una jerarquía (indicadores centrales y adicionales), tres aspectos interrelacionados (económicos, sociales y ambientales) y los indicadores o medidas específicas sobre la actuación de la entidad en un aspecto concreto. Por ejemplo, en el ámbito del desempeño ambiental, los indicadores se agrupan como sigue: 1. Consumo de materias primas, 2. Consumo de energía, 3. Consumo y contaminación del agua, 4. Biodiversidad, 5. Emisiones, vertidos y residuos, 6. Actuación de los proveedores, 7. Impacto de productos y servicios, 8. Cumplimiento e incumplimiento de la legislación, 9. Transporte y 10. Aspectos generales sobre los gastos ambientales.

Como ya indicaba anteriormente, las organizaciones que lo deseen pueden identificar sus Memorias de Sostenibilidad *In Accordance* con la Guía GRI. Para ello, deben cumplir cinco condiciones:

- a) Informar sobre la visión y estrategia, el perfil, la estructura de gobierno y los sistemas de gestión de la organización
- b) Incluir un índice de ubicación de los distintos elementos e indicadores reflejados en la Memoria
- c) Responder a cada uno de los indicadores económicos, sociales y ambientales, centrales, informando sobre ellos o explicando el motivo de su omisión.
- d) Garantizar que la memoria sea coherente con los principios establecidos por la Guía GRI para su elaboración.
- e) Incluir la siguiente declaración firmada por la junta directiva o el presidente: *Esta memoria se ha elaborado en conformidad con la Guía de 2002 del GRI, y constituye una presentación equilibrada y razonable del desempeño económico, ambiental y social de nuestra organización.*

4. Conclusiones

Todo lo anterior pone de manifiesto que nuestra profesión está en un proceso de cambio incuestionable y permite extraer las conclusiones siguientes:

- 1º. La Responsabilidad Social y la reputación de las diversas entidades demandan una información contable interna y externa y, en esta última, tanto obligatoria como voluntaria, más amplia y ágil.
- 2º. La excesiva normalización contable obligatoria no parece recomendable, pues, hasta el momento, la experiencia europea muestra que da lugar a un cumplimiento de mínimos y no a una mayor transparencia.
- 3º. La aceptación y credibilidad de esta información aumenta sustancialmente cuando la misma está auditada o, en su defecto, verificada, por expertos independientes.
- 4º. Ante determinados aspectos ambientales, la contabilidad para la gestión es imprescindible, como en el caso de la implantación de un sistema de gestión ambiental, la aplicación del Protocolo de Kioto, la reducción de consumos de materiales y energía, la disminución de la generación de residuos, vertidos y emisiones, etc.

Por todo ello, se puede afirmar que estamos ante un ámbito de investigación, actividad profesional y docencia contable, con un presente y un futuro apasionantes y prometedores que, además, facilita nuestra contribución como contadores a un desarrollo en el que se armonizan los resultados económicos, sociales y ambientales.

Bibliografía

- AECA (2005): **Marco conceptual de la responsabilidad social corporativa**. Documento nº 1. Comisión de Responsabilidad Social Corporativa. AECA, Madrid.
- AECA (2006): **Límites de la información de sostenibilidad: entidad, devengo y materialidad**. Documento nº 2. Comisión de Responsabilidad Social Corporativa. AECA, Madrid.
- CABEZAS ARES y FERNÁNDEZ CUESTA, C. (2003): "Evaluación del riesgo medioambiental". Revista *Interdisciplinar de Gestión Ambiental*, Madrid, N. 55, Julio, P. 11-25.

- FERNANDEZ CUESTA, C. (2004): "El marco conceptual de la Contabilidad Ambiental. Una propuesta para el debate", *Contabilidad y Auditoría*, publicación del Instituto de Investigaciones Contables, FCE – UBA, Buenos Aires. V. 10. N. 10 Junio. P. 29-38
- FERNÁNDEZ CUESTA y FRONTI de GARCÍA, L., (2005): "Del protocolo de Kioto a los presupuestos empresariales", *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*. Madrid. V. III. N. 5. Enero-Junio. P.193-223.
- FERREIRA y BUFONI, (2006): "A assimetria informacional do risco ambiental nas demonstrações financeiras: um estudo comparativo Brasil x EUA", *Revista Pensar Contábil*, Rio do Janeiro, V; VIII. Nº 31, Fev/Mar, P. 20-26.
- LARRINAGA y OTROS, (2002): "Regulación contable de la información medioambiental. Normativa española e internacional", AECA, Madrid

DIRECCIONES WEB

Asociación Española de Contabilidad
y Administración de Empresas (AECA)

www.aeca.es

Bibliografía Autores Españoles

www.upo.es/depa/cicsma/indcicsma.htm

Global Reporting Initiative (GRI)

www.globalreporting.org

